

Informativo N° 23 - Mesa Tributaria Online
Sesiones 07 de noviembre 06 y 07 de diciembre 2022

- ÍNDICE -

I. ESTUDIOS TRIBUTARIOS “IDET”

1.- PRINCIPALES DECLARACIONES JURADAS DEL AÑO TRIBUTARIO 2023:.....3
(Resolución N° 95, de 06.10.2022)

II. OFICIOS DE IMPUESTO A LA RENTA

1.- OFICIO ORDINARIO N° 1649 DE 20.05.2022:.....3
Aporte de acciones a una sociedad financiadas con reinversiones previamente asignadas a una empresa individual.

2.- OFICIO ORDINARIO N° 1653 DE 20.05.2022:.....6
Imputación de retiros, remesas o distribuciones en caso de bonos pyme.

3.- OFICIO ORDINARIO N°1673, DE 25.05.2022:.....6
Tributación de cantidades retiradas de un fondo de pensión en Perú.

4.- OFICIO ORDINARIO N° 1676 DE 25.05.2022:.....7
Término de giro de contribuyente acogido a renta presunta.

5.- OFICIO ORDINARIO N° 1679, DE 25.05.2022:.....8
Tributación de servicios personales independientes prestados desde el exterior.

6.- OFICIO ORDINARIO N° 1743 DE 27.05.2022:.....9
Cómputo de ingresos y egresos pagados parcialmente en la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría.

III. OFICIOS DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

1.- OFICIO ORDINARIO N° 2804, DE 14.09.2022 10
Improcedencia del crédito especial establecido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 en el caso de una empresa inmobiliaria.

2.- OFICIO ORDINARIO N° 2771, DE 12.09.2022 12
Implicancias de modificar contratos de construcción frente al crédito especial de empresas constructoras.

3.- OFICIO ORDINARIO N° 2770, DE 12.09.2022 14
Plazo para asumir pérdida por robo de vehículo y forma de dar de baja contable y tributariamente el bien.

4.- OFICIO ORDINARIO N° 2769, DE 12.09.2022 16
Arriendo de canchas y centros deportivos.

5.- OFICIO ORDINARIO N° 2722, DE 07.09.2022 16
IVA en venta de un inmueble del activo fijo efectuada por inmobiliaria.

6.- OFICIO ORDINARIO N° 2720, DE 07.09.2022 17
IVA aplicable a los servicios a partir del 01.01.2023.

IV. OFICIOS DE CÓDIGO TRIBUTARIO Y OTRAS LEYES ESPECIALES

1.-OFICIO ORDINARIO N° 3079, DE 19.10.2022...18
Aplicación de la exención de impuesto territorial dispuesta en el Párrafo I, Letra B), N° 1), del Cuadro Anexo de la Ley N° 17.235.

2.-OFICIO ORDINARIO N° 2881 DE 27.09.2022...18
Reconocimiento de deuda con acreedor extranjero.

3.-OFICIO ORDINARIO N° 2925, DE 29.09.2022...21
Tributación de una comunidad hereditaria en la enajenación de un bien raíz.

4.-OFICIO ORDINARIO N° 2974 de 06.10.2022...**22**
Aplicación de la prescripción extraordinaria por omisión de declaraciones de retención de Impuesto Adicional, en el caso consultado.

5.-OFICIO ORDINARIO N° 3060 DE 18.10.2022...**24**
Reestructuración de grupo empresarial internacional.

V. CIRCULARES SII

CIRCULAR N° 50 de 27.10.2022:**27**
MATERIA: IMPARTE INSTRUCCIONES SOBRE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LOS NÚMEROS 1 Y 2 DEL ARTÍCULO 6 DE LA LEY N° 21.420, A LOS ARTÍCULOS 2° N° 2°) Y 12 LETRA E DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS. MODIFICA EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL N° 3 DE LA LETRA B DEL TÍTULO II DE LA CIRCULAR N° 21 DE 1991, EN LA FORMA QUE INDICA.

VI. RESOLUCIONES SII

Resolución Exenta N° 101 de 27.10.2022.....**27**
Elimina la obligación de autorizar ante el servicio de impuestos internos, los certificados de donaciones que se señalan.

VII. CURSOS IDET

APLICACIÓN PRÁCTICA DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO Y SU RELACIÓN CON LA CUADRATURA PATRIMONIAL Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS**28**
Realización: Martes 15, miércoles 16 y jueves 17 de noviembre de 2022
Horario: De 16:00 a 19:00 horas.
Total 9 horas. En directo vía plataforma tecnológica interactiva.
Relatores: Hernán Verdugo S. – Jaime Astorga M.
Inscripciones: www.idet.cl

I. ESTUDIOS TRIBUTARIOS “IDET”

PRINCIPALES DECLARACIONES JURADAS DEL AÑO TRIBUTARIO 2023

(Resolución N° 95, de 06.10.2022)

1. EMPRESAS DEL REGIMEN PARCIALMENTE INTEGRADO DEL ARTICULO 14 LETRA A

D.J. 1948	Retiros y/o dividendos distribuidos y sus créditos	
	a) Sociedades anónimas abiertas	Hasta 14.03.2023
	b) Sociedades con socios personas jurídicas	Hasta 27.03.2023
	c) Sociedades con socios personas naturales	Hasta 30.03.2023
	d) Empresarios individuales	Junto con el Formulario 22
D.J. 1909	Gastos rechazados y otras partidas a que se refiere el artículo 21, inciso 3°	Hasta 24.03.2023
D.J. 1847	Balance de 8 columnas y otros antecedentes	Hasta 30.06.2023
D.J. 1926	Base Imponible de 1ª Categoría y datos contables	Hasta 30.06.2023

2. PYMES DEL REGIMEN DEL ARTICULO 14 LETRA D N° 3

D.J. 1948 Y 1909 Dentro de los mismos plazo indicados para el régimen del Artículo 14 letra A.

3. PYMES DEL REGIMEN TRANSPARENTE DEL ARTICULO 14 LETRA D N° 8

D.J. 1947	Base Imponible afecta a Impuestos Finales	
	a) Sociedad con socios personas naturales	Hasta 30.03.2023
	b) Empresarios individuales	Junto con el Formulario 22

4. CONTRIBUYENTES DE 1ª CATEGORIA SIN CONTABILIDAD COMPLETA

(ART. 14 B N°1)

CONTRIBUYENTES DE 1ª CATEGORIA ACOGIDOS A RENTAS PRESUNTAS

(ART. 14 B N° 2)

D.J. 1943	Determinación de la RLI de 1ª Categoría	
	a) Sociedad con socios personas naturales	Hasta 30.03.2023
	b) Empresarios individuales	Junto con el Formulario 22

II.- OFICIOS DE IMPUESTO A LA RENTA.

1.- OFICIO ORDINARIO N° 1649 DE 20.05.2022: Aporte de acciones a una sociedad financiadas con reinversiones previamente asignadas a una empresa individual.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre tratamiento tributario del aporte de acciones a una sociedad, financiadas con reinversión de utilidades, previamente asignadas a una empresa individual.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad por acciones (AAA) posee un capital de \$1.000.000.000, financiados con \$10.000.000 en dinero y \$990.000.000 con reinversiones de utilidades realizadas con anterioridad al 31.12.20141 y acogidas al artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Las reinversiones se efectuaron cuando AAA era una sociedad de responsabilidad limitada, y en el año 2016 se transformó en una sociedad por acciones.

En 2018 los accionistas personas naturales de AAA asignaron sus acciones a sus empresas individuales, las cuales se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa y sujetas a la letra A) del artículo 14 de la LIR.

En 2022 cada empresario individual efectuará el aporte de las acciones de AAA al amparo del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, a una nueva sociedad de inversiones que sería creada al efecto (BBB).

Agrega que, de acuerdo con los Oficios N° 2856 de 2020 y N° 976 de 2021, las reinversiones de

utilidades realizadas con anterioridad al 31.12.2014 deben ser consideradas formando parte del valor tributario de las acciones de AAA al momento de ser asignadas a las empresas individuales de los accionistas. Por lo tanto, las empresas individuales tendrían que haber contabilizado sus inversiones en AAA en \$1.000.000.000.- en total, a prorrata de sus participaciones accionarias en la misma.

Estima que al momento de aportar a costo tributario las acciones de AAA a la nueva sociedad BBB, para el cálculo de sus valores tributarios de aporte, los empresarios individuales deberían descontar las reinversiones de utilidades realizadas con anterioridad al 31.12.2014. A mayor abundamiento, de acuerdo con el Oficio N° 976 de 2021, cuando la totalidad de las acciones o derechos sociales aportados hubiesen sido adquiridos antes del 31.12.2014 con utilidades reinvertidas, el empresario individual debería aportar estas participaciones considerando un valor tributario de \$1.

En su caso particular, los empresarios individuales deben aportar sus participaciones a BBB considerando un valor tributario de \$10.000.000, a prorrata de sus participaciones accionarias.

Agrega que, al aplicar los citados oficios se genera una problemática contable y tributaria no resuelta, puesto que se genera una diferencia contable de \$990.000.000 entre el valor tributario de asignación de las acciones a los empresarios individuales (\$1.000.000.000) y el valor tributario de aporte de las acciones a la nueva sociedad (\$10.000.000), la cual está justificada por las reinversiones que no pueden formar parte del costo tributario de aporte. Por consiguiente, entiende que los empresarios individuales deben realizar un ajuste a nivel contable que refleje un menor patrimonio a causa del menor valor de su inversión tributaria con ocasión de su aporte a la nueva sociedad, generándose una pérdida de \$990.000.000. En caso contrario, se produciría un desajuste en la contabilidad de los empresarios individuales, puesto que no se cumpliría el principio contable de partida doble.

Indica, que la intención de los empresarios individuales al momento del aporte no es generar una pérdida tributaria. Sin embargo, de los oficios antes indicados se desprende que no habría otra forma contable para cumplir con el principio de partida doble, salvo que se contabilizaran las acciones en la empresa individual sin considerar las reinversiones.

Por otra parte, de acuerdo con los Oficios N° 2833 de 2009 y N° 2572 de 2021, los empresarios individuales se encuentran facultados para contabilizar sus bienes al valor que estimen conveniente, siempre que se ajusten a prácticas contables adecuadas, según establece el artículo 16 del Código Tributario. Teniendo presente que, si dicho valor no corresponde al tributario que disponen las normas legales pertinentes, deberán efectuarse los ajustes respectivos tanto para su revalorización, como para determinar el costo para fines tributarios en caso de enajenación de tales derechos.

De esta manera, la problemática contable del criterio de los Oficios N° 2856 de 2020 y N° 976 de 2021, tendría solución al aplicar el criterio de los oficios indicados en el párrafo anterior. En consecuencia, al momento de asignar las acciones a las empresas individuales se tendrían que registrar al valor de costo tributario de \$ 10.000.000, sin considerar las reinversiones. Posteriormente, al momento que los empresarios individuales aporten a valor tributario las acciones a la nueva sociedad BBB, en conformidad al inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, se efectuará a \$10.000.000, sin considerar reinversiones, ya que no pueden formar parte del costo, no existiendo, en este caso, un incumplimiento al principio contable de partida doble.

Luego, solicita:

- 1) Confirmar que, al momento de asignar las acciones de AAA a la contabilidad de los empresarios individuales, se registren al valor de costo tributario, sin considerar las reinversiones.
- 2) En el caso que lo anterior no sea posible, indicar el tratamiento contable y tributario de la diferencia que se genera al momento de aportar las acciones por parte de los empresarios individuales a BBB.

II ANÁLISIS

En primer lugar, este Servicio ha señalado² que no se verifica una enajenación cuando la persona natural asigna parte de sus bienes en su empresa individual, pero sí cuando la persona natural los aporta a una sociedad, incluso si lo hace desde su propia empresa individual.

Por otra parte, el N° 7 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, prescribe que, tratándose de la enajenación de derechos en sociedad de personas o de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, para los efectos de determinar el mayor valor proveniente de dicha operación, deberán deducirse del valor de aporte o adquisición de los citados derechos o acciones ocurridas con anterioridad al 1° de enero de 2015, según corresponda, aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de esta ley, incluidas en éstas las reinversiones.

Luego, cuando las acciones³ sean aportadas (enajenadas) por el empresario individual a BBB, al encontrarse financiadas con reinversiones de utilidades realizadas con anterioridad al 1° de enero de 2015, en su costo de enajenación no debe incluir las mencionadas reinversiones.

Sin perjuicio de lo anterior, el Oficio N° 2856 de 2020 concluyó que el monto de las reinversiones efectuadas en los años comerciales 2014 y 2015 deben considerarse formando parte del valor tributario de los derechos sociales adquiridos cuando el socio persona natural asigne a su empresa individual (en el entendido que la referida asignación no constituye enajenación).

Sin embargo, lo anterior no es aplicable cuando los aporte a una sociedad, en cuyo caso deberá deducirse del costo tributario aquella parte adquirida con reinversiones durante el año comercial 2014. Por tanto, precisa el oficio, las reinversiones efectuadas en 2014 no pueden ser utilizadas como costo tributario en la enajenación de los derechos sociales.

De acuerdo con lo anterior, como la ley no permite reconocer como costo tributario el valor de aporte o adquisición financiado con las mencionadas reinversiones, tampoco se podrá rebajar dicho costo de la renta líquida imponible del ejercicio. Por tanto, si al empresario individual se le origina una diferencia (de acuerdo con su presentación, una “pérdida” con motivo del costo señalado), dicha diferencia debe ser ajustada (agregada) en el proceso de determinación de la renta líquida imponible del ejercicio en que ocurre el aporte.

Finalmente, este Servicio carece de competencia para impartir normas contables sobre la forma en que los contribuyentes deben contabilizar los ingresos o gastos provenientes de las operaciones o actividades que desarrollan, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 16 y siguientes del Código Tributario⁴.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

1) Las reinversiones de utilidades que 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 (de acuerdo con su presentación, una “pérdida”) con motivo del costo indicado en el número anterior, dicha diferencia debe ser agregada en el proceso de determinación de la renta líquida imponible del ejercicio en que ocurre el aporte de las acciones.

2) Este Servicio carece de competencias para impartir normas contables sobre la forma en que los contribuyentes deben contabilizar los ingresos o gastos provenientes de las operaciones o actividades que desarrollan.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1649 del 20-05-2022

Subdirección Normativa

Depto. de Impuesto Directos

Notas:

1 Se estima que la referencia con “anterioridad al 31.12.2014” debe entenderse “con anterioridad al 1° de enero de 2015”, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley N° 20.780.

2 Oficio N° 2856 de 2020.

3 Representativas de los derechos sociales con motivo de la transformación indicada por el contribuyente.

4 Oficios N° 378 de 2000 y N° 2563 de 2000, entre otros.

2.- OFICIO ORDINARIO N° 1653 DE 20.05.2022: Imputación de retiros, remesas o distribuciones en caso de bonos pyme.

De acuerdo con su presentación, en relación con los bonos pymes de la Ley N° 21.354 que se consideran ingresos no renta, consulta si los retiros se imputan en primer lugar al STUT o al REX, dado que su RAI es cero. Indica que, según orden de imputación, deberían ir al REX, pero el STUT es renta afecta a impuesto que debe ir primero.

Al respecto, según establece el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR1, para la aplicación de los impuestos finales, los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio se imputarán al término del ejercicio respectivo², en el orden cronológico en que los retiros, remesas o distribuciones se efectúen, hasta agotar el saldo positivo de los registros RAI, DDAN y REX, en el orden y con los efectos que la misma norma señala. Agotadas las cantidades anotadas en dichos registros, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán a las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables y luego, al capital y sus reajustes. Con todo, cualquier retiro, remesa o distribución que exceda las cantidades ya indicadas, se afectará con el impuesto final que corresponda.

Por otra parte, las cantidades registradas en el STUT no representan utilidades que formen parte del capital propio tributario³. Este registro se debe mantener controlado únicamente con la finalidad de asignar los saldos de créditos por impuesto de primera categoría acumulados al 31 de diciembre de 2016. De esta manera, los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no se imputan a este registro.

Por consiguiente, al momento de efectuar la imputación de los retiros del ejercicio deberá observar el orden de imputación establecido en el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, esto es, RAI, DDAN, REX.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CórDOVA

DIRECTOR

Oficio N° 1653 del 20-05-2022

Subdirección Normativa

Depto. de Impuestos Directos

Notas:

1 Normativa aplicable a los contribuyentes acogidos al Régimen Pro Pyme General, conforme con la letra h) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

2 Reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al término del año comercial.

3 Oficios N° 1517 de 2021 y N° 816 de 2022.

3.- OFICIO ORDINARIO N° 1673, DE 25.05.2022: Tributación de cantidades retiradas de un fondo de pensión en Perú.

De acuerdo con su presentación, un trabajador de nacionalidad peruana, con más de tres años de domicilio y residencia en Chile, evalúa retirar el 95,5% de su fondo de pensiones en Perú,

consultando si dicho retiro calificaría como una pensión extranjera de aquellas mencionadas en el N° 17 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), constituyendo un ingreso no constitutivo de renta en Chile, o la tributación aplicable en caso contrario.

Al respecto se informa que si el pago califica como una pensión de jubilación conforme a la legislación peruana, quedaría sujeto en Perú al tratamiento previsto para este tipo de rentas de acuerdo al Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y ese país, con una tasa que no exceda de 15% del importe bruto de la pensión 1.

Asimismo, se ha indicado que el Convenio no limita la potestad tributaria de nuestro país respecto de esta renta, de modo que el monto recibido queda sujeto a la legislación interna que sea aplicable.

En relación con esto último, para que las pensiones o jubilaciones de fuente extranjera puedan calificarse de ingresos no constitutivos de renta de acuerdo con lo dispuesto en el N° 17 del artículo 17 de la LIR, deben cumplir con los siguientes requisitos 2:

a) La pensión o jubilación debe ser de fuente extranjera, sin que importe la nacionalidad del beneficiario, vale decir, este puede ser chileno o extranjero;

b) Su ámbito y naturaleza solo comprende cantidades que provengan de fuente extranjera, pero que tengan una naturaleza y características similares a las pensiones o jubilaciones otorgadas en el país;

c) Deben ser recibidas en forma periódica y no por una sola vez, ya que el ingreso que se reciba por una sola vez a título de capital que reemplaza el derecho a percibir una renta periódica de fuente extranjera, no posee la naturaleza y características inherentes a una pensión o jubilación, sin que pueda quedar amparada en el N° 17 del artículo 17 de la LIR; y,

d) El beneficio no se extiende por analogía a otros hechos o supuestos que no sean los expresamente prescritos en el texto legal.

Determinar si se trata de una pensión o jubilación de fuente extranjera es una cuestión de hecho que debe ser acreditada en las respectivas instancias de fiscalización, acompañando los documentos que emita el organismo previsional extranjero que otorga la pensión o jubilación. Si del análisis que se efectúe se determina que no se está frente a una pensión de fuente extranjera, las cantidades que se perciba quedan sujetas al impuesto de primera categoría contemplado en el N° 5 del artículo 20 de la LIR y al impuesto global complementario.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1673, de 25.05.2022

Subdirección Normativa

Dpto. de Normas Internacionales

Notas:

1 Oficios N° 2757 de 2021 y N° 3642 de 2021.

2 Oficio N° 1556 de 1997.

4.- OFICIO ORDINARIO N° 1676 DE 25.05.2022: Término de giro de contribuyente acogido a renta presunta.

De acuerdo con su presentación, se consulta la situación de tres personas naturales, socias de una sociedad de responsabilidad limitada de giro agrícola y acogida al régimen de renta presunta. Agrega que la sociedad es propietaria de un predio, compuesto por varios lotes, y que los socios

desean poner término de giro a la sociedad para adjudicarse los lotes como personas naturales y explotarlos cada uno de ellos independientemente.

Sin embargo, al efectuar el trámite de término de giro de la sociedad ante este Servicio, se le habría indicado que, previo a solicitar este trámite, debe enajenar el predio agrícola.

Por lo anterior, solicita un pronunciamiento sobre si se debe enajenar los bienes raíces previo al término de giro o si por el contrario, los socios pueden efectuar término de giro, disolver y liquidar la sociedad y adjudicarse los bienes raíces.

Al respecto se informa que, conforme al inciso primero del artículo 69 del Código Tributario, todo contribuyente que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecto a impuestos, deberá dar aviso de terminación de su giro.

En particular, el artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) presume de derecho la renta líquida imponible de los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, la que corresponde al 10% del avalúo fiscal del predio. La sola posesión de un bien raíz agrícola apto para efectuar su explotación no genera la presunción de derecho referida.

En otros términos, 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.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA

DIRECTOR

Oficio N° 1676 del 25-05-2022

Subdirección Normativa

Depto. de Impuesto Directos

5.- OFICIO ORDINARIO N° 1679, DE 25.05.2022: Tributación de servicios personales independientes prestados desde el exterior.

De acuerdo con su presentación, ejerce como psicóloga, realizando sus sesiones de forma online a pacientes de todo Chile y por las cuales emite boletas de honorarios electrónicas.

Tras agregar que planea viajar fuera del país por un periodo prolongado de tiempo, continuando la atención de sus pacientes de manera remota para no interrumpir la terapia y mantener su fuente laboral, consulta si puede continuar emitiendo boletas de honorarios electrónicas a pacientes que se encuentran en Chile, aun cuando resida en otro país.

Al respecto, y dado que no se ofrecen mayores antecedentes, es importante destacar que el hecho de residir en otro país no implica perder la residencia o el domicilio en Chile en la medida que no haya estado al menos 184 días fuera del país 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 1 .

Por tanto, en la medida que la persona mantenga su residencia o domicilio en Chile 2 , tributará por sus rentas de fuente mundial y, en particular, por rentas del trabajo independiente en conformidad con el N° 2 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), debiendo emitir boletas de honorario para ello.

Con todo, de perder tanto la residencia como el domicilio en Chile, el documento de cobro por las prestaciones deberá emitirse conforme a la legislación del país del cual es residente, y el monto por el cual se presta el servicio deberá tributar en Chile con el impuesto adicional cuya tasa, por regla general, es de 35% sobre la base bruta 3 , en conformidad con el N° 2 del inciso 4 del artículo 59 de la LIR.

Lo anterior, es sin perjuicio de algún Convenio para evitar la doble imposición que eventualmente corresponda aplicar al caso concreto, el cual podría limitar la potestad tributaria de alguno de los Estados Contratantes.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1679, de 25.05.2022

Subdirección Normativa

Dpto. de Normas Internacionales

Notas:

1 Ver instrucciones en la Circular N° 63 de 2021.

2 Oficio N° 595 de 2022

3 Oficio N° 596 de 2022

6.- OFICIO ORDINARIO N° 1743 DE 27.05.2022: Cómputo de ingresos y egresos pagados parcialmente en la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la forma de reconocer los ingresos y egresos gravados con IVA, y cuyo pago ha sido parcial, en el régimen tributario del artículo 14, letra D), números 3 y 8, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y la Circular N° 62 de 2020 no se pronuncian sobre la forma en deben ser reconocidos, en el régimen del artículo 14 letra D N° 3 y/o N° 8 de la LIR, los ingresos y egresos que están gravados con IVA y cuyo pago ha sido parcial.

Para ilustrar lo consultado presenta tres alternativas de solución para reconocer los ingresos y los egresos pagados parcialmente, supuesto que una sociedad emite una factura con fecha 12.12.2021 por \$\$\$\$ + IVA, de la cual:

a) con fecha 28.12.2021 percibe un abono por \$\$\$

b) recibe factura de proveedor por compra de mercadería por \$\$\$ + IVA, de la cual paga con fecha 30.12.2021 la suma de \$.

Bajo el primer supuesto, entiende que lo abonado se imputa en primer término al IVA, quedando pendiente una fracción del ingreso y del egreso, según corresponda.

En el segundo supuesto, entiende que lo abonado se imputa al ingreso y egreso neto, quedando pendiente una fracción del IVA, recargado en la compra y en la venta, según corresponda.

Finalmente, bajo el tercer supuesto, prorratea el monto abonado respecto del total de cada factura, aplicando tal porcentaje, tanto al IVA, como el ingreso y costo (valorizado netamente).

Al respecto, consulta:

1) ¿Cómo se deben reconocer los ingresos y egresos, considerando los supuestos señalados?

2) En caso de quedar a libre elección del contribuyente, ¿cómo se debería de sustentar al Servicio en un proceso de fiscalización, el supuesto aplicado? ¿O dependerá de las condiciones contractuales en las operaciones de venta y/o prestación de servicios?

3) Si se tuviera que optar por alguno de los supuestos señalados, indicar si este criterio aplicado se debe mantener en el tiempo o podría ser modificado.

II ANÁLISIS

La letra f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR dispone que la base imponible se determinará sumando los ingresos percibidos en el ejercicio y deduciendo los gastos o egresos pagados en el mismo, salvo en operaciones de la pyme con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen de tributación de la letra A) del mismo artículo 14, en cuyo caso la pyme deberá determinar la base imponible y los pagos provisionales computando los ingresos percibidos o devengados y los gastos pagados o adeudados, conforme a las normas generales.

Esta regla también resulta aplicable a los contribuyentes que se acojan al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR1 .

Por otra parte, el IVA recargado en las facturas, ya sea en las operaciones de compra como de venta, no constituirán parte del bien o servicio adquirido, y en consecuencia no afectará la base imponible del impuesto de primera categoría, sino que corresponderá a un débito o crédito fiscal, según se trate del tipo de operación².

Ahora bien, la norma tributaria básica no establece qué conceptos de la factura, esto es neto o IVA, deben considerarse pagados en primer término cuando se trate de un pago parcial de la operación facturada.

Sin embargo, tratándose de operaciones gravadas con IVA, en caso que se perciba sólo una parte del valor total de la operación, 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 lo establecido en el párrafo 5° del Título II y en el párrafo 4° del Título IV³, ambos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS); esto es, la obligación de declarar y pagar el IVA contenido en las facturas, incluida la opción de postergar su pago, si se cumplen los requisitos para ello.

En la respectiva instancia de fiscalización deberá acreditarse el método de imputación utilizado, con todos los medios de prueba que contempla la ley, en especial con el contrato respectivo, cuando corresponda.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

1) La norma tributaria no regula el orden de imputación que debe darse a una operación facturada ante un pago parcial.

2) Sin embargo, en el caso de efectuarse abonos a las deudas contenidas en las 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.

3) En las respectivas instancias de fiscalización se deberá acreditar las operaciones con todos los medios de prueba que contempla la ley, en especial con el contrato respectivo, cuando corresponda.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1743 del 27-05-2022

Subdirección Normativa

Depto. de Impuesto Directos

Notas:

1 Según el numeral iv) de la letra a) del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

2 Salvo que se trate de un IVA irre recuperable.

3 Instrucciones en la Circular N° 25 de 2020.

III.- OFICIOS DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS.

1.- OFICIO ORDINARIO N° 2804, DE 14.09.2022: Improcedencia del crédito especial establecido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 en el caso de una empresa inmobiliaria.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la posibilidad que una empresa inmobiliaria utilice el crédito especial para empresas constructoras establecido en el artículo 21

del Decreto Ley N° 910 de 1975.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, el grupo empresarial AAA tiene una empresa inmobiliaria BBB y una empresa constructora CCC, a la cual BBB le encarga la construcción de sus proyectos, mediante la celebración de contratos de construcción a suma alzada.

Tras señalar que las viviendas que la inmobiliaria encarga construir a la empresa constructora consisten generalmente en departamentos de hormigón o casas y considerando que se trata de dos empresas pertenecientes al mismo grupo, consulta si:

- 1) Puede la inmobiliaria hacer uso o sacar algún provecho del beneficio para empresas constructoras establecido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 (DL N° 910).
- 2) Dicho beneficio puede ser cedido por la constructora a la inmobiliaria.
- 3) De ser posible, qué sucede con la franquicia establecida en el N° 6 del artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) para la empresa inmobiliaria.

II ANÁLISIS

El inciso primero del artículo 21 del DL N° 910 otorga a las empresas constructoras el derecho – denominado crédito especial para empresas constructoras (CEEC)¹ – a deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta el 0,65 del débito del IVA que determinen en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación, por ellas construidos, cuyo valor no exceda de 2.000 UF, con un tope del beneficio de hasta 225 UF por vivienda, o bien en los contratos generales de construcción de dichos inmuebles, que no sean por administración, con igual tope por vivienda, de acuerdo con las disposiciones de la LIVS. Dicho beneficio se extiende a las empresas constructoras por las ventas de viviendas que se encuentren exentas de IVA por efectuarse a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, conforme lo dispuesto en la primera parte del artículo 12, letra F, de la LIVS, caso en el cual el beneficio será equivalente al 0,1235, del valor de la venta, descontado el terreno² y con igual tope por vivienda³. Por contrato general de construcción se entiende aquel que, sin cumplir con las características específicas de un contrato de instalación o confección de especialidades, tiene por finalidad la confección de una obra material inmueble nueva que incluya a lo menos dos especialidades⁴.

De lo señalado precedentemente se desprende que el CEEC, consistente en un mecanismo que permite deducir una suma determinada de los pagos provisionales mensuales, beneficia exclusivamente a las empresas constructoras. Esto es, a aquellas que, teniendo por giro la construcción, se dedican a realizar las operaciones señaladas en la norma legal. Luego, respondiendo a las consultas 1) y 2) del Antecedente, se informa que el crédito CEEC no puede ser aprovechado por un contribuyente que carezca de dicha calidad (empresa constructora) ni tampoco cedido a un tercero. Conforme lo anterior, resulta inoficioso referirse a la consulta 3) del Antecedente. Sin perjuicio, se informa que el propósito del CEEC es que el adquirente del inmueble o contratante del servicio de construcción, en caso que las operaciones se encuentren gravadas con IVA, soporte un menor monto de IVA, equivalente al monto del impuesto que la empresa constructora dedujo de sus pagos provisionales mensuales. Por otra parte, y respecto de dicho monto, el párrafo primero del N° 6 del artículo 23 de la LIVS⁵ dispone que el adquirente o contratante tendrá derecho a crédito fiscal por la parte del IVA que la empresa constructora recupere en virtud de lo establecido en el artículo 21 del DL N° 910, siempre que se trate de contribuyentes de IVA que se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles.

III CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) La inmobiliaria no puede utilizar el CEEC establecido en el artículo 21 del DL N° 910 en la venta de bienes inmuebles con destino habitacional que encargue construir a la empresa constructora.

2) El CEEC es un mecanismo que favorece exclusivamente a las empresas constructoras y no procede su cesión a un tercero.

3) Conforme lo señalado en la conclusión 2) anterior, es inoficioso referirse a la consulta 3) del Antecedente.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2804, de 14-09-2022

Subdirección Normativa

Depto. de Impuestos Indirectos

Notas:

1 Se hace presente que la Ley N° 21.420 elimina el CEEC contenido en el artículo 21 del DL N° 910, a contar del 1° de enero de 2025, estableciendo un régimen de transición hasta esa fecha, que reduce gradualmente la tasa del beneficio. Ver artículos 5, inciso segundo y artículo sexto transitorio de la Ley N° 21.420 y artículo único de la Ley N° 21.462 (que modificó las normas transitorias de la Ley N° 21.420).

2 Párrafo 6 del N° 2 del Capítulo IV de la Circular N° 13 de 2016: “Respecto del monto del beneficio que estas empresas pueden deducir de sus pagos provisionales obligatorios de la ley sobre Impuesto a la Renta, éste no puede ser superior a aquel que les correspondería deducir si la operación se encontrase gravada con IVA. En atención a ello, el factor de 0.1235 del valor de la venta que deben aplicar estas empresas en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles, en que dentro del precio se encuentra incluido el valor del terreno, debe ser aplicado al valor de venta, pero una vez descontado el valor de dicho terreno.

3 El N° 2 del Capítulo IV de la Circular N° 13 de 2016 también aclara que el beneficio alcanza también a los contratos generales de construcción de inmuebles con destino habitacional que las empresas constructoras suscriban con beneficiarios de un subsidio habitacional y que, por aplicación del artículo 12, letra F, de la LIVS, se encuentren exentos de IVA.

4 Artículo 12, inciso segundo, del Decreto Supremo N° 55 de 1977, de Hacienda (Reglamento de la LIVS).

5 El N° 3 artículo 6 de la Ley N° 21.420, modificado por la Ley N° 21.462, elimina el párrafo primero del N° 6 del artículo 23 de la LIVS a partir del 1° de enero del año 2025. Esto es, a partir de la misma fecha en que se elimina completamente el CEEC.

2.- OFICIO ORDINARIO N° 2771, DE 12.09.2022: Implicancias de modificar contratos de construcción frente al crédito especial de empresas constructoras.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre las implicancias de modificar los contratos de construcción frente al crédito especial de empresas constructoras.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una compañía dedicada al giro de construcción de viviendas ha suscrito diversos contratos de construcción acogidos al Decreto Supremo N° 49 de 2011, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo (MINVU).

Debido a la situación de pandemia que afectó al país y al mundo en los últimos años, se generó un alza importante y extraordinaria en el costo de algunos materiales de construcción, afectando a muchos proyectos.

En virtud de esta situación, el MINVU determinó que, en cumplimiento del principio de la buena fe y la prohibición de enriquecimiento sin causa, considerando el equilibrio económico del contrato y las prestaciones mutuas, se autorizara a las Secretarías Regionales Ministeriales (SEREMI) para asignar subsidios adicionales a los proyectos ingresados en los programas del Decreto Supremo N° 49 de 2011, cuyos llamados se hayan efectuado durante los años 2019, 2020 y 2021, con el objeto de cubrir el mayor valor de los costos de construcción generados y a solicitud del Servicio

de Vivienda y Urbanismo (SERVIU) respectivo.

Agrega que, posteriormente, el MINVU delegó a los SEREMI la facultad de incrementar los subsidios de construcción asignados originalmente a proyectos seleccionados, a solicitud del SERVIU, mediante resolución del SEREMI fundada en el alza extraordinaria de precios de materiales de construcción.

Tras citar la normativa aplicable y referirse al Oficio N° 2892 de 2019, solicita confirmar que:

1) El citado oficio está vigente y es aplicable para las modificaciones de contratos de construcción que deberán otorgarse de acuerdo a lo señalado por el MINVU; por lo cual, si en virtud de estas modificaciones de contratos por alza extraordinaria de materiales de construcción el valor de las viviendas excede las 2.200 unidades de fomento (UF), las empresas constructoras no tendrán derecho al crédito especial empresa constructora (CEEC), debiendo en este caso, cumplirse la obligación de reintegro, si fuere procedente.

2) Que en el evento que las mencionadas modificaciones de contratos de construcción causen variaciones al crédito potencial disponible inicialmente previsto, deberá procederse al ajuste correspondiente en los siguientes estados de pago, modificando el CEEC aplicable de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 (“DL N° 910”).

II ANÁLISIS

El inciso primero del artículo 21 del DL N° 910 establece un crédito especial que favorece exclusivamente a las empresas constructoras (CEEC) por la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos o bien cuando suscriban contratos generales de construcción por dichos inmuebles, que no sean por administración, cuyo valor no exceda de 2.000 UF, con un tope del beneficio de hasta 225 UF por vivienda o bien por los contratos generales de construcción de dichos inmuebles, que no sean por administración, con igual tope por vivienda¹.

Por su parte, el artículo duodécimo transitorio de la Ley N° 20.780, modificado por el N° 10 del artículo 8° de la Ley N° 20.899, incorporó un nuevo tope, a partir del 1° de enero del año 2017, para las viviendas financiadas en todo o parte con subsidios otorgados por el MINVU², el cual asciende a 2.200 UF.

Como se aprecia, y según resolviera este Servicio mediante el Oficio N° 2892 de 2019, respecto de la consulta 1) del Antecedente se informa que el límite legal de 2.000 o 2.200 UF sólo puede ser modificado por otra ley y no puede alterarse por vía interpretativa, aún cuando ocurran hechos imprevistos e irresistibles – como los referidos en su consulta – que pudieran aumentar el valor de los materiales de construcción y, con ello, el precio de las viviendas vendidas o construidas.

En consecuencia, si, producto de las modificaciones referidas en su consulta, el valor de todos o parte de los inmuebles vendidos o construidos supera las 2.200 UF, la empresa constructora no tiene derecho a utilizar el CEEC por dichas viviendas, por lo que deberá restituir al fisco el crédito utilizado indebidamente.

Por otro lado, de acuerdo al inciso sexto del artículo 21 del DL N° 910, cuando el contrato general de construcción incluya inmuebles para habitación, que no excedan de 2.000 UF (o 2.200 UF en este caso) y otros que sobrepasen tal monto, se debe calcular el crédito potencial total.

Al respecto, el inciso séptimo del citado artículo 21 prescribe expresamente que las modificaciones o el término anticipado de un contrato general de construcción, que causen variaciones al crédito potencial disponible inicialmente previsto darán lugar al ajuste correspondiente en los siguientes estados de pago, con el consiguiente derecho a crédito o la obligación de reintegro respectiva. Como se puede observar, en cuanto a la consulta 2) del Antecedente, el legislador reguló expresamente los efectos que se producirán si como consecuencia de las modificaciones a los contratos originalmente pactados, se generaran alteraciones al crédito potencial disponible y, con ello, al monto del CEEC que ha utilizado o pretende utilizar la empresa constructora.

Luego, si como consecuencia de las modificaciones señaladas en el Antecedente se produce una alteración al crédito potencial disponible originalmente determinado, se deberá proceder en los términos señalados en el inciso séptimo antes citado. Esto es, la empresa constructora deberá

ajustar sus siguientes estados de pago, junto con el consiguiente derecho a crédito o la obligación de reintegro respectiva, derivada del recálculo del CEEC ya utilizado anteriormente.

III CONCLUSIONES

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que: 1) El Oficio N° 2892 del 2019 se encuentra vigente, reiterando que no es posible alterar, por vía interpretativa, el tope legal de 2.200 UF aplicable a las operaciones descritas. Luego, si en virtud de las modificaciones señaladas en el Antecedente el valor de las viviendas medidas o construidas excede dicho límite, las empresas constructoras no tendrán derecho CEEC, debiendo cumplirse la obligación de reintegro, si fuere procedente. 2) Si las modificaciones de contratos de construcción causan variaciones al crédito potencial disponible inicialmente previsto, se deberá efectuar el ajuste correspondiente en los siguientes estados de pago, modificando el CEEC aplicable, conforme lo establecido en el inciso séptimo del artículo 21 del DL N° 910.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA

DIRECTOR

Oficio N° 2771, de 12-09-2022

Subdirección Normativa

Depto. de Impuestos Indirectos

Notas:

1 De acuerdo al mismo inciso primero del artículo 21 del DL N° 910, el beneficio se extiende a las empresas constructoras por las ventas de viviendas o contratos generales de construcción que se encuentren exentos de IVA por efectuarse a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el MINVU conforme lo dispuesto en la primera parte del artículo 12, letra F, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), en cuyo caso el beneficio será equivalente al 0,1235, del valor de la venta, descontado el terreno y con igual tope por vivienda. Ver instrucciones en la Circular N° 13 de 2016.

2 El Decreto Supremo N° 49 de 2011 establece un subsidio habitacional, otorgado por dicho ministerio, destinado a financiar la adquisición o construcción de viviendas, por lo que las operaciones realizadas al amparo de dicha norma estarán cubiertas por la exención del artículo 12, letra F, de la LIVS.

3.- OFICIO ORDINARIO N° 2770, DE 12.09.2022: Plazo para asumir pérdida por robo de vehículo y forma de dar de baja contable y tributariamente el bien.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el plazo para asumir la pérdida por robo de vehículo y forma de dar de baja contable y tributariamente el bien

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, adquirió una camioneta para ser usada en actividad, la cual quedó ingresada en su contabilidad según consta en factura de fecha 10.09.2019, respecto de la cual utilizó el crédito fiscal.

Tras agregar que el 01.07.2022, fue víctima del robo del citado vehículo, el cual se encontraba asegurado, indicándole la compañía aseguradora que se debía esperar un mes antes de comenzar los trámites para dar por perdido el vehículo, consulta:

- 1) Qué plazo se debe considerar según la ley para asumir la pérdida y que sea aceptada por el Servicio.
- 2) Cómo debe dar de baja contable y tributariamente la pérdida del vehículo robado, esto es, si se debe emitir una factura u otro documento, ya que forma parte del activo fijo de su giro.
- 3) Si puede utilizar el IVA en caso de comprar una nueva camioneta.

II ANÁLISIS

El N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) establece que se podrán deducir como gasto las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto. Tratándose de pérdidas por robos, hurtos y estafas este Servicio¹ ha señalado que se acepta la deducción de estas pérdidas cuando sean comprobadas por sentencia ejecutoriada u otros medios suficientes a juicio de la respectiva Dirección Regional, siempre que el vehículo haya sido inherente al giro del negocio. La pérdida debe ser rebajada como gasto en el ejercicio comercial en que se produjo ésta, siempre que se encuentre acreditada. Conforme lo instruido en la Circular N° 5 de 2018, si un vehículo se encuentra asegurado, la indemnización de perjuicios por el daño emergente que se pudiera recibir, no estará amparada por el ingreso no renta establecido en el N° 1 del artículo 17 de la LIR, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo segundo de la referida disposición, por lo que dicha indemnización constituiría una renta afecta a impuesto de primera categoría en la parte que exceda al valor contable o de libros a la fecha de ocurrencia del siniestro en caso de pérdida total y en el evento de siniestro menor, a prorrata entre dicho valor y el de los daños.

Por otra parte, de conformidad con el artículo 52 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), los contribuyentes afectos a los impuestos de esa ley deben emitir facturas o boletas, según corresponda, en las operaciones de ventas o prestaciones de servicios que realicen, por consiguiente, no corresponde que se emita una factura ni ningún otro documento tributario para fines de dar de baja el vehículo robado, por no existir una venta o la prestación de un servicio en los términos de la LIVS.

Finalmente, en relación con el derecho a crédito fiscal por la adquisición de un nuevo bien que se integre al activo fijo en sustitución del siniestrado, mediante la Circular N° 5 de 2018 este Servicio actualizó las instrucciones, precisando² que los contribuyentes cuyo giro o actividad habitual no es la venta o arrendamiento de vehículos podrán importar o adquirir, entre otros, camionetas, sin requerir autorización del Servicio de Impuestos Internos para utilizar el crédito fiscal soportado en su adquisición o importación, cuando efectúe operaciones afectas a IVA y, únicamente en la medida que diga relación directa con el giro o actividad del contribuyente, conforme al N° 1 del artículo 23 de la LIVS.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) Procederá la aceptación como gasto de la pérdida sufrida por la empresa por el robo de camioneta, en el ejercicio comercial en que se produjo el robo, en la medida que dicha situación se acredite fehacientemente ante la Dirección Regional de su jurisdicción mediante sentencia ejecutoriada u otros medios que a juicio de dicha Dirección sean suficientes y siempre que el vehículo haya sido inherente al giro del negocio.
- 2) No corresponde la emisión de factura ni ningún otro documento tributario para fines de dar de baja el vehículo, bastando la debida anotación contable de la pérdida en el ejercicio comercial que corresponda.
- 3) El contribuyente tendrá derecho a crédito fiscal de IVA por la adquisición de una nueva camioneta, siempre que realice operaciones afectas a dicho impuesto y su adquisición tenga relación directa con su giro o actividad

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA

DIRECTOR

Oficio N° 2770, de 12-09-2022

Subdirección Normativa

Depto. de Impuestos Indirectos

Notas:

1 Oficios N° 3505 de 2021, N° 3128 de 2019 y N° 606 de 2010.

2 Título VI.A.2

4- OFICIO ORDINARIO N° 2769, DE 12.09.2022: Arriendo de canchas y centros deportivos.

De acuerdo con su presentación, consulta si los arriendos de canchas deportivas (tenis, futbol, etc.) y centros deportivos seguirán estando exentos o estarán afectos a IVA a contar del 1° de enero de 2023, con la entrada en vigencia de la Ley N° 21.420.

Al respecto se entiende que su consulta dice relación con la modificación efectuada por la Ley N° 21.4201, a contar del 1° de enero de 20232, del concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), que elimina de dicha definición el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

Con todo, se debe tener presente que la Ley N° 21.420 no alteró, en caso alguno, los hechos gravados especiales contenidos en el artículo 8° de la LIVS, cuya letra g) grava con IVA el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio.

Sin perjuicio de lo anterior, y de acuerdo al párrafo segundo3 de la citada letra g), para calificar que se trata de un inmueble amoblado o un inmueble con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, se deberá tener presente que los bienes muebles o las instalaciones y maquinarias sean suficientes para su uso para habitación u oficina, o para el ejercicio de la actividad industrial o comercial, respectivamente.

Luego, el mero arriendo de las instalaciones con el único y exclusivo objeto que los usuarios puedan realizar la práctica de actividades deportivas – como el tenis, futbol, u otras – no se encuentra gravado con IVA.

Por cierto, lo anterior varía si el inmueble entregado en arrendamiento o cualquiera forma de cesión del uso o goce temporal cuenta con instalaciones que posibiliten el ejercicio de una actividad comercial, como, por ejemplo, graderías o instalaciones que permitan presenciar espectáculos4.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA

DIRECTOR

Oficio N° 2769, de 12-09-2022

Subdirección Normativa

Depto. de Impuestos Indirectos

Notas:

1 N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

2 Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

3 De acuerdo a la letra d) del N° 4 del artículo tercero de la Ley N° 21.210

4 Oficios N°2019, de 2011; N°3486, de 1983; N° 4110, de 1984; N° 4062, de 1994; N°488, de 2000; Oficio N° 933, de 2005

5.- OFICIO ORDINARIO N° 2722, DE 07.09.2022: IVA en venta de un inmueble del activo fijo efectuada por inmobiliaria.

De acuerdo con su presentación, en 1989 la sociedad “A” limitada recibió como aporte, en dominio, un inmueble. Para noviembre de 2015, sólo quedaba una socia sobreviviente y además heredera de los otros socios, transformando la primitiva sociedad “A” limitada en la sociedad “B” E.I.R.L. que realiza actividades inmobiliarias con bienes propios o arrendados. Al día de hoy, la propietaria de la sociedad “B” E.I.R.L., necesita vender el inmueble adquirido en 1989.

Agrega que la E.I.R.L. nunca se ha dedicado de forma habitual a la compraventa de inmuebles, por lo que solicita confirmar que, al no existir habitualidad, la operación de venta del inmueble estaría exenta de IVA.

Al respecto se informa que, según dispone el artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), se encuentran gravadas con IVA las ventas de bienes corporales inmuebles construidos, nuevos o usados, realizadas por vendedores habituales, correspondiendo a este Servicio calificar la habitualidad.

Por su parte, de acuerdo al artículo 4° del Reglamento de la LIVS, el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice la venta de los bienes corporales inmuebles de que se trate y, con estos antecedentes, determinará si el ánimo que guio al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa.

Conforme lo anterior, este Servicio ha resuelto¹ que, de acreditarse fehacientemente la actividad de rentista por medio de los respectivos contratos de arrendamiento de los inmuebles y, consecuentemente, se haya otorgado a los mismos el tratamiento contable de activo fijo, entre otros antecedentes, puede concluirse que su venta no se encuentra afecta a IVA, en tanto el ánimo que guio al contribuyente al adquirirlos no fue su reventa, no existiendo habitualidad en la operación.

Los supuestos descritos, así como los antecedentes señalados en su presentación, deberán ser acreditados en las respectivas instancias de fiscalización.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA

DIRECTOR

Oficio N° 2722, de 07-09-2022

Subdirección Normativa

Depto. de Impuestos Indirectos

Notas:

1 Oficios N° 3644 de 2021 y N°1231 de 2017.

6.- OFICIO ORDINARIO N° 2720, DE 07.09.2022: IVA aplicable a los servicios a partir del 01.01.2023.

De acuerdo con su presentación, solicita aclarar si los contratos adjudicados con anterioridad al 1° de enero de 2023 y vigentes a esa fecha deben facturarse exentos o afectos a IVA cuando se facturen a partir de enero de 2023.

Al respecto se entiende que su consulta dice relación con la modificación introducida por el N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420, que elimina del concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), la exigencia que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los N° 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Conforme dicha modificación y la regla de vigencia contenida en el artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420, a contar del 1° de enero de 2023 se gravarán con IVA todos los servicios por los cuales se perciba remuneración, independiente de la actividad que genera esa remuneración, sin perjuicio de las exenciones aplicables a cada caso.

Con todo, el inciso segundo del citado artículo octavo transitorio dispone que la modificación efectuada en el N° 2° del artículo 2° de la LIVS no se aplicará respecto de servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1° de enero de 2023.

Luego, y según ha resuelto este Servicio¹:

1) En el caso de servicios pactados antes del 1° de enero de 2023 y que, conforme las modificaciones legales, a contar de esa fecha pasan a gravarse con IVA, las facturas que se emitan a partir de esa fecha deberán facturarse con IVA.

2) En cambio, si se trata de servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que hayan sido adjudicados o contratados con anterioridad al 1° de enero de 2023, mantendrán su tributación vigente a la fecha de su adjudicación o contratación, según corresponda.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2720, de 07-09-2022

Subdirección Normativa

Depto. de Impuestos Indirectos

Notas:

1 Oficios N° 2033 y N° 2406, ambos de 2022.

IV.- OFICIOS DE CÓDIGO TRIBUTARIO Y OTRAS LEYES ESPECIALES.

1.- OFICIO ORDINARIO N° 3079, DE 19.10.2022: Aplicación de la exención de impuesto territorial dispuesta en el Párrafo I, Letra B), N° 1), del Cuadro Anexo de la Ley N° 17.235.

De acuerdo con su presentación, consulta si un establecimiento educacional particular (colegio) 1 puede solicitar y obtener la exención del impuesto territorial respecto de un inmueble arrendado, si al efecto es relevante que el contrato de arrendamiento sea a largo plazo o se inscriba en el Conservador de Bienes Raíces y cómo se determina dicha exención en el caso que esta sea parcial. Sobre la materia, cabe señalar que el Párrafo I, Letra B), N° 1), del Cuadro Anexo de la Ley N°17.235, exime del 100% del impuesto territorial a los bienes raíces respecto de los cuales se cumplan los siguientes requisitos copulativos 2 : a) Que el inmueble sea ocupado por un establecimiento educacional municipal, particular o particular subvencionado; b) Que se trate de un establecimiento de educación prebásica, básica o media; c) Que dicho establecimiento sea reconocido por el Ministerio de Educación; y, d) Que todo o parte del inmueble esté destinado exclusivamente a la educación. Se desprende de los requisitos precedentes que el título mediante el cual se ocupe el inmueble en cuestión no es relevante para efectos de la exención, por lo que el colegio podría solicitarla, en su calidad de arrendatario, independientemente de si dicho contrato se encuentra inscrito en el Conservador de Bienes Raíces o no. En cuanto a la duración del respectivo contrato de arrendamiento, si bien la ley no exige un plazo determinado, debe permitir al solicitante materializar el destino educacional exigido. Por último, cabe señalar que el otorgamiento de la exención en comento dependerá del cumplimiento de los señalados requisitos, cuya verificación corresponde a la respectiva instancia fiscalizadora, la que en caso de otorgarse parcialmente será equivalente a la proporción del impuesto territorial que corresponda al avalúo fiscal de la parte del inmueble destinada exclusivamente a la educación.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3079, de 19.10.2022

Subdirección Normativa

Dpto. de Técnica Tributaria

Notas:

1 Sostenido por una corporación sin fines de lucro.

2 Oficio N° 1286 de 2008.

2.- OFICIO ORDINARIO N° 2881 DE 27.09.2022: Reconocimiento de deuda con acreedor extranjero.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre los documentos de respaldo para acreditar un reconocimiento de deuda respecto de préstamos otorgados por un socio residente en el extranjero.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una empresa agrícola con fines fundamentalmente ecologistas y conservacionistas recibió una serie de préstamos con intereses, otorgados por su socio principal, empresa extranjera.

Tras referir al Oficio N° 1628 de 2021 y señalar que todo quedó debidamente registrado en el banco y en sus libros contables, pero que no hubo documento alguno de respaldo por parte del acreedor ni del deudor, consulta:

1) Qué documentación deberían exigir al acreedor y qué documentación deberían generar como deudores locales, a modo de respaldo contable y tributario de los préstamos recibidos. Indica que, conforme con la jurisprudencia de este Servicio, no basta con la firma de un documento de reconocimiento de deuda, si no que este debe estar adecuadamente respaldado.

2) Qué impuestos y estampillas [sic] deberían generarse y pagarse por estos préstamos que, además, involucran intereses.

3) Cómo hacen ahora, que reciben algún dinero, y si pueden pagar estos préstamos, pero no aún los intereses. Qué documentación deberían exigir al acreedor extranjero, y qué documentación deberían generar localmente, a modo de respaldo contable y tributario del pago de los préstamos.

II ANÁLISIS

Como cuestión previa, y antes de responder lo consultado, es necesario formular algunas consideraciones respecto del Oficio N° 1628 de 2021, referido en su consulta:

a) Según reiterada jurisprudencia administrativa¹, este Servicio ha resuelto que un reconocimiento de deuda (esto es, un documento donde consta una declaración unilateral de voluntad en la cual el contribuyente reconoce adeudar cierta cantidad de dinero), no se encuentra afecto al impuesto de timbres y estampillas, por no contener los requisitos que configuran una operación de crédito de dinero².

b) Precisamente por tratarse de una declaración unilateral de voluntad, este Servicio ha señalado, por ejemplo, que, en cuanto a su aptitud para justificar eventuales inversiones, no es posible “pronunciarse en forma previa a los hechos o circunstancias que puedan servir de base para requerir justificación de ellas en un momento determinado”³. En otras palabras, que su aptitud probatoria depende de las circunstancias, cuestión de hecho entregada a las respectivas instancias de fiscalización.

c) En ese contexto, y supuesto que el contribuyente esgrime un reconocimiento de deuda con la finalidad de acreditar que un flujo de dinero corresponde a un pasivo, el Oficio N° 1628 de 2021 precisó que no basta el mero reconocimiento de deuda⁴ sino además se requiere acompañar otros antecedentes o elementos de prueba que, analizados en su conjunto, permitan acreditar que un tercero asumió la calidad de acreedor respecto del contribuyente deudor, las condiciones de pago de tal deuda y la vigencia de esta, entre otras cuestiones.

Ello implica, prosigue el oficio, acreditar que la deuda se encuentra debidamente registrada en la contabilidad del deudor y del acreedor, en el evento que este último lleve contabilidad; que el flujo de dinero percibido por el deudor y que reconoce adeudar egresó del patrimonio del acreedor para ingresar al patrimonio del deudor; que la deuda ha sido amortizada, de corresponder (contabilización y flujo); así como cualquier otro acto que dé cuenta de la calidad de actual deudor.

d) Finalmente, y a propósito de la situación descrita en su presentación, todavía es pertinente señalar lo siguiente:

i) El documento en que conste un reconocimiento de deuda igualmente podría encontrarse afecto al impuesto de timbres y estampillas si el documento, además de dar cuenta de dicho reconocimiento, contenga una operación de crédito de dinero en los términos que establece el artículo 1° de la Ley N° 18.0105.

ii) Asimismo, este Servicio ha precisado que si bien un documento podría no encontrarse

suscrito por las dos partes que intervienen en una operación por tratarse de un préstamo de dinero proveniente del extranjero, igualmente se configura el hecho gravado de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas si se cumple el supuesto de su artículo 14 y que permite afectar con el impuesto establecido en el N° 3 del artículo 1° de dicha ley a las operaciones de crédito de dinero que impliquen ingresos de créditos del exterior, aun cuando no exista un documento que dé cuenta de ellos, en la medida que la operación respectiva se registre en la contabilidad de la sociedad⁶.

Precisado lo anterior, y respecto de lo consultado, se informa lo siguiente:

1) Sin perjuicio que no corresponde a este Servicio determinar cómo el contribuyente debe efectuar sus operaciones ni la documentación a emitir para respaldarlas, cabe hacer presente que el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) establece que la renta líquida de los contribuyentes de la primera categoría se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla⁷, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio. Respecto de este último requisito, conforme ha señalado este Servicio⁸, la acreditación de un gasto implica la revisión de varios elementos, incluyendo el gasto y los elementos que lo rodean, los que el contribuyente puede acreditar, por regla general, con todos los medios de prueba que establece la ley⁹. Sin embargo, conforme con el inciso segundo del artículo 31 de la LIR, los desembolsos por gastos correspondientes a servicios o bienes adquiridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo y siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. En relación con el pago de la deuda, atendido que en este caso el préstamo fue otorgado por una parte relacionada con el deudor, sería aplicable lo dispuesto en el artículo 41 E de la LIR, en la medida que en la instancia fiscalizadora respectiva se verifique que la operación en cuestión no ha sido efectuada en condiciones normales de mercado.

2) Respecto de los impuestos aplicables, atendido que el préstamo fue otorgado desde el extranjero, conforme con el N° 1 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, los intereses pagados estarán afectos a impuesto adicional, el que deberá ser retenido con tasa del 35% y enterado en arcas fiscales por el deudor cuando estos sean remesados al exterior, abonados en cuenta, puestos a disposición o pagados al acreedor, de acuerdo con el N° 4 del artículo 74 de la LIR. Lo anterior, sin perjuicio de gravarse el préstamo con impuesto de timbres y estampillas, de acuerdo con lo expuesto en la letra d) precedente.

3) Respecto de la última consulta, y tal como fuere expuesto, se informa que no compete a este Servicio determinar cómo el contribuyente debe efectuar sus operaciones ni la documentación a emitir para respaldarlas. No obstante, para efectos de acreditar el desembolso, en todo caso, deben observarse las reglas referidas en el N° 1) anterior.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

1) Para los efectos de su deducción como gasto, y sin perjuicio que no corresponde a este Servicio determinar cómo el contribuyente debe efectuar sus operaciones ni la documentación a emitir para respaldarlas, en todo caso, los desembolsos efectuados hacia el extranjero se acreditan con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo y siempre que conste en ellos, a lo menos, las exigencias dispuestas en la LIR.

2) En cuanto a los impuestos aplicables, el deudor deberá retener y enterar en arcas fiscales el

impuesto adicional, respecto de los intereses pagados por el préstamo, conforme con el N° 1 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, en relación con el N° 4 del artículo 74 del mismo cuerpo legal. Asimismo, tratándose de un préstamo proveniente del extranjero, la operación se encontraría gravada con impuesto de timbres y estampillas.

3) No corresponde a este Servicio determinar cómo el contribuyente debe efectuar sus operaciones ni la documentación a emitir para respaldarlas. No obstante, deberán observarse las exigencias dispuestas en la LIR para la acreditación de los gastos, conforme con el artículo 31.

RICARDO PIZARRO ALFARO

DIRECTOR (S)

Oficio N° 2881 del 27-09-2022

Subdirección Normativa

Depto. de Impuesto Directos

Notas:

1 Ver, por ejemplo, Oficios N° 3179 y N° 3087 de 2007.

2 Según ha expuesto en términos sistemáticos este Servicio (ver, a modo de ejemplo, Oficio N° 3564 de 2000), el hecho gravado genérico en la ley de timbres es aquel que afecta a cualquier documento que contenga una operación de crédito de dinero. Para el efecto anterior debe tenerse presente que la Ley N° 18.010 dispone en su artículo 1°, que debe entenderse como operación de crédito de dinero, “aquellas por las cuales una de las partes entrega o se obliga a entregar una cantidad de dinero y la otra a pagarla en un momento distinto de aquel en que se celebra la convención”. Del concepto dado por la ley se deduce que para que exista este tipo de operaciones son requisitos necesarios: a) Que una parte entregue o se obligue a entregar una suma de dinero y b) Que la otra parte se obligue a pagarla en un momento distinto a aquel en que se celebre la convención.

3 Oficio N° 114 de 2006.

4 Además, precisa el oficio, es necesario que el documento en que consta el reconocimiento de deuda haga fe, al menos, en cuanto a su monto y fecha de otorgamiento, la que en ningún caso podrá ser concomitante a la época de la fiscalización respectiva.

5 Ver Oficio N° 114 de 2006.

6 Oficio N° 3179 de 2007.

7 Entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.

8 Circular N° 53 del 2020.

9 Mediante Circular N° 8 del 2000, este Servicio instruyó que los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa podrán acreditar el origen de los fondos por todos los medios de prueba que establece la ley; y aquellos obligados a llevar contabilidad completa, deben acreditar mediante dicha contabilidad. En este sentido, constituyen un medio de prueba los instrumentos (tanto públicos como privados), entendiéndose por estos, todo medio escrito en que se consigne un hecho, como por ejemplo los libros de contabilidad, las facturas, boletas, contratos, escrituras, declaraciones de impuestos, etc.

3.- OFICIO ORDINARIO N° 2929 DE 29.09.2022: Tributación de una comunidad hereditaria en la enajenación de un bien raíz.

De acuerdo con su presentación, consulta si el mayor valor obtenido por una comunidad hereditaria – que declara el impuesto de primera categoría (IDPC) según renta efectiva determinada con contabilidad completa – en la enajenación de bienes raíces adquiridos antes del 1° de enero del 2004, independiente de la fecha de su enajenación, constituye un ingreso no renta (INR) por aplicación de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) vigente al 31 de diciembre de 2014, y lo instruido en las Circulares N° 44 de 2016 y N° 43 de 2021.

Al respecto y sobre lo consultado, se entiende que la comunidad hereditaria – propietaria del bien raíz – ha realizado los trámites para ser considerada un contribuyente distinto de los herederos,

adquiriendo un RUT propio con posterioridad al fallecimiento del causante y que ha optado por declarar el IDPC según renta efectiva determinada con contabilidad completa¹ .

Precisado lo anterior, se tiene presente el inciso final del numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, en virtud del cual 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, por personas naturales que no determinen el IDPC sobre rentas efectivas, siempre que hayan sido adquiridos antes del 1° de enero de 2004, cualquiera sea la fecha de su enajenación, se sujetan a las disposiciones de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014.

Respecto de las personas naturales que tienen los bienes asignados a su empresa individual, dichas personas determinan el IDPC sobre rentas efectivas si, al momento de la enajenación del bien, el inmueble formaba parte del giro, actividades o negociaciones de la empresa individual² .

Conforme las reglas anteriores, si el bien raíz forma parte del giro o actividad de una comunidad hereditaria, formada por personas naturales, que determina el IDPC sobre rentas efectivas, el inmueble que se pretende enajenar no cumple las condiciones del numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

Por consiguiente, no es posible confirmar el criterio expuesto en su consulta, ya que los bienes raíces que pertenecen a contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva fueron expresamente excluidos de la norma en comento y, por lo tanto, deben tributar con IDPC e impuestos finales.

Saluda a usted,

RICARDO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR (S)
Oficio N° 2929 del 29-09-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

Notas:

1 En la misma consulta se informa que la comunidad está acogida a la letra A) del artículo 14 de la LIR.

2 Artículo vigésimo tercero transitorio de la Ley N° 21.210. Ver instrucciones en la Circular N° 43 de 2021.

4.- OFICIO ORDINARIO N° 2974 de 06.10.2022: Aplicación de la prescripción extraordinaria por omisión de declaraciones de retención de Impuesto Adicional, en el caso consultado.

I ANTECEDENTES

Mediante el oficio del antecedente se ha solicitado un pronunciamiento sobre la procedencia y alcance de la prescripción extraordinaria establecida en el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario (“CT”) por la omisión de declaraciones de retención del Impuesto Adicional (“IA”) conforme a los artículos 74 N°4 y 79 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”), aplicable a servicios de ingeniería prestados por un contribuyente no domiciliado ni residente en Chile, a propósito de un proceso de revisión llevado a cabo por la Dirección Regional YY al contribuyente PP.

El consultante informa lo siguiente respecto de la revisión de la empresa para el año comercial 2018: - El contribuyente recibió y pagó por servicios de ingeniería prestados desde el exterior y en Chile. - Los servicios fueron prestados por proveedores no residentes distintos. - Se retuvo IA solamente por los servicios de ingeniería prestados desde el exterior, por ende, no hubo retención de IA respecto del proveedor no residente que prestó servicios en Chile. No obstante lo anterior, se presentó el Formulario 50 (“F50”) en los periodos analizados. - Se constató que las operaciones se encuentran incluidas a título de beneficio empresarial en la Declaración Jurada N° 1946 denominada “Declaración Jurada Anual sobre operaciones en Chile”.

La consulta afirma que existen antecedentes que permitirían sostener que, de acuerdo con el

Convenio para Evitar la Doble Imposición aplicable, los servicios prestados en Chile se efectuaron a través de un establecimiento permanente en el país. No obstante lo anterior, el consultante estima que no existirían antecedentes de la configuración de un establecimiento permanente en conformidad a la norma doméstica.

Por otra parte, la consulta indica que las remuneraciones por los servicios de ingeniería prestados en Chile y en el extranjero estarían afectas a IA de acuerdo con la tipificación establecida en el inciso cuarto, N° 2 del artículo 59 de la LIR.

De esta forma, de acuerdo a los antecedentes, el contribuyente domiciliado o residente en Chile, habría omitido las declaraciones de retención correspondientes, conforme a los artículos 74 N°4 y 79 de la LIR, por el IA aplicable a los servicios de ingeniería prestados en Chile.

Luego de efectuar un análisis detallado sobre la materia, la DR YY concluye indicando que “al no incluir en los F50 el hecho gravado asociado a los proveedores que prestaron servicios en Chile, si se verifica que el beneficio empresarial está afecto a Impuesto Adicional el agente retenedor estaría en calidad de no declarante respecto de esa obligación tributaria en particular, ya que no puede perderse de vista el concepto de hecho gravado omitido con cada uno de los elementos que conforman la obligación tributaria, incluyendo la calidad de sujeto pasivo.”. En otras palabras, estima que, para efectos de la aplicación de la prescripción extraordinaria establecida en el CT, deberá evaluarse la calidad de no declarante del agente retenedor respecto de los pagos por servicios gravados con IA, en forma separada para cada hecho gravado.

Atendido lo anterior, el consultante solicita un pronunciamiento sobre la calidad de no declarante en la situación planteada.

II ANÁLISIS

De acuerdo a la información y supuestos proporcionados por la DR YY en el antecedente y la regulación vigente sobre la materia, se informa que:

Conforme al inciso segundo del artículo 200 del CT, el plazo de prescripción para liquidar los impuestos sujetos a declaración en aquellos casos en que la declaración “no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa” es de seis años contados desde la expiración legal del plazo en que debió efectuarse el pago del impuesto. Para estos efectos, el artículo indica que “constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto”.

Por su parte, la Circular N° 73 de 2001, que regula administrativamente la institución de la prescripción en materia tributaria, establece que la determinación de si se ha presentado o no una declaración de impuestos es una cuestión de hecho que debe resolver el funcionario correspondiente. Adicionalmente, la Circular aclara que “una declaración, para que pueda considerarse como tal, debe contener los datos propios de la obligación que se pretende cumplir al presentar el formulario que la contiene”.

Ahora bien, conforme a las reglas generales dispuestas en los artículos 29 y 32 del CT la declaración de los impuestos debe efectuarse mediante los formularios dispuestos por el Servicio, siguiendo las normas legales y reglamentarias e instrucciones administrativas correspondientes.

En relación a la consulta planteada, corresponde indicar que conforme al N° 4 del artículo 74 LIR, los contribuyentes que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al IA de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60 de la señalada ley, están obligados a practicar una retención de IA y declarar y pagar el impuesto correspondiente.

Al respecto, es relevante indicar que el sujeto pasivo del IA en los casos señalados es la persona o entidad no domiciliada ni residente en Chile beneficiaria de la renta. Sin embargo, la ley impone al contribuyente domiciliado o residente en Chile la obligación de retener el impuesto correspondiente, y declararlo y pagarlo conforme al artículo 79 de la LIR. Para estos efectos, la ley le asigna al agente retenedor la responsabilidad por el pago de dicho impuesto en los términos indicados en el artículo 83 de la LIR.

Considerando lo anterior, el IA aplicable a las remuneraciones por servicios indicados en el inciso cuarto, N°2 del artículo 59 de la LIR, es un impuesto de retención, que debe declararse y pagarse por la persona o entidad domiciliada o residente en Chile que remese al exterior, abone en cuenta,

ponga a disposición o pague la renta, en calidad de agente retenedor del impuesto. De acuerdo al inciso final del artículo 59 de la LIR, este impuesto tiene el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las que se aplica. Cabe señalar, además, que la norma del artículo 59 de la LIR establece diversos hechos gravados con IA, incluyendo además diferentes tasas para cada uno de ellos.

Para efectos de la declaración y pago del IA retenido de acuerdo con los artículos anteriores, la Resolución N°27 de 2001 dispuso la creación del F50. Al respecto, la Circular N° 37 de 2004, que imparte instrucciones sobre procedimiento de declaración y rectificatoria del F50, indica que el señalado formulario debe presentarse “cada vez que se produce el hecho gravado que dio origen al impuesto a declarar”. La misma circular establece expresamente que el F50 “considera casos de multideclaración, es decir, un mismo contribuyente podría presentar varias declaraciones respecto de distintos impuestos en relación a un mismo período tributario”.

En consecuencia, respecto de las remuneraciones por servicios tipificados en el inciso cuarto, N 2 del artículo 59 de la LIR, en principio, el F50 debe declararse y pagarse por el agente retenedor en Chile cada vez que se verifique un hecho gravado con el IA. No obstante lo anterior, el agente retenedor puede incluir en el mismo formulario la declaración del IA derivado de diversos hechos gravados.

Para estos efectos, debe entenderse que forman parte de hechos gravados diferentes las remuneraciones en favor de distintos prestadores o beneficiarios de la renta, ya que la obligación tributaria a que da origen la remuneración por la prestación tiene un sujeto pasivo del IA distinto, e incluso se aplican tasas de impuesto distintas, no obstante que el agente retenedor sea el mismo. Atendido lo anterior, la omisión de la declaración del impuesto para efectos de la hipótesis del plazo extraordinario de prescripción de acuerdo al artículo 200 del CT, deberá verificarse respecto de cada hecho gravado que da nacimiento a la obligación tributaria de IA. De esta forma, sin perjuicio que en el mismo F50 se declaren diversos hechos gravados con IA respecto de diversos proveedores o servicios, la evaluación de la calidad de no declarante del agente retenedor deberá efectuarse, caso a caso, para cada hecho gravado.

Así, por ejemplo, no obstante que el agente retenedor hubiere presentado el F50 en un determinado periodo declarando el IA aplicable al pago de un servicio gravado conforme al inciso cuarto, N° 2 del artículo 59 de la LIR, ello no lo convierte en declarante respecto de las remuneraciones en favor del mismo proveedor por otros servicios u otros proveedores. En este sentido, no puede pretenderse que mediante la sola presentación del F50 incluyendo en él solo uno o alguno de los hechos gravados con IA, se cumpla con la obligación de presentación de la declaración respecto de otros hechos gravados respecto del mismo u otro proveedor.

III CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto precedentemente se informa que, supuesto que los servicios indicados se encuentren afectos a IA de acuerdo al inciso cuarto, N° 2 del artículo 59 de la LIR, se comparte la opinión de la DR YY en el sentido de que, para efectos de aplicar la prescripción extraordinaria del artículo 200 del CT respecto del pago de IA por remuneraciones de servicios gravados conforme numeral indicado, la omisión de la declaración de impuestos en el F50 deberá evaluarse separadamente para cada hecho gravado verificado, considerando los diversos prestadores de servicios. RICARDO ANTONIO PIZARRO ALFARO DIRECTOR (S) Oficio N° 2974 de 06.10.2022 Subdirección Jurídica Depto. de Asesoría Jurídica

5.- OFICIO ORDINARIO N° 3060 DE 18.10.2022: Reestructuración de grupo empresarial internacional.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación del inciso final del artículo 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en la reestructuración de un grupo empresarial internacional.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un grupo multinacional con inversiones en Chile está evaluando simplificar su estructura de propiedad en el extranjero, eliminando sociedades que se mantienen por razones históricas pero que hoy no mantienen presencia relevante en los países donde están organizadas, por lo que no se justifica mantenerlas, logrando con ello optimizar la administración de las sociedades subsidiarias en términos de control y reducción de gastos.

Dicha estructura de propiedad comprende una sociedad organizada en Holanda (sociedad Holanda), dueña del 100% de las acciones de una sociedad organizada en Reino Unido (sociedad UK). Esta última es dueña del 100% de las acciones de una sociedad organizada en España (sociedad España) que es, a su vez, dueña del 100% de las acciones en una sociedad por acciones organizada en Chile (sociedad Chile).

Atendido que, según complementa¹, el grupo no tiene presencia relevante en Reino Unido y que sociedad UK no tiene actividades significativas, se ha decidido liquidarla. Sin embargo, debido a que, por motivos regulatorios en dicho país, la disolución podría demorar incluso más de un año, analiza que sociedad UK distribuya el 100% de las acciones en sociedad España, de manera de poder remover a sociedad UK de la estructura de propiedad. Luego, sociedad UK sería liquidada conforme al procedimiento establecido al efecto en Reino Unido.

Las alternativas de reorganización empresarial que se están analizando serían las dos siguientes:

a) Liquidación de sociedad UK.

Como consecuencia de dicha liquidación, las acciones en sociedad España serían adjudicadas a sociedad Holanda. Esta adjudicación se haría al valor contable al cual se encuentran registradas las acciones de sociedad España en sociedad UK, que corresponde a su costo histórico de adquisición (o costo tributario).

De esta forma, la adjudicación de las acciones de sociedad España a sociedad Holanda producto de la liquidación de sociedad UK, no generaría renta o mayor valor para sociedad UK, en cuanto su valor de asignación sería equivalente a su valor de adquisición. Por su parte, sociedad Holanda registraría las acciones en sociedad España a su costo de adquisición en la liquidación de sociedad UK.

b) Distribución de las acciones en sociedad España por parte de sociedad UK a sociedad Holanda, mediante el pago de un dividendo en especie.

Al igual que en la alternativa anterior, la distribución de las acciones se haría a su valor contable, es decir, a su costo histórico de adquisición. La distribución no generaría una renta o mayor valor para sociedad UK, en cuanto su valor de transferencia sería equivalente a su costo de adquisición. Por su parte, sociedad Holanda registraría las acciones en sociedad España a su valor de adquisición, esto es, al mismo costo tributario que hoy tienen en sociedad UK.

Para ambas alternativas, tras algunas consideraciones, solicita confirmar que:

1) Tanto en la enajenación de sociedad España ocurrida con ocasión de la liquidación de sociedad UK – alternativa a) – como en la transferencia de las acciones en sociedad España como pago de dividendo en especie, como paso previo a la liquidación de sociedad UK – alternativa b) – se cumplen los dos requisitos copulativos para poder acogerse a la norma de excepción del inciso final del artículo 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

2) Desde una perspectiva chilena, el costo tributario que sociedad Holanda tendría en sociedad España sería igual, respectivamente, al costo de adquisición de esta última en la liquidación de sociedad UK – alternativa a) – o al valor de transferencia de esta última en el pago del dividendo en especie – alternativa b) – que en ambos casos sería igual al costo tributario que sociedad UK tenía en sociedad España previo a su liquidación o previo al pago del dividendo, según corresponda.

Agrega que tanto la liquidación de sociedad UK, en la primera alternativa, como la distribución en

especie, en la segunda, producirían la transferencia directa del 100% de las acciones en sociedad España y la transferencia indirecta de sociedad Chile. No obstante, indica que dicha transferencia indirecta de sociedad Chile no debería gravarse bajo las normas de transferencia indirecta, por quedar comprendida en la norma de excepción del inciso final del artículo 10 de la LIR2 .

II ANÁLISIS

Los incisos tercero y siguientes del artículo 10 de la LIR contemplan casos de renta de fuente chilena, afectas con el impuesto adicional (IA) del N° 3 del artículo 58 de la LIR, en caso que sean obtenidas por contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país en la enajenación de determinados títulos o instrumentos cuyos valores, en todo o parte, se encuentren representados por uno o más de los activos subyacentes situados en Chile que la norma especifica³ .

Con todo, el inciso final del artículo 10 de la LIR libera de tributación con IA a las enajenaciones ocurridas en el exterior efectuadas en el contexto de una reorganización del grupo empresarial cuando dicha reorganización no haya generado renta o un mayor valor para el enajenante determinada en cualquiera de las formas dispuestas en el N° 3 del artículo 58 de la LIR.

Conforme al citado artículo 10, este Servicio ha precisado que⁴ , en términos generales, no es aplicable el referido IA cuando concurren los siguientes requisitos copulativos:

a) Que la enajenación de activos efectuada en el exterior se realice en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, según este se define en el artículo 96 de la Ley N° 18.045. De lo anterior se desprende que tanto el enajenante como el adquirente o receptor deben estar bajo un controlador común, de suerte que la propiedad o derechos de propiedad de personas jurídicas, entidades, sociedades o patrimonios constituidas, formados o residente en el extranjero, se mantengan bajo la propiedad directa o indirecta de un mismo dueño común.

b) Que no se haya generado en la operación una renta o mayor valor para el enajenante, determinado este de acuerdo con cualquiera de las modalidades establecidas en el N° 3 del artículo 58 de la LIR, a elección del enajenante.

Conforme su presentación, en el caso planteado las empresas involucradas formarían parte de un mismo grupo empresarial, cuyo controlador común sería sociedad Holanda; traspasándose los activos extranjeros (sociedad España), representativos de activos subyacentes situados en Chile (sociedad Chile), mediante la asignación de dichos activos por disolución de sociedad UK, o alternativamente mediante la entrega como dividendo de los derechos de sociedad España.

En ambos casos la transferencia se efectuaría a la sociedad controladora, la que quedaría como propietaria de los derechos externos representativos de los activos subyacentes situados en Chile. Precisado lo anterior y respecto de la alternativa a), la operación descrita se enmarcaría en la hipótesis de excepción establecida en el inciso final del artículo 10 de la LIR, que libera de IA la enajenación, en la medida que se efectúe, como señala la presentación, en el contexto de una reorganización del grupo empresarial y siempre que no se haya generado renta o un mayor valor para el enajenante. Lo anterior supone que la enajenación corresponda a una operación ejecutada para implementar los cambios al interior del grupo empresarial, eliminando de la estructura de propiedad a una sociedad externa, ya que el grupo no tendría presencia relevante en Reino Unido y que dicha sociedad no tendría actividades significativas. En cuanto a la alternativa b) del Antecedente y la cita al Oficio N° 41 de 2021 para fundar su presentación, es preciso considerar lo siguiente.

Por de pronto, el referido oficio contiene el extracto de una consulta “vinculante” emitida en el marco del artículo 26 bis del Código Tributario. En consecuencia, dictado tras un procedimiento de consulta en que el peticionario entrega antecedentes específicos y detallados de los actos, contratos, negocios o actividades y respecto de los cuales se solicita derechamente determinar si corresponde o no calificar como “elusivos”.

En segundo lugar, fuera que dicho oficio tiene una naturaleza diversa a la presente solicitud,

analiza los diversos pasos que comprende una reestructuración, incluyendo la distribución de dividendos pagados en especie, que concluye con la disolución de una sociedad. En cambio, en el presente caso, habría una simple asignación de activos y una eventual liquidación de sociedad UK, sin que dicha asignación, por sí misma, constituya una reestructuración del grupo empresarial ni una simplificación de su estructura propietaria en el extranjero, de modo que el criterio del citado oficio – anclado en las específicas circunstancias de hecho y antecedentes proporcionados en su oportunidad – no es aplicable al presente caso.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, respecto de lo consultado y sujeto a verificación en las respectivas instancias de fiscalización, se informa que:

1) Respecto de la alternativa a) se comparten los criterios expuestos en la presentación, en la medida que la transferencia de las acciones corresponda a una operación ejecutada para implementar los cambios al interior del grupo empresarial y no se produzca una renta o mayor valor.

2) En cuanto a la alternativa b) en principio no se comparte que, por sí sola, la cesión de activos mediante el pago de un dividendo en especie cumpla los requisitos para ampararse en el inciso final del artículo 10 de la LIR.

Saluda a usted,

HERNAN ANDRES FRIGOLETT CORDOVA

DIRECTOR

Oficio N° 3060 del 18-10-2022

Subdirección Normativa

Depto. de Impuesto Directos

Notas:

1 Correo electrónico de fecha 07.09.2022

2 Al efecto cita los Oficios N°41 de 2021; N°327 de 2014; N°837 de 2018.

3 Dentro de los activos subyacentes, se comprenden las acciones, derechos, cuotas u otros títulos de participación en la propiedad, control o utilidades de una sociedad, fondo o entidad constituida en Chile.

4 Oficios N° 978 de 2021, N° 641 de 2020 y N° 1394 de 2019.

V. **CIRCULARES SII**

1. **Circular N° 50 de 27.10.2022:**

MATERIA: Imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas por los números 1 y 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420, a los artículos 2° N° 2°) y 12 letra E de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Modifica el segundo párrafo del N° 3 de la letra B del Título II de la Circular N° 21 de 1991, en la forma que indica.

VI. **RESOLUCIONES SII**

1. **Resolución Exenta N° 101 de 27.10.2022**

Elimina la obligación de autorizar ante el servicio de impuestos internos, los certificados de donaciones que se señalan.

VII CURSOS IDET

“Aplicación práctica del Capital Propio Tributario y su relación con la Cuadratura Patrimonial y los Impuestos Diferidos ” (9 horas)

Objetivo General

Analizar a través de la aplicación práctica los conceptos del Capital Propio Tributario, Cuadratura patrimonial y su directa relación con la renta líquida imponible y registros empresariales. Finalmente, un análisis general de la norma IFRS y los impuestos diferidos.

Objetivo específico

Estudiaremos las características del Capital Propio Tributario y la fórmula de Razonabilidad mediante ejercicios prácticos en la determinación de la Renta Líquida Imponible y registro empresariales. Analizaremos la aplicación del Artículo 14 de la Ley de la Renta de los en todas las determinaciones tributarias relacionados con los contribuyentes clasificados en las letras A y D N°3 del artículo señalado.

Analizar, estudiar y comprender el objetivo de “Razonabilidad del Capital”, como un método de revisión de las utilidades tributarias y no tributarias para efecto de los impuestos finales.

Adicionalmente, una revisión general a las principales normas IFRS, como las diferencias entre la base tributaria de activos y pasivos y su base contable. Se trabajará en base a la metodología de la NIC 12 para el reconocimiento de los impuestos diferidos y la relación de la tasa efectiva, como lo establece la norma.

Programa

A. Conceptos generales

- Definiciones y conceptos de Capital Propio Tributario (CPT).
- Cambios aplicados al artículo 31 de la Ley de la Renta.
- Determinación del CPT, según artículo 41 de la LIR y Circular N°100 de 1975 de Servicio de Impuestos Internos.
- Razonabilidad del CPT o conciliación aritmética de los aumentos o disminuciones patrimoniales.
- Efectos de CPT y los registros en los procesos de reorganización
- Análisis de los contribuyentes calificados en el artículo 14 D) N°8 de la Ley de la Renta.

B. Cuadratura Patrimonial

- ¿Qué es y para qué sirve la cuadratura patrimonial?
- Importancia de la cuadratura patrimonial
- ¿Qué puede afectar la cuadratura patrimonial?
- Justificaciones de las diferencias de cuadraturas patrimoniales.
- Casos prácticos para validar la correcta determinación del CPT

C. IFRS e Impuesto Diferidos

- Visión general IFRS
- Análisis conceptual impuestos diferidos
- Determinación diferencias temporales
- Determinación de la tasa efectiva
- Ejercicios prácticos impuestos diferidos.
- Exposición notas de los estados financieros.

D. Ejercicios prácticos

- Ejercicios determinación de la renta líquida imponible
- Ejercicios práctico determinación del capital propio tributario
- Ejercicios práctico cuadratura patrimonial.
- Ejercicios prácticos registros empresariales.
- Ejercicio práctico determinación impuestos diferidos.
- Ejercicio práctico determinación de la tasa efectiva.
- Exposición notas a los estados financieros.

DIRIGIDO A

Profesionales del área tributaria y contable, principalmente a Contadores, Contadores Auditores, Abogados, Ingenieros Comerciales y, en general a todos los profesionales que tengan interés en conocer, aprender y aplicar estas normativas en sus respectivas actividades profesionales.

REALIZACION

martes 15, miércoles 16 y jueves 17 de noviembre de 16:00 a 19:00 horas.

Vía plataforma virtual interactiva Zoom.



JAIME ASTORGA MONTALBÁN

Contador Auditor e Ingeniero en Control de Gestión de la Universidad Arturo Prat, Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, cuenta con más de 15 años en experiencia profesional y en estos años se ha desempeñado en la industria Minera y de Transportes. Se ha especializado en impuestos indirectos y cumplimiento tributario. Experiencia académica universitaria, relator de cursos tributarios y profesor en materias contables y tributarias en Universidad Arturo Prat y Andrés Bello. Socio en Larson Tax.



HERNÁN VERDUGO SCARABELLO

Contador Público y Auditor de la Universidad de Santiago de Chile, Magister en Planificación y Gestión Tributaria (USACH), Asesor tributario de medianas y grandes empresas nacionales e internacionales, profesor del Magíster en Planificación y Gestión Tributaria (USACH), profesor del Diploma en Planificación y Gestión Tributaria (USACH), profesor de Magister en la Pontificia Universidad Católica de Chile, relator tributario y profesor de las mesas redondas tributarias del Instituto de seminarios tributarios (SETRI), Ex Socio Tax & Legal Deloitte, socio fundador del Instituto de Estudios Tributarios (IDET).

VALOR

\$180.000.-

Alumnos IDET con membresía anual, 50% de descuento.

Alumnos IDET con membresía semestral, 25% de descuento.

FORMAS DE PAGO



Tarjeta de Crédito 3 cuotas precio contado

Transferencia electrónica

APUNTES

Se proporciona apuntes y material de apoyo pedagógico en formato electrónico.

INSCRIPCIONES

Directamente en nuestra página web www.idet.cl

Cupos limitados, por estricto orden de inscripción.

Más Información

contacto@idet.cl

WhatsApp +569 20773677