

tributariausach

Edición 4 / enero 2020

I EDITORIAL



III CIRCULARES Y RESOLUCIONES



II JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

Análisis Oficios SII:
- Impuesto a la Renta
- Impuesto a las Ventas y
Servicios

BIENVENIDOS AL TAX NEWSLETTER USACH



IV JURISPRUDENCIA JUDICIAL

V OPINIÓN DE MAESTRANDO

Avenida Libertador Bernardo O'Higgins 3363
Estación Central
Santiago, Chile
mpgt@usach.cl
+56 22718 0729
+56 22718 0730

I. Editorial

El tiempo ha pasado rápidamente desde que publicamos nuestro primer TNL en octubre del año pasado y ya estamos presentando nuestro número 4, el cual esperamos sea tan bien recibido como sus antecesores.

En esta oportunidad queremos concentrarnos en las materias de renta y de IVA a través del análisis de los oficios seleccionados que, además de presentar la interpretación que el Servicio de Impuestos Internos hace de situaciones muy particulares, queremos extrapolar elementos que pueden tener una aplicación general y ser replicados en otras situaciones análogas con el fin de difundir criterios objetivos que orienten las transacciones de los contribuyentes y formalizar elementos de interpretación que los contribuyentes tengan en consideración cuando proyectan sus operaciones.

Es importante destacar estos antecedentes, pues las transacciones comerciales y actividades económicas que tengan alguna incidencia tributaria pueden ser optimizadas, entendiendo por tal afectación de las operaciones, a la carga tributaria más baja que permite la legislación. Esto, en el entendido que el contribuyente persigue una legítima razón de negocios donde la disminución de la carga tributaria no es el único o el más importante objetivo que se busca al realizar alguna empresa.

Solo bajo esa inspiración es que resulta interesante analizar y destacar elementos que coadyuvan a la maximización de la riqueza y utilidades de las entidades económicas y por ello es que destacamos y realizamos tal análisis.

También destacamos en esta nueva edición del TNL la Circular 5 del presente año, que norma sobre la aplicación de la Cláusula de la Nación Más Favorecida (CNMF) que se desprende del convenio firmado con Japón y que en esta oportunidad el Servicio de Impuestos Internos consagra su expresa aplicación a las operaciones bajo el amparo del convenio firmado con Italia.

Otra mención importante en esta edición el análisis de un fallo que trata la “fusión inversa” que resulta muy interesante por lo particular de su naturaleza y los efectos que genera.

Finalmente, queremos destacar la participación del maestrando de nuestro programa de Magíster en Planificación y Gestión Tributaria don Alvaro Marchant Riveros, que nos aportó su análisis de los efectos de la ley 21.131.

Esperamos ser un aporte para el estudio del Derecho Tributario y ser un nexo de comunicación en toda nuestra comunidad de la Escuela de Tributación de la Universidad de Santiago de Chile

Dr. G.R. Pinto Perry

Director del Magíster en Planificación y Gestión Tributaria

II. Jurisprudencia Administrativa SII

LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

OFICIO 2093 DE 09.08.2019

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS BIENES INMUEBLES DEL ACTIVO FIJO QUE PUEDEN DAR DERECHO AL CRÉDITO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 33 BIS DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

Un contribuyente solicita confirmar que los bienes inmuebles del activo fijo de la empresa pueden tener derecho a utilizar el crédito del artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) cumpliendo los requisitos de la señala norma tributaria.

Una empresa celebró un contrato de arriendo con opción de compra por una serie de inmuebles, consistentes en oficinas, estacionamientos y bodegas, todos en un mismo edificio, correspondiendo a un contrato gravado con el Impuesto a las Ventas y Servicios. El señalado contribuyente consideró que los inmuebles arrendados son activos fijos o inmovilizados, dando derecho a utilizarlos para impetrar el crédito contra el Impuesto de Primera Categoría contemplado en el artículo 33 Bis de la LIR, basado en el contrato de arrendamiento firmado, crédito que fue impugnado por SII, organismo fiscalizador que manifestó que no sería posible considerar este crédito por ser aplicable únicamente para el arrendamiento con opción de compra de bienes muebles.

El contribuyente argumenta en su presentación que los inmuebles cumplen con dos requisitos establecidos en el 33 Bis de la LIR, como es ser contribuyente de primera categoría determinada en base a renta efectiva contabilidad completa o contribuyente acogidos al régimen del 14 Ter letra A) y que el activo inmovilizado sea nuevo o terminado de construir o tomados en arriendo con opción de compra durante el ejercicio.

Finalmente, señala el contribuyente que la impugnación del crédito determinado por la empresa es originada por el inciso final del artículo 33 Bis de la LIR letra a), texto que hace referencia a los bienes muebles como activo fijo, no sería argumento válido para excluir a los bienes inmuebles del crédito establecido en dicho artículo, por razón de ser estos últimos, también, parte del activo fijo.

En tanto el SII argumenta sobre la procedencia para los contribuyentes del crédito en estudio que, conforme al texto legal, así como por lo instruido en las Circulares N°s 41 de 1990 y 62 de 2014, estableciendo los requisitos del mencionado crédito son los siguientes:

- 1) Respecto del contribuyente: Ser un contribuyente afecto al IDPC, con base a renta efectiva determinada según contabilidad completa;
- 2) Respecto de los bienes: Debe tratarse de un bien nuevo o construido, parte del activo fijo o inmovilizado del contribuyente, y que pueda ser depreciado, y

3) Respecto del acto realizado sobre el bien: Que el contribuyente lo haya adquirido, terminado de construir durante el ejercicio o tomado en arrendamiento con opción de compra.

En relación al primer requisito al parecer el SII da por hecho que la empresa cumple con esta premisa al no señalar ni describir ningún aspecto sobre este tema.

El segundo requisito establecido describe un análisis basado en la Circular 41 de 1990, estableciendo el concepto del activo inmovilizado, serían todos aquellos bienes que han sido adquiridos o construidos con el ánimo de usarlos en forma permanente en la explotación del giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación, si hacer distinción sobre si corresponden a bienes muebles o inmuebles, tiene que tener la calidad de bien físico del activo fijo o inmovilizado y debe formar parte del patrimonio de la empresa y considerando que el arrendamiento con opción de compra del inmueble no permite la transferencia del dominio hasta la ejecución de la opción de compra por parte del arrendatario, no podría considerarse un bien del activo fijo de la empresa hasta esa fecha, no teniendo derecho a invocar el crédito aludido ni aplicando para éstos efectos el inciso final del artículo 33 Bis letra a) que dice relación sobre los bienes muebles adquiridos mediante la opción de compra.

Finalmente el SII, respecto al acto sobre el bien en particular tomado en opción de compra, describe que el inciso final del artículo 33 Bis letra a), establece una regla sobre los bienes muebles, determinando una norma de excepción para los efectos de este crédito, que los bienes muebles tomados en arrendamiento con opción de compra se entenderán como parte del activo fijo o inmovilizado desde el inicio del contrato y tiene derecho a utilizar el crédito establecido por este artículo cumpliendo los demás requisitos establecidos por la normativa.

Este oficio ilustra la actitud del organismo fiscalizador de precisar el alcance de la normativa tributaria, según la lectura de su texto relacionado con el concepto de activo inmovilizado para impetrar el crédito tributario establecido en el artículo 33 bis, señalando y destacando los elementos que hacen y no hacen merecedor al consultante de imputar el crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría determinado por la empresa. Finalmente, clarifica el inciso final del artículo 33 Bis letra a) sobre los bienes muebles arrendados adquiridos con contrato de opción de compra, los cuales si pueden ser considerados por el legislador en una ficción tributaria como parte del activo fijo de la empresa desde el inicio del contrato no debiendo esperar el ejercicio de la opción de compra para ser considerados activo fijo.

[Ver oficio](#)

OFICIO 2734 DE 28.10.2019

REORGANIZACION EMPRESARIAL QUE CUMPLE U OBEDECE A UNA LEGITIMA RAZÓN DE NEGOCIOS, NO PROCEDERIA APLICAR FACULTAD DE TASACION DEL SII ARTÍCULO 64 DEL CODIGO TRIBUTARIO

Consulta formulada por un contribuyente que tiene dudas sobre los efectos de reestructurar los negocios de una familia domiciliada en Chile, solicitando al SII confirme que la operación corresponde a una “legítima razón de negocios” conforme al artículo 64 del Código Tributario, concepto que ha sido consultado en reiteradas oportunidades al organismo fiscalizador y que en esta oportunidad ha sido material de consulta del contribuyente.

La consulta consiste en que una familia domiciliada en Chile, cuyos integrantes son propietarios, a través de empresas individuales y de sociedades de inversiones que controlan individualmente a una sociedad de inversiones domiciliada en Chile que opera como “Holding”, según planteamiento de oficio bajo análisis.

La sociedad Holding tiene inversiones en distintas clases de bienes y rubros en Chile y el extranjero, relacionados con diversos negocios agrícolas, tecnológicos, inmobiliarios y de instrumentos de inversión, esquema que no busca obtener ventajas tributarias, sino que únicamente lograr una administración eficiente y ordenada, pudiendo identificar plenamente las utilidades que genera cada unidad de negocios y sus costos.

Sin embargo, plantea la consultante que la sociedad Holding también es dueña de varios inmuebles, obteniendo ingresos por el arriendo de parte de ellos y con la expectativa de vender en un futuro los restantes inmuebles, señalando que la valorización de éstos ha aumentado, excediendo su valor comercial con creces al valor tributario.

El contribuyente indica en su presentación que la sociedad Holding pretende separar el negocio inmobiliario del resto de los negocios de dicha sociedad, transfiriendo los inmuebles a una entidad que se constituya al efecto o bien que ya exista, pero que se haya constituido recientemente, con el único objeto de recibir los referidos bienes en aporte, que será realizado a valor tributario y que según el contribuyente cumpliría la reestructuración del negocio con lo establecido en el artículo 64 del Código Tributario por lo cual el SII no podría ejercer las facultades de tasación respecto del valor al que se realicen los aportes de los bienes raíces.

El SII en su respuesta establece que el artículo 64 del Código Tributario faculta al organismo fiscalizador para efectuar tasaciones sobre el precio o valor de bienes raíces, cuando existan impuestos que se determinen en base a dicho precio o valor, cuando éstos valores son notoriamente inferiores al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, facultad establecida en la norma legal.

El mismo artículo establece una excepción a la facultad de tasar cuando exista una legítima razón de negocios subsistiendo el contribuyente que efectuó el aporte y considerando los requisitos copulativos que establece la norma, que exista un aumento efectivo de capital en una sociedad preexistente o constituida nueva, no se originen flujos efectivos para el aportante, los aportes se efectúen a valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la empresa y

que los valores se asignen en la respectiva a junta de accionistas o escritura pública o modificación social en el caso de sociedades de personas.

El SII concluye que analizados los antecedentes expuesto por el contribuyente en principio podría corresponder una legítima razón de negocios, la cual debería ser determinada en un proceso de fiscalización.

Este oficio ilustra que todavía no existe en la ley tributaria una definición sobre legítima razón de negocio, la cual solo es descrita por el legislador en la normativa sin entregar lineamientos claros y precisos sobre sus fundamentos y conceptos tributarios, y que en el caso de definir el concepto bajo análisis permitiría una interpretación adecuada por parte del organismo fiscalizador y los propios contribuyentes. Actualmente, el SII por medio del artículo 64 es el encargado de definir la procedencia de la reestructuración u reorganización empresarial por medio de un procedimiento de fiscalización el cumplimiento de la legítima razón de negocios bajo sus propia experticia y visión tributaria del tema, no permitiendo entregar certeza jurídica para las empresas que toman una decisión de reestructurar u reorganizar sus negocios.

En relación a este tema el actual proyecto de modernización tributaria tampoco establece de forma precisa el concepto de legítima razón de negocios, por tanto, continuaremos con un dilema tributario difícil de abordar por los contribuyentes debido a las interpretaciones de los diferentes actores del ámbito tributario.

[Ver oficio](#)

LEY SOBRE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

OFICIO 115 de 17.01.2020

TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE PRODUCCIÓN DE EVENTOS CONTRATADOS EN CHILE Y QUE POSTERIORMENTE SE PRESENTAN EN EL EXTERIOR

Este oficio trata la consulta realizada por el Servicio Nacional de Turismo, SERNATUR, organismo público que realiza todas sus prestaciones a través del Sistema de Compras y Contratación Pública y se refiere al tratamiento tributarios de los servicios que contrata para realizar los eventos que organiza en el extranjero dentro del “Plan de Promoción Internacional”.

Como se entiende, SERNATUR tiene la misión de promover el turismo en nuestro país y para ello realiza exposiciones y distintos eventos en el extranjero para incrementar las visitas de turistas extranjeros que vengan a conocer nuestros atractivos turísticos. En estos menesteres, tiene que pagar servicios de producción de eventos en el extranjero que consisten en supervisión el arriendo de materiales necesarios para la ejecución de los eventos, dirección la habilitación y montaje de estos eventos, contratar seguros, servicios de alimentación para los asistentes del evento.

Luego de exponer sus operaciones, y luego que el Servicio aclara y precisa las prestaciones (porque el texto del oficio evidencia una confusión por parte de SERNATUR) queda claro que la consulta se trata del pago de facturas por servicios de empresas chilenas que a su vez subcontratan a empresas extranjeras para prestar dichos servicios en el exterior.

Esto demuestra lo confuso que resulta en la práctica, las operaciones comerciales y cómo se confunden los elementos.

En este caso tenemos a SERNATUR, empresa sin fines de lucro que contrata a empresas nacionales para que presten servicios en el extranjero y la duda recae en la eventualidad de aplicar IVA e Impuesto Adicional por dichos pagos, pues se confunde quién es el prestador.

En primer lugar, hay que entender que el IVA se aplica cuando se computan los elementos de los respectivos hechos gravados y no importa si el servicio se presta a través de la subcontratación. En este caso se trata que SERNATUR contrata a empresas chilenas que a su vez subcontratan en el exterior a otros prestadores, siendo en la práctica, este subcontratista la persona que se relaciona con SERNATUR en el exterior a través de la alimentación, el arriendo de bienes, atención a personas, etc.

De esta forma hay que distinguir quien es quien en la operación. Si SERNATUR contrata a una empresa chilena, ellos son los contribuyentes vinculados y, los prestadores del extranjero, son contribuyentes que se relacionan con el prestador empresa chilena que a su vez es proveedor de SERNATUR.

Para ver si se aplica IVA, es imprescindible que se analice el elemento territorial, siendo en la especie el lugar dónde se presta o utiliza el servicio el factor fundamental. Si esto ocurre dentro de

nuestro territorio es fundamento para configurar el elemento del hecho gravado. Si se presta o se utiliza en el extranjero, estamos fuera del ámbito del tributo en cuestión, todo lo anterior es independientemente del lugar donde se pague o perciba la remuneración. Ahora bien, también hay que tener presente que, si la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, por ejemplo, si el estudio de mercado se realizó en nuestro país, se configura el elemento territorial, independientemente si el informe es leído en el extranjero.

En el caso de estudio, SERNATUR contrató a una empresa chilena para que preste un servicio en el extranjero y este hecho es el fundacional para determinar que el servicio es extranjero, aunque se haya negociado y pagado en Chile.

Se fundamenta además que los beneficiarios de los servicios que contrató SERNATUR son extranjeros, es decir, dado que los visitantes de las ferias y exposiciones que esta organización pública realiza en otros países, están en otras latitudes, es elemento claro de que el servicio contratado está en el extranjero, siendo de esta forma totalmente convincente que estamos en presencia del no cumplimiento del elemento del hecho gravado, sin importar que la empresa que SERNATUR contrató haya subcontratado los servicios.

Por otro lado, el Servicio de Impuestos Internos precisó que dada la aplicación de la Ley 20.956 de 2016 que modificó la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, se estableció el reconocimiento que los contribuyentes cuya actividad se desarrolla en Chile y que prestan la totalidad de sus servicios gravados con IVA en el extranjero, se consideran exportadores para efectos de la aplicación del artículo 36 de la ley del ramo, sin que sea aplicable la calificación de servicio exportable que otorga el Servicio Nacional de Aduanas a que se refiere el número 16 de la letra E del artículo 12 de la Ley.

Este oficio nos aporta un elemento importantísimo al enfatizar en dónde se realiza el servicio prestado como antecedente determinante para la aplicación de la territorialidad para ser hecho gravado con IVA, sin importar que la prestación se realiza a través de la subcontratación de los servicios.

[Ver oficio](#)

OFICIO 114 de 17.01.2020

SOLICITUD DE CONTRIBUYENTE DE POSTERGAR LA EMISIÓN DE FACTURA EN VENTA DE COMBUSTIBLE DE AERONAVES

Más que un oficio, este documento es una solicitud que hace un contribuyente para postergar la emisión de las facturas cuando realiza la prestación del servicio que su giro principal. Lo interesante de la operación y lo lapidaria de la respuesta del Servicio de Impuestos Internos que deniega la solicitud, es cómo una estructura de negocio que combina la interacción de varias entidades, cuya dinámica debe obedecer a las particularidades de un mercado muy especial, terminan teniendo problemas porque la normativa no contempla tales innovaciones ni especificaciones.

La empresa recurrente tiene por giro la venta de Kerosene a aeronaves, pero ella no tiene el combustible, sino que lo compra a un proveedor. Lo interesante del caso es que esta empresa no realiza la carga, sino que es su proveedor que realiza la prestación cuando la empresa, que para estos efectos denominaremos "A", emite una *orden de compra de carguío* que le ordena la carga a la aeronave de su cliente.

La empresa "A" realiza sus ventas de acuerdo a dos modalidades:

- a) Por orden de compra *ad hoc*. En virtud de la cual se especifica la carga para un día, hora y lugar determinado. Sin embargo, la operación puede que no se lleve a cabo dado que el vuelo no se realizó, hubo cambio de aeropuerto o el capital decide no realizar la carga. En estos casos la orden de compra expira
- b) Por orden de compra *abierta*. En este caso, el proveedor realiza la carga a un cliente cuantas veces lo requiera en un lapso determinado que puede variar entre días hasta un año.

La documentación de estas operaciones se realiza a través de una guía de despacho que el proveedor emite y entrega al capital de la nave y que luego son facturadas a la empresa "A". A su vez, la empresa "A" documenta la venta.

Es importante entender que el rubro de la aeronavegación es muy particular y hay varios factores que pueden hacer variar las operaciones, tal como son las condiciones climáticas que pueden de un instante a otro, postergar o cancelar un vuelo, como también variar el aeropuerto donde aterrizará la nave. Estos ingredientes especiales son el fundamento a las modalidades y estructuras de negocios que aceptan a intermediarios y relaciones entre partes que no son clientes propiamente tal, como es el caso del proveedor con el capital de la nave.

La normativa vinculada a la emisión de documentos relacionadas con el IVA nos señala que deben ser emitidos al momento de la entrega real o simbólica del objeto de la venta, pero en este tipo de negocios, la carga del combustible es antecedentes para dos contratos simultáneos:

- Entre el proveedor y la empresa "A"
- Entre la empresa "A" y el cliente que está representado por el capitán de la nave

A su vez, la empresa "A" solo se entera de la carga cuando el proveedor envía la guía de despacho escaneada, hecho que se realiza con una variada posterioridad a la ocurrencia de los hechos.

Lo ideal sería que la empresa "A" contara con personal en cada aeropuerto en que carguen sus clientes y consigne datos precisos como tipo de nave, patente, litros cargados, etc. Acciones que resultan imposible de realizar sin incurrir en costos exorbitantes que terminarían por eliminar los márgenes de comercialización que utiliza.

Específicamente el recurrente solicita que se fije en la fecha de notificación la que determine el proveedor al momento de la posterior venta que la empresa "A" documente a sus clientes, que sería a los dos o más días hábiles posteriores a la recepción de la comunicación del proveedor para emitir su documentación tributaria.

El Servicio de Impuestos Internos hace alusión a la normativa general sobre la especie que está señalada en el artículo 55 conforme al cual se debe emitir la factura al momento de la entrega real o simbólica de los bienes que, en este caso, sería al momento de la carga. Esto implica que este hecho es utilizado para los dos contratos u operaciones que antes señaló, es decir, para la relación del proveedor con la empresa "A" y la empresa "A" con sus clientes.

Además de lo anterior, el organismo fiscalizador concluye que el proveedor actúa como mandatario de la empresa "A" y en virtud de eso sería ese proveedor quien debería solucionar la emisión de documentos al cliente. Posteriormente, entre la empresa "A" y el proveedor deberían solucionar su relación comercial a través de la rendición de cuentas, actos que deben respetar las disposiciones legales de emisión de documentos.

Según lo expresado por el Servicio de Impuestos Internos, en este caso, tal como lo relata el recurrente hay una falta en el cumplimiento de la normativa de emisión de documentos, no existiendo alguna disposición que evitara la falta cometida. En solución de ello, indica que se debe respetar la modalidad de mandatos para que, realizando en los hechos las mismas acciones, se cumpla con la normativa y no se contraventa lo que dice la legislación.

Sin perjuicio de lo lúcido de la respuesta y conclusión del organismo fiscalizador, nos surge la reflexión de cuál es el daño fiscal que se incurre con la operación que alude el recurrente, más allá de tener un desfase en la emisión de la documentación pertinente, aspecto que puede ser compensado por el transcurso de los días.

[Ver oficio](#)

III. CIRCULARES - RESOLUCIONES

El 17 de enero recién pasado se publicó la Circular 5 que trata sobre la aplicación de la “cláusula de la Nación más Favorecida” (CNMF) al convenio que tenemos con Italia, adicionándose al conjunto de circulares que tratan la expresa entrada en vigencia de esta verdadera institución del Derecho Comercial Internacional, tal como también lo comentamos en el TNL N°1 (disponible en versión web y pdf en www.mpg.cl).

Tal como señalamos en su oportunidad, la CNMF es un derecho que se remonta al año 1843 y consiste en si un país acuerda una situación más beneficiosa para el comercio con otro país, ésta se hace extensible a otros acuerdos firmados previamente. Es así como el convenio firmado con Japón ha tenido efectos con los tratados que hemos firmado con Francia, Suecia y Argentina. En esta oportunidad, el Servicio de Impuestos Internos formaliza la aplicación de estos beneficios al tratado firmado con Italia

Es importante resumir las circulares que tratan la aplicación de la CNMF hasta el momento:

- Circular 22 de 19 de abril de 2018
 - Corea
 - Dinamarca
 - Irlanda
 - Reino Unido
 - Polonia
 - República Checa

- Circular 50 de 11 de octubre de 2018
 - Austria
 - China
 - Ecuador
 - España

- Circular 27 de 28 de junio de 2019
 - Francia
 - Suecia
 - Argentina

En el caso particular de la materia que trata la Circular 5 de enero de 2020, el Servicio de Impuestos Internos precisó las disposiciones que el convenio con Japón que son extensibles al convenio con Italia. Al respecto se indicó:

Rebaja en la tasa del Impuesto Adicional por los intereses

El artículo 11 del convenio tanto de Japón como el de Italia, trata sobre los intereses que se cobren estados contratantes por alguna forma de financiamiento aplicándose a contar de la vigencia de

esta CNMF un 4% en vez del 5% que primitivamente establecía el contrato con Italia. El tipo de financiamiento es el otorgado por:

- Un banco
- Una compañía de seguros
- Una empresa que substancialmente obtiene su renta bruta producto de llevar a cabo activa y regularmente actividades comerciales de crédito o financiamiento con partes no relacionadas, cuando la empresa no esté relacionada con el deudor del interés. Para los efectos de esta disposición, la expresión 'actividades comerciales de crédito y financiamiento' incluye las actividades de emisión de cartas de crédito o el otorgamiento de garantías, o el suministro de servicios de tarjetas de crédito
- Una empresa que vende maquinaria y equipo, cuando el interés es pagado en conexión con la deuda generada por la venta a crédito de tal maquinaria o equipo
- Cualquier otra empresa que, en la medida que en los tres años tributarios anteriores al año tributario en el cual el interés es pagado, genera más del 50 por ciento de sus pasivos por la emisión de bonos en los mercados financieros o de la captación de depósitos a interés, y más de 50 por ciento de los activos de la empresa consistan en créditos a personas con las que no se encuentra relacionada

Como se puede apreciar, se trata de un amplio abanico de opciones de financiamiento, aspecto que está consagrado en los convenios del tipo OCDE que nuestro país ha firmado.

También se aplica una tasa del 10% del monto bruto de los intereses en todos los demás casos, siendo una tasa menor al 15% que estaba establecido en el tratado con Italia.

Otra rebaja es la relacionada con el interés de un préstamo de la modalidad *back to back* que consiste en dos créditos, en donde uno es la garantía de otro. Este caso se aplica una tasa del 10% en vez de la genérica del 15%.

Rebaja de la tasa del Impuesto Adicional a las regalías

Se aplica una tasa del 2%, en vez del 5% que estaba primitivamente pactado, aplicable sobre el importe bruto de las regalías por el uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos. A sí también se aplica una tasa del 10% del importe bruto de las regalías en todos los demás casos, pero esta tasa es la misma que ya estaba en el convenio con Italia.

Vigencia de la aplicación de la CNMF

La rebaja del 4% se aplicará a las operaciones realizadas a contar del 1 de enero de 2017

La rebaja de la tasa del 10% se aplicará a las operaciones a contar del 1 de enero de 2019

El porcentaje rebajado a las regalías de aplicará a las operaciones realizadas a contar del 1 de enero de 2017

La misma circular señala que hay contribuyentes que habían gravado alguna transacción ya realizada con las tasas antiguas, es posible pedir la devolución de esa cantidad a través del procedimiento señalado en el artículo 126 del Código Tributario sobre solicitudes administrativas.

IV. Jurisprudencia Judicial

Antecedentes del Caso

La principal discusión del caso planteado se centra en la procedencia del goodwill¹ en las fusiones inversas, las que si bien no tienen una definición legal, pueden entenderse como aquellas que tienen lugar cuando la sociedad absorbida es matriz de la empresa absorbente, es decir, la que sociedad absorbida es propietaria de derechos sociales o acciones de la absorbente produciéndose la adquisición de acciones o derechos de propia emisión.

Así, en el caso expuesto la sociedad sujeto del litigio, fue parte de una fusión inversa por incorporación² en la que adquirió acciones de propia emisión, y que conforme al artículo 27 de la Ley 18.046 Sobre Sociedades Anónimas deben ser enajenadas dentro de un año desde su adquisición, de lo contrario se produce la disminución de pleno derecho de su capital.

Durante el juicio, el reclamante explicó que, conforme a la voluntad de los accionistas de la compañía, las acciones no fueron enajenadas a terceros, ya que no se quería compartir la propiedad de la empresa, por lo que se procedió a realizar la disminución de capital correspondiente lo que trajo como consecuencia que la contribuyente registrara un menor valor de inversión el que se obtuvo al comparar el costo tributario de la inversión realizada por la empresa absorbente con el capital propio tributario de la sociedad absorbida. La citada diferencia fue asignada a los activos no monetarios recibidos en la misma proporción que representaba cada uno de ellos en el total.

Lo anterior, trajo como consecuencia que la contribuyente absorbente al 31 de diciembre obtuviera como resultado tributario una pérdida y solicitara una devolución de pagos provisionales mensuales, la que fue rechazada en parte por el Servicio de Impuestos Internos, emitiéndose la correspondiente resolución denegatoria, por estimar que la disminución de capital efectuada por el contribuyente, no representaba una pérdida tributaria para la sociedad absorbente de acuerdo a lo dispuesto en el N° 3 del Inc. 3° del Art. 31 de la LIR, y que tampoco configuraba un gasto diferido o una diferencia que debiera incrementar el valor de los activos no monetarios recibidos con ocasión de la fusión, puesto que, no se cumplían los requisitos necesarios para el reconocimiento del "goodwill" tributario, ya que para ello se requiere estar en presencia de una fusión y además que la sociedad que absorbe posea una inversión previa en la compañía absorbida y que esto haya significado un desembolso efectivo; para finalmente, ser necesario efectuar la comparación entre el valor efectivo de lo invertido y el capital propio tributario de la sociedad que es absorbida y que de ello resultara un menor valor.

Fallo de Primera Instancia.

El contribuyente presentó reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente, solicitando dejar sin efecto la resolución que denegó la solicitud de devolución de pagos provisionales mensuales realizada, ya que el Servicio de Impuestos Internos estimó que la disminución de capital, no representaba una pérdida tributaria para la sociedad absorbente de acuerdo a lo dispuesto en el N° 3 del inc. 3° del Art. 31 de la LIR, y que tampoco configuraba un

¹ Godwill: es la diferencia que se produce entre el valor total de inversión en acciones o derechos de la sociedad fusionada y el valor total o proporcional de su capital propio, determinada a la fecha de fusión.

² Fusión por incorporación: reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona.

gasto diferido o una diferencia que debiera incrementar el valor de los activos no monetarios recibidos con ocasión de la fusión inversa, puesto que, no se cumplirían los requisitos necesarios para el reconocimiento del “goodwill” tributario.

Así, el tribunal estimó que para configurar el goodwill tributario se hace preciso, primero estar en presencia de una fusión de acuerdo a lo establecido en el artículo 99 de la Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas, y en segundo término, se requiere que la sociedad que absorbe posea una inversión previa en la firma absorbida y que esto haya significado un desembolso efectivo; para finalmente, ser necesario efectuar la comparación entre el valor efectivo de lo invertido y el capital propio tributario de la sociedad que es absorbida y que de ello resulte una diferencia positiva. De este modo, estableció que de los antecedentes que tuvo a la vista, **la sociedad absorbente no realizó una inversión efectiva en su matriz que implicara un desembolso pecuniario, por lo que manifiestamente** no se podían dar por acreditados los dos últimos requisitos que harían procedente el goodwill tributario en el caso revisado.

Fallo Corte de Apelaciones

La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, en fallo de fecha 04.05.2017, causa ROL N° 323-2016, confirmó el fallo de primera instancia y estableció que la fusión realizada correspondió a una fusión inversa propia por incorporación y que para configurar un goodwill se requiere que la sociedad que absorbe posea una inversión previa en la firma absorbida y que esto haya significado un desembolso efectivo; para finalmente, ser necesario efectuar la comparación entre el valor efectivo de lo invertido y el capital propio tributario de la sociedad que es absorbida y que de ello resulte una diferencia positiva. De este modo, indicó que de los antecedentes que tuvo a la vista, pudo determinar que la sociedad absorbente no realizó una inversión efectiva en su matriz que implicara un desembolso pecuniario, por lo que manifiestamente no se pueden dar por acreditados los requisitos que harían procedente el goodwill tributario.

Subsidiariamente el contribuyente solicitó a la Corte que se reconociera un gasto por pérdida tributaria equivalente a la diferencia patrimonial generada entre el costo tributario de las acciones de la empresa, recibidas en el proceso de fusión y el patrimonio tributario de ella misma a la fecha de la fusión ya que a su juicio se estaba frente al cumplimiento de una obligación de carácter legal, que impide la mantención de acciones de propia emisión en las condiciones indicadas, siendo a su juicio una pérdida de carácter necesaria, inevitable y obligatoria, dado que, resultó como consecuencia de la aplicación del artículo 27 de la Ley de Sociedades Anónimas que, obliga a terminar con la participación en el propio capital, por lo que la disminución que se produjo en la sociedad continuadora, debía ser aceptada como una pérdida tributaria para ser imputada en el resultado del mismo año correspondiente al ejercicio de la fusión.

Analizados los argumentos de la reclamante y del Servicio de Impuestos Internos, la Corte de Apelaciones rechazó el recurso interpuesto y estableció que con ocasión de la fusión inversa propia por incorporación realizada **no existió una inversión efectiva por parte de la sociedad absorbente, por lo que no existió una diferencia que determinar y, por consiguiente, tampoco había un gasto o pérdida que se pudiera imputar a esa compañía.**

Fallo Corte Suprema.

En conocimiento de un recurso de casación en el fondo, interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, autos Rol N° 34.433-2017, la Excelentísima Corte Suprema de este país rechazó el recurso interpuesto y confirmó el fallo de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago indicando que en el caso analizado no se

configuraron los requisitos del denominado goodwill tributario, en especial que la sociedad que absorbe posea una inversión previa en la firma absorbida y que esto le haya significado un desembolso efectivo.

Comentarios

La importancia de este fallo radica en que el supremo tribunal de este país, confirmó el criterio de interpretación de los tribunales inferiores, y sienta un precedente al establecer que no posible la configuración de un goodwill tributario en la fusión propia inversa, en razón de que no existe una inversión efectiva por parte de la sociedad absorbente ya que para poder configurar el menor valor indicado se requiere una inversión **previa y efectiva en la sociedad que desaparece**, criterio que coincide con la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, realizada a través de Oficio N° 1916 del año 2015 el cual señala lo siguiente *“No resulta aplicable lo dispuesto en los incisos tercero y siguientes, del número 9, del artículo 31 de la LIR, a la fusión en que una sociedad por acciones absorbe a una sociedad anónima que es accionista de la primera, por cuanto, la sociedad absorbente no ha efectuado una inversión en derechos sociales o acciones de la sociedad absorbida, requisito esencial exigido por la disposición legal citada.*

En la situación planteada, cuando no se enajenan las acciones de propia emisión dentro del plazo que establece la ley, opera de pleno derecho una disminución del capital por un monto equivalente al valor tributario que tenían dichas acciones en la sociedad que resultó absorbida”.

Normativa Tributaria Relacionada

Artículos 16, 17 y 21 del Código Tributario y artículos 2, N°1 y 31, N° 3 y 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

[VER FALLOS](#)

V. Opinión de Maestrando

EFFECTOS TRIBUTARIOS DE LA LEY N° 21.131 por Alvaro Marchant Riveros – Maestrando del MPGT - USACH

1.- ANTECEDENTES GENERALES

Con fecha 16 de enero, 12 de diciembre de 2019 y 21 de enero 2020, se publicaron en el Diario Oficial las leyes N°s 21.131 (Ley que establece pago a treinta días), 21.193 (Ley que deroga el inciso segundo del artículo primero transitorio de la ley N° 21.131) y 21.203 (Ley que permite emitir guías de despacho en papel a ciertos contribuyentes), las cuales vinieron a reemplazar el inciso segundo del artículo 1°, y al artículo 2° de la ley N° 19.983 y a incorporar a la misma ley los artículos 2° bis, y 2° ter, entre otros, y modificar el artículo 54 de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios. La finalidad de estos cambios legislativos fue la de *“corregir las asimetrías que se producen entre micro y pequeñas empresas en la venta de productos o la prestación de servicios, particularmente en relativo a los plazos del pago de la deuda generada y la regulación de intereses por mora, así como el derecho a indemnización de perjuicios a fin de promover el desarrollo de las micro y pequeñas empresas, una adecuada competencia del mercado, la protección de los empleos y el desincentivo de malas prácticas comerciales que se aplican a las empresas de menor tamaño cuando son proveedoras”*.³

En términos simples, lo que buscan estas modificaciones legales es establecer el pago de los saldos insolutos de facturas dentro del plazo de 30 días y otorgarles a los acreedores las herramientas legales para que estos puedan realizar el por medio de una sanción la aplicación de intereses moratorios, comisiones por gastos y gestiones de cobranza cuando se constate el incumpliendo de la obligación de pago dentro del plazo establecido, método aplicando para facturas emitidas en territorio nacional y para la totalidad de los contribuyentes.

2.- MODIFICACIONES LEGALES

Con las modificaciones introducidas por la ley N° 21.131 a la redacción de la ley N° 19.983 es la siguiente:

*“Artículo 1º.- En toda operación de compraventa, de prestación de servicios, o en aquellas que la ley asimile a tales operaciones, en que el vendedor o prestador del servicio esté sujeto a la obligación de emitir factura, deberá emitir una copia, sin valor tributario, de la factura original, para los efectos de su transferencia a terceros o cobro ejecutivo, según lo dispuesto en esta ley. El vendedor o prestador del servicio deberá dejar constancia en el original de la factura y en la copia indicada en el inciso anterior, del estado de pago del precio o remuneración **de las modalidades de solución del saldo insoluto, en su caso, y del plazo de pago**”.*

La modificación introducida en el inciso 2° del artículo N° 1 consiste en la obligación del acreedor de establecer en la cuarta copia ejecutiva cedible la condición en la cual se encuentra el pago por

³ BCN. (2019). Historia de la Ley N° 21.131 consulta del 09 de enero de 2020, de Biblioteca del Congreso Nacional de la República de Chile Sitio web: https://www.bcn.cl/historiadelailey/nc/historia-de-la-ley/vista-expandida/7614/#h2_1_1

las mercancías y/o servicios prestados y el plazo establecido para que el receptor de las mercancías y/o servicios concrete el pago de estos. Es preciso señalar que esta condición comenzó a regir a contar del 16 de mayo de 2019, lo anterior en virtud del inciso 1° del artículo Transitorio N° 1 que señala *“La presente ley, salvo las excepciones contempladas en los incisos siguientes, entrará en vigencia a partir del cuarto mes de publicada en el Diario Oficial”*.

“Artículo 2º.- La obligación de pago del saldo insoluto contenido en la factura deberá ser cumplida de manera efectiva en el plazo máximo de treinta días corridos contado desde la recepción de la factura.

En casos excepcionales, las partes podrán establecer de común acuerdo un plazo que exceda el referido en el inciso anterior, siempre que dicho acuerdo conste por escrito, sea suscrito por quienes concurran a él y no constituya abuso para el acreedor.

Estos acuerdos deberán ser inscritos dentro del plazo de cinco días hábiles siguientes a la celebración del mismo, en un registro que llevará al efecto el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, identificando a los contratantes, su rubro o actividad económica, fecha de celebración y plazo de pago, en la forma que establezca el reglamento.

Las estipulaciones referentes al plazo de pago excepcional o que no cumplan con todos los requisitos exigidos por esta norma, contenidas en los acuerdos que no hayan sido inscritos en conformidad al inciso anterior, se tendrán por no escritas y regirá como plazo de pago el de treinta días establecido en el inciso primero.

En todo caso, cualquiera sea el plazo convenido por las partes, no producirán efecto alguno las cláusulas o estipulaciones que intenten demorar indebidamente el pago de la factura al vendedor o prestador del servicio. En especial, las cláusulas o estipulaciones que:

- 1. Otorguen al comprador o beneficiario del servicio la facultad de dejar sin efecto o modificar a su solo arbitrio el contrato, sin requerir del consentimiento previo y expreso del vendedor o prestador del servicio, sin perjuicio de las excepciones que las leyes contemplan.*
- 2. Contengan limitaciones absolutas de responsabilidad que puedan privar al vendedor o prestador del servicio de su derecho de resarcimiento frente a incumplimientos contractuales.*
- 3. Establezcan intereses por no pago inferiores a los que se establecen en el artículo siguiente.*
- 4. Establezcan un plazo de pago contado desde una fecha distinta de la recepción de la factura.*
- 5. Las demás que establezcan las leyes.*

En ausencia de mención expresa en la factura y su copia transferible del plazo de pago, se entenderá que debe ser pagada dentro de los treinta días corridos siguientes a la recepción de la factura”.

De la lectura del artículo anterior, podemos en primera instancia establecer que, en el inciso primero del mismo, el legislador estableció un plazo efectivo de 30 días contados desde la recepción de la factura, para que el receptor de las mercancías y/o servicios prestados de solución de pago al acreedor. No obstante, lo anterior, los incisos segundo, tercero y cuarto de este artículo, establecen la facultad de las partes de establecer acuerdos de pago los cuales deberán cumplir con los siguientes requisitos copulativos:

- a) El acuerdo debe constar por escrito
- b) El acuerdo debe ser suscrito por las partes que concurran en él,

- c) El acuerdo no debe constituir abuso del receptor de las mercancías y/o servicios prestados hacia el acreedor,
- d) El acuerdo debe ser inscrito en un registro administrado por el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, dentro del plazo de cinco días contados desde la celebración de este, es dable señalar que el acuerdo no tendrá validez si no realiza la inscripción dentro de este plazo, aunque las partes estén de acuerdo.

Ahora bien, mediante el Decreto N° 52 de fecha 02 de mayo de 2019, el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, estableció el “Reglamento del Registro de Acuerdos con Plazo de Pago Excepcional establecido en el artículo 2° de la ley n° 19.983 que regula la transferencia y otorga mérito ejecutivo a copia de la factura”, del cual podemos señalar lo siguiente⁴:

- El Reglamento del Registro de Plazo Excepcional de Pago consta de 17 artículos permanentes y uno transitorio.
- Los acuerdos deben ser escritos, no constituir abuso para el acreedor, estar suscritos antes de la emisión de las facturas que se incluyan en ellos y ser inscritos en el Registro de Plazo Excepcional de Pago.
- La inscripción del acuerdo debe ser realizada por el comprador del bien o beneficiario del servicio, es decir, el destinatario de la factura.
- La inscripción la podrá realizar un mandatario del comprador, quien podrá llevar a cabo la inscripción en el Registro, utilizando su clave única fiscal.
- Realizada la inscripción del acuerdo, la plataforma de inscripción asignará un “Código de inscripción”, con el cual, se podrá acceder al sistema pudiendo rectificar, modificar o cancelar el registro del acuerdo.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento del Registro de Plazo Excepcional de Pago, los acuerdos deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Identificación de las partes, esto es: i) nombre o razón social de las partes que suscriben el Acuerdo; ii) nacionalidad y; iii) Numero de Rol Único Tributario de las partes suscriptoras.
- Giro comercial, rubro y código de actividad económica de las partes.
- Fecha de celebración del acuerdo
- El plazo de pago de las facturas, acordado por las partes.
- La vigencia del acuerdo.
- La especificación de los mercancías transadas o servicios prestados entre las partes.

De igual forma el Reglamento del Registro de Plazo Excepcional de Pago, estableció que los acuerdos carecerán de validez si en su redacción se contienen cláusulas abusivas tales como:

- Faculten al comprador para dejar sin efecto o modificar a su solo arbitrio el acuerdo.

⁴ Existe una plataforma web gratuita del MINECON para realizar los acuerdos de pago: <https://registrodeacuerdos.economia.gob.cl/Registro/Default.aspx>

- Contengan limitaciones absolutas de responsabilidad que limiten el derecho del acreedor de solicitar indemnización o compensaciones, frente a incumplimientos contractuales.
- Establezcan tasas de interés inferiores a los legales.
- Fijen el plazo de pago, contado para tal efecto, desde una fecha diferente a la establecida en la ley, es decir, comiencen a contar el plazo para realizar el pago, desde una fecha distinta a la recepción de la factura.

“Artículo 2º bis.- Si no se verificare el pago dentro de los plazos señalados en el artículo anterior, se entenderá, para todos los efectos legales, que el deudor ha incurrido en mora, devengándose desde el primer día de mora o simple retardo y hasta la fecha del pago efectivo, un interés igual al interés corriente para operaciones no reajustables en moneda nacional de más de noventa días, por montos superiores al equivalente a 200 unidades de fomento e inferiores o iguales al equivalente de 5.000 unidades de fomento, que rija durante dicho período, en conformidad a la ley N.º 18.010, sobre las operaciones de crédito y otras obligaciones de dinero. En el caso de los órganos del Estado, este interés será pagado con cargo a sus respectivos presupuestos”.

Si consideramos lo establecido en el Artículo Primero Transitorio de la Ley N° 21.131, esta norma aplica a todas aquellas facturas cuya emisión se haya realizado a contar del 16 de mayo de 2019, sin importar propiedad y tamaño del contribuyente, salvo las siguientes excepciones:

- Contribuyentes calificados como micro, pequeñas y medianas empresas que realicen operaciones comerciales con los Servicios de Salud, la Central de Abastecimiento (Cenabas) y la Municipalidades y de acuerdo con lo establecido en el inciso segundo del artículo transitorio primero de la Ley N° 21.131, la norma entrara en vigor a contar del primer día del vigésimo noveno mes de publicada la ley en el Diario Oficial, es decir, a contar de junio de 2021.
- Las empresas proveedoras que realicen operaciones comerciales con los Servicios de Salud, la Central de Abastecimiento (Cenabas) y la Municipalidades, que no sean de menor tamaño, sólo podrán tener los beneficios de acceder al pago de intereses y de la comisión por gestión de cobro a partir de junio de 2022, esto de acuerdo con el inciso cuarto del art. 1º transitorio de la ley N°21.131.

Respecto al Interés corriente en plaza señalado en el artículo 2 Bis, este es fijado por períodos mensuales por la Comisión para el Mercado Financiero (CMF). Al 09 de enero de 2020 la tasa de interés anual es de un 12.82%⁵, equivalente a un 0,03561% diario (se divide la tasa anual por 360).

“Artículo 2º ter. - El comprador o beneficiario del bien o servicio que esté en mora deberá pagar una comisión fija por recuperación de pagos equivalente al 1% del saldo insoluto adeudado”.

A esta norma son aplicables las mismas reglas de vigencia que las establecidas para el artículo N°2 bis, antes comentadas.

⁵ Se puede consultar en:

<https://www.sbif.cl/sbifweb/servlet/InfoFinanciera?indice=4.2.1&FECHA=9/1/2020>

3.- EFECTOS TRIBUTARIOS PRODUCTO DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY N° 21.131

Para un mejor análisis de los efectos tributarios, se ha decidido mostrar los efectos en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a la Renta, por separado.

3.1.- EFECTOS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El Servicio de Impuestos Internos (SII) en respuesta a las consultas realizadas por la Subsecretaría de Economía y Empresas de Menor Tamaño, entrego por medio del oficio N° 1.304⁶ de fecha 08 de mayo de 2019, instrucciones respecto a la afectación o no con el impuesto al valor agregado de los intereses moratorios y comisión fija establecidos en los artículos N° 2 bis y N° 2 ter de la Ley N° 19.983. Instrucciones que a continuación de revisan

3.1.1.- Intereses Moratorios

En el análisis del oficio N° 1.304, el SII invoco el artículo N° 9 letra d) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, norma legal que dispone que el impuesto se devengara: **“Cuando se trate de intereses o reajustes pactados** por los saldos a cobrar, a medida que el monto de dichos intereses o reajustes sean exigibles o a la fecha de su percepción, si ésta fuere anterior (...)”

Continúa explicando el SII, que dicha norma legal, solo hace referencia a aquellos intereses y reajustes que hayan sido pactados con anterioridad y no a los intereses moratorios establecidos en el artículo N° 2 bis de la Ley N° 19.983.

Prosiguiendo con el análisis, el SII es claro al señalar que al no existir una norma expresa que fije el momento del devengo de los intereses moratorios y haciendo mención de la necesaria lógica y concordancia que debe existir entre los diversos cuerpos legales, concluye que al no haber establecido el legislador una regulación expresa sobre el devengamiento de los intereses moratorios y que al ser esta una operación accesorio a la principal, no corresponde analizarlo de forma independiente, el SII concluye que los interés moratorio no pueden ser considerados dentro de aquellos intereses establecidos en el Artículo N° 15 N° 1 de la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, quedando de esta forma exentos o no gravados con este impuesto.

Ahora bien, continuando con el análisis, el SII señala que el cobro de los intereses moratorios, debe ser llevado a cabo por medio de la emisión de una factura o boleta de venta exenta o no gravada, lo anterior en virtud a lo establecido en el artículo N° 52 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios en el cual se establece la obligación de emitir factura o boleta, según el caso, por las operaciones que efectúen las personas que celebren cualquier contrato o convención de los mencionados en los Títulos II y III del referido texto legal, aun cuando en la venta y/o prestación de servicios no se apliquen los impuestos de esta ley. Asimismo, el SII señala que mediante las Resoluciones Exenta N° 6080 de 1999, modificada por Resoluciones Exentas N°. 6444 y 8377, de 1999, se estableció la obligatoriedad de emisión de facturas o boletas de ventas exenta o no gravadas, tanto para personas naturales o jurídicas contribuyentes de este impuesto, por las operaciones de ventas o servicios, salvo las que se efectúen por medio de instrumentos públicos o

⁶ Se puede consultar en:

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2019/ley_impuesto_ventas_jadm2019.htm

privados firmados ante Notario, que realicen y que se encuentran no afectas o exentas de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, deberán otorgar por dichas operaciones las facturas o boletas que se establecen en esta Resolución, en las oportunidades que señala el artículo 55° de la citada Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Por último, el SII ha establecido que las instituciones financieras y aquellas empresas asimiladas a instituciones financieras⁷, tal como las empresas de factoring no bancario, por aplicación de la resolución N° 6080 y resolución exenta N° 7 de 2005, no deberían emitir documento tributario alguno, bastando solo la emisión de un documento interno de cobro.

3.1.2.- Comisión Fija

El artículo N° 2 ter, establece una comisión fija de 1% a favor del acreedor, por las gestiones de cobranza que el propio acreedor deba realizar para lograr el pago efectivo de los saldos insolutos de las facturas adeudadas.

Bajo ese contexto el SII interpreta que la comisión fija no se encuentra gravada con el impuesto al valor agregado, toda vez que esta no cumple con la totalidad de los requisitos del hecho gravado básico de servicios, al no cumplirse con el requisito de “servicio”, toda vez que aquél requiere que se efectúe una acción o prestación por parte de una persona para otra distinta, lo cual no ocurriría. Asimismo, tampoco son aplicables ninguno de los hechos gravados especiales que consagrados en el artículo N° 8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Respecto a la documentación a emitir por la comisión fija, el SII a indicado que no corresponde emitir documento tributario alguno, toda vez que la resolución N° 6.080 de 1999 solo establece la obligación de emitir facturas o boletas de ventas exentas o no gravadas por las operación de ventas o servicios no gravadas con el impuesto a las ventas y servicios, como la comisión fija no se enmarca en la definición de venta o servicios, no le es aplicable lo establecido en la mencionada resolución, debiendo el contribuyente emitir cualquier otro documento de carácter interno que acredite fehacientemente la operación realizada, que al no tener carácter mercantil se establece que es solo una mera recuperación de gastos mediante un documento fehaciente, por ejemplo una nota de cobro, según lo dispuesto por el SII en oficio N°1161 del 2007 .

3.1.3.- Conclusiones sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

De la revisión de los antecedentes expuestos, podemos concluir:

Tanto el interés moratorio como la comisión fija, no se encuentran gravadas con el impuesto a las ventas y servicios

Los acreedores por los intereses moratorios deberán emitir factura o boleta de ventas y servicios exentos o no gravados, con excepción de las instituciones financieras y de las empresas asimiladas

⁷ la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, mediante Carta Circular N° 46 de 1979, ha señalado que es una expresión genérica que comprende a toda empresa que habitualmente se dedica a prestar dinero o a conceder créditos, sea que lo haga con sus propios fondos o con fondos recibidos de terceros, esto último cuando expresamente está facultada por la ley para ello.

a instituciones financieras, quienes deberán solo emitir un comprobante interno de cobro que permita acreditar fehacientemente la operación.

Los acreedores por la comisión fija, no procede que emitan documento tributario alguno, siendo procedente el cobro solo mediante la emisión de un comprobante interno de cobro, que permita acreditar fehacientemente la operación.

3.2.- EFECTOS EN EL IMPUESTO A LA RENTA.

Para un mejor análisis de los efectos tributarios, se ha decidido mostrar los efectos en materia de Impuesto a la Renta, considerando los efectos en el acreedor y los efectos para el deudor.

3.2.1.- Efectos para el Acreedor.

El N° 1 del artículo N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señala: *“Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.*

En materia de Impuesto a la Renta, el artículo 2° numeral 1° del citado cuerpo legal, es esencial, debido a que precisamente en la redacción de este articulado, descansada el hecho gravado de este impuesto, toda vez, que nos señala que será renta los ingresos que constituyan utilidad o beneficios que rinda una cosa o actividad, haciendo eco nuestra legislación de la doctrina tributaria del “rédito-producto”, lo anterior se ve claramente refrendado, en que constituye renta la utilidad percibida por sobre los ingresos obtenidos menos el costo y los gastos necesarios en que debió incurrir el contribuyente para obtener un rédito económico. Prosigue el articulado, señalándonos que también son renta los beneficios que se obtengan de la explotación de una cosa o actividad, para lo cual necesariamente debemos recurrir al derecho común para establecer cuál fue la intención del legislador al utilizar el vocablo cosa, es así, que el Código Civil⁸ no define lo que es “cosa” ni “bien”, sino más bien emplea las dos expresiones como sinónimo la una de la otra, como queda de manifiesto en los artículos 565 y siguientes del citado cuerpo legal. Ahora bien, nuestra Constitución Política de la República⁹, en su artículo 19 número 24, establece el derecho a propiedad sobre bienes corporales o incorporales, por tanto, y considerando que el derecho común iguala los conceptos de cosa y bien, es que debemos entender que el legislador al utilizar el vocablo “cosa”, quiso aludir tanto a bienes corporales e incorporales. Continúa el articulado, señalando que también será renta el incremento de patrimonio, con esto nuestra ley hace suya la doctrina tributaria del “rédito-incremento patrimonial”, lo que significa que la renta también contempla la riqueza que acrecienta el patrimonio del sujeto pasivo, sin importar la fuente o que este incremento sea producto de operaciones habituales u ocasionales o que provenga de una fuente productiva o una mera percepción a título gratuito.

⁸ Ley N° 19.585. Diario Oficial de la República de Chile, Santiago, Chile, 16 de mayo de 2002

⁹ Decreto Ley N° 3.464, Constitución Política de la República de Chile, Diario oficial de la República de Chile, Santiago. Chile. 11 de agosto de 1980.

Ahora bien y según Giannini (1957)¹⁰ “El incremento de patrimonio debe consistir: “en un aumento de valor que se produce en el patrimonio de un sujeto en un determinado momento o espacio de tiempo”.

Al considerar la definición de renta como un todo, podemos apreciar que esta definición es contradictoria entre el rédito producto y el rédito producto de incremento, toda vez que el rédito producto es restrictivo al señalar que será renta el beneficio obtenido de la ejecución de una actividad, mientras que el rédito incremento de patrimonio, es extensivo al considerar que cualquier aumento de este, sin importar origen y causa por el cual se origina es renta.

Si consideramos el análisis efectuado, podemos establecer que el hecho gravado de renta es tan amplio y extenso que cualquier ingreso percibido por una persona debería pagar impuestos, tal como sucedería con la percepción del interés moratorio y de la comisión fija establecidos en los artículos N° 2 bis y N° 2 ter de la Ley N° 19.983. Esta opinión ha sido refrendada por el SII mediante el Oficio N° 2.245 de 30 de agosto de 2019, Señalando: *“De tal forma, tanto el interés como la comisión fija deberán reconocerse tributariamente, y formar parte de la renta líquida imponible del contribuyente, desde que éstos se encuentran devengados. En la misma oportunidad, deberán ser considerados para la determinación del pago provisional mensual del acreedor”*¹¹.

3.2.1.1.- Efectos para el Acreedor acogido a normas del Artículo 14 ter letra A) de la LIR

Los contribuyentes acogidos al régimen de tributación establecido en el artículo 14 ter letra A de la Ley de Impuesto a la Renta, considerando que su base imponible del Impuesto de Primera Categoría corresponde a la diferencia de sus ingresos percibidos y sus egresos efectivamente pagados, deberán reconocer los intereses y de la comisión fija establecidos en los artículos 2 bis y 2 ter de la Ley N° 19.893 en el mismo ejercicio en que estos sean efectivamente percibidos.

3.2.2.- Efectos para el deudor.

El inciso primero del artículo N° 31 de la Ley de Impuesto a la renta establece: *“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio...()*

De la lectura se desprende que para que un gasto sea aceptado tributariamente, debe cumplir con cinco requisitos copulativos, a saber:

- Necesarios para producir la renta
- Que no estén formando parte del costo de bienes y servicios
- Que estén pagados o adeudados
- Que correspondan al ejercicio comercial, y

¹⁰ Giannini A.D., “Instituciones de derecho tributario, editorial de derecho financiero, 1957, página 387

¹¹ SII Oficio N°2270 de 2019, el interés y comisión son considerados como un ingreso tributario por ser estos derechos adquiridos y no meras expectativas. Devengados según lo establecido por artículo 29° de la LIR

- Que se acrediten fehacientemente

De los requisitos antes listados, al aplicarlos a los intereses moratorios y comisión fija, que los receptores de mercancías y/o servicios deberán pagar por el retardo en el pago insolutos de las facturas adeudadas, el requisito *“necesario para producir la renta”* debe ser analizado en profundidad para poder determinar que estos pueden o no ser considerados como gastos aceptados.

Cabe señalar que, de acuerdo con el SII, los gastos para ser considerado como necesarios deben revestir el carácter de indispensables, obligatorios e ineludibles, debido a la naturaleza de sus funciones y las normas o reglamentos válidamente aplicables por la autoridad respectiva a las actividades que desarrollen. De lo anterior, se concluye que los gastos son necesarios cuando es obligatorio e indispensable su gasto.

Ahora bien y guardando las proporciones del caso, nuestra Corte Suprema en la causa Rol 2585-2010, de 08.07.2010, ha sostenido que el pago de una indemnización exigida vía tribunales, configura un gasto rechazado, fundamentando su fallo argumentando que: *“Es del todo evidente que, el haber incurrido en el incumplimiento de las obligaciones laborales (del artículo 184 del Código del Trabajo) que derivaron en la condena al pago de una indemnización, no puede originar derecho o beneficio alguno a la responsable de la desidia o negligencia que originó dicho pago. Además, lo pretendido por la reclamante repugna a la letra y al espíritu de la disposición legal que regula la procedencia de deducir como gasto necesario para producir la renta, calidad que en ningún caso se le puede atribuir al pago de la citada indemnización, pues este pago no se habría producido si se hubiese observado la normativa laboral y de prevención de accidentes del trabajo a que se encuentra obligada la reclamante. Consecuencia de lo anterior, el pago de dicha indemnización le generó un gasto a la empresa que no cumple con los requisitos de ser inevitable o indispensable para generar los ingresos del giro, afectos a la Ley de Impuesto a la Renta, como lo dispone el inciso primero del artículo 31 de la citada ley, no pudiendo la empresa transformar una sentencia condenatoria, en un derecho tributario, beneficiándose al rebajar la indemnización a que ha sido condenada, de la Renta Líquida Imponible en pos de una menor tributación, por lo que este Tribunal Tributario ha llegado a la convicción que el pago de la indemnización tiene la característica de gasto rechazado, para los efectos tributarios”*.

De igual forma El SII mediante el Oficio N° 2.245¹² de 30 de agosto de 2019, ha señalado:

“Respecto al deudor, para que un gasto, como el interés o la comisión fija pagados conforme a la Ley, pueda considerarse apto para reducir la renta líquida imponible, deberá cumplir con los requisitos generales establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR.

Los intereses y la comisión fija de los artículos 2 bis y 2 ter de la Ley tendrán siempre la naturaleza de un gasto. Ahora bien, para que estos gastos puedan disminuir la renta líquida imponible, la obligación principal a la cual accedan deberá cumplir íntegramente con los requisitos de los costos

¹² Se puede consultar en:

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2019/ley_impuesto_renta_jadm2019.htm

o de los gastos, según corresponda, esto es, deberán acceder a la adquisición de bienes o de servicios relacionados con el giro de la empresa.

En caso de que el gasto no cumpla los requisitos indicados, se deberá considerar como gasto rechazado. Así, el interés o la comisión fija tributarán conforme a lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR una vez que se encuentre efectivamente pagado, al tratarse de cantidades representativas de desembolsos de dinero que no se imputan al valor o costo de los bienes del activo. En el caso de que el interés o la comisión únicamente se encuentren adeudados y hayan rebajado la renta líquida imponible, deberán ser agregadas en la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría”.

Como se puede apreciar tanto la Corte Suprema como el SII, reconocen que los gastos para ser aceptados tributariamente, deben cumplir con lo establecido en el inciso primero del artículo N° 31 de la LIR, por tanto, y considerando los antecedentes antes expuestos el autor considera que tanto los intereses como la comisión fija establecidos en los artículos N° 2 bis y N° 2 ter de la Ley N° 19.893, son gastos rechazados al no ser, a juicio exclusivo del autor, no necesarios para producir la renta al ser estos últimos evitables.

3.2.3.- Conclusiones sobre el Impuesto a la Renta

De la revisión de los antecedentes expuestos, podemos concluir:

- Tanto el interés moratorio como la comisión fija son ingresos, que se deben registrar, considerando las normas generales, esto es, percibido o devengado lo que ocurra primero, salvo para los contribuyentes acogidos a la tributación del artículo 14 ter letra A), quienes deben reconocer el ingreso al momento de su percepción.
- Tanto el interés moratorio como la comisión fija son ingresos que deben formar parte de la base afecta a PPM del artículo N° 84 de la LIR, debido que estos son un ingreso afecto al impuesto de primera categoría para el acreedor.
- Tanto el interés moratorio como la comisión fija son gastos rechazados afectos a la tributación del artículo N° 21 de la LIR, para el deudor, toda vez, que estos son gastos “evitables” por tanto, no serían necesarios para producir la renta, en opinión del autor.