RECABARREN & ASOCIADOS

CONSULTORÍA TRIBUTARIA

CLAVES TRIBUTARIAS

Abril 2023

Índice

Actualización administrativa

I Oficio N°899 de 21 de marzo de 2023: Uso de pérdidas tributarias ante el cambio de propiedad de un socio de la empresa. 2

II Oficio N°955 de 27 de marzo de 2023: Sobre la distribución de *goodwill* proveniente de la sociedad absorbida tras una fusión. 2

III Oficio N°1.013 de 31 de marzo de 2023: Consulta sobre tributación de las peluquerías a partir del 1° de enero de 2023. 3

IV Oficio N°1031 de 3 de abril de 2023: Aplicación de las disposiciones contenidas en los arts. 4 bis, ter y quáter del código tributario a una reestructuración que implica constitución de filial en el exterior. 4

V Resolución N°40 de 30 de marzo de 2023: Procedimiento especial para solicitar rebaja de las contribuciones de predios ocupados, ubicados en zonas declaradas en estado de excepción constitucional de emergencia. 5

Jurisprudencia Tributaria

I Sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago: Impuesto territorial y buena fe. 6

Columna de opinión

I Deducciones de impuestos: ¿simplemente una rebaja? M. Fernanda Heusser, asociada de Recabarren & Asociados. 7

En la presente edición, ponemos a disposición de nuestros lectores una actualización de algunos de los oficios administrativos que ha emitido recientemente el Servicio de Impuestos Internos para una mejor interpretación de las normas tributarias. Uno se refiere al uso de pérdidas tributarias ante el cambio de propiedad de un socio de la empresa. En otro, el Servicio de Impuestos Internos se pronuncia sobre la distribución de *goodwill* proveniente de la sociedad absorbida tras una fusión. También, se pronuncia sobre la tributación de las peluquerías a partir del 1° de enero de 2023. De interés, asimismo, es la resolución acerca del procedimiento especial para solicitar rebaja de las contribuciones de predios ocupados, ubicados en zonas declaradas en estado de excepción constitucional de emergencia.

En estas Claves, incorporamos importantes pronunciamientos respecto a jurisprudencia en materia tributaria, que nos parece de interés difundir. Una sentencia, emitida por la Undécima Sala de la Corte de Apelaciones de Santiago, se pronuncia sobre la buena fe de los contribuyentes, en relación con el cobro retroactivo del impuesto territorial. Como siempre, incorporamos una columna de opinión del equipo de Recabarren.

OFICIO N° 899 DE 21 DE MARZO DE 2023: USO DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS ANTE EL CAMBIO DE PROPIEDAD DE UN SOCIO DE LA EMPRESA

El Servicio de Impuestos Internos (SII) se pronuncia sobre la procedencia de la restricción al uso de las pérdidas tributarias contempladas en el art. 31 N°3 párrafo final de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), que limita el uso de dichas pérdidas en el caso en que exista un cambio de propiedad de una sociedad.

En el caso planteado, una sociedad A, cuya propiedad es de las sociedades B y C (cada una con un 50%) presenta un remanente de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y pérdidas tributarias. En este contexto, un accionista de la sociedad B considera la posibilidad de una reorganización que implicaría un cambio en la titularidad de sus acciones sobre dicha sociedad, resultando en que uno de los socios quedaría con 99% de la sociedad B, por lo que se produce el cuestionamiento sobre si aplicase o no la limitación para la utilización de las pérdidas de la sociedad A.

Al respecto, el Servicio señala que conforme a la Circular N°65 de 2001, se debe entender por "cambio de propiedad en el ejercicio" cuando los nuevos socios o accionistas adquieran, a lo menos 50% de los derechos sociales por lo que, en el planteamiento indicado, no se configuraría la restricción contemplada, por cuanto el nuevo socio de la sociedad B sólo conseguiría la propiedad indirecta de 49,5% de la sociedad A, no alcanzando el porcentaje requerido para la aplicación de la norma.

OFICIO N°955 DE 27 DE MARZO DE 2023: SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE *GOODWILL* PROVENIENTE DE LA SOCIEDAD ABSORBIDA TRAS UNA FUSIÓN

El contribuyente consulta al Servicio acerca de la distribución de *goodwill* resultante de la sociedad que se absorbe producto de una fusión y, en específico, la inclusión de un activo no monetario en la distribución del *goodwill*.

En concreto, la sociedad absorbida produce y comercializa sus productos bajo una importante marca, la cual representa una inversión efectiva para la sociedad por haber incurrido en diversos sacrificios económicos. Además, la marca en cuestión goza de una

norma de reajustabilidad que la protege (N°6 del art. 41 de la LIR), por lo que sería calificada como un activo no monetario. En virtud de lo anterior, solicita confirmar que la marca constituye un activo no monetario y, por ende, como proviene de la sociedad absorbida, se debería considerar dentro de los activos del *goodwill*.

El Servicio sostiene que un activo intangible, como una marca, no se debe considerar entre los activos no monetarios recibidos en una fusión desde la sociedad absorbida. Sin embargo, existe una excepción, ya que, si dicho activo tiene el carácter de una inversión efectiva que se mantenía en la sociedad absorbida y lo recibe la absorbente con motivo de la fusión, en la medida que esté sujeto a una norma de reajustabilidad conforme a la LIR, se considerará como activo no monetario y, por tanto, corresponde considerarlo dentro de los activos entre los cuales se distribuye el *goodwill*.

En la medida que la marca represente una inversión efectiva en la sociedad, y le sea aplicable la norma legal de reajustabilidad de la LIR que la proteja, deberá considerarse como un activo no monetario y, como consecuencia, si tal activo proviene de la sociedad absorbida, se debe tener como parte de aquellos activos entre los cuales debe distribuirse el *goodwill*.

OFICIO N°1.013 DE 31 DE MARZO DE 2023: CONSULTA SOBRE TRIBUTACIÓN DE LAS PELUQUERÍAS A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 2023

El contribuyente consulta si las peluquerías seguirán con la misma tributación, a propósito del cambio en el IVA de los servicios y, además, si los dueños de salones de belleza se encuentran afectos a IVA por los servicios de peluquería que prestan y por el arriendo de sillones.

El Servicio señaló que los peluqueros independientes que trabajan bajo la modalidad de arriendo de sillón podrán tributar en primera categoría, en el caso de que no les sea posible tributar en la segunda categoría, siempre que trabajen solos.

Lo anterior aplica incluso para los peluqueros que presten sus servicios a través de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL), puesto que se trata de personas jurídicas dedicadas exclusivamente a actividades comerciales, las cuales no pueden tributar bajo el impuesto de Segunda Categoría. Bajo esta figura, la prestación de servicios de peluquería se encuentra exenta de IVA, de acuerdo con el N°12 de la letra E) del art. 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

OFICIO N°1031 DE 3 DE ABRIL DE 2023: APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 4 BIS, TER Y QUÁTER DEL CÓDIGO TRIBUTARIO A UNA REESTRUCTURACIÓN QUE IMPLICA CONSTITUCIÓN DE FILIAL EN EL EXTERIOR

Un grupo empresarial extranjero, en el contexto de su expansión a Sudamérica, constituyó una sociedad por acciones en Chile ("AAA") a través de la cual compró aproximadamente 95% de las acciones de una sociedad matriz chilena ("BBB") quedando el porcentaje minoritario restante en otra sociedad chilena ("CCC") parte del mismo grupo empresarial.

AAA asumiría el rol de entidad principal de la unidad de negocios, radicándose en ella la mayoría de las funciones estratégicas, riesgos y activos del negocio, asumiendo y centralizando las funciones de conocimiento del negocio, a nivel de estrategias y decisiones, riesgos e inversiones necesarias.

Por otro lado, las sociedades operativas en Chile y los demás países de la región pasarían a ser entidades Distribuidoras de Riesgo Limitado (DRL), es decir, comprarán los productos a AAA o a quién ésta designe, para luego comercializarlos o revenderlos por su propia cuenta.

A su vez, AAA constituiría una filial con residencia en Uruguay ("DDD") en la que se centralizarían todas las funciones de gestión y compra de los productos a los proveedores, a nivel latinoamericano. En este contexto, DDD centralizaría y administraría la gestión de compra de las DRL. Adicionalmente, AAA estaría considerando la disolución y liquidación de BBB, ya que sería ineficiente tener una doble estructura holding.

Finalmente, el consultante señala que el modelo descrito se justifica en razones de eficiencia administrativas, operacionales y comerciales.

El SII dispone que se debe analizar la efectiva necesidad de negocios para la constitución de la filial de AAA en el exterior, así como también que la sociedad encargada de la compra de productos a los proveedores a nivel latinoamericano y del abastecimiento, a su vez, a las DRL, se constituya en una jurisdicción distinta de la chilena, en circunstancias de que AAA contaría con las capacidades para desarrollar esta actividad. Asimismo, se debe analizar el tratamiento tributario en terceras jurisdicciones, y comprobar la efectividad de las funciones desarrolladas por DDD, ya que deben existir razones económicas o jurídicas relevantes distintas de las meramente tributarias para que AAA delegue en DDD la actividad de gestionar y comprar los productos a los proveedores a nivel latinoamericano, toda vez que tercerizar dicha actividad supondrá el pago de comisiones por el servicio prestado. Por lo tanto, el SII debe verificar si la constitución de DDD puede tener por objeto único erosionar la base imponible afecta a impuestos en Chile, a través de la distribución de la utilidad que antes se concentraba en Chile, entre miembros del grupo multinacional ubicados en distintas jurisdicciones tributarias.

Con todo, según el SII no se aprecia a priori que las razones entregadas en la consulta sean económica o jurídicamente relevantes para efectos de justificar delegar la función de compra a los proveedores a nivel latinoamericano en una sociedad filial constituida en otra jurisdicción, sobre todo si se tiene en cuenta que uno de los objetivos principales de la operación consiste en simplificar la estructura de la propiedad, lo que va -evidentemente- en el sentido opuesto de la constitución de una filial y agencias en otros países.

En cuanto a la disolución y liquidación de la sociedad BBB, el Servicio deberá verificar, 1) que se encuentre correctamente determinado el costo de la inversión de AAA y/o CCC en BBB, 2) el motivo por el que se produce la diferencia entre el monto originalmente invertido y lo recuperado por los socios al liquidarse la inversión, y 3) si en los hechos se produce con dicha disolución una mayor eficiencia administrativa, operacional y comercial, como señala en su presentación.

Por lo tanto, la estructura propuesta podría calificarse de elusiva, en los términos de los arts. 4° bis y siguientes del Código Tributario, en la medida que se erosione la base imponible afecta a impuestos en Chile por las consideraciones señaladas precedentemente.

RESOLUCIÓN N°40 DE 30 DE MARZO DE 2023: PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA SOLICITAR REBAJA DE LAS CONTRIBUCIONES DE PREDIOS OCUPADOS, UBICADOS EN ZONAS DECLARADAS EN ESTADO DE EXCEPCIÓN CONSTITUCIONAL DE EMERGENCIA

La resolución en comento establece la aplicación de la rebaja establecida en la letra e) del art. 10 de la ley sobre Impuesto Territorial, en el contexto de la ocupación de predios en la Región de la Araucanía y en las provincias de Arauco y del Biobío de la Región de Biobío sujetas a Estado de Excepción Constitucional de Emergencia.

Para que se aplique la rebaja, el dueño del predio ocupado deberá solicitar tal rebaja y el SII la aprobará siempre que la ocupación ilegal no sea imputable a los dueños y que se haya presentado una denuncia o querella penal y prestado cooperación a la investigación.

Al efecto, el Servicio fijó un procedimiento en su sitio web para solicitar esta rebaja, debiéndose presentar el rol de avalúo, el porcentaje del predio ocupado y la fecha de inicio de la ocupación.

Deberá adjuntarse a la solicitud una declaración jurada sobre los hechos y la información del predio, acompañada de un plano o dibujo de este. Asimismo, deberá adjuntarse una copia de la inscripción vigente en el Conservador de Bienes Raíces correspondiente al respectivo predio y acompañarse los antecedentes presentados para la denuncia o querella penal y las copias de estos.

El porcentaje de la rebaja será proporcional a la valorización fiscal de la proporción ocupada, pudiendo rebajarse hasta 90% del valor fiscal a contar del 1° de enero del año calendario en el que se configure la causal, siempre que se solicite dentro del mismo año calendario, de lo contrario, se aplicará a partir del 1° de enero del año siguiente. La rebaja se renovará siempre que el dueño lo solicite y continúen vigentes los presupuestos de esta.

SENTENCIA DE LA CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO: IMPUESTO TERRITORIAL Y BUENA FE

Un reciente fallo de la Undécima Sala de la Corte de Apelaciones de Santiago (Rol N°244-2022), se pronunció acerca de la buena fe de los contribuyentes, en relación con el cobro retroactivo del impuesto territorial.

En sus considerandos, la Corte razona sobre la Ley N°17.235 que reglamenta el aludido tributo, y precisa que las tasas del impuesto se aplican sobre el avalúo de los bienes raíces, que el SII determina, y que, al respecto, el inciso 2° del art. 13 de esta ley regula en cuanto a las modificaciones de dichos avalúos, como así también respecto del cobro retroactivo que aquello conlleva.

Por su parte, sostiene que el art. 26 del Código Tributario (CT) -que versa sobre la improcedencia del cobro retroactivo cuando los contribuyentes se ajusten de buena fe a las interpretaciones de las leyes tributarias- rige para la aplicación de las normas del mismo Código, como para toda otra disposición legal relativa a materias de tributación fiscal interna que, según la Ley, sea de competencia del SII.

En vista de aquellas consideraciones, la Undécima Sala señala que el inciso 2° del art. 13 comprende también las modificaciones de avalúo que determinen un monto menor del impuesto territorial a pagar, sin perjuicio de la prescripción que establece el art. 2521 del Código Civil (CC). Por lo que aquella retroactividad pro contribuyente de ninguna manera contraría la buena fe en materia tributaria que el art. 26 del CT consagra, lo que descarta una incompatibilidad plena y absoluta de ambas disposiciones.

La Corte precisa que la norma de la Ley N°17.235 no distingue entre el contribuyente de buena o mala fe, ante lo cual la Ilustrísima Sala reflexiona que, de no hacer ninguna diferenciación, su efecto retroactivo alcanzaría también al contribuyente de buena fe, *"(…) sentido que no se aviene con lo que constituyen principios predominantes en todas las áreas de nuestro ordenamiento jurídico, incluso en materia tributaria, donde por un lado, la retroactividad es extraordinaria y restringida, mientras que la buena fe es protegida y premiada"*.

Dado lo anterior, la Undécima Sala despliega un razonamiento respecto a las acepciones de la buena fe, y recurre a las reglas de interpretación del CC. Concluye que librar al contribuyente de buena fe de los efectos retroactivos de un nuevo avalúo está acorde con el espíritu general de la legislación chilena en materia de retroactividad y buena fe, y, por otra parte, evita una situación que contraría la equidad natural, como lo sería dar el mismo trato a los contribuyentes de buena y mala fe.

Con aquella interpretación, la Corte concluye que el efecto retroactivo previsto en el inciso 2° del art. 13 de la Ley N°7.235 se dirige sólo a los contribuyentes que se encuentren de mala fe, y que, respecto a los hechos establecidos en el proceso, se configuran presunciones graves, múltiples, precisas y concordantes que permitieron al Tribunal colegir que la recurrente obró en esta última calidad, confirmando así la sentencia apelada.

Columnas de opinión

"DEDUCCIONES DE IMPUESTOS: ¿SIMPLEMENTE UNA REBAJA?"

M. Fernanda Heusser, Asociada, Recabarren & Asociados

Hoy podemos replantearnos el sistema tributario querido para Chile y debatir no sólo respecto a la integración o desintegración del régimen, la introducción de nuevos impuestos que graven hechos específicos, o la capacidad de recaudación de estos. También deberíamos dialogar sobre los valores que la sociedad chilena estima relevantes y que debe contener sistema impositivo.

En un mundo regido bajo indicadores económicos, donde específicamente en materia tributaria nos encontramos en permanente comparación con los distintos países que integran la OCDE, algunos nos preguntamos ¿es posible utilizar la estructura fiscal no sólo para lograr el objetivo principal de recaudar, sino también para incentivar comportamientos deseados socialmente? Así como los "impuestos verdes", buscan desincentivar o al menos corregir externalidades negativas de actividades económicas que afectan a toda la sociedad, fomentando el comportamiento y prácticas sustentables con el medio ambiente. Igualmente, entonces, sería justificable establecer deducciones impositivas a ciertos contribuyentes con el objeto de promover prácticas consideradas deseables por la sociedad, contrarrestando por la vía tributaria el efecto negativo de carencias en políticas públicas para lograr mayor equidad.

Las deducciones de impuestos pueden ser una herramienta para incentivar comportamientos socialmente beneficiosos o necesarios: sería el caso de las donaciones con fines de caridad, la utilización de sistemas de energía sustentables o los gastos incurridos por contribuyentes que tengan a su cuidado personas en situación de discapacidad. En EE.UU. y en Canadá, las personas pueden deducir de su declaración de renta, según los límites establecidos por ley, los desembolsos incurridos por esos conceptos. Es más, se ha postulado que la implementación de deducciones de impuestos a las mujeres en países como Hungría, podría contribuir a incrementar la tasa de natalidad, cifra que en Chile es cada vez más preocupante, considerando que la actual de 1,44 de hijos por mujer es inferior a la tasa de reemplazo (2,1) que garantiza una pirámide de población estable.

Otro efecto positivo de las deducciones es que permiten considerar situaciones de hecho que afecten a determinados grupos, como las familias, reconociendo su valor esencial en cuanto núcleo de la sociedad. En España y Bélgica los cónyuges tienen la posibilidad de efectuar una declaración conjunta, pudiendo adicionalmente considerar en esta los gastos por cuidados de menores de edad y/o discapacitados en que el grupo familiar incurra.

Nuestro actual sistema tributario hace algunos guiños al reconocimiento de estas situaciones -como la deducción por gastos en la educación-, pero son beneficios muy restringidos en su uso y no resultan eficaces para la población para los que originalmente fue concebido.

Es relevante comparar nuestro régimen fiscal con los de los países miembro de la OCDE, no sólo en la capacidad recaudatoria o en las tasas promedio por tipo de impuesto, sino en la utilización de herramientas como las mencionadas, para así lograr una mayor equidad social, el reconocimiento de la familia como base de nuestro sistema, etc., resignificando el pago de impuestos no sólo en cuanto a la sola obtención de recursos para el Estado. Lo anterior implica el reconocimiento de las circunstancias particulares de cada contribuyente, con lo cual se logra una mayor equidad.

El Mercurio Legal, 14 de abril de 2023

https://www.elmercurio.com/Legal/Noticias/Opinion/2023/04/10/912204/deducciones-impuestos.aspx