

NORMATIVA Y LEGISLACIÓN TRIBUTARIA – 8 AL 12 DE ENERO.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA.

LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS:

Oficio N° 104 de fecha 10.01.2024: Documentación tributaria a emitir en venta de mercaderías no nacionalizadas y efectos en pagos provisionales mensuales.

Señala el SII que, en el mandato mercantil, al igual que en el mandato civil, los efectos del contrato que celebra el mandatario se radican directamente en el mandante, cuando el mandatario actúa como representante del mandante.

No obstante, cuando el mandatario contrata a nombre propio, los efectos de los actos que celebre el mandatario se radican directamente en su propio patrimonio, y solo una vez que se rinde cuenta, transfiere al mandante los efectos del encargo. Así, en la adquisición de bienes en el extranjero por parte de la mandataria que actúa por medio de un mandato sin representación, jurídicamente actúa a su propio nombre, transfiriendo al mandante los efectos patrimoniales provenientes del cumplimiento del encargo solo una vez que rinda cuenta.

Posteriormente, se transfiere a título oneroso el dominio de los bienes objetos del encargo, en los términos de los números 1) y 3) del artículo 2 de la LIVS. Sin embargo, al tratarse de bienes corporales muebles situados en el extranjero o situados en Chile y no nacionalizados, dicha operación no se encuentra gravada con IVA al incumplir el requisito de territorialidad, de acuerdo con el inciso primero del artículo 4 de la LIVS.

De esta manera, por los bienes cuya compra se rinde, la mandataria debe emitir a su mandante la correspondiente factura no afecta o exenta de IVA, sirviendo de base para el despacho de las mercancías cuando se trate de la venta de bienes situados en el extranjero o en los recintos de depósito aduaneros que realiza una empresa chilena a otro contribuyente sujeto de IVA, quien en definitiva nacionalizará las mercancías mediante una declaración de importación.

Desde la perspectiva de la LIR, bajo el entendido que el reembolso de gastos corresponde al pago que efectúa el mandante al momento de la transferencia de los bienes adquiridos en el extranjero, en virtud de la rendición de cuentas que realice la empresa mandataria, esta última no debe incorporar dicho pago dentro de la base de cálculo del PPM que corresponda de conformidad con la ley.

En este sentido, las sumas que se proporcionen o reembolsen al mandante para pagar por adquisiciones efectuadas en cumplimiento de un mandato sin representación, siempre y cuando se rinda debida cuenta de este dentro del mismo periodo tributario, no constituyen ingresos propios y no corresponde que se los incluya como tales para efectos tributarios y, por tanto, no se deben efectuar PPM por los mismos.

LEY DE IMPUESTO A LA RENTA:

- a. **Oficio N° 103 de fecha 10.01.2024: Adjudicación de fondos de cuenta de ahorro voluntario acogidos a la letra A) del ex artículo 57 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con ocasión de la liquidación de una sociedad conyugal.**

En el cambio de régimen matrimonial de sociedad conyugal a separación total de bienes, se plantea la cuestión sobre si la adjudicación de fondos de una cuenta de ahorro voluntario de una AFP al cónyuge no titular constituye un rescate o retiro tributario, considerando que la adjudicación es declarativa y no implica transferencia de dominio.

Al respecto, señala el SII que, conforme con lo señalado, al ingresar los fondos al haber social de la sociedad conyugal, durante el régimen patrimonial de sociedad conyugal, el marido se reputa frente a terceros dueño de los bienes que forman parte de la sociedad conyugal. De todas formas, la sociedad conyugal no constituye una comunidad, la cual nace una vez disuelta la primera, sin que la posterior adjudicación o partición de los bienes que formaban la masa de bienes sociales constituya una singularización de derechos preexistentes.

De esta manera, disuelta la sociedad conyugal conforme con el N° 5 del artículo 1764 del Código Civil, los bienes que formaban parte de la sociedad quedan integrados en virtud de la ley en una comunidad, entendiéndose desde ese momento, que ambos cónyuges tienen una cuota en el derecho de dominio sobre dichos bienes.

Conforme lo anterior, al adjudicarse los fondos de la cuenta 2 del cónyuge afiliado acogidos a la letra A) del ex artículo 57 bis de la LIR al cónyuge no titular, dicha adjudicación no retrotrae la fecha de adquisición de los fondos durante la sociedad conyugal sino que se verifica una cesión de los referidos fondos al cónyuge no titular; esto es, un retiro o giro del total de la inversión incluyendo, sus rentas o intereses, a la fecha de dicha cesión o entrega, debiendo, en consecuencia, el cónyuge afiliado tributar conforme la letra A) del ex artículo 57 bis de la LIR y sus correspondientes modificaciones.

- b. **Oficio N° 105 de fecha 10.01.2024: Tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de un bien raíz.**

Dos personas naturales son copropietarios de un inmueble situado en Chile, siendo A residente en nuestro país y B residente en España. A adquirió el 75% del inmueble en 1991 y B adquirió el 25% restante en 2016.

En este contexto, tratándose del mayor valor obtenido por personas naturales en la enajenación de inmuebles situados en Chile, la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR contempla un ingreso no renta de hasta 8.000 UF, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la dicha disposición.

En los casos en que los inmuebles hayan sido adquiridos antes del 1° de enero de 2004, cualquiera sea la fecha de su enajenación, en lo relativo al mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, se sujetará a las disposiciones de la LIR y sus respectivos requisitos, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014.

De esta manera, en el caso que un porcentaje del inmueble fuere adquirido antes del 1 de enero de 2004 y otros después de dicha fecha, debe aplicarse a cada parte el tratamiento tributario que le corresponda según la legislación aplicable a la fecha de adquirirse cada parte, cumpliendo los requisitos legales correspondientes.

Así, en el caso de A, quien adquirió sus derechos sobre el bien raíz antes del 1 de enero de 2004, todo el mayor valor obtenido en la enajenación constituye un ingreso no renta (siempre que cumpla las normas vigentes de la LIR según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014). Por su parte, en el caso de B, supuesto que la persona natural es considerada residente en España para los efectos del Convenio celebrado entre el Reino de España y la República de Chile, el N° 1 del artículo 13 del referido convenio permite gravar la ganancia por enajenaciones de bienes inmuebles en el país donde se encuentren situados. Por tanto, Chile podrá gravar las rentas que obtenga B por la enajenación de sus derechos sobre el inmueble que posee en el país, conforme su legislación interna, sin limitación alguna. Resulta entonces aplicable la letra b) del N° 8 del artículo 17 del texto actualmente vigente de la LIR, pudiendo acceder a un ingreso no renta con tope de 8.000 UF (cumpliendo con los requisitos legales correspondientes).

Asimismo, supuesto que el mayor valor no supere la 8.000 UF, el contribuyente no está obligado a presentar una declaración de impuestos informando el ingreso no renta obtenido, siempre que el enajenante no adquiera domicilio o residencia en nuestro país y no obtenga otras rentas que deban ser declaradas en Chile.

c. **Oficio N° 109 de fecha 10.01.2024: Crédito del artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta en empresas del N° 3 de la letra D) del artículo 14.**

El contribuyente consulta sobre cómo se aplica el crédito por compras de activo fijo del artículo 33 bis de la LIR, en el caso de bienes corporales muebles nuevos que una empresa toma en arrendamiento con opción de compra, para una empresa acogida al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, que tributa con base a gastos efectivos.

Al respecto, señala el SII que, de acuerdo con la letra (b) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, son procedentes todos los créditos que correspondan conforme a la LIR a las pymes sujetas a este régimen, entre las cuales se comprende el crédito establecido en el artículo 33 bis de la LIR.

El citado artículo 33 bis dispone que los contribuyentes que cumplan con los requisitos que dicha norma establece y tomen en arrendamiento con opción de compra bienes físicos del activo inmovilizado, tendrán derecho a un crédito equivalente a un porcentaje que se calculará sobre el monto total del correspondiente contrato y que no podrá exceder de 500 UTM.

Por otra parte, conforme con el numeral (ii) de la letra (f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, el gasto por arriendo de bienes constituye un egreso en la medida que se cumpla con lo dispuesto en el artículo 31 de la LIR, y solo por las cuotas pagadas en el ejercicio.

Ahora bien, conforme con nuestra legislación vigente y lo instruido por el Servicio, los bienes del activo inmovilizado se deprecian de forma instantánea e íntegra en el mismo ejercicio en que son adquiridos o fabricados, siempre que estén pagados. En caso que respecto de dichos bienes sea procedente el crédito del artículo 33 bis de la LIR, el monto efectivamente imputado en contra del IDPC deberá constituir un menor gasto para efectos de la determinación de la base imponible afecta a dicho tributo.

Adicionalmente, para los efectos de calcular el crédito del artículo 33 bis de la LIR, las pymes acogidas a la letra D) del artículo 14 de la LIR deben considerar el valor actualizado al término del ejercicio de los bienes físicos del activo inmovilizado cuya adquisición da origen al crédito.

Por último, el monto a considerar para el cálculo del crédito en cuestión, este corresponde al valor total del contrato a la fecha de su celebración, debidamente actualizado al término del ejercicio por la variación del IPC existente entre el último día del mes anterior al de su celebración y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial correspondiente.

d. Oficio N° 114 de fecha 10.01.2024: Devolución de pagos provisionales mensuales pagados por un empresario individual.

Una persona natural, que falleció en 2020, tributaba como empresario individual en el régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR y desarrollaba el giro de restaurante y arrendamiento de bienes inmuebles.

Tras informar que en 2022 sus herederos realizaron la conversión de la empresa individual en una sociedad de responsabilidad limitada, conformada por todos los herederos, agrega que, al momento de presentar la declaración de renta del año tributario 2023 de la sociedad, no se incluyeron los pagos provisionales mensuales (PPM) pagados por la persona natural en su calidad de empresario individual. En este contexto, se consulta sobre cómo debe solicitar la devolución de dichos PPM pagados por el causante.

Al respecto, de acuerdo con el artículo 5 de la LIR, en el caso de comunidades hereditarias, se considera el patrimonio hereditario indiviso como la continuación de la persona del causante, mientras las cuotas de los herederos en el patrimonio común no se determinen y siempre que no hayan transcurrido tres años desde la apertura de la sucesión.

Durante la vigencia de esa ficción legal se reconoce al causante como contribuyente para los efectos de la declaración de los impuestos que afectan a la comunidad hereditaria, por lo que esta debe considerarse, mientras dura dicha ficción, como una empresa individual y conforme con ello puede convertirse en una sociedad de cualquier clase.

De esta manera, en el caso que la comunidad hereditaria decide convertir la empresa individual en una sociedad de responsabilidad limitada dentro del período de ficción legal, se aplican las consecuencias previstas en el artículo 69 del Código Tributario, sin ser necesario dar aviso de término de giro, en la medida que la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva.

Por otra parte, tratándose de los PPM de una empresa individual que se convierte en una sociedad de responsabilidad limitada, en que esta última se hace responsable de los impuestos adeudados por la empresa primitiva, su devolución solo puede ser solicitada por el propietario de la empresa individual. Por tanto, la sociedad que se crea no puede imputar los PPM ni pedir su devolución, de suerte que los herederos deberán solicitar la devolución de los PPM pagados por la empresa individual, sin que sea necesario dar aviso de término de giro, ya que la nueva sociedad se hizo responsable de los impuestos adeudados por la empresa individual disuelta.

OTRAS NORMAS:

Oficio N° 108 de fecha 10.01.2024: Improcedencia de exigir declaración jurada dispuesta en la Res Ex SII N° 16, de 2017, en caso de cesión de derechos sobre inmuebles.

Se requiere inscribir en el Conservador de Quintero un inmueble adquirido por cesión de derechos, para lo cual dicha autoridad exige que cada uno de los “vendedores” realice la declaración jurada a que se refiere la Resolución Exenta SII N° 16 de 2017. No obstante, la Notaría respectiva habría indicado que por tratarse de una cesión de derechos no procede dicha declaración. Por lo anterior es que el contribuyente requiere un pronunciamiento por parte del SII.

El artículo 75 del Código Tributario prescribe que los notarios y demás ministros de fe deben dejar constancia del pago del impuesto contemplado en la LIVS, en los documentos que den cuenta de una convención afecta a dicho impuesto.

La referida Resolución obliga a toda persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que efectúen ventas de bienes corporales inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros, a presentar y/o entregar al notario o demás ministros de fe, según corresponda, al momento de la suscripción de él o los documentos que dan cuenta de la venta, la factura de venta en que consta el recargo del Impuesto a las Ventas y Servicios y/o el comprobante de pago del mencionado impuesto que afecta a dichas operaciones.

En los casos en que las operaciones no se afecten con IVA, o bien se encuentren expresamente exentas, la citada Resolución prescribe que los vendedores deberán presentar la declaración jurada cuyo formato se anexa a la referida resolución, debiendo mantener a disposición del Servicio, para cuando sean requeridos, la documentación y antecedentes que así lo demuestren, considerando las facultades de fiscalización.

La transferencia de cuotas de dominio sobre un bien corporal inmueble, se encuentra afecta a IVA cuando es efectuada por un vendedor habitual. En caso contrario, no es obligación presentar la declaración jurada dispuesta en la Resolución citada, ya que ésta no lo exige para este tipo de operaciones.