CLAVES TRIBUTARIAS

Septiembre 2023

Índice

Circular N°34 de 11 de agosto de 2023: instruye sobre la disminución transitoria de la tasa del impuesto de primera categoría y tasa de pago provisional mensual de contribuyentes acogidos al régimen del N°3 letra D) del art. 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Uficio Ordinario N°2183 de 09 de agosto de 2023: sobre el crédito incobrable en contra de una empresa extranjera que se disuelve. Uficio Ordinario N°2222 de 17 de agosto de 2023: pagos efectuados por una sociedad a sus socias por los servicios que estas prestan.

IV Oficio N°2227 de 17 de agosto de 2023: impuesto a las ventas y servicios en aporte de bienes muebles que forman parte del activo inmovilizado de una empresa.

Actualización administrativas y jurisprudencia

V Oficio N°2322 de 31 de agosto de 2023: exención de impuesto a la renta a viviendas acogidas al DFL 2 de 1959.

Jurisprudencia judicial tributaria

Recurso de apelación deducido por el Servicio de Impuestos Internos en causa con Walmart SA es rechazado en caso de devolución de impuesto a las ventas y servicios pagado en exceso.

Columna de Opinión

"Pacto Fiscal 2.0: el Diablo está en los detalles." José María Diez, socio, Recabarren & Asociados.

.....8

. 6

_____7

En la presente edición, ponemos a disposición de nuestros lectores una actualización de normas administrativas que ha emitido recientemente el Servicio de Impuestos Internos (SII) para una mejor interpretación de las normas tributarias. Comentamos la Circular N°34 de 11 de agosto de 2023, que instruye sobre la disminución transitoria de la tasa del impuesto de primera categoría y tasa de pagos provisionales mensuales de contribuyentes acogidos al régimen del N°3 letra d) del art. 14 de la ley sobre impuesto a la renta. Se menciona, asimismo, el Oficio Ordinario N°2183, de 09 de agosto de 2023, en relación con el crédito incobrable en contra de una empresa extranjera que se disuelve. Incluimos lo respondido por el SII en el Oficio N°2222, de 17 de agosto de 2023, en el caso de una consulta sobre pagos efectuados por una sociedad a sus socias por los servicios que estas prestan. También figura una explicación del SII por medio del Oficio Ordinario N°2227, de 17 de agosto de 2023, relativo a si, en el caso relatado, está gravado o no con impuesto a las ventas y servicios el aporte de bienes muebles que forman parte del activo inmovilizado de una empresa. Finalmente, se comenta el Oficio Ordinario N°2322 de 31 de agosto de 2023, que refiere una consulta sobre la exención o no de impuesto a la renta de varias viviendas acogidas al DFL N°2 de 1959.

En estas Claves, incorporamos jurisprudencia en materia tributaria, que nos parece de interés difundir. En esta edición, mencionamos un fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago que rechaza el recurso de apelación deducido por el Servicio de Impuestos Internos en una causa con Walmart SA, referida a un caso de devolución de IVA pagado en exceso.

Finalmente, difundimos una reciente columna de un abogado del equipo de Recabarren & Asociados, publicada en un medio nacional.

CIRCULAR N°34 DE 11 DE AGOSTO DE 2023: INSTRUYE SOBRE LA DISMINUCIÓN TRANSITORIA DE LA TASA DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA Y TASA DE PAGOS PROVISIONALES MENSUALES DE CONTRIBUYENTES ACOGIDOS AL RÉGIMEN DEL N°3 LETRA D) DEL ART. 14 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- 1) Disminución transitoria de la tasa del impuesto de primera categoría.
- a) Se extiende la reducción transitoria de la tasa del impuesto de primera categoría a un 10% por el año comercial 2023 y a 12,5% por el año comercial 2024, para los contribuyentes sujetos al régimen del N°3, letra D), del art. 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LIR).

La tasa de 25% volverá a ser aplicable para los resultados del ejercicio del año comercial 2025, y siguientes.

b) El crédito aplicable a los retiros, remesas o distribuciones afectas a impuestos finales, corresponderá al monto menor entre la cantidad disponible en el registro de saldos acumulados de créditos (SAC) de la empresa y aquel monto determinado por el factor de crédito, según la siguiente tabla:

DETERMINACIÓN DEL FACTOR DE CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA		
Pyme sujeta al regimen del N°3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR	Fórmula	Factor de crédito
Año comercial 2023	10%	0,111111
	(100% - 10%)	
Año comercial 2024	12,5%	0,142857
	(100% - 12,5%)	

En caso de que los retiros, remesas o distribuciones sean imputados a rentas afectas a impuestos finales con derecho a créditos mantenidos en el registro SAC, provenientes de utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016, el cálculo del factor de tasa efectiva (TEF) no se verá alterado por la disminución transitoria del impuesto.

2) Situaciones especiales.

a) Límite máximo en la determinación del factor TEF

El cálculo del factor TEF no podrá exceder del factor de crédito determinado conforme al N°5 de la letra A) del art. 14 de la LIR. Dicho límite debe ser calculado con la tasa de impuesto de primera categoría de 25% y no con la tasa transitoria de 10% o 12,5%, según el año comercial.

b) Crédito del art. 33 bis de la LIR

Dado que las pymes acogidas al régimen de transparencia fiscal según el N°8 de la letra D) del art. 14 de la LIR, se encuentran liberadas del pago de impuesto de primera categoría, el Servicio determina que el crédito del art. 33 bis de la LIR, no puede exceder del monto del impuesto que habría gravado los resultados del ejercicio, como si hubiese estado afecta al impuesto de primera categoría. Esta consideración, por lo tanto, deberá hacerse en base al

impuesto calculado con las tasas transitorias del 10% o 12,5%, según corresponda.

c) Crédito del art. 41 letra A de la LIR

El crédito del art. 41 letra A de la LIR, proveniente de los impuestos soportados en el extranjero, deberá ser imputado contra el impuesto de primera categoría, determinado con aplicación de las tasas transitorias de 10% o 12,5%, según corresponda.

En cuanto al crédito aplicable según el N°5 de la letra A) del art. 14 de la LIR, sobre determinación del crédito aplicable a los propietarios de la empresa, será distribuido aplicando la tasa de crédito que corresponderá a la diferencia entre la tasa del Impuesto de primera categoría, y una tasa de 35%. En caso de que la empresa se encuentre sujeta al régimen del N°3 letra D) del art. 14 de la LIR, se determinará la tasa considerando la disminución transitoria.

3) Disminución transitoria de la tasa de pago provisional mensual.

a) Alcance de la disminución transitoria de tasa.

Las pymes sujetas al régimen del N°3 de la letra D) del art. 14 de la LIR, deben efectuar pagos provisionales mensuales (PPM) obligatorios, aplicando la tasa que corresponda según la siguiente tabla:

Detalle	14 D) N° 3	Rebaja transitoria ley N° 21.578
Año inicio de actividades	0,250%	0,125%
Ingresos no exceden 50 mil UF	0,250%	0,125%
Ingresos exeden 50 mil UF	0,500%	0,250%

🗕 CONSULTORÍA TRIBUTARIA 🗕

b) Período en que aplica la disminución transitoria de la tasa del PPM.

La disminución transitoria de la tasa del PPM aplica respecto de los contribuyentes a los que les corresponda pagar PPM en los ejercicios 2023 y 2024 comerciales, a partir de los ingresos percibidos en el mes de junio de 2023, hasta los ingresos percibidos en el mes de diciembre de 2024.

OFICIO ORDINARIO N°2183, DE 09 DE AGOSTO DE 2023: SOBRE EL CRÉDITO INCOBRABLE EN CONTRA DE UNA EMPRESA EXTRANJERA QUE SE DISUELVE

El contribuyente solicita al Servicio de Impuestos Internos (SII) un pronunciamiento sobre la posibilidad de rebajar como gasto un crédito incobrable en contra de una empresa extranjera que se disuelve y liquida.

En concreto, el contribuyente se presenta como una sociedad anónima (SA) perteneciente a un grupo con presencia en diferentes países, que tiene como giro la producción y financiamiento de espectáculos, y cuyos accionistas son personas naturales, sin domicilio ni residencia en Chile. Asimismo, y con el objeto de financiar la operación de una sociedad en el exterior del mismo grupo, la SA otorgó un préstamo de USD\$ 1.000.000. Sin embargo, dicha operación no tuvo réditos, por lo que se decidió disolver y liquidar la sociedad española a la cual la SA otorgó el préstamo.

De esta manera, solicita confirmar la aplicación del criterio contenido en el Oficio N°836 de 2008, en el sentido de que la SA podría rebajar el crédito como un gasto y, además, consulta si se generaría para los accionistas de la sociedad constituida en el extranjero efectos impositivos en Chile que deriven de la situación de insolvencia de la sociedad que se disuelve y liquida.

En su análisis, el Servicio señala que el N°4 del inciso cuarto del art. 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LIR) permite deducir como gasto los créditos incobrables castigados durante el año, siempre

que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro, lo que significa que se debe verificar si, por ejemplo, el préstamo se vincula con el giro de la SA, o si se tuvo en vista los riesgos inherentes a la operación.

Respecto a los accionistas de la sociedad española que no están domiciliados ni son residentes en Chile y no tendrían ningún vínculo adicional con nuestro país, no se advierten implicancias tributarias con efecto en Chile. Sin perjuicio de lo anterior, a modo de ejemplo, ante una fiscalización, el SII señala que se podrían revisar los flujos correspondientes al préstamo, destino, y tras debido informe al Banco Central, la política de dividendos de la sociedad chilena, la proporción del préstamo frente a las utilidades de la acreedora, el análisis de riesgo crediticio de la sociedad española, la efectividad del negocio en España.

Finalmente, en la medida de que se cumpla con los requisitos señalados, podrían deducir como gasto el crédito incobrable. Asimismo, los socios de la entidad española sin residencia o domicilio en Chile no tendrían implicancias tributarias adicionales en nuestro país. No obstante, el Servicio destaca que ambos puntos están sujetos a las respectivas instancias de fiscalización y a ser revisados a la luz de la norma antielusiva general establecida en los arts. 4° bis y siguientes del Código Tributario.

OFICIO ORDINARIO N°2222, DE 17 DE AGOSTO DE 2023: PAGOS EFECTUADOS POR UNA SOCIEDAD A SUS SOCIAS POR LOS SERVICIOS QUE ESTAS PRESTAN

El contribuyente es un estudio jurídico constituido como una sociedad de profesionales integrada por siete socios. Estos, a su vez, figuran todos como sociedades de profesionales conformadas cada una por dos abogados.

Agrega que, actualmente, la distribución anual de utilidades que efectúa el estudio a sus socios, se hace sobre la base de factores como la generación de clientes, trabajo, antigüedad, facturación y participación en la administración, etc., y no sobre la base del capital social, lo que resulta complejo de implementar, por lo que se estudia establecer un sistema de distribución según el cual cada socio pueda ofrecer sus servicios profesionales directamente al estudio, y este último pueda prestarlos a sus clientes. La facturación se haría mensualmente y se calcularía según un sistema de participaciones previamente definido de manera objetiva.

Al respecto, la consultante solicita confirmar:

- 1. La posibilidad de restructuración del sistema de participación de utilidades.
- 2. Si el gasto que efectúe el estudio por el pago de los servicios de cada socia corresponderá a un gasto tributariamente aceptado.
- 3. Si los abogados socios de cada una de las sociedades que son socias del estudio deberán ser empleados de estas para prestar sus servicios, y no del estudio.
- 4. Si el hecho de que el estudio mantenga a otras personas contratadas (no socias) no altera los criterios anteriores.

El SII responde, señalando en primer lugar que no le compete pronunciarse sobre la relación laboral entre los abogados y los socios de la consultante, ni sobre la reestructuración del sistema de participación de utilidades. No obstante, agrega, cumpliendo los requisitos del art. 31 de la LIR, respecto a la prestación de servicios personales por parte de los socios de una sociedad a la misma, se permite la deducción como gasto de las remuneraciones siempre que trabajen efectivamente en la empresa, asimismo, sería posible deducir como gasto los honorarios de independientes pagados por servicios personales.

Sin embargo, el monto del gasto deberá ser razonable atendidas las circunstancias del caso y el interés de la empresa pagadora, teniendo en consideración factores como la importancia en la empresa, las rentas de la misma, los servicios prestados, la rentabilidad del capital, la importancia del cargo y los honorarios de mercado. Estos criterios serían también aplicables a las socias del estudio, pudiendo estas rebajar como gasto tributario los desembolsos a favor de los abogados, siempre que se acredite la entrega efectiva de laborales profesionales y que el monto sea razonable, debiendo en cada caso emitirse la documentación tributaria que sea pertinente según la Circular N°50 de 2022.

Atendido que el estudio remunerará a las sociedades de los socios por los servicios prestados por estos últimos por medio de sus propias sociedades, no es posible que los abogados reciban una remuneración adicional directamente del estudio por los mismos servicios, ya que eso implicaría un gasto duplicado por la misma prestación de servicios.

Finalmente, el SII se pronuncia respecto a la existencia de otros colaboradores contratados por el estudio, informando que no se alterarán los criterios anteriores mientras los servicios prestados sean complementarios a los servicios legales entregados por los abogados, lo que deberá ser acreditado en la instancia pertinente.

OFICIO ORDINARIO N°2227, DE 17 DE AGOSTO DE 2023: IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS EN APORTE DE BIENES MUEBLES QUE FORMAN PARTE DEL ACTIVO INMOVILIZADO DE UNA EMPRESA

Se solicita al SII un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario del impuesto a las ventas y servicios (IVA) que afecta al aporte de un activo inmovilizado, efectuado por un contribuyente en su calidad de empresario individual a una sociedad de responsabilidad limitada, considerando que el monto total de la operación se encuentra compuesto por el monto del aporte equivalente al valor libro más el IVA.

El contribuyente expone que podría generarse un aumento patrimonial "ficticio", como si hubiese obtenido una utilidad al aportar bienes, quedando afecto a impuesto de primera categoría. Al efecto, consulta sobre el tratamiento tributario del IVA tanto para la empresa aportante como para la empresa receptora. También consulta si el aportante puede tratar el monto del IVA como una cuenta complementaria de patrimonio, disminuyéndolo, y la receptora como una cuenta complementaria de patrimonio, aumentándolo.

En primer lugar, el SII precisa que, conforme a la letra m) del art. 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios está afecta con IVA la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen

parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción del activo. Aclara el SII que este hecho gravado especial opera también respecto de aportes de activo fijo en esas mismas circunstancias.

Respecto al IVA que afecta a la operación, el SII indica que este debe ser tratado a nivel tributario como parte del débito fiscal para la empresa aportante, de acuerdo con el art. 20 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, y como crédito fiscal para la empresa que recibe el aporte de acuerdo con el N°1 del art. 23 de la misma ley. Así, el valor asignado al aporte constituye la base imponible para efectos de determinar el IVA de la operación, sin que el eventual crédito fiscal generado para la receptora del aporte constituya una renta para ella, no formando parte del valor del activo a registrar.

Finalmente, el SII aclara que no le corresponde pronunciarse sobre el tratamiento contable que deba darse al IVA generado en la operación descrita.

OFICIO ORDINARIO N°2322 DEL 31 DE AGOSTO DE 2023: EXENCIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA A VIVIENDAS ACOGIDAS AL DFL N°2 DE 1959

Un contribuyente que es persona natural tiene tres bienes raíces acogidos al DFL N°2 y consulta qué rentas de arrendamiento debe declarar, considerando que uno fue adquirido antes del 1° de noviembre de 2011 y dos fueron adquiridos después de esa fecha. Agrega que los dos últimos inmuebles que adquirió están arrendados y percibe rentas.

Responde el SII que, luego de las modificaciones al DFL N°2 introducidas por las leyes N°21.210 y 21.420 en conjunto con la Circular N°22 de 2022, desde el 1° de enero de 2023 las personas solo podrán gozar del beneficio otorgado por el DFL N°2 hasta por dos viviendas, adquiridas de cualquier forma y en cualquier fecha, teniendo este beneficio según orden de antigüedad.

— CONSULTORÍA TRIBUTARIA –

Concluye así el SII que las rentas de arrendamiento provenientes de las dos viviendas DFL N°2 que tengan la data más antigua de adquisición, estarán exentas de todo impuesto a la renta. Respecto de las viviendas que excedan del tope se deberán aplicar las reglas generales de la LIR, por

lo que en este caso, tratándose una persona natural residente en Chile, las rentas de arrendamiento del tercer inmueble DFL N°2 que se adquirió estarán exentas del impuesto de primera categoría y afectas a impuesto global complementario.

RECURSO DE APELACIÓN DEDUCIDO POR EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS EN CAUSA CON WALMART SA, ES RECHAZADO EN CASO DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS PAGADO EN EXCESO

La Corte de Apelaciones de Santiago (causa Rol Tributario y Aduanero 192-2022) desechó el recurso de apelación interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos (SII) y acogió la adhesión a la apelación de Walmart SA, confirmando la sentencia definitiva dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana.

El contribuyente interpuso esa solicitud en sede administrativa ante el SII, persiguiendo la devolución del impuesto a las ventas y servicios (IVA) pagado en exceso de sus predecesores legales antes de una fusión -Walmart Chile Comercial Ltda. y Walmart Chile Comercial SA- que enteraron a título de IVA un monto mayor al debido, de acuerdo con lo establecido en los arts. 57 y 126 del Código Tributario.

El Servicio rechazó la solicitud, fundándose en que el remanente de crédito fiscal, consagrado en el art. 28 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, constituye un derecho personalísimo, de manera que no podría ser transferido ni transmitido. Si bien la Corte asiente ante esta conclusión,

señala que la pretensión del solicitante no es el remanente de crédito fiscal generado por las sociedades absorbidas de la norma señalada, sino que es la devolución del impuesto que ellas pagaron en exceso a causa de la declaración de un crédito fiscal menor al que correspondía, constituyendo un derecho personal que se transmitió en virtud del art. 99 de la Ley sobre Sociedades Anónimas, que se refiere a la fusión de sociedades.

La Corte razona que la devolución del impuesto pagado en exceso constituye una situación que se subsume en un principio general del derecho: el rechazo del enriquecimiento sin causa. De manera que el Servicio tendría la obligación de devolver el monto de lo pagado y no tiene una causa real y lícita para retener dicho impuesto pagado en exceso.

En vista de aquellas consideraciones, la Undécima Sala de la Corte de Apelaciones de Santiago confirma la sentencia definitiva del Primer Tributario y Aduanero, de manera que el SII debe devolver lo pagado en exceso por las sociedades referidas.

- CONSULTORÍA TRIBUTARIA **-**

Columna de opinión

"PACTO FISCAL 2.0: EL DIABLO ESTÁ EN LOS DETALLES"

José María Diez, socio, Recabarren & Asociados

La otra vez bromeaba con un amigo y le decía que los tributaristas siempre estábamos de moda. Desde el 2010, cada gobierno de turno se ha embarcado en su propia reforma tributaria y en el actual no se quedaron atrás; es más, ya van por su segundo intento.

Sin embargo, el timing no parece del todo oportuno, en medio del escándalo "convenios" y ante un creciente cuestionamiento del manejo de los recursos públicos. Bancadas de la oposición ya advierten con dureza que no se sentarán a negociar si hay alza de impuestos. Los empresarios, el comodín del Gobierno en las últimas negociaciones, también han expresado su negativa a la reforma. En medio de esta vorágine, la salida de Jackson se hizo necesaria para aquietar las aguas, las que aún continúan turbulentas.

Por su lado, el casi siempre pragmático don Mario Marcel ha tenido que hacer concesiones. Ya no va más el Impuesto a los Super Ricos (que como hemos mencionado en columnas anteriores tiene un llamativo impacto comunicacional más una escasa recaudación) ni el Impuesto a las Utilidades Diferidas. Se incorpora un comité de economistas que determinará el real impacto que generarán las medidas pro-crecimiento. A su vez, se presentarían dos proyectos, uno con énfasis en fiscalización y cumplimiento tributario y otro con cambios al impuesto a la renta.

Divide y vencerás parece ser la consigna.

Recordemos que en este gobierno fervientemente ecologista se reciclan incluso los nombres. Ya habíamos tenido la oportunidad de conocer la frase "pacto fiscal" en el fenecido proyecto de reforma anterior del que nos dimos cuenta, tras su divulgación, que de "pacto" tenía bien poco y que predominaba lo "fiscal".

La versión 2.0 del pacto fiscal mantiene ese feroz apetito recaudatorio, ya que las propuestas buscan recaudar US\$8.000 millones, esto es 2,7% PIB. Desglosado el porcentaje, 1,5% provendrá de medidas relacionados con el primer proyecto sobre cumplimiento tributario. El 1,2% restante se recaudará con cambios al sistema de impuesto a la renta, mayores impuestos a los altos patrimonio y, supuestamente, un mejor gasto público.



Es sin duda ambiciosa la propuesta recaudatoria, ligada intrínsecamente a la reforma de pensiones y con amplia difusión comunicacional por parte del Gobierno. Pero ojo con la realidad. Ya la OCDE en su informe de septiembre de 2022 avisaba a Chile que el margen para reducir la evasión del impuesto sobre la renta es difícil de evaluar. El mismo informe señala que el combate a la evasión es una atractiva manera de generar ingresos adicionales y asegurar una mayor equidad tributaria, sin embargo, según la misma OCDE el foco estaría puesto en invertir en la propia administración tributaria. Ello constituye un buen consejo que el ministerio de Hacienda debiera seguir, más que afanarse en conseguir que la Norma General Antielusión (NGA) sea aplicada en sede administrativa y no judicial como lo es actualmente. Según el mismo documento, citando un estudio del SII del 2018, la evasión de IVA en Chile alcanza 20%, esto es 2% de PIB. Esta se puede combatir eficazmente con mayor tecnología y recursos para el

Servicio de Impuestos Internos, más que con cambios normativos profundos como los planteados. Ya nos decía Confucio: no utilices un cañón para matar un mosquito.

Este nuevo pacto fiscal es una propuesta con una serie de medidas que en principio suenan bastante sensatas. En efecto, nadie podría estar en desacuerdo con frases del tipo "modernización de la administración tributaria", "combate a la evasión", "beneficios para la clase media", y "fortalecimientos de los incentivos". Pero, el diablo está en los detalles, y nos falta precisamente eso: detalles, aclaraciones, normas concretas sobre las cuales discutir y opinar, y no frases vacías que suenan bien, pero tienen poco contenido o que pueden ser cualquier cosa. Sólo así veremos el diablo o el santo de la propuesta. Sólo así prosperará un real pacto fiscal.

Con las elecciones en diciembre respecto a la nueva Constitución y las elecciones municipales el año que viene a lo que se suma la cuenta regresiva del término del gobierno de Gabriel Boric-, las prioridades serán otras. Es de esperar que se retome la senda del crecimiento y productividad en la que tanto se ha insistido, más allá del deseo de dejar como legado de "grandes transformaciones". Tampoco hace falta ser economista para decir que, con certeza jurídica y buen clima para hacer negocios, los tan ansiados recursos llegarán. Es de esperar que el diablo no meta la cola, y se esconda en "simples" detalles.

Ex Ante, 17 de agosto 2023

https://www.ex-ante.cl/pacto-fiscal-2-0-el-diablo-esta-en-los-detalles-por-jose-maria-diez/