

**LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA - ART. 59 N° 2, 74 N°4 Y 79- CÓDIGO
TRIBUTARIO – ART. 29, 32 Y 200
(ORD. N° 2974 de 06.10.2022).**

Aplicación de la prescripción extraordinaria por omisión de declaraciones de retención de Impuesto Adicional, en el caso consultado.

I ANTECEDENTES

Mediante el oficio del antecedente se ha solicitado un pronunciamiento sobre la procedencia y alcance de la prescripción extraordinaria establecida en el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario (“CT”) por la omisión de declaraciones de retención del Impuesto Adicional (“IA”) conforme a los artículos 74 N°4 y 79 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”), aplicable a servicios de ingeniería prestados por un contribuyente no domiciliado ni residente en Chile, a propósito de un proceso de revisión llevado a cabo por la Dirección Regional YY al contribuyente PP.

El consultante informa lo siguiente respecto de la revisión de la empresa para el año comercial 2018:

- El contribuyente recibió y pagó por servicios de ingeniería prestados desde el exterior y en Chile.
- Los servicios fueron prestados por proveedores no residentes distintos.
- Se retuvo IA solamente por los servicios de ingeniería prestados desde el exterior, por ende, no hubo retención de IA respecto del proveedor no residente que prestó servicios en Chile. No obstante lo anterior, se presentó el Formulario 50 (“F50”) en los periodos analizados.
- Se constató que las operaciones se encuentran incluidas a título de beneficio empresarial en la Declaración Jurada N° 1946 denominada “Declaración Jurada Anual sobre operaciones en Chile”.

La consulta afirma que existen antecedentes que permitirían sostener que, de acuerdo con el Convenio para Evitar la Doble Imposición aplicable, los servicios prestados en Chile se efectuaron a través de un establecimiento permanente en el país. No obstante lo anterior, el consultante estima que no existirían antecedentes de la configuración de un establecimiento permanente en conformidad a la norma doméstica.

Por otra parte, la consulta indica que las remuneraciones por los servicios de ingeniería prestados en Chile y en el extranjero estarían afectas a IA de acuerdo con la tipificación establecida en el inciso cuarto, N° 2 del artículo 59 de la LIR.

De esta forma, de acuerdo a los antecedentes, el contribuyente domiciliado o residente en Chile, habría omitido las declaraciones de retención correspondientes, conforme a los artículos 74 N°4 y 79 de la LIR, por el IA aplicable a los servicios de ingeniería prestados en Chile.

Luego de efectuar un análisis detallado sobre la materia, la DR YY concluye indicando que “al no incluir en los F50 el hecho gravado asociado a los proveedores que prestaron servicios en Chile, si se verifica que el beneficio empresarial está afecto a Impuesto Adicional el agente retenedor estaría en calidad de no declarante respecto de esa obligación tributaria en particular, ya que no puede perderse de vista el concepto de hecho gravado omitido con cada uno de los elementos que conforman la obligación tributaria, incluyendo la calidad de sujeto pasivo.”. En otras palabras, estima que, para efectos de la aplicación de la prescripción extraordinaria establecida en el CT, deberá evaluarse la calidad de no declarante del agente retenedor respecto de los pagos por servicios gravados con IA, en forma separada para cada hecho gravado.

Atendido lo anterior, el consultante solicita un pronunciamiento sobre la calidad de no declarante en la situación planteada.

II ANÁLISIS

De acuerdo a la información y supuestos proporcionados por la DR YY en el antecedente y la regulación vigente sobre la materia, se informa que:

Conforme al inciso segundo del artículo 200 del CT, el plazo de prescripción para liquidar los impuestos sujetos a declaración en aquellos casos en que la declaración “no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa” es de seis años contados desde la expiración legal del plazo

en que debió efectuarse el pago del impuesto. Para estos efectos, el artículo indica que “constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto”.

Por su parte, la Circular N° 73 de 2001, que regula administrativamente la institución de la prescripción en materia tributaria, establece que la determinación de si se ha presentado o no una declaración de impuestos es una cuestión de hecho que debe resolver el funcionario correspondiente. Adicionalmente, la Circular aclara que “una declaración, para que pueda considerarse como tal, debe contener los datos propios de la obligación que se pretende cumplir al presentar el formulario que la contiene”.

Ahora bien, conforme a las reglas generales dispuestas en los artículos 29 y 32 del CT la declaración de los impuestos debe efectuarse mediante los formularios dispuestos por el Servicio, siguiendo las normas legales y reglamentarias e instrucciones administrativas correspondientes.

En relación a la consulta planteada, corresponde indicar que conforme al N° 4 del artículo 74 LIR, los contribuyentes que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al IA de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60 de la señalada ley, están obligados a practicar una retención de IA y declarar y pagar el impuesto correspondiente.

Al respecto, es relevante indicar que el sujeto pasivo del IA en los casos señalados es la persona o entidad no domiciliada ni residente en Chile beneficiaria de la renta. Sin embargo, la ley impone al contribuyente domiciliado o residente en Chile la obligación de retener el impuesto correspondiente, y declararlo y pagarlo conforme al artículo 79 de la LIR. Para estos efectos, la ley le asigna al agente retenedor la responsabilidad por el pago de dicho impuesto en los términos indicados en el artículo 83 de la LIR.

Considerando lo anterior, el IA aplicable a las remuneraciones por servicios indicados en el inciso cuarto, N°2 del artículo 59 de la LIR, es un impuesto de retención, que debe declararse y pagarse por la persona o entidad domiciliada o residente en Chile que remese al exterior, abone en cuenta, ponga a disposición o pague la renta, en calidad de agente retenedor del impuesto. De acuerdo al inciso final del artículo 59 de la LIR, este impuesto tiene el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las que se aplica. Cabe señalar, además, que la norma del artículo 59 de la LIR establece diversos hechos gravados con IA, incluyendo además diferentes tasas para cada uno de ellos.

Para efectos de la declaración y pago del IA retenido de acuerdo con los artículos anteriores, la Resolución N°27 de 2001 dispuso la creación del F50. Al respecto, la Circular N° 37 de 2004, que imparte instrucciones sobre procedimiento de declaración y rectificatoria del F50, indica que el señalado formulario debe presentarse “cada vez que se produce el hecho gravado que dio origen al impuesto a declarar”. La misma circular establece expresamente que el F50 “considera casos de multideclaración, es decir, un mismo contribuyente podría presentar varias declaraciones respecto de distintos impuestos en relación a un mismo período tributario”.

En consecuencia, respecto de las remuneraciones por servicios tipificados en el inciso cuarto, N 2 del artículo 59 de la LIR, en principio, el F50 debe declararse y pagarse por el agente retenedor en Chile cada vez que se verifique un hecho gravado con el IA. No obstante lo anterior, el agente retenedor puede incluir en el mismo formulario la declaración del IA derivado de diversos hechos gravados.

Para estos efectos, debe entenderse que forman parte de hechos gravados diferentes las remuneraciones en favor de distintos prestadores o beneficiarios de la renta, ya que la obligación tributaria a que da origen la remuneración por la prestación tiene un sujeto pasivo del IA distinto, e incluso se aplican tasas de impuesto distintas, no obstante que el agente retenedor sea el mismo.

Atendido lo anterior, la omisión de la declaración del impuesto para efectos de la hipótesis del plazo extraordinario de prescripción de acuerdo al artículo 200 del CT, deberá verificarse respecto de cada hecho gravado que da nacimiento a la obligación tributaria de IA. De esta forma, sin perjuicio que en el mismo F50 se declaren diversos hechos gravados con IA respecto de diversos proveedores o servicios, la evaluación de la calidad de no declarante del agente retenedor deberá efectuarse, caso a caso, para cada hecho gravado.

Así, por ejemplo, no obstante que el agente retenedor hubiere presentado el F50 en un determinado periodo declarando el IA aplicable al pago de un servicio gravado conforme al inciso cuarto, N° 2 del

artículo 59 de la LIR, ello no lo convierte en declarante respecto de las remuneraciones en favor del mismo proveedor por otros servicios u otros proveedores. En este sentido, no puede pretenderse que mediante la sola presentación del F50 incluyendo en él solo uno o alguno de los hechos gravados con IA, se cumpla con la obligación de presentación de la declaración respecto de otros hechos gravados respecto del mismo u otro proveedor.

III CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto precedentemente se informa que, supuesto que los servicios indicados se encuentren afectos a IA de acuerdo al inciso cuarto, N° 2 del artículo 59 de la LIR, se comparte la opinión de la DR YY en el sentido de que, para efectos de aplicar la prescripción extraordinaria del artículo 200 del CT respecto del pago de IA por remuneraciones de servicios gravados conforme numeral indicado, la omisión de la declaración de impuestos en el F50 deberá evaluarse separadamente para cada hecho gravado verificado, considerando los diversos prestadores de servicios.

RICARDO ANTONIO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR (S)

Oficio N° 2974 de 06.10.2022
Subdirección Jurídica
Depto. de Asesoría Jurídica