

I EDITORIAL



III CIRCULARES



II JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

Análisis Oficios SII:
Impuesto a la Renta

- a) [Oficio 617 de 25.02.2019](#)
- b) [Oficio 833 de 25.03.2019](#)
- c) [Oficio 1990 de 26.07.2019](#)

BIENVENIDOS AL TAX NEWSLETTER USACH



IV JURISPRUDENCIA JUDICIAL

Análisis de Casos:
CORTE SUPREMA

- [Primer caso](#)
- [Segundo caso](#)
- [Tercer caso](#)

I Editorial

El mes de octubre del presente año ha establecido un antes y un después en nuestra historia política reciente, debido a que la ciudadanía ha manifestado su descontento con una serie de políticas públicas que no han cumplido las promesas que habían hecho y han canalizado su descontento a través de las nuevas formas de expresión que obedecen al nuevo empoderamiento de las personas frente a la autoridad, marchando en las calles para hacerse notar.

Pese a lo legítimo de esa situación, legitimidad que incluso se refleja en el Catecismo de la Iglesia Católica (1903) , existen situaciones que pueden generar destrozos y daños a los contribuyentes que terminan en una contingencia tributaria, pues al existir pérdidas de existencias, activos fijo o libros y respaldos de la Contabilidad, es menester dar aviso al Servicio de Impuestos Internos para que éste autorice la pérdida y, por ende, la rebaja de la utilidad afecta tributos, como también para que no se tipifique el hecho gravado especial de retiros por diferencias de inventarios.

Es por ello que el organismo fiscalizador morigeró los requisitos y tramitaciones que estaban establecidas en la Circular 3 de 1993 cuyos procedimientos pudieran parecer rígidos ante lo palmario de los daños que algunos contribuyentes sufrieron. Dada la nueva contingencia, el 30 de octubre se publicó la Circular 42 que establece más facilidades para hacer ese denuncia. Esto es una ayuda para las pymes (para quienes va dirigida esta circular), para no caer en una contingencia tributaria no querida en el futuro, pero en ninguna forma resulta un apoyo para restaurar la normalidad de sus funciones. Independientemente de lo anterior, hemos dedicado a esa normativa este nuevo número de TNL dada la importancia en la contingencia nacional y por ser una de las pocas circulares que el SII ha emitido este año.

Junto con lo anterior, nos concentraremos en el análisis de oficios vinculados a la Ley sobre Impuestos a la Renta analizando el Oficio 617 de 25 de febrero de 2019 que formula varias consultas sobre el proceder en una fusión entre empresas acogidas a la letra B el artículo 14 de la LIR cuando la absorbente tiene pérdida tributaria y la absorbida tiene utilidades. También comentaremos el Oficio 833 de 25 de marzo de 2019 que explica el tratamiento de un pago muy particular que se hace a un ejecutivo que es desvinculado de una empresa, con el objeto de comprometerlo a no divulgar información privilegiada de su ex empleador. Finalmente nos referiremos al Oficio 1990 de 26 de julio de 2019 que responde varias consultas formuladas sobre las eventuales exenciones aplicables al pago de premios, transmisión y derechos televisivos y otras rentas con singulares características

En la última parte de nuestro TNL presentamos comentarios sobre algunos fallos que hemos considerado de interés general para todos nuestros lectores.

Creemos que esta nueva versión del TNL USACH que nuestro Magister en Planificación y Gestión Tributaria emite puede ayudar a generar un acervo en temas tributarias que ayude a los profesionales del área impositiva a reflexionar sobre los aspectos que hemos resaltado.

Dr. G.R.Pinto Perry

Director Magíster en Planificación y Gestión Tributaria

II Jurisprudencia Administrativa SII

Ley sobre Impuestos a la Renta

OFICIO 617 DE 25.02.2019

EFFECTOS TRIBUTARIOS DE LA FUSIÓN DE DOS SOCIEDADES ACOGIDAS AL RÉGIMEN ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 14, LETRA B) DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA (LIR) EFECTUADA EN EL AÑO 2017.

Esta consulta la formula un contribuyente que tiene dudas sobre los efectos de fusionar dos empresas que están acogidas al mismo régimen tributario que, en este caso, corresponde a empresas "14B". Si bien las consultas podrían ser resueltas aplicando un básico razonamiento, surgen interrogantes dado lo intrincadas que son los dos regímenes de tributación (14A y 14B) y dado que su aplicación no obedece a una lógica matemática o un desarrollo del razonamiento científico, sino a criterios que resultan más antojadizos que a cualquier otra cosa.

Es por ello que destacamos este oficio y precisamos las respuestas dadas como una forma de difusión de estas respuestas, esperando que permitan responder situaciones análogas en similares fusiones.

Explicación de la transacción

Se trata de dos empresas que están acogidas a la letra B del artículo 14 de la LIR, es decir, tributan con un 27% del IRPC y sus dueños tributan sus dividendos con el IGC o IA, aplicando el tributo de categoría como crédito contra los impuestos personales, solo en un 65% de éste.

La "Empresa UNO" absorberá a la "Empresa DOS", es decir, UNO será la absorbente y DOS la absorbida que dejará de existir. También hay que precisar lo siguiente:

Empresa UNO absorbente:

1. Tiene pérdida tributaria
2. Tiene FUT negativo que es el mismo monto que la pérdida tributaria
3. Tiene capital propio negativo

Podemos apreciar que se trata de una entidad que no tiene mucho futuro pues tiene pérdida y capital negativo. Nos atreveríamos a pensar que estamos frente a una "empresa zombi". Por otro lado, los antecedentes aportados resultan anacrónicos pues a la fecha de la publicación de oficio (25 de febrero de 2019) ya no existe el FUT. Si actualizamos estos antecedentes, tenemos que concluir que la empresa absorbente no tiene "RAI", "SAC", "REX", "DDAN" ni "STUT".

Empresa DOS absorbida:

1. Tiene FUT positivo con derecho a crédito acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016
2. Tiene FUT positivo sin crédito acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016
3. Tiene créditos por IRPC pagado por la empresa y correspondientes a las utilidades acumuladas
4. Tiene capital propio positivo

Claramente estamos frente a una situación particular, pues tenemos una empresa con pérdida que absorberá una empresa con utilidad, transacción clásica realizada en los años noventa donde se vendían empresas con pérdidas para hacer su fusión y realizar la absorción de las pérdidas para pedir la devolución del IRPC que pagó la utilidad acumulada según el procedimiento de los PPUA.

Debemos recordar que en la mecánica de absorción de pérdidas establecía que solo la empresa absorbente puede imputar su pérdida a utilidades de las empresas absorbidas ya que se interpretó que las pérdidas son derechos "personalísimos" y no es posible enajenarlos, es decir, no es posible que una empresa absorbida tenga pérdida que sea imputada a utilidades de una empresa que la absorbe. Solo era posible cuando la absorbente imputara su pérdida a las utilidades de la empresa absorbida. En otras palabras, solo la empresa continuadora podía tener pérdida siendo ésta la que continúa con la empresa fusionada.

Lo anterior tiene la curiosidad que una empresa con FUT negativo, con pérdida y con capital propio tributario negativo sea tan potente que absorba a una empresa con utilidades, o sea, ¿cómo es posible que una compañía que no tiene mucho futuro pueda ser la continuadora de entidades fusionadas? Solo en la ficción e imaginación de "planificaciones agresivas" puede existir tal fantasía. Es por eso que se llamaron a estas entidades empresas zombis.

Con la reforma tributaria de los años 2014/2016 se modificó el número 3 del artículo 31 de la LIR, la que dio muerte al FUT y a otros aspectos, señaló que solo es posible imputar las pérdidas a utilidades ajenas, es decir, a utilidades que correspondan a dividendos o retiros percibidos de empresas filiales. En el caso de fusiones, se entiende que si una empresa (zombi) absorbe una empresa con utilidad, puede pedir la devolución del IRPC como PPUA porque las utilidades de la empresa absorbida resulta ser utilidad ajena.

Ese es el escenario de la consulta del oficio que comentamos y que consideramos dejar claro para entender el verdadero trasfondo de la pregunta y respuesta formulada.

El recurrente precisa sus consultas en las siguientes

1) La sociedad absorbida que cesa sus actividades y es disuelta, ¿no debe pagar el impuesto único de término giro estipulado en el artículo 38 bis N° 2 de la LIR?

Al respecto, la Circular N° 49 de 2016 del SII ha instruido que respecto de las empresas o sociedades sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14, de la LIR, que cesan en sus actividades por su fusión con otras sociedades del mismo régimen, no será aplicable lo dispuesto en el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR (someterse a un proceso de fiscalización profunda para determinar cualquier anomalía tributaria en la empresa que deja de operar, más una tributación especial con tasa 35% por las diferencias entre capitales finales e iniciales de las entidades), ya que, si bien la fusión implica el término de giro de la empresa o sociedad absorbida, las rentas o cantidades acumuladas a esa fecha son traspasadas a la empresa o sociedad continuadora. Sin embargo, debe pagar los impuestos correspondientes de la LIR por el período comprendido entre el 1 de enero y la fecha del término de giro, dentro de los dos meses siguientes al cese de actividades.

2) ¿La sociedad ya fusionada tendrá como saldos iniciales, los registros de RAI y SAC que poseía la sociedad absorbida o será el resultado neto de los registros de ambas sociedades fusionadas?

Los saldos que determine la sociedad absorbida en los registros a que se refiere el N° 2, de la letra B) del artículo 14 de la LIR, se deben incorporar, a la fecha de la fusión, a cada uno de los mismos registros que debe llevar la sociedad absorbente o continuadora.

Hay que hacer una salvedad: la empresa absorbente no tiene RAI, no tiene REX, no tiene DDAN, no tiene SAC, no tiene STUT.... Por lo tanto, en “neteo” al cual alude el recurrente no es tal ya que suponía que los saldos negativos de la absorbente podrían ser rebajados de los saldos positivos de la absorbida. En otras palabras, las empresas fusionada parte con los saldos positivos de la absorbida.

3) ¿El crédito SAC que poseía la sociedad absorbida podrá ser utilizado en la sociedad ya fusionada o se pierde, debido a que ya no puede solicitarse como Pago Provisional de Utilidades Absorbidas (PPUA) por utilidades propias?

De acuerdo con el N° 3 del artículo 31 de la LIR, las pérdidas tributarias en ningún caso pueden imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, ya que la Ley no contempla tal posibilidad.

De todos modos, el saldo acumulado de crédito registrado en el SAC, proveniente de la entidad absorbida, se incorpora al SAC de la sociedad absorbente para su utilización que solo puede ser ocupado para otorgar créditos a los retiros o dividendos distribuidos luego de la fecha de la fusión.

4) La sociedad ya fusionada, ¿puede rebajar la pérdida de ejercicios anteriores para determinar su renta líquida imponible?

Es importante entender que las pérdidas tributarias ahora tienen una suerte distinta a la que tenían antes de la Reforma Tributaria 2014/2016 ya que ahora solo pueden ser arrastradas a nivel de renta líquida imponible y no como era antes, ser imputada a las utilidades acumuladas de la empresa. La rebaja se realiza en forma indirecta a través del RAI, el cual compara el capital propio tributario, que contienen la pérdida, con el capital aportado inicialmente, siendo en la especie, una imputación “indirecta” y no expresa como era antes.

5) La sociedad ya fusionada ¿debe netear resultados tributarios y dejar el saldo positivo como resultados acumulados?

La pérdida tributaria en ningún caso podrá imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, por lo cual no podrá efectuar una compensación de las pérdidas con las utilidades provenientes de la entidad absorbida.

Como conclusión podemos apreciar claramente que este oficio precisa los criterios aplicables en una fusión de empresas acogidas a las normas 14B en donde se mantiene el criterio tradicional que solo las pérdidas son imputadas por el contribuyente que las generó, que hoy en día una empresa 14B con pérdida acumulada y capital propio negativo, no tiene registros, no siendo procedente la suma de sus montos negativos con los positivos de la empresa absorbida. A su vez, se establece claramente que el “SAC” podrá ser ocupado solo hacia el futuro de la fusión y no siendo procedente considerar una imputación o aprovechamiento por resultados generados antes de esa transacción

[Ver oficio](#)

OFICIO 833 DE 25.03.2019

EFFECTOS TRIBUTARIOS DEL PAGO QUE UN EMPLEADOR EFECTÚA A EX EJECUTIVO QUE CUENTA CON INFORMACIÓN PRIVILEGIADA DE LA EMPRESA, CON MOTIVO DE SU DESVINCULACIÓN, COMO GASTO DEL ARTÍCULO 31 DE LA LIR.

Un contribuyente consulta sobre la calificación como gasto necesario para producir la renta, en los términos del inciso primero del artículo 31 de la LIR, del pago con motivo de la desafiliación del gerente comercial de una empresa con una cláusula de no competir, ya que posee información privilegiada de la empresa.

Las Cláusulas de no competir (CNC) son fuente de obligaciones de no hacer, que no se encuentran prohibidas en el Derecho Laboral, en tanto se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- 1) Que se suscriba con trabajadores que tengan contacto estrecho con intereses de la empresa, esto es, trabajadores que cuenten con información propia y especial del empleador y no divulgada al mercado;
- 2) Que las restricciones deben referirse a las actividades propias del giro de la empresa;
- 3) Que las limitaciones deben estar restringidas en el tiempo, y
- 4) Que debe existir una compensación económica por la abstención.

El Director Nacional respondió que para que un gasto pueda ser deducido en la determinación de la Renta Líquida Imponible, deberá cumplir con los requisitos establecidos en la mencionada norma de la LIR, esto es:

- 1) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- 2) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta;
- 3) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- 4) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio; y
- 5) Por último, que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos.

Respecto al caso en cuestión, los puntos más dudosos son el 1 y el 2, por lo que:

Puede existir necesidad del pago según se pueda verificar, por ejemplo, que el trabajador desvinculado manejaba información relevante para el desarrollo del giro del contribuyente, que el negocio puede ser replicado competitivamente en un corto tiempo, la ausencia de barreras de entrada al negocio, ausencia de fidelización, ausencia de diferenciación de marcas y/o ausencia de contratos de exclusividad con los proveedores, o cualquier otra circunstancia que dé sustento a este acuerdo de pago.

Respecto al segundo requisito mencionado, ante la eventual competencia que podría generar el trabajador desvinculado, puede considerarse verificada la relación directa con el giro del contribuyente, con motivo de la eventual reducción de ventas que generaría el potencial competidor.

En conclusión, resulta efectivo que cumpliendo cabalmente con los requisitos indicados en el artículo 31 inciso primero de la LIR, el pago de una cláusula de no competir con motivo de la desvinculación de un trabajador podrá deducirse en la determinación de la Renta Líquida Imponible, por lo tanto, es un gasto necesario para generar la renta.

Es importante destacar que en este oficio trata un elemento interesante, pues valora y distingue un atributo totalmente intangible que genera efectos tributarios como es la obligación o compromiso de no hacer algo. Esto es un elemento que solo emana y se concibe en un mundo laboral dinámico donde el "capital humano" es importante y ponderado por la administración y, por ende, es materia de transacción. Sin embargo, esta intangibilidad ¿tiene sustancia tributaria que sea reconocida por la legislación tributaria tradicional?

[Ver oficio](#)

OFICIO 1990 DE 26.07.2019

SOLICITA PRONUNCIAMIENTO SOBRE EXENCIONES TRIBUTARIAS QUE INDICA

- **Pago de premios a clubes.** Indica el consultante que el premio para el ganador del torneo se abona directamente a la cuenta del club ganador por parte de Conmebol, independiente de donde se realice el juego.

Impuesto a la Renta: La Ley N° 8.834, de 1947, establece una franquicia relacionada al Impuesto a la Renta, respecto de instituciones sin fines de lucro cuyo fin sea la “práctica, fomento o difusión de la cultura física o de los deportes”.

En el inciso cuarto de su artículo 1°, libera de impuestos a las rentas que perciban las entidades que indica, con motivo de campeonatos celebrados en Chile, previa autorización de este Servicio, en tanto cuente con un informe favorable del Instituto Nacional del Deporte, debiendo cumplir además con una serie de requisitos contemplados en este mismo artículo. Por lo tanto, el premio entregado al ganador del torneo no se encuentra afecto a Impuesto a la Renta, mientras que se cumpla con los requisitos de la Ley N° 8.834.

Impuesto al Valor Agregado: No se grava con el Impuesto al Valor Agregado, ya que consiste sólo en una suma de dinero, ya que no trata ni una venta ni una prestación de un servicio.

- **Transmisión y producción de derechos televisivos.** Se indica que la Conmebol posee contratos a nivel global que incluyen el territorio de Chile, los cuales se someterían al régimen general de impuestos. En este sentido, se consulta si habría impuestos extraordinarios a los que ya afectan a quien transmite o produce el evento deportivo.

Impuesto a la Renta: Las actividades de transmisión y producción del evento se someten a las reglas generales de la LIR, no afectándose con impuestos extraordinarios.

Impuesto al Valor Agregado: Con respecto este impuesto está actuando como una empresa de espectáculos públicos, al producir y poner a disposición de quien lo transmitirá, un espectáculo de carácter público, cuyos ingresos se encuentran clasificados en el artículo 20, N° 3, de la LIR, en concordancia con el artículo 3 N° 8 del Código de Comercio. Por lo tanto, dicha remuneración se encuentra afecta con Impuesto al Valor Agregado, en virtud del artículo 8° del D.L. N° 825, no favoreciéndole exención alguna.

- **Venta de entradas.** Se consulta la posibilidad de eximir del impuesto a las ventas las entradas al evento.

Impuesto al Valor Agregado: Conforme a lo dispuesto en el artículo 12 letra E) N° 1 del D.L. N° 825, las entradas al evento deportivo se encuentran expresamente liberadas de Impuesto al Valor Agregado, en la medida que dichas entradas no comprendan la presentación conjunta de algún otro espectáculo no exento del tributo, ni se comprenda en ellas la transferencia de bienes u otras prestaciones cuyo valor no se determine como una operación distinta del servicio por ingreso al espectáculo, a efectuarse a cualquier título en el lugar del evento y por las cuales normalmente deba recargarse IVA.

Por este motivo si la venta de entradas tiene aparejada la venta de alcohol, no resulta aplicable la exención contenida en el artículo 12 letra E) N° 1 letra b) del D.L. N° 825, conforme a lo dispuesto en el inciso cuarto de la misma y los señalado por la interpretación administrativa del SII en el Oficio 3363 del 2002.

Distinta es la situación si en el recinto donde se presentará el espectáculo deportivo se permite la venta de alcohol, el cual no afecta en absoluto la exención que favorece a la venta de las entradas.

En resumen, si la entrada incluye alcohol pierde la exención de IVA.

- **Patentes del evento.** Se indica que la Conmebol estaría en conocimiento de patentes que abonar, por ejemplo, al municipio por colocación de espacios de sponsors. En relación con ello, se consulta sobre la posibilidad de estar exentos del pago de dichas tasas.

El Servicio señalo que no es posible emitir un pronunciamiento al respecto, ya que no tiene facultades para interpretar normas contenidas en la Ley de Rentas Municipales;

- **Impuestos aplicados al transporte.** Se solicita evaluar si quienes se dirigen al estadio pueden abonar precio del transporte sin pagar impuesto al consumo o al valor agregado.

Impuesto al Valor Agregado: El servicio de transporte efectuado, en lo pertinente, por empresas de movilización urbana, interurbana interprovincial y rural, se encuentra liberado del Impuesto al Valor Agregado, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros. Por lo tanto, a las sumas destinadas a pagar este transporte no se debe cargar este impuesto.

- **Consumo de alimentos y bebidas.** Se consulta sobre la posibilidad de eximir del pago de impuestos al consumo o al valor agregado a quienes abonen pagos por concepto de consumo de alimentos y bebidas.

Impuesto al Valor Agregado: En cuanto a los abonos que las personas realicen por concepto de alimentos y bebidas, cabe aclarar que el hecho gravado en este caso es la venta que los proveedores efectúen de dichos alimentos y bebidas, que serán pagados con el abono recaudado de la forma descrita. En este escenario, las referidas ventas no cuentan con exención alguna que les favorezca.

[Ver oficio](#)

III Circulares

Nuestro país ha vivido una serie de acontecimientos contar del día 18 de octubre del presente año que nos han hecho reflexionar sobre las desigualdades y oportunidades que todas y todos nuestros compatriotas viven día a día, las cuales han sido manifestadas según la rabia contenida por varias décadas.

Pese a lo legítimo de sus demandas, hubo situaciones que salieron de control y generaron una serie de daños a contribuyentes que no tenían culpa de las situaciones controversiales y sufrieron menoscabo en sus patrimonios, los cuales tienen efectos tributarios. Es por ello que el Servicio de Impuestos Internos emitió el día 30 de octubre la Circular 42 en donde normó el procedimiento administrativo para dar aviso de la pérdida de inventarios, daños al activo fijo y pérdida de documentación, como así mismo, la solicitud para bajar el avalúo fiscal de inmuebles cuyos daños sufridos por las manifestaciones, hagan bajar su valor comercial.

Es por ese motivo que dedicamos esta sección al comentario y explicación de estos procedimientos administrativos

Contingencias tributarias

El hecho de tener diferencias de inventarios genera la contingencia de ser considerado como un retiro de bienes del activo realizable para ser destinado al uso particular del contribuyente, retiro que está afecto a IVA según lo normado por la letra d) del artículo 8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) y la imposibilidad de considerarlo como una pérdida que permita la rebaja de la utilidad afecta a impuestos a la Renta de Primera Categoría cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa.

Lo anterior provoca que las diferencias de inventarios que surjan producto de los siniestros que las pymes sufrieron producto de los hechos sucedidos después del 18 de octubre recién pasado, provocaría problemas tributarios a las pymes afectadas, debiendo sufrir, a parte del traume de ser asaltados y/o agredidos, tener que pagar IVA por las faltas y no poder reducir las utilidades afectas a impuestos por las pérdidas de esos.

El procedimiento para realizar este aviso, salvador de la carga tributaria adicional que puede presentar estos hechos, ésta normado en la Circular 3 del 13 de enero de 1992 donde se precisó claramente que todo faltante de inventario puede tener los siguientes orígenes:

Corresponder a retiros personales para consumo particular
Por acción de terceros, ya sea por robos y hurtos
Por pérdidas productos de casos fortuitos o fuerza mayor
Por pérdidas productos de la acción de fenómenos naturales, biológicos, químicos o físicos.

En esta antigua circular, el SII estableció que tales situaciones pueden no generar el incremento en la carga tributaria, salvo si se trata de retiros personales, en cuyo caso está afecto a IVA y no es posible rebajar la pérdida considerando tal situación como un retiro de utilidades, a través de la justificación de estas ausencias de bienes, por medio de:

1. Anotaciones cronológicas en sistemas de inventarios permanentes que evidencien una contabilidad fidedigna
2. Cuando se producen por robos o accidentes, a través de las denuncias formuladas en Carabineros o la actual PDI. En estos casos, se exige al denunciante que acompañe una copia autorizada de las declaraciones juradas sobre la preexistencia de los bienes sustraídos y que fue presentada ante los funcionarios de Carabineros, de PDI o en el tribunal respectivo cuando se estampa la denuncia del robo que generó la ausencia de los bienes.

También es oportuno que se presente, de ser aplicable, el informe del seguro.

Ahora bien, la Circular 3 señala claramente que, de tratarse de robos o siniestros, “es condición prioritaria e ineludible que las cantidades y valores correspondientes se encuentren contabilizados en las fechas que se produjo la merma, perdida o siniestro si esto fue por fuerza mayor o caso fortuito.”

En síntesis, lo que se obliga es **dar aviso** al SII de la pérdida sufrida cuando se trate de productos de pérdidas o mermas de existencia por caso fortuito o fuerza mayor dentro del plazo de **48 horas** de ocurrido tal hecho. Una vez realizado este aviso, el SII constará las pérdidas o mermas calificándolas como tales, por un funcionario del organismo fiscalizador quien **autorizará** su rebaja en los libros contables. En otras palabras, es el SII quien establece que sí es posible realizar la rebaja de los bienes faltantes y, de esta forma, no aplicar la tributación del IVA ni la mayor utilidad que sería ser considerada como afecta al Impuesto a la Renta de Primera Categoría y al Impuesto Global Complementario o Adicional.

Por otro lado, el artículo 60 del Código Tributario autoriza al SII para examinar los libros de inventarios, balances y demás documentaciones que estén vinculados al pago de tributos, pudiendo realizar inventarios incluso por el uso de la Fuerza Pública si el contribuyente se negase.

Todo lo anterior es el procedimiento ordinario y general que se aplica cuando hay faltantes de inventarios producto de pérdidas por robos, fuerza mayor o caso fortuito.

Este procedimiento se morigeró y se hizo más ejecutivo para los siniestros ocurridos puntualmente producto de los hechos acaecidos a contar del 18 de octubre del presente año, consistentes en:

Es posible dar el aviso dentro de los 5 meses considerados a contar de la publicación de la circular 43, es decir hasta el 30 de marzo de 2020

A requerimiento del SII se podrán acreditar los daños con fotocopias, registros, grabaciones, recortes de diarios y otros similares. También se considerarán los informes, denuncias o certificaciones efectuadas o emitidas por el Ministerio Público, Cuerpo de Bomberos de Chile, Ejercicio de Chile, Armada, Carabineros, compañías de seguros, municipalidades, gobiernos regionales, provinciales y otros organismos que de alguna forma hayan constatado los daños.

Libros de contabilidad tanto generales como auxiliares. En estos registros se debe mostrar el registro oportuno de los bienes siniestrados antes de los hechos que generan este aviso. Por otro lado, registros como el de existencia tendrá que cumplir los lineamientos de las normas particulares como la Resolución 985 de 1975

Si no cuenta con los respaldos suficiente, puede ejercer el derecho de petición y, a través del formulario 2117, pedir una inspección de algún funcionario para constatar los daños.

Aviso de destrucción de información contable

La norma general contenida en el número 16 del artículo 97 del Código Tributario señala que todo contribuyente que pierda o que haya sufrido la destrucción de sus libros contables o antecedentes que respaldan la contabilidad, debe dar aviso al SII en un lapso no superior a 10 días y a reconstruirla en un periodo no superior a 30 días. Si no se realiza este aviso o si se hace fue de los plazos se aplica una multa de hasta 10 UTM.

La morigeración que se otorgó para este caso es la ampliación de los plazos a 5 meses y a documentar los siniestros con los medios de respaldos que ya se indicaron

Derecho a solicitar la revisión del avalúo fiscal de las propiedades destruidas o gravemente dañadas por causas no imputables al propietario

También se hizo más sencillo el trámite de solicitar una revisión del avalúo fiscal de bienes que hayan sufrido algún deterioro producto de los hechos sucedidos a contar del 18 de octubre y que justifiquen una rebaja en el valor comercial que redunde en un menor avalúo que es base para determinar las contribuciones.

El Servicio ha incluido en este proceso simplificado de avisos, esta solicitud de revisión del avalúo realizado, procedimiento que está normado y que siempre es posible aplicar, pero que el SII en este caso ha señalado expresamente su buena voluntad para acoger con mayor facilidad estas rebajas.

Entrega gratuita de alimentos, pañales y productos de higiene personal, cuya comercialización se ha hecho inviable

Finalmente, el SII ha incluido en este proceso de simplificación de trámites, la posibilidad de donar bienes que hayan sido dañados, que no pueden ser comercializaciones, pero sí ocupados por determinadas personas. Es por ello que se ha permitido que los bienes en estas condiciones sean fácilmente donadas a instituciones que así lo requieran, hecho que ya ha sido normado por varias circulares del Servicio y está dentro de las disposiciones del proyecto de Modernización Tributaria que está en el Congreso.

Como podemos apreciar, esta circular no otorga ningún beneficio más allá de hacer más fácil el aviso de destrucción o pérdida de activos, sin el cual se rechaza el llevarlo a resultados, pese al palmario hecho que generó el detrimento. En este sentido, el verdadero daño que sufre el contribuyente es la pérdida de sus activos y sobre eso es que el organismo fiscalizador emite esta circular donde señala claramente los efectos que esto puede acarrear y que de esta forma se evita una contingencia mayor cuando, en un futuro, pueda ser fiscalizado el contribuyente, sin ser como en la práctica entendieron algunos pymes, que se trataba de un plan de apoyo a la reconstrucción y reparación de los daños sufridos producto de los hechos sucedidos a contar del 18 de octubre.

[VER CIRCULAR](#)

IV Jurisprudencia Judicial

A continuación destacamos y comentamos algunos fallos de casos ventilados en los tribunales de justicia de nuestro país, de los cuales destacamos situaciones que nos parecen interesante de tener presentes

PRIMER CASO:

Fallo de la I. Corte Suprema en donde rechaza el recurso de casación que un contribuyente presentó en contra de la liquidación efectuada por el SII que rechazaba como gasto el pago de una indemnización de perjuicio

Fallo Corte Suprema: Recurso de Casación en el Fondo, interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia, dictada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago.

En estos autos Rol N° 32.880-2016, el Supremo Tribunal de este país rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por la contribuyente.

Por el recurso se denuncia una infracción a lo dispuesto en el artículo 31, incisos 1º y 3º N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta al aplicar erróneamente el concepto de gasto aceptado por el pago de una indemnización que el contribuyente debió pagar para mitigar un perjuicio generado. De acuerdo a la norma citada, es posible destacar que la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, es decir, el contribuyente debe verse obligado a incurrir en el gasto, de modo tal que, de no haber realizado a la erogación, la renta no se habría generado. Estamos frente al típico cuestionamiento que el organismo fiscalizador hace cuando no vislumbra que el gasto genera renta afecta e impele al contribuyente a demostrar esa relación lineal. Al observar el fallo con detenimiento, se destaca:

En el contexto, el gasto por el pago de una indemnización de perjuicios por la celebración de un contrato establecido en un procedimiento arbitral, no resulta necesario para generar la renta del contribuyente puesto que la mencionada indemnización solo obedece a una sanción civil por incumplimiento contractual.

Conforme al artículo 31 N° 3 para determinar la renta líquida imponible sólo pueden deducirse las pérdidas sufridas por el negocio (el resultado negativo del ejercicio contable) y las originadas en delitos contra la propiedad, sin que el pago de una indemnización de perjuicio pueda encuadrarse en ninguna de esas dos categorías.

El contribuyente se acogió de buena fe a la interpretación contenida en el Ordinario N° 1695, de 24 de septiembre de 2010, pero debido a la falta de acreditación se desprende que extrapoló una circunstancia de hecho totalmente distinta (tratamiento de las boletas de garantías) a los hechos establecidos en el proceso.

Por dichas consideraciones, la Corte Suprema rechaza el recurso de casación e indica que no considera el pago de una indemnización de perjuicios por la celebración de un contrato como gasto necesario para producir la renta.

Sin perjuicio de este fallo y de valorar el razonamiento del alto tribunal, debemos ponderar el alcance de su resolución, pues se establece que “no se acreditó” suficientemente la relación lineal que antes de indicó, pues si un fallo arbitral obliga al contribuyente a realizar algo, y ese algo está directamente relacionado con el tipo de operaciones afectas que realiza, es de evidente conclusión que de haber faltado, obviamente no dolosamente, a realizar una prestación aceptable para un cliente, se incurre en un gasto que si bien no generó renta, está dentro del concierto de las actividades que el contribuyente efectúa y si redundó en una situación negativa, es una pérdida que tiene connotación tributaria aceptada. Este criterio, que no fue el considerado por los magistrados ni ventilado por el contribuyente, sí está en el proyecto de modernización tributaria que está en tramitación legislativa en el Congreso y, tal vez, amerite que este tipo de fallos terminen por determinar lo contrario a lo concluido en estos autos Rol N° 32.880-2016.

[VER FALLO](#)

SEGUNDO CASO

El alto tribuayan acoge el recurso presentado por el contribuyente en contra de la liquidación que realizó el Servicio de Impuestos Internos que no aceptó como gasto las compensaciones en dinero que fue menester pagar a usuarios producto del servicio de suministro eléctrico.

Fallo Corte Suprema: Recurso de Casación en el Fondo, interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia, dictada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago.

En estos autos Rol N° 19.825-2016, el supremo tribunal de este país acogió el recurso de casación en el fondo deducido por la contribuyente.

Por el recurso se denuncia, una infracción a lo dispuesto en el artículo 31, incisos 1º y 3º N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta al aplicar erróneamente el concepto de gasto aceptado. De acuerdo a la norma citada, es posible destacar que la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, es decir, el contribuyente debe verse obligado a incurrir en el gasto, de modo tal que, de no haber realizado tal erogación, la renta no se habría generado. Del fallo se destaca:

El error que se ha cometido reside en la identificación que realizan los jueces en base a la obligatoriedad del desembolso declarado, que en este caso corresponde a compensaciones que el contribuyente ha debido efectuar a los usuarios (sus clientes), por las suspensiones o interrupciones de suministro de energía.

Al comienzo, los jueces observaron que dichas compensaciones tienen un carácter obligatorio, pero no determinaba su necesidad como gasto para producir la Al investigar los documentos y transacciones realizadas por el contribuyente fue posible observar que se realizó una correcta reorganización empresarial (por la fusión) y que la pérdida que dicha operación causó fue adecuadamente respaldada.

Las compensaciones pagadas por la empresa no tienen el carácter de multas, de manera que considerando la naturaleza del giro del negocio, su carácter obligatorio y su origen, tienen el carácter de responsabilidad objetiva, por lo que se concluye que quedan dentro del concepto de gasto necesario

Se concluye, que su monto es necesario para producir la renta, ya que la suma pagada ha sido a título de interrupción no autorizada del suministro eléctrico no imputable a la contribuyente o, mejor dicho, atribuible a terceros o a hechos de la naturaleza, no observando solamente la efectividad de los pagos como anteriormente los jueces lo hicieron.

Por dichas consideraciones, la Corte Suprema acepta el recurso de casación e indica que no se habían examinado la totalidad de las exigencias previstas en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, lo que había llevado a determinar que se trata de un gasto necesario.

Podemos apreciar que el alto tribunal acepta compensaciones que emanan de una situación no judicial como ocurrió en el Primer Caso en donde un juez arbitral ordenaba el pago como un castigo. En este Segundo Caso se acepta el pago de la compensación que emana, al parecer, de la propia voluntad del contribuyente para tranquilizar a sus clientes, no siendo estas erogaciones producto de un castigo judicial que pudiera emanar de una transgresión a alguna norma jurídica.

Esto es interesante porque, al parecer, el criterio rector para rechazar un pago por una prestación mal dada es el imperativo judicial. Este origen convierte la erogación en un gasto rechazado, en cambio sí emana de la de la propia voluntad y reconocimiento de un yerro cometido, “puede” ser aceptado.

[VER FALLO](#)

TERCER CASO

Se rechaza el recurso presentado por el contribuyente en contra de la liquidación del SII que no aceptó como gasto la multa que tuvo que pagar un contribuyente por incumplimientos en las bases de una concesión de obras públicas

Fallo de la Corte Suprema: Recurso de Casación en el Fondo, interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones de la ciudad Punta Arenas, que confirma la sentencia de primera instancia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena

En estos autos Rol Nº 97.771-2016, el supremo tribunal de este país, rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por la contribuyente.

Por el recurso se denuncia, una infracción al inciso 2° del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta en relación con los artículos 19 y 20 del Código Civil, fundado en la aplicación del impuesto a multas a favor del Fisco. Al observar el fallo con detenimiento, se destaca:

La sentencia de primera instancia señala; “ ... el término “multas” que emplea el legislador en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no lo hace en una significación estricta (...) “... el legislador empleó el término “multas” de una manera más omnicompreensiva en la excepción (sic) del artículo ” Junto a lo anterior aclara que la aplicación del artículo 21 tiene como finalidad sancionar las conductas elusivas.

Se exige para librarse del impuesto del artículo 21 en cuestión, que la multa no tenga como fundamento mediato el incumplimiento de un contrato de concesión de obra pública, por cuanto ,en este caso, el órgano del Estado, que actúa como contraparte en el mismo, no concurre al acuerdo de voluntades en su rol de autoridad pública y, en consecuencia, la multa que emana del contrato no deriva del ius puniendi¹ del que se encuentra dotada la referida autoridad y, por ende, no corresponde aplicar la exención.

Se concluye, que el pago de multas a favor del Fisco por incumplimientos en la ejecución de un contrato de concesión de obra pública se encuentra expresamente exceptuado del impuesto único establecido en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, toda vez que si bien es cierto las multas se originan en un contrato en que está involucrado el Ministerio de Obras Públicas como contraparte, dicha institución, según se indicó precedentemente, actúa en su carácter de autoridad pública en aras de satisfacer necesidades colectivas, por lo tanto, no se trata de un mero acto entre particulares, en consecuencia, las multas establecidas en virtud del referido instrumento -para el evento de incumplimientos- resultan alcanzadas por la exención, tal como lo establecieron los jueces de la

Por dichas consideraciones, la Corte Suprema rechaza el recurso de casación e indica que no considera el pago dicha multa dentro del Artículo 21 de la LIR.

Nuevamente aparece el tema del pago de una multa o de una infracción producto del incumplimiento de un servicio o de una obligación, pero en este caso se trata de una falta que castiga la autoridad que otorgó una concesión.

El contribuyente quería sortear el concepto de “multa” que está en el artículo 21 de la ley del ramo, pero el alto tribunal realizó una interpretación, a nuestro juicio, bastante innovadora al referirse al alcance el cual fue muy amplio y terminó por no aceptar el argumento del contribuyente.

Este tercer caso aporta otro elemento interesante señalando la tributación de las multas señaladas en el artículo 21 y dando su tratamiento, alejándose un tanto de la connotación que se había fijado en el análisis el artículo 31, dado que el legislador dio una connotación particular a este término en el ya mencionado artículo 21.

[VER FALLO](#)

¹ Es una expresión latina utilizada para referirse a la facultad sancionadora del Estado. Se traduce literalmente como derecho a sancionar.