

BOLETIN TRIBUTARIO ABRIL 2013

I. Leyes.

No hay

II. Proyectos de ley

No hay

III. Circulares, resoluciones y jurisprudencia administrativa.

1. Beneficios tributarios a I+D. (Circular 19 de 15.04.2013)
2. Política condonación intereses y sanciones pecuniarias. (Circular N° 21 de 10.04.2013)
3. Cumplimiento obligaciones de inscripción en el RUT, aviso inicio actividades, etc. todo a partir de la vigencia de la ley N° 20.659. (Circular N° 23.4.2013)
4. Tratamiento tributario a la devolución de capital. (Oficio. N° 699, DE 10.04.2013)
5. Tratamiento tributario de las sumas pagadas por opciones de compra para adquirir vehículos que forman parte del activo realizable de una empresa. (Oficio N° 829 de 23.04.13)
6. Reorganización de una Corporación. (Oficio N° 840 de 25.04.2013)
7. Hecho gravado con IVA en caso arriendo de un inmueble construido por un tercero en terreno ajeno. (Oficio N° 823 de 23.04.2013)

IV. Jurisprudencia judicial.

1. Diferencia entre knowhow y servicios técnicos ante el Impuesto Adicional (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 3.04.2013, rol 7634-11)

Desarrollo

1. Beneficios tributarios a I+D. (Circular 19 de 15.04.2013)

I.- INTRODUCCION.

Con fecha 6 de marzo de 2012, se publicó la Ley N° 20.570, que modifica el régimen tributario establecido por la Ley N° 20.241 de 2008, sobre los beneficios tributarios para los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (en adelante IDPC) que determinan sus rentas efectivas según contabilidad completa, que celebren Contratos de Investigación y Desarrollo (en adelante I & D) con Centros de Investigación registrados por la Corporación de Fomento de la Producción (en adelante CORFO) o ejecuten proyectos de I & D certificados por dicha entidad.

Las instrucciones sobre la aplicación de los beneficios tributarios establecidos por la Ley N° 20.241, se encuentran contenidas en la Circular N° 61 de 2008, la cual se encuentra publicada en la página web de este Servicio www.sii.cl.

La presente Circular tiene por objeto impartir las instrucciones sobre la aplicación de los beneficios tributarios, conforme al texto actualizado de la Ley N° 20.241 (en adelante indistintamente la "Ley"), de acuerdo con las modificaciones incorporadas a dicha norma por la Ley N° 20.570.

Las instrucciones sobre la materia se contienen en los siguientes Capítulos del Título II:

- Capítulo 1. Reglas generales aplicables a los contribuyentes que utilicen los beneficios tributarios de la Ley.
- Capítulo 2. Normas aplicables a los contribuyentes que celebren un Contrato con un Centro de Investigación.
- Capítulo 3. Normas aplicables a los contribuyentes que ejecuten Proyectos de I & D.
- Capítulo 4. Otras normas de carácter general que contempla la Ley.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

CAPÍTULO 1. REGLAS GENERALES APLICABLES A LOS CONTRIBUYENTES QUE UTILICEN LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS DE LA LEY.

1.- Definiciones y conceptos.

Para la aplicación de las normas de la Ley N° 20.241, su artículo 1° define lo que debe entenderse por Investigación, desarrollo experimental, Centros de Investigación, Contrato de I & D, Registro de centros para la realización de actividades de I & D, y Proyectos de I & D.

Cabe señalar además, que la Ley N° 20.570 incorporó al artículo 1° de la Ley N° 20.241, un inciso final con el objeto de aclarar que para los efectos previstos en este texto legal, se entenderá que la expresión "Investigación y Desarrollo" que utiliza, comprende a las actividades de investigación, desarrollo, o ambas.

2.- Actividades que no se consideran de I + D. Conforme lo dispone el inciso 2°, del artículo 1° de la Ley, para los efectos de lo establecido en ella, especialmente para la invocación de los beneficios tributarios que contempla, no se considerarán actividades de I & D, las siguientes:

- (a) Pruebas y evaluaciones, una vez que un prototipo se transforma en un material, producto o proceso comercializable, que tengan como fin inmediato su inserción en el mercado;
- (b) Las mejoras, adaptaciones y análisis de carácter rutinario, repetitivo o menor aplicadas en materiales, productos, servicios o procesos, aunque en ellos se utilice tecnología;
- (c) Modificaciones estéticas o menores de aplicaciones ya existentes para diferenciarlas de otras;
- (d) Los cambios periódicos o de temporada de materiales, productos o procesos;
- (e) La promoción de aquello que sea resultado de I & D;
- (f) La adquisición de propiedad intelectual o industrial cuando ésta consista en el objeto principal de las labores de I & D, y
- (g) La realización o contratación de estudios de mercado y de comercialización.

3.- Inversiones que no tienen derecho a los beneficios tributarios que establece la Ley.

La Ley ha establecido un incentivo tributario a la inversión privada en I & D, como lo señala la propia denominación de la norma, por lo que el sentido del beneficio tributario es favorecer la inversión privada, situación que queda del todo clara en la historia fidedigna de la Ley N° 20.241, confirmado en las actas de la Ley N° 20.570.

Por las razones expresadas, el inciso final del artículo 5° de la Ley, establece que en los casos en que una parte del Contrato de I & D a que se refiere el Título Segundo del mismo texto legal, hubiere sido financiado con recursos públicos, los beneficios tributarios en referencia, sólo procederán sobre aquella parte de los desembolsos comprendidos en dichos Contratos que no hubieren recibido dicho financiamiento público.

Asimismo, el artículo 21 de la Ley N° 20.241, establece respecto de los Proyectos de I & D a que se refiere el Título Tercero de dicha Ley, que cuando parte de este Proyecto sea financiado con recursos públicos, los beneficios tributarios en referencia serán aplicables solamente respecto de aquella parte de los desembolsos que no haya recibido dicho financiamiento.

En consecuencia, para la determinación de los beneficios que establece la Ley, el contribuyente beneficiario deberá presentar a este Servicio, en la forma y plazo que éste determine mediante Resolución, una declaración jurada en la que se debe indicar aquella parte de los desembolsos realizados durante el año comercial respectivo, en virtud de los Contratos o Proyectos de I & D, según corresponda, que no ha sido financiada con recursos públicos.

Por tanto, el contribuyente no podrá deducir como gasto ni imputar como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría, aquella parte de los desembolsos comprendidos en dichos Contratos que hubieren recibido financiamiento público, debiendo efectuar los ajustes en determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría necesarios para ello.

4.- Contribuyentes que tienen derecho a utilizar los beneficios tributarios que establece la Ley.

Conforme a lo dispuesto en los artículos 5° y 18° de la Ley, los contribuyentes que tienen derecho al uso de los beneficios tributarios que establece, son los de la Primera Categoría de la LIR que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, ya sea, conforme a las normas de los artículos 14 bis ó 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), aún cuando estos últimos se acojan a la exención establecida en el artículo 14 quáter de la referida ley.³

Por lo tanto, se excluyen de los beneficios tributarios que establece la Ley, los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren sus rentas efectivas y no lo hagan mediante contabilidad completa o se encuentren acogidos a un régimen de renta presunta.

5.- Modalidades de inversión que otorgan beneficios tributarios conforme a la Ley.

Los contribuyentes pueden imputar los beneficios tributarios que establece la Ley, respecto de las inversiones en I & D efectuadas en alguna de las siguientes formas:

(a) Los pagos que efectúen a un Centro de Investigación en el marco de un Contrato celebrado al efecto, debidamente certificado por CORFO1, ó

(b) Los desembolsos realizados en virtud de un Proyecto de I & D, que los propios contribuyentes realicen de acuerdo a sus propias capacidades internas o las de terceros, debidamente certificados por CORFO2. Dichos desembolsos deben corresponder a pagos efectuados por concepto de gastos corrientes y a gastos incurridos en bienes físicos del activo inmovilizado para la I & D, incluida la cuota anual de depreciación de dichos bienes, determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 31 N° 5 de la LIR, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 17 y 18 de la Ley.

Debe tenerse presente que el artículo 26 de la Ley, establece que las actividades propias de los contratos para la prestación de servicios de I & D objeto del beneficio tributario establecido en el Título Segundo de la Ley, no podrán ser al mismo tiempo objeto del beneficio tributario señalado en el Título Tercero de la misma. De acuerdo con ello, resultan incompatibles entre sí los beneficios que contemplan los Títulos Segundo y Tercero de la Ley. Así por ejemplo, un contribuyente que hace uso de los beneficios tributarios respecto de Contratos de I & D certificados, que celebre con un Centro de Investigación registrado, no puede hacer uso respecto de los pagos efectuados en virtud de ese mismo Contrato, de los beneficios que contempla la Ley para los Proyectos de I & D ejecutados con sus propias capacidades o las de terceros.

En los Capítulos 2 y 3 siguientes, se analizan ambas modalidades de inversión.

CAPÍTULO 2. NORMAS APLICABLES A LOS CONTRIBUYENTES QUE CELEBREN CONTRATOS CON UN CENTRO DE INVESTIGACIÓN.

El Título Segundo de la Ley (artículos 2° al 8°), establece los requisitos y condiciones que se deben cumplir para la utilización de los beneficios tributarios que contempla, respecto de los

pagos en dinero efectuados en virtud de los Contratos de I & D debidamente certificados por CORFO, celebrados con Centros de Investigación registrados.

En términos generales, cabe señalar que el referido Título Segundo establece un beneficio tributario sobre los pagos efectuados en el marco de un contrato con un Centro de Investigación, el cual consiste en que una parte de dichos pagos pueda ser imputado como un crédito contra el IDPC y el saldo de éstos, puedan ser deducidos como gastos necesarios para producir la renta, todo ello, siempre que se cumpla con los límites y requisitos que establecen la citadas disposiciones, conforme se detalla a continuación:

1.- Parte de los pagos que constituye un crédito contra el IDPC.

La Ley establece un crédito a deducir del IDPC, respecto de los pagos efectuados en el marco de los citados Contratos, el que podrá ser imputado en los términos que se indican a continuación³:

1.1. Reglas generales.

El monto 1 Título Segundo de la Ley.

2 Título Tercero de la Ley.

3 Artículo 5° de la Ley N° 20.241

del crédito, equivale al 35% del total de los pagos en dinero efectuados en el ejercicio respectivo en virtud de los Contratos de I & D, debidamente certificados por CORFO, celebrados con Centros de Investigación. Por consiguiente, no podrán acceder a los beneficios tributarios que se establecen en el artículo 5° de la Ley, aquellos pagos que no se efectúen en dinero, ni los montos adeudados por tales conceptos.

Para los fines de cuantificar el monto del mencionado crédito, se deben considerar sólo los montos efectivamente pagados en cada mes, debidamente actualizados por la Variación del Índice de Precios al Consumidor (VIPIC), ocurrida entre el último día del mes anterior al de su pago efectivo y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo.

1.2. Monto máximo del crédito.

El monto anual del crédito a que tendrá derecho el contribuyente en cada ejercicio, no podrá exceder del equivalente a 15.000 Unidades Tributarias Mensuales (UTM), de acuerdo al valor de dicha unidad al mes de diciembre de cada ejercicio⁴. Para los efectos de apreciar el cumplimiento de este límite máximo, el 35% determinado en la forma señalada en el N° 1.1 anterior, se dividirá por el valor de la UTM del mes de diciembre del ejercicio respectivo.

4 Inciso 1°, del artículo 5° de la Ley N° 20.241.

5 La Ley N° 20.570, suprimió el límite del 15% de los ingresos del ejercicio que existía anteriormente en la Ley N° 20.241, incrementando además el tope deducible de 5.000 a 15.000 UTM.

6 Inciso 2°, del artículo 5° de la Ley N° 20.241

7 Inciso 2° del artículo 3°; inciso 1° del artículo 4° e inciso 2° del artículo 5°, todos de la Ley N° 20.241

El límite señalado, se aplicará cualquiera sea el porcentaje que representen los pagos efectuados respecto de los ingresos brutos anuales del contribuyente 5.

1.3. Orden de imputación del crédito.

El crédito se imputará al IDPC y en caso de existir un remanente, éste no dará derecho a devolución, pero podrá ser imputado, debidamente actualizado, al IDPC de los ejercicios siguientes hasta su total extinción o agotamiento. Para tales efectos, dicho crédito deberá ser imputado dentro de aquellos créditos cuyos excedentes dan derecho sólo a imputación en los ejercicios siguientes y no a su devolución⁶.

Los remanentes se producen cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea, porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del

referido gravamen de categoría, porque se encuentre en situación de pérdida tributaria, o bien, porque el mencionado tributo de categoría ha sido cubierto por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del crédito por inversiones en actividades de I & D.

1.4. Período en el que se devenga el derecho al crédito.

El crédito se puede imputar contra el IDPC que grava las rentas del ejercicio en que se produjeron los pagos efectivos que se acuerden en el respectivo Contrato de I & D. No obstante lo anterior, debe tenerse presente que el crédito sólo se devenga, es decir, se tiene derecho al mismo, una vez que CORFO certifique los contratos celebrados con un Centro de I & D registrado, a los cuales obedecen los pagos efectuados⁷. En todo caso, si la certificación referida se efectúa con posterioridad a los pagos efectivos señalados, el crédito se devengará en el ejercicio en que se otorgue la certificación.

2. Parte de los pagos deducibles como gasto.

La Ley contempla la posibilidad de deducir como gasto necesario para producir la renta, los pagos que efectúen los contribuyentes en virtud de los Contratos de I& D certificados, en aquella parte que no pueda ser deducida como crédito en conformidad a lo indicado en el N° 1 anterior. Dicho gasto podrá ser deducido en la forma y condiciones que se indica a continuación:

2.1. Reglas generales. Los pagos efectuados, que no constituyan un crédito imputable al IDPC, podrán ser rebajados como un gasto necesario para producir la renta, aún cuando las actividades de I & D realizadas en virtud de los contratos celebrados entre las partes, debidamente certificados, no resulten necesarios para producir la renta de la empresa
8 inciso 4°, del artículo 5° de la Ley.

9 Inciso 4°, del artículo 5° de la Ley N° 20.241

La parte que puede ser deducida como gasto, corresponderá al 65% restante de los pagos efectuados conforme a los Contratos de I & D certificados, y la parte de los pagos que en principio constituyen crédito, pero que exceden el límite máximo de 15.000 UTM del mes de diciembre de cada año, comentado en el N° 1.2 anterior, cuando así corresponda.

La Ley dispone de manera expresa que podrá ser deducida como gasto, aquella parte de los pagos que no constituye crédito, aun cuando dichos gastos no sean necesarios para producir la renta del ejercicio. Sin embargo, igualmente deberá darse cumplimiento a los demás requisitos de tipo general que establece el inciso 1° del artículo 31 de la LIR, vale decir:

- (i) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- (ii) Que correspondan al ejercicio comercial por el cual se está declarando la renta afecta al IDPC, sin perjuicio de la posibilidad de diferir la deducción del gasto hasta en 10 ejercicios comerciales consecutivos;
- (iii) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto. De modo que para el debido cumplimiento de este requisito es menester que el gasto tenga su origen en un pago efectivo en dinero y no en una mera apreciación del contribuyente o se encuentren simplemente adeudados al término del ejercicio; y
- (iv) Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio. Es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, efectividad y monto del gasto, con los medios probatorios de que disponga, pudiendo este Servicio impugnar dichos medios, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

Finalmente, debe tenerse presente que los pagos que se acojan a los beneficios de la Ley, no pueden ser objeto a su vez, de la deducción prevista en el N° 11 del artículo 31 de la LIR, resultando incompatibles ambos beneficios, cuestión que se analiza en el N° 2.4 siguiente.

2.2. Forma de efectuar la deducción del gasto.

Los gastos señalados podrán ser deducidos por el contribuyente que ha incurrido en ellos, hasta en 10 ejercicios comerciales consecutivos, a contar del ejercicio en que se otorgue la certificación del Contrato respectivo y se efectúe el pago de los mismos⁹.

Dicho plazo, es una opción para el contribuyente, pudiendo optar por deducirlos en un sólo ejercicio o en dos o más de ellos, hasta un total de 10 ejercicios comerciales consecutivos, rebajando en cada uno de ellos la parte del gasto que estime pertinente.

Cuando los citados gastos sean deducidos en los ejercicios posteriores, se reajustarán conforme a lo dispuesto en el N° 7 del artículo 41 de la LIR, es decir, según la VIPC existente entre el segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio de que se trate y el mes anterior al del cierre del respectivo ejercicio y así sucesivamente, hasta su total amortización.

Debe tenerse presente finalmente, que el período de 10 años antes indicado, es un plazo de caducidad y por consiguiente, si al término del mismo aún quedare un remanente de gastos por amortizar, éste no podrá ser deducido en los ejercicios siguientes.

2.3. Situación de los pagos efectuados en las actividades de I & D en relación con el artículo 21 de la LIR.

Los pagos efectuados por el contribuyente, en la parte que den derecho a crédito como en la parte que puedan ser deducidos como gasto, en ningún caso se gravarán conforme a lo establecido en el artículo 21 de la LIR. ⁶

Aquella parte de los pagos que no constituya crédito, no se gravarán con la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, puesto que la Ley considera dichas cantidades como un gasto tributario aceptado aún cuando tales desembolsos no sean necesarios para producir la renta del ejercicio comercial respectivo¹⁰.

Por su parte, los pagos efectuados en aquella parte que constituyen un crédito en contra del IDPC, hasta los montos o límites máximos que establece la Ley, no serán considerados como un gasto necesario para producir la renta atendido que forman parte del activo de la empresa, constituyendo un crédito susceptible de imputarse al pago del IDPC, y por tal motivo, tampoco le resulta aplicable la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR. Ahora bien, si los referidos desembolsos durante el ejercicio comercial respectivo fueron contabilizados con cargo a una cuenta de gastos, ellos deberán agregarse al resultado del ejercicio (utilidad o pérdida del balance, según corresponda), debidamente reajustados en la VIPC existente entre el último día del mes anterior a aquel en el cual se efectuó el pago efectivo y el último día del mes anterior al del balance o cierre del período comercial correspondiente, conforme a lo señalado por el N° 3 del artículo 33 de la LIR, todo ello sólo para los efectos de la determinación de la RLI de Primera Categoría o Pérdida Tributaria, según corresponda. Si los mencionados desembolsos, fueron contabilizados con cargo a una cuenta de "Activo", obviamente en tal situación no deberán agregarse al resultado del período, ya que no han afectado la conformación de éste.

2.4. Incompatibilidad de los beneficios que establece 10 Inciso 5°, del artículo 5°, de la Ley N° 20.241

11 Inciso 7°, del artículo 5° de la Ley N° 20.241.

12 Inciso 6°, del artículo 5°, de la Ley N° 20.241

13 Inciso 1°, del artículo 3° de la Ley N° 20.241.

La Ley establece que los pagos incurridos en I & D acogidos a los beneficios tributarios que contempla la Ley, no podrán sujetarse al mismo tiempo a lo dispuesto en el N° 11 del artículo 31 de la LIR, norma que permite deducir como gasto los desembolsos incurridos en la investigación científica y tecnológica, aún cuando no sean necesarios para producir la renta del contribuyente. En tal caso, y en la medida que el contribuyente cumpla con los requisitos para acceder a los beneficios de ambas normas legales, deberá optar por utilizar los beneficios otorgados por una sola de ellas¹¹.

2.5.- Oportunidad en que se pueden deducir como gasto los pagos señalados.

El contribuyente tendrá derecho a utilizar los beneficios tributarios de la Ley, por los pagos que efectúe a contar de la fecha de celebración del contrato, pero sólo una vez que éste haya sido certificado por CORFO¹².

Por consiguiente, la deducción del gasto sólo se puede efectuar a partir del cumplimiento de ambas condiciones, vale decir, luego de la celebración del Contrato con un Centro de Investigación registrado y una vez que este Contrato sea certificado por parte de CORFO.

No obstante lo anterior, la Ley, en los casos que expresamente señala, autoriza la deducción como gasto sin contar con la certificación previa de CORFO, como se explica en el N° 5 de este Capítulo.

3. Monto mínimo por el cual deben celebrarse los Contratos de I & D.

3.1. Para hacer uso de los beneficios tributarios que se establecen en la Ley, los contribuyentes deberán celebrar, por escrito, con los Centros de Investigación registrados, un Contrato de I & D por montos superiores al equivalente a 100 UTM. Como lo indica la Ley, el monto mínimo indicado debe determinarse considerando el valor de la UTM vigente al momento de la celebración del contrato¹³.

Como se indica en el N° 4.2 siguiente, corresponderá a CORFO certificar el Contrato de I & D y verificar el precio pactado. ⁷

3.2. Los Contratos de I & D se podrán celebrar entre un Centro de Investigación y más de un contribuyente. En este caso, cada contribuyente deberá comprometerse a pagar a lo menos el equivalente a 100 UTM, según el valor de ésta al momento de la celebración del Contrato, debiendo señalarse en éste la parte del precio que deberá pagar cada uno de ellos.

Por consiguiente, la Ley admite la posibilidad de que dos o más contribuyentes se asocien en la forma que estimen conveniente, para efectos de celebrar un Contrato con un Centro de Investigación registrado. Sin embargo, los beneficios tributarios comentados en los N°s 1 y 2 anteriores, el cumplimiento de los requisitos legales para impetrarlos, así como el monto mínimo señalado, se deberán considerar separadamente en relación a cada contribuyente.

Para los efectos de apreciar el cumplimiento del monto mínimo indicado, en los casos en que el pago del precio del Contrato se efectúe en parcialidades, se deberá utilizar el valor de la UTM vigente al momento de cada uno de dichos pagos.

4. Registro de los Centros de Investigación y Certificación de los Contratos de I & D por parte de CORFO.

4.1. Para los efectos de la Ley, y por consiguiente, para otorgar los beneficios tributarios que ella establece, los Centros de Investigación deberán encontrarse registrados por CORFO, procedimiento que se llevará a cabo en la forma establecida en el artículo 2° de la Ley.

4.2. Los Contratos de I & D deberán contar con una Certificación de CORFO, la que se otorgará mediante la dictación de una Resolución fundada. Esta Certificación se podrá otorgar en forma previa a la utilización de los beneficios tributarios que establece la Ley, o bien en forma posterior, según se analiza en el N° 5 siguiente¹⁴.

14 inciso 2°, del artículo 3° e inciso 2° del artículo 4°, ambos de la Ley N° 20.241.

Para efectos de Certificar tales Contratos, CORFO efectuará las siguientes acciones:

i) Realizará una revisión de los Contratos de I & D, que sólo tendrá por finalidad verificar que éstos tengan efectivamente por objeto la realización o ejecución de labores de I & D, en los términos que la citada Ley define estas actividades, sin consideración a la pertinencia o valor de la iniciativa;

ii) Verificará que los Contratos de I & D se celebren en relación a la organización y medios de que dispone el respectivo Centro de Investigación debidamente registrado, así como el que el precio pactado en dichos contratos refleje adecuadamente los costos en que se incurrirá para realizar las actividades de I & D a que ellos se refieren y que dicho precio se ajuste a las condiciones observadas en el mercado; y

iii) Aún cuando la Ley no lo señala expresamente, para los fines de dicha Certificación, CORFO deberá verificar también que el precio estipulado en los Contratos corresponda al monto mínimo señalado en el N° 3 anterior.

4.3. Ahora bien, como la Ley establece que será CORFO la encargada tanto del registro de los Centros de Investigación como de la Certificación de los respectivos Contratos de I & D, no le compete a este Servicio impartir instrucciones sobre dichas materias. No obstante ello, cabe expresar que respecto de la Certificación que debe otorgar CORFO a los respectivos Contratos, se pueden presentar las siguientes dos consecuencias desde el punto de vista tributario:

(i) CORFO en forma previa a la utilización de los beneficios tributarios, otorga la certificación a un contrato. En este caso, se producen los efectos normales previstos en la Ley ya analizados precedentemente en los N° 1 y 2 del presente Capítulo.

(ii) CORFO deniega, total o parcialmente, la certificación respectiva con posterioridad a los pagos efectuados en virtud del contrato y a la utilización del beneficio tributario correspondiente a la rebaja del gasto. El análisis tributario frente a esta situación se comenta en el N° 5 siguiente del presente Capítulo. 8

5. Procedimiento excepcional de Certificación de Contratos de I & D.

El inciso 2° del artículo 4° de la Ley, contempla una posibilidad excepcional para que los contribuyentes puedan deducir como gasto una parte de los pagos efectuados en virtud de un Contrato de I & D, sin contar con la Certificación previa por parte de CORFO de dichos Contratos celebrados con un Centro de Investigación registrado.

Para ello, los contribuyentes deberán informar a CORFO su intención de acogerse a esta modalidad de Certificación, dentro de los 30 días corridos desde el primer desembolso incurrido con motivo de un Contrato de I & D.

En este caso, la solicitud que requiera la Certificación respectiva, deberá presentarse a más tardar dentro de los 18 meses siguientes al envío de la información a CORFO a que se refiere el párrafo anterior por parte del contribuyente.

Por su parte, la Certificación del Contrato, de ser procedente, deberá ser otorgada por CORFO dentro de los 180 días corridos desde la fecha de la solicitud de Certificación presentada por el contribuyente.

5.1. Efectos tributarios, en caso que se otorgue la certificación de un Contrato de I & D por CORFO, conforme a esta modalidad excepcional.

(a) Crédito contra el IDPC.

En esta situación, la Ley autoriza la utilización del crédito en contra del IDPC que establece el artículo 5° de la Ley, equivalente al 35 % de los pagos en que se haya incurrido en virtud de un Contrato de I & D, **sólo cuando se haya obtenido la certificación de dicho Contrato por parte de CORFO.**

Como la solicitud de Certificación conforme al artículo 4° de la Ley, puede ser presentada dentro de los 18 meses siguientes al envío de la información de intención de acogerse a esta modalidad de certificación, y ésta a su vez, puede ser otorgada dentro de los 180 días corridos siguientes contados desde la fecha de solicitud de certificación, la Ley establece que para efectos de imputar el crédito que establece el artículo 5°, el contribuyente deberá determinarlo para cada uno de los ejercicios en que se incurrió en los desembolsos, rectificando las respectivas declaraciones de impuestos.

De acuerdo a la Ley, cuando con motivo de la imputación del referido crédito se determine un pago en exceso del IDPC, el contribuyente podrá solicitar su devolución de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, debidamente reajustado de conformidad al artículo 57 del mismo Código. Sobre esta materia, debe tenerse presente que el plazo de 3 años que contempla el artículo 126, se debe contar desde el acto o hecho que le sirva de fundamento, en este caso, la fecha de la respectiva Certificación.

(b) Dedución como gasto tributario.

En este caso, el beneficio correspondiente a la rebaja de aquella parte de los pagos que pueden deducirse como gasto, podrá ser utilizado por los contribuyentes en el ejercicio en que efectúen los desembolsos conforme con las instrucciones impartidas en los puntos 2.1 al 2.5 anteriores de este Capítulo.

La Ley establece que en la situación analizada, este Servicio no podrá liquidar ni girar impuesto alguno relativo a dichos gastos, desde la fecha de comunicación de la intención de someterse a esta forma excepcional de Certificación y hasta la fecha en que se obtenga ésta. Asimismo, dicha norma dispone que durante ese mismo período, no correrán los plazos de prescripción que establece el artículo 200 del Código Tributario, entendiéndose suspendida dentro de dicho plazo. En consecuencia, una vez obtenida la certificación correspondiente, el contribuyente no requiere efectuar ajuste alguno respecto de este beneficio, salvo que se haya denegado total o parcialmente la solicitud de certificación, en cuyo caso se procederá en los términos descritos en el N° 5.2 siguiente de este Capítulo, o bien, se haya optado por diferir la deducción del referido gasto conforme a lo señalado en el N° 2.2 anterior, en cuyo caso se procederá a amortizar aquella parte del gasto que corresponda.

5.2. Efectos tributarios, en caso que la Certificación de un Contrato de I & D, sea denegada, total o parcialmente por CORFO.

(a) Crédito contra el IDPC.

Respecto de la parte del contrato certificada por CORFO, los contribuyentes deberán sujetarse al procedimiento descrito en la letra (a) del N° 5.1. anterior.

Respecto de la parte del contrato cuya certificación sea denegada, total o parcialmente, no se tiene derecho, o bien se tiene derecho parcialmente, según corresponda, al crédito que establece el artículo 5° de la Ley, toda vez que dicha disposición establece que para tener derecho al referido crédito el contrato debe encontrarse debidamente Certificado por CORFO.

(b) Deducción como gasto tributario.

Respecto de la parte del contrato debidamente certificada por CORFO, los contribuyentes deberán sujetarse al procedimiento descrito en la letra (b) del punto 5.1. anterior.

Respecto de la parte del contrato cuya certificación sea denegada por CORFO, o bien, cuando se deniegue totalmente dicha certificación, la Ley señala expresamente que este Servicio podrá impugnar la deducción de los gastos incurridos en la ejecución de contratos en la parte en que éstos no hayan sido certificados.

15 Inciso final, del artículo 4° de la Ley 20.241

16 El N° 11 del artículo 31 de la LIR, dispone que debe tratarse de gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica y que se hayan efectuado en interés de la empresa, aún cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, esto es, independientemente de los ingresos o rentas a obtener de los proyectos a realizar, o simplemente si éstos fueron abandonados por no ser conveniente su implementación o continuar con su desarrollo, según instrucciones contenidas en Circular de este Servicio N° 11, de 1989, publicada en su página web, www.sii.cl.

De lo dicho se sigue que la totalidad de los pagos efectuados en virtud del Contrato de I & D no certificado por CORFO, vale decir, tanto el 35% de dichos desembolsos rechazado como crédito, como el 65% restante de dichos pagos, deberán ser analizados en conformidad con las normas generales establecidas en la LIR, especialmente en relación con lo dispuesto en el N° 1116 del artículo 31 de dicho texto legal, para definir su aceptación o rechazo como un gasto necesario para producir la renta de la Primera Categoría. En caso de que dichos desembolsos no sean aceptados como tales, adoptan la calidad de un gasto rechazado, y en consecuencia, se agregarán a la renta declarada en caso que la hubieren disminuido, debidamente reajustados en los términos dispuestos por el N° 3 del artículo 33 de la LIR, debiendo sujetarse además dichas cantidades a la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR.

6.- Información que se debe proporcionar a este Servicio.

6.1. Información que deben proporcionar los Centros de Investigación.

De conformidad a lo establecido por el inciso 8° del artículo 5° de la Ley N° 20.241, el representante legal de los Centros de Investigación, deberá presentar ante este Servicio, en la forma y plazo que éste determine mediante Resolución, una declaración jurada con la información que dicha disposición señala.

6.2. Información que debe proporcionar CORFO.

De conformidad a lo establecido por el inciso 9° del artículo 5° de la Ley, la CORFO, deberá informar a este Servicio, en la forma y plazo que éste determine mediante Resolución, acerca de todas las resoluciones que hubiere emitido durante el ejercicio comercial respectivo y que puedan tener como consecuencia la pérdida de los beneficios tributarios establecidos en la Ley N° 20.241.

10

7.- Efectos tributarios que se producen con motivo de las Resoluciones dictadas por CORFO, en los casos que se indican.

7.1.- Resolución en caso del incumplimiento de las condiciones del Contrato de I & D.

Por disposición de la Ley, CORFO es el organismo encargado de fiscalizar la correcta ejecución y cumplimiento de los Contratos de I & D, para lo cual el citado organismo podrá solicitar, tanto de

los Centros de Investigación registrados como de los contribuyentes que hayan celebrado los respectivos Contratos, la información que estime necesaria para verificar el cumplimiento de las condiciones establecidas en la Ley N° 20.241, en su Reglamento y en el respectivo Contrato de I & D, debiendo guardar confidencialidad acerca de los antecedentes e información que se le entreguen.

17 Artículo 6° de la Ley N° 20.241.

En el ejercicio de estas facultades, CORFO mediante la dictación de una Resolución fundada, podrá declarar el incumplimiento de los términos y condiciones del Contrato de I & D respectivo, de lo cual deberá dar aviso a este Servicio. La misma disposición legal, establece los efectos tributarios de la Resolución mencionada, indicando que el contribuyente afectado por dicha Resolución deberá rectificar sus declaraciones de Impuesto a la Renta desde la fecha del incumplimiento establecido en la Resolución, por los períodos en que reconoció el crédito y el gasto derivado del Contrato de I & D, cuyo incumplimiento hubiere sido sancionado por la CORFO, declarando y pagando al Fisco las diferencias de impuestos que resulten, con los reajustes, intereses y recargos que establecen las leyes tributarias pertinentes.

7.2. Eliminación de un Centro de Investigación, del Registro que CORFO debe llevar en conformidad a lo dispuesto por el artículo 2° de la Ley.

(a) El artículo 7° de la Ley, establece las diversas causales por las cuales CORFO puede eliminar del Registro a un Centro de Investigación..

Ahora bien, cuando la eliminación del Centro de Investigación del Registro se produzca por las causales indicadas en las letras a), b) y d), del artículo 7° de la Ley, dicho Centro se encontrará impedido de celebrar nuevos Contratos de I & D al amparo de las normas de la Ley, sin perjuicio de que puede concluir los Contratos que se encontraban vigentes al momento de declararse la eliminación del Registro, caso en el cual, se permite que los beneficios tributarios se mantengan vigentes durante los 24 meses siguientes a la fecha de la Resolución que declaró la eliminación del Centro de Investigación del Registro, siempre que concurren los siguientes requisitos copulativos:

(i) Que los pagos que se efectúen al Centro de Investigación en el período antes indicado, correspondan a lo dispuesto en el o los Contratos de I & D que se encontraban vigentes a lo menos con 6 meses de antelación a la fecha de la Resolución que declara la eliminación del Registro del Centro respectivo, y

(ii) Que los mismos Contratos de I & D, mantengan vigente durante los 24 meses antes referidos, la Certificación otorgada por CORFO, en su caso, o el plazo para su obtención no haya expirado según lo preceptuado en el inciso 2° del artículo 4° de la Ley.

(b) El mismo artículo 7° de la Ley, contempla la posibilidad de que los contribuyentes afectados por la eliminación de un Centro de Investigación del Registro de CORFO, por las mismas causales indicadas en la letra (a) anterior, puedan mantener el beneficio tributario por un plazo superior al período de 24 meses antes señalado, siempre que se sujeten al siguiente procedimiento:

(i) Que den término anticipado al respectivo Contrato celebrado con el Centro de Investigación que hubiera sido eliminado del Registro, exigiendo la entrega de toda la información y antecedentes relativos a la I & D realizadas.

(ii) Que encarguen la continuación de las labores de I & D contratadas con el Centro de Investigación eliminado, a otro Centro de Investigación debidamente Registrado y que este nuevo Contrato de I & D sea certificado por CORFO. 11

(c) Cuando la eliminación del Registro que lleva CORFO se produzca por la causal establecida en la letra c) del mismo artículo 7° de la Ley, sin perjuicio de las demás sanciones que pudieren proceder, el contribuyente perderá inmediatamente el derecho a los beneficios tributarios que consagra el artículo 5° y deberá rectificar sus declaraciones de impuestos por todos los períodos en que imputó el crédito y dedujo el gasto derivado del Contrato de I & D. Es decir, el contribuyente que hubiera celebrado un Contrato con un Centro de Investigación que resulte eliminado del Registro de CORFO por la causal antes indica, no sólo perderá el derecho a utilizar hacia el futuro los beneficios tributarios que hubiera estado ejerciendo a esa fecha, sino que además, deberá rectificar las declaraciones de impuestos respecto de todos los períodos anteriores en que hubiere utilizado tales beneficios por concepto de gasto o crédito.

CAPÍTULO 3. NORMAS APLICABLES A LOS CONTRIBUYENTES QUE EJECUTEN PROYECTOS DE I & D.

Los artículos 9° al 24° del Título Tercero de la Ley N° 20.241, contemplan la posibilidad de que los contribuyentes puedan utilizar los beneficios tributarios que la misma Ley establece, respecto de los gastos y desembolsos incurridos en los Proyectos de I & D que realicen de acuerdo a sus propias capacidades internas o las de terceros, siempre que los respectivos proyectos sean debidamente Certificados por CORFO.

1.- Parte de los gastos y desembolsos que constituye un crédito contra el IDPC.

Los contribuyentes del IDPC de la LIR, que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, tendrán derecho a un crédito contra el IDPC, que se calculará de la forma indicada en los números siguientes, siempre que los respectivos Proyectos sean Certificados por CORFO¹⁸.

18 Inciso 1°, del artículo 18 de la Ley N° 20.241.

19 Inciso 2°, del artículo 18 de la Ley N° 20.241

20 Incisos 2° al 5°, del artículo 18 de la Ley N° 20.241.

1.1. Reglas generales.

(a) El monto del crédito equivale al 35% de una base conformada por el total de los pagos por concepto de gastos corrientes a que se refiere el N° 1 del artículo 17 de la Ley, los gastos asociados a la adquisición, fabricación o inversión en bienes físicos del activo inmovilizado a que se refiere el N° 2 del mismo artículo y la cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado a que se refiere el artículo 17 de la citada Ley, siempre que los bienes respectivos se relacionen con un Proyecto de I & D, según se define éste en la letra f) del artículo 1° de la Ley N° 20.241¹⁹.

(b) Para efectos de la utilización del crédito respecto de los pagos de gastos corrientes, se deberá considerar el total de pagos o los montos efectivamente desembolsados en cada mes por tales conceptos, conforme a los respectivos Proyectos, quedando al margen de la franquicia aquellas cantidades que sólo se encuentren adeudadas al término del ejercicio²⁰.

En relación a los gastos asociados a la adquisición, fabricación o inversión en bienes físicos del activo inmovilizado, se deberán considerar los pagos efectuados en la adquisición o fabricación de equipos o instrumental, incluyendo los gastos de seguros, traslados e internación y todos los accesorios para el funcionamiento y puesta en marcha de estos activos.

(c) El artículo 17 de la Ley establece expresamente el tipo de gastos corrientes y de gastos en bienes físicos del activo inmovilizado, que podrán ser considerados por CORFO como parte de un Proyecto de I & D, así como también los bienes sobre los cuales se podrá aplicar la cuota anual de depreciación, conceptos que son comentados en el N° 5 siguiente de este Capítulo.

(d) La cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado a que se refiere el artículo 18 de la Ley, se determinará conforme al artículo 31 N° 5 de la LIR, siempre que estos bienes físicos adquiridos, fabricados o edificados, sean requeridos para la ejecución de un Proyecto de I & D debidamente Certificado por CORFO. Para estos efectos, se deberá considerar el valor de adquisición, fabricación o edificación, o el valor neto del bien a la fecha del balance según corresponda, debidamente reajustado. El artículo 18 de la Ley, para los efectos de establecer la cuota de depreciación a considerar, sólo se remite al N° 5 del artículo 31 de la LIR, por lo tanto, para tales efectos debe considerarse el sistema de depreciación que para fines tributarios utilice el contribuyente, esto es, la depreciación normal o acelerada que éste aplique respecto de dichos bienes de acuerdo a las normas e instrucciones que ha impartido este Servicio previamente sobre la materia.

(e) De esta forma, para determinar el crédito del ejercicio, se deberá considerar la totalidad de los egresos por concepto de gastos corrientes, los relacionados con la adquisición, fabricación o edificación de bienes físicos del activo inmovilizado, debidamente actualizados conforme a la VIPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del pago efectivo y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio; suma a la que se deberá adicionar, en su caso, la cuota anual de depreciación que corresponda a los bienes físicos antes indicados, sea ésta normal o acelerada a que se refiere el artículo 18 de la Ley²¹.

21 Inciso 2°, del artículo 18 de la Ley N° 20.241.

22 Inciso 4°, del artículo 18 de la Ley N° 20.241

(f) Cabe expresar que dentro de los gastos corrientes asociados al Proyecto de I & D, se comprenden los servicios básicos tales como agua, luz, teléfono e Internet, entre otros. Al respecto, la letra f) del N° 1 del artículo 17 de la Ley, establece que estos desembolsos no podrán constituir más del 5% de los gastos corrientes del proyecto, sin perjuicio de la deducción como gasto de aquellos que no formen parte del mismo. No obstante lo anterior, mediante Resolución fundada, CORFO podrá autorizar un porcentaje superior al indicado en esta letra, cuando los gastos de esta naturaleza sean un componente relevante del costo total dadas las características del Proyecto.

1.2. Monto máximo del crédito.

El monto anual del crédito a deducir del IDPC, no podrá exceder de 15.000 UTM de acuerdo al valor de dicha unidad al mes de diciembre de cada ejercicio. Para los efectos de apreciar el cumplimiento de este límite máximo, el 35%, determinado en la forma señalada en el número anterior, se dividirá por el valor de la UTM del mes de diciembre del ejercicio respectivo.

El límite señalado, se aplicará cualquiera sea el porcentaje que represente los gastos y desembolsos incurridos respecto de los ingresos brutos anuales del contribuyente.

1.3. Orden de imputación del crédito.

El crédito se imputará al IDPC y en caso de existir un remanente, éste no dará derecho a devolución pero podrá ser imputado, debidamente actualizado, al IDPC de los ejercicios siguientes hasta su total extinción o agotamiento. Para tales efectos, dicho crédito deberá ser imputado dentro de aquellos créditos cuyos excedentes dan derecho sólo a imputación en los ejercicios siguientes y no a su devolución²².

Los remanentes se producen cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea, porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría, porque se encuentra en situación de pérdida tributaria, o bien, porque el mencionado tributo de categoría ha sido cubierto por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del crédito por inversiones en actividades de I & D.

1.4. Período en que devenga el derecho al crédito.

El crédito se puede imputar contra el IDPC que grava las rentas del ejercicio en que se produjeron los pagos efectivos o se dedujo la cuota de depreciación de los bienes del activo inmovilizado, según corresponda. No obstante lo anterior, debe tenerse presente que el crédito sólo se devenga, es decir, se tiene derecho al mismo, una vez que CORFO certifique el Proyecto de I & D a los cuales obedecen los pagos y la depreciación señalados.

En caso que se modifique el costo total del Proyecto, el beneficio sólo se podrá hacer efectivo respecto del nuevo precio acordado por las partes, a contar de la fecha de la nueva Resolución que dicte CORFO certificando el Proyecto de I & D, y en tanto ésta no autorice el nuevo monto, sólo se podrá considerar el monto originalmente autorizado.

23 Artículo 13 de la Ley N° 20.241

24 Inciso 2°, del artículo 9° de la Ley N° 20.241.

25 Inciso final del artículo 18 de la Ley N° 20.241.

26 Inciso 5°, del artículo 9° de la Ley N° 20.241.

1.5. Incompatibilidad del crédito contemplado en la Ley, con el establecido en el artículo 33 bis de la LIR.

El inciso final del artículo 19 de la Ley, establece una incompatibilidad entre el crédito objeto de esta Circular y aquel que contempla el artículo 33 bis de la LIR. En efecto, dicha disposición señala que tratándose de adquisiciones de bienes físicos del activo inmovilizado efectuadas en virtud de Proyectos de I & D que estén certificados para los efectos de esta Ley, los contribuyentes no podrán hacer uso además, del crédito establecido en el artículo 33 bis de la LIR, respecto de los mismos bienes.

Esta última disposición legal establece que los contribuyentes que declaren el IDPC sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, tendrán derecho a un crédito equivalente al 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos o terminados de construir durante el ejercicio, con un tope de 500 UTM, según el valor de ésta al mes de diciembre de cada año.

Por consiguiente, los contribuyentes que respecto de la inversión en bienes físicos del activo inmovilizado se acojan a las disposiciones de la Ley N° 20.241, no podrán impetrar respecto de los mismos bienes el beneficio del artículo 33 bis de la LIR. De la misma forma, si el contribuyente opta por utilizar el beneficio del crédito establecido en el artículo 33 bis de la LIR, por cumplir los requisitos legales para ello, no podrá usar respecto de los mismos bienes los beneficios de la Ley N° 20.241.

1.6.- Período a partir del cual se puede imputar el crédito.

Al respecto, cabe distinguir las siguientes situaciones:

(a) Los contribuyentes podrán imputar el crédito sólo a contar de la fecha de certificación de sus Proyectos de I & D, pudiendo deducir el crédito del IDPC que grava las rentas del ejercicio en que se produjo el pago efectivo de los gastos señalados, o se dedujo la cuota anual de depreciación, según corresponda, relacionados directamente tales conceptos con los Proyectos de I & D certificados²⁴.

(b) Cuando los pagos o la adquisición de los bienes físicos del activo inmovilizado vinculados al Proyecto, hayan tenido lugar entre las fechas de presentación de la solicitud de certificación y de la Resolución que certifica el proyecto, pero en un ejercicio distinto a aquél en que se dicta la referida Resolución, dichos pagos deberán ser considerados para la determinación de los beneficios que establece la Ley en el ejercicio en que dicha resolución sea dictada²⁵. Así por ejemplo, si la solicitud de certificación del Proyecto se presenta en octubre de 2012, el

desembolso o adquisición del activo se produce en noviembre de 2012 y la resolución que certifica el proyecto se dicta en marzo de 2013, la deducción del crédito se podrá invocar sólo a contar de este último ejercicio.

(c) Si el contribuyente opta por la forma de certificación de los Proyectos prevista en los incisos 3° y siguientes del artículo 9° de la Ley, sólo podrá efectuar la imputación del crédito en contra del IDPC que se determine sobre las rentas del ejercicio en que se obtenga la certificación del Proyecto, situación que se analiza en el N° 6 siguiente de este Capítulo²⁶.

2. Parte de los gastos y desembolsos efectuados en el marco de un Proyecto de I & D certificado por CORFO, deducibles como gasto.

La Ley contempla la posibilidad de deducir como gasto necesario para producir la renta, los pagos y la cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado por los conceptos a que se refiere el artículo 17 de la Ley, en aquella parte que no puedan ser deducidos como crédito. Dicho gasto debe ser deducido en la forma y condiciones que se indica a continuación: 14

2.1. Reglas generales.

Los referidos gastos y pagos, en la parte que no constituyan crédito imputable al IDPC, podrán ser rebajados como un gasto necesario para producir la renta, aún cuando las actividades desarrolladas en relación con el Proyecto de I & D debidamente certificado, no resulten necesarios para producir la renta de la empresa²⁷.

27 Inciso 1°, del artículo 19 de la Ley N° 20.241.

28 Inciso 1°, del artículo 19° de la Ley N° 20.241.

La parte que puede ser deducida como gasto, corresponderá al 65% restante de los pagos o cantidades a que se refiere el artículo 17 y 18 de la Ley, y la parte de dichos desembolsos o sumas que en principio constituyen crédito, pero que exceden del límite máximo de 15.000 UTM del mes de diciembre de cada año, comentado en el N° 1.2 anterior de este Capítulo.

La Ley dispone de manera expresa que podrá ser deducida como gasto, aquella parte de los pagos o gastos que no constituyen crédito, aun cuando dichos pagos o gastos no sean necesarios para producir la renta del ejercicio. Sin embargo, igualmente deberá darse cumplimiento a los requisitos de tipo general que establece el inciso 1° del artículo 31 de la LIR, vale decir:

(i) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

(ii) Que correspondan al ejercicio comercial por el cual se está declarando la renta afecta al IDPC, sin perjuicio de la posibilidad de diferir la deducción del gasto hasta en 10 ejercicios comerciales consecutivos;

(iii) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto mediante su pago. Para el debido cumplimiento de este requisito es menester que el gasto tenga su origen en un pago efectivo y no en una mera apreciación del contribuyente o se encuentren simplemente adeudados al término del ejercicio; y

(iv) Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio. Es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, efectividad y monto del gasto, con los medios probatorios de que disponga, pudiendo este Servicio impugnar dichos medios, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

Finalmente, debe tenerse presente que los pagos que se acojan a los beneficios de la Ley, no pueden ser objeto a su vez de la deducción prevista en el N° 11 del artículo 31 de la LIR, resultando incompatibles ambos beneficios, cuestión que se analiza en el N° 2.4 siguiente de este Capítulo.

2.2. Forma de efectuar la deducción del gasto.

Los gastos indicados, podrán ser deducidos por el contribuyente que ha incurrido en ellos hasta en 10 ejercicios comerciales consecutivos, a contar del ejercicio en que se otorgue la certificación del Proyecto correspondiente y se efectúe el pago de los mismos, cuando así corresponda²⁸.

Dicho plazo, es una opción para el contribuyente, pudiendo optar por deducirlos en un sólo ejercicio o en dos o más de ellos, hasta un total de 10 ejercicios comerciales consecutivos, rebajando en cada uno de ellos la parte del gasto que estime pertinente.

Cuando los citados gastos sean deducidos en los ejercicios posteriores, se reajustarán conforme a lo dispuesto en el N° 7 del artículo 41 de la LIR, es decir, según la VIPC existente entre el segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del cierre del respectivo período, y así sucesivamente hasta su total amortización.

Debe tenerse presente finalmente que el período de 10 años antes indicado, es un plazo de caducidad, y por consiguiente si al término del mismo aún quedare un remanente de gastos por amortizar, éste no podrá ser deducido en los ejercicios siguientes. 15

2.3. Situación de los gastos y desembolsos efectuados en las actividades de I & D en relación con el artículo 21 de la LIR.

Los pagos a que se refiere el artículo 17 de la Ley, en aquella parte que den derecho a crédito como en la parte que puedan ser deducidos como gasto, en ningún caso se gravarán conforme a lo establecido en el artículo 21 de la LIR.

Aquella parte de los pagos que no constituya crédito, no se gravarán con la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, puesto que la Ley considera dichas cantidades como un gasto tributario aceptado, aún cuando tales desembolsos no sean necesarios para producir la renta del ejercicio comercial respectivo²⁹.

Por su parte, los desembolsos efectuados, en aquella parte que constituyen un crédito en contra del IDPC, hasta los montos o límites máximos que establece la Ley, no serán considerados como un gasto necesario para producir la renta, atendido que forman parte del activo de la empresa, constituyendo un crédito susceptible de imputarse al pago del IDPC y por tal motivo, tampoco les resulta aplicable la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR. Ahora bien, si los referidos desembolsos durante el ejercicio comercial respectivo, fueron contabilizados con cargo a una cuenta de gasto, ellos deberán agregarse al resultado del ejercicio (utilidad o pérdida del balance, según corresponda), debidamente reajustados en la VIPC existente entre el último día del mes anterior a aquel en el cual se efectuó el desembolso efectivo y el último día del mes anterior al del balance o cierre del período comercial correspondiente, conforme a lo señalado por el N° 3 del artículo 33 de la LIR, todo ello sólo para los efectos de la determinación de la RLI de Primera Categoría o Pérdida Tributaria, según corresponda. Ahora bien, si los referidos desembolsos fueron contabilizados con cargo a una cuenta de "Activo", obviamente en tal situación no deberán agregarse al resultado del período, ya que no han afectado la conformación de éste.

2.4. Incompatibilidad de los beneficios que establece la Ley, con la deducción como gasto que contempla el N° 11 del artículo 31 de la LIR.

La Ley establece que los gastos incurridos en I & D acogidos a los beneficios tributarios que contempla dicho texto legal, no podrán sujetarse al mismo tiempo a lo dispuesto en el N° 11 del artículo 31 de la LIR, norma que permite deducir como gasto tributario los desembolsos incurridos en la investigación científica y tecnológica, aún cuando no sean necesarios para producir la renta del contribuyente.

En tal caso, y en la medida que el contribuyente cumpla con los requisitos para acceder a los beneficios de ambas disposiciones, deberá optar por imputar los beneficios otorgados por una sola de ellas³⁰.

2.5.- Oportunidad en que se pueden deducir como gasto los desembolsos señalados.

Los contribuyentes podrán impetrar el beneficio tributario en comento, sólo a contar de la fecha de certificación de sus Proyectos de I & D, pudiendo deducir el gasto señalado desde el ejercicio en que se generaron, y siempre que estén relacionados directamente con los Proyectos de I & D certificados³¹.

En caso que se autorice la modificación del monto de los costos y gastos del proyecto por resolución de CORFO, dicho beneficio sólo se podrá utilizar desde la fecha de la nueva autorización, y en tanto no se otorgue ésta, sólo se podrá considerar el monto originalmente certificado³².

La Ley también contempla la situación que se produce cuando los pagos 29 Inciso 2°, del artículo 19° de la Ley N° 20.241.

30 Inciso 3°, del artículo 19° de la Ley N° 20.241.

31 Inciso 2°, del artículo 9°, e inciso 1°, del artículo 19, ambos de la Ley N° 20.241.

32 Artículo 13, letra e) de la Ley N° 20.241.

o la adquisición de los bienes físicos del activo inmovilizado vinculados al proyecto, hayan tenido lugar entre las fechas de presentación de la solicitud de certificación y de la Resolución que certifica el Proyecto, pero en un ejercicio distinto a aquél en que se dicta la referida Resolución. En este caso, dichos pagos deberán ser considerados para la determinación de los beneficios tributarios que establece esta ley.

Ley en el ejercicio en que dicha resolución sea dictada³³. Así por ejemplo, si la solicitud de certificación del Proyecto se presenta en octubre de 2012 y el desembolso o adquisición del activo se produce en noviembre de 2012, y la Resolución que se pronuncia sobre el Proyecto se dicta en marzo de 2013, la deducción de los gastos se podrá efectuar sólo a contar de este último ejercicio.

33 Inciso final, del artículo 18 de la Ley N° 20.241.

34 Artículo 9°, inciso 1°, de la Ley N° 20.241

35 Letra a), del artículo 11 de la Ley N° 20.241

36 incisos 2° y 3° del artículo 9° de la Ley N° 20.241

Sin embargo, si el contribuyente opta por la forma de certificación de los Proyectos prevista en los incisos 3° y siguientes del artículo 9° de la Ley, se podrá efectuar la deducción del gasto tributario en forma previa a la certificación del proyecto, situación que es analizada con más detalle en el N° 6 siguiente de este Capítulo.

3.- Características de los Proyectos que dan lugar a los beneficios que establece la Ley.

3.1 Para hacer uso de los beneficios que establece el Título Tercero de la Ley, comentados en los N°s 1 y 2 anteriores, el contribuyente deberá contar con un Proyecto de I & D, según éste se define en la letra f) del artículo 1° de la Ley, el que deberá ser Certificado por CORFO.

3.2. Este Proyecto deberá ser realizado de acuerdo a las propias capacidades internas de la empresa o las de terceros, pudiendo asociarse con otros contribuyentes para la presentación del Proyecto³⁴. Por consiguiente, la Ley permite que dos o más contribuyentes se asocien para efectos de ejecutar un Proyecto de I & D, pero los beneficios tributarios comentados en los N°s 1 y 2 anteriores, el cumplimiento de los requisitos legales para impetrarlos, así como el monto mínimo del costo del Proyecto, se deberán considerar separadamente en relación a cada contribuyente.

3.3. Conforme a lo establecido en las letras a) y c) del N° 1 del artículo 17 de la Ley, si para la ejecución de los proyectos la empresa contrata servicios de personas naturales o personas jurídicas, al menos el 50% de los gastos deberán corresponder a actividades que se lleven a cabo dentro del territorio nacional. En caso que no se cumpla esta condición y ello sea declarado por CORFO, este Servicio podrá impugnar los beneficios tributarios en la forma descrita en el N° 9 siguiente de este Capítulo.

3.4. Para poder hacer uso de los beneficios tributarios, el Proyecto de I & D deberá tener un costo superior a las 100 UTM, según el valor de esta unidad al momento de la presentación del proyecto para la Certificación por parte de CORFO. Tratándose de Proyectos asociativos, esto es, aquellos presentados por dos o más contribuyentes, el costo del Proyecto para cada uno de los contribuyentes individualmente considerados, deberá ser superior a las 100 UTM según su valor en la misma oportunidad antes señalada³⁵.

4. Certificación del Proyecto de I & D por parte de CORFO.

4.1. Para los efectos de la Ley y por consiguiente, para los fines de impetrar los beneficios tributarios que establece, los Proyectos de I & D deberán contar con una Certificación de CORFO, la que se otorgará mediante Resolución fundada. Esta Certificación se podrá otorgar en forma previa a la utilización de los beneficios tributarios que otorga la Ley, o bien, en forma posterior según se analiza en el N° 6 siguiente de este Capítulo³⁶.

4.2. La Ley establece que será CORFO la entidad encargada de la certificación de los respectivos Proyectos de I & D, por lo que no compete a este Servicio impartir instrucciones sobre dicha materia. No obstante ello, cabe expresar que respecto de la certificación que debe otorgar CORFO a los respectivos Proyectos, se pueden presentar las siguientes dos consecuencias desde el punto de vista tributario:

(i) CORFO en forma previa a la utilización de los beneficios tributarios, otorga la Certificación a un Proyecto. En este caso se producen los efectos normales previstos en la Ley, ya analizados precedentemente en los N°s 1 y 2 de este Capítulo. 17

(ii) CORFO deniega, total o parcialmente la certificación respectiva, con posterioridad a la utilización de los beneficios tributarios. El análisis tributario frente a esta situación se comenta en el N° 6.2 siguiente de este Capítulo.

5.- Gastos y desembolsos que podrán ser considerados por CORFO como parte de un Proyecto de I & D.

5.1. El artículo 17 de la Ley, establece los desembolsos que podrán ser considerados por CORFO como parte de un Proyecto de I & D. En todo caso, la Ley dispone que tales desembolsos deben relacionarse directamente con el Proyecto.

El inciso final de la norma legal antes señalada, dispone que CORFO podrá determinar de oficio o a petición de los contribuyentes, si un desembolso no mencionado dentro de aquellos que expresamente señala el citado artículo, ni en la Resolución que apruebe el Proyecto, puede ser tenido como parte de éste.

5.2. Por consiguiente, para los efectos de la utilización de los beneficios tributarios que establece la Ley, podrán ser considerados tanto los gastos corrientes incurridos en las actividades de I & D, como los gastos incurridos en la adquisición, fabricación o edificación e infraestructura de bienes físicos del activo inmovilizado destinados a las actividades de I & D que se indican en dicha disposición legal, y aquellos que de acuerdo con lo indicado en el párrafo precedente señale expresamente CORFO de oficio o a petición de los contribuyentes.

El artículo 17 de la Ley contempla los siguientes conceptos:

(A) Gastos corrientes en I & D.

(a) Remuneraciones y honorarios por servicios personales prestados por personas naturales, ambos valorizados según el porcentaje de dedicación al Proyecto, correspondientes al personal técnico y profesional directamente vinculado a las actividades del mismo. Al menos el 50% de estos gastos deberán corresponder a actividades que se lleven a cabo dentro del territorio nacional.

(b) Gastos directos en las actividades de ejecución del Proyecto, tales como materiales e insumos, reactivos, servicios informáticos, análisis de laboratorio, material bibliográfico y otros componentes necesarios para llevar a cabo el Proyecto.

(c) Contratos con personas jurídicas para la prestación de servicios relacionados directamente con las actividades del Proyecto. Al menos el 50% de estos gastos deberán corresponder a actividades que se lleven a cabo dentro del territorio nacional.

(d) El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma remunerada de cesión del uso o goce temporal de bienes muebles o inmuebles, siempre que sean necesarios para desarrollar el objeto del Proyecto.

(e) Gastos incurridos en la constitución de derechos de propiedad industrial, intelectual, o de registro de nuevas variedades vegetales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley.

(f) Gastos de servicios básicos asociados al Proyecto, tales como agua, luz, teléfono e internet, entre otros. Estos desembolsos no podrán constituir más del 5% de los gastos corrientes del Proyecto, sin perjuicio de la deducción como gasto de aquellos que no formen parte del mismo. No obstante lo anterior, mediante Resolución fundada, CORFO podrá autorizar un porcentaje superior al indicado en esta letra, cuando los gastos de esta naturaleza sean un componente relevante del costo total, dadas las características del Proyecto.

(B) Gastos en bienes físicos del activo inmovilizado para la I & D.

Gastos en bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos en el marco de un Proyecto de I & D, dentro de los cuales se cuentan aquellos incurridos en la adquisición o fabricación de 18 equipos e instrumental requerido para la ejecución del Proyecto. Estos desembolsos podrán incluir gastos de seguros, traslado e internación, y todos los accesorios necesarios para el funcionamiento y puesta en marcha de los activos señalados.

Asimismo, se considerarán las inversiones en edificación e infraestructura, y aquellas inversiones para la adquisición o compra de inmuebles, requeridos para la ejecución del Proyecto.

De conformidad a lo establecido en el inciso 2° del artículo 18 de la Ley, dentro de los gastos que se comentan en esta letra, también se comprende la cuota anual de la depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado, determinada ésta de acuerdo a lo dispuesto por el N° 5 del artículo 31 de la LIR, materia comentada en la letra (d) del N° 1.1 anterior.

Cabe señalar que si los referidos bienes son utilizados en más de un Proyecto, los gastos vinculados con su adquisición, fabricación o construcción y los demás relacionados, así como la cuota de depreciación que corresponda por los respectivos bienes físicos del activo inmovilizado, deberán ser asignados al Proyecto respectivo, o cada uno de ellos en la proporción de uso que determine el contribuyente, sin que pueda efectuarse una doble deducción de los referidos gastos, así como tampoco pueda considerarse más de una vez en la base para la determinación del crédito que corresponda.

6.- Procedimiento excepcional de Certificación de Proyectos de I & D.

El inciso 3° del artículo 9° de la Ley, contempla la posibilidad excepcional para que los contribuyentes puedan hacer uso de los beneficios tributarios que establece esta Ley, sin contar con la certificación previa de los Proyectos de I & D. Para estos efectos, los contribuyentes deberán informar a CORFO su intención de acogerse a esta modalidad de certificación, dentro de los 30 días corridos siguientes al primer desembolso incurrido con motivo del Proyecto.

En este caso, la solicitud requiriendo la certificación respectiva, deberá presentarse a más tardar dentro de los 18 meses siguientes al envío de la información a CORFO a que se refiere el párrafo anterior, por parte del contribuyente.

Por su parte, la certificación del Proyecto, de ser procedente, deberá ser otorgada por CORFO dentro de los 180 días corridos desde la fecha de la solicitud de certificación.

6.1. Efectos tributarios en caso que se otorgue la certificación de un Proyecto de I & D por CORFO.

(a) Crédito contra el IDPC.

En este caso, la Ley autoriza la utilización del crédito en contra del IDPC que establece en su artículo 18°, equivalente al 35% de la base conformada por los conceptos a que se refieren los artículos 17 y 18 de la Ley, detallados en el N° 1 precedente, incurridos con motivo del Proyecto de I & D a realizar, con el tope que establece la Ley, beneficio tributario que sólo se podrá impetrar una vez obtenida la certificación del Proyecto por parte de CORFO.

Como la solicitud de certificación, conforme al artículo 9 de la Ley, puede ser presentada, dentro de los 18 meses siguientes al envío de la información de intención de acogerse a esta modalidad de certificación, y esta puede ser otorgada dentro de los 180 días corridos desde la fecha de solicitud de certificación, la Ley establece que para efectos de imputar el crédito que establece el artículo 18°, el contribuyente deberá determinarlo para cada uno de los ejercicios en que se incurrió en los desembolsos, rectificando las respectivas declaraciones de impuestos.

De acuerdo a la Ley, cuando con motivo de la imputación del crédito se determine un pago en exceso del IDPC, el contribuyente podrá solicitar su devolución en conformidad a lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, debidamente reajustado según los términos establecidos en el artículo 57 del mismo Código. Sobre esta materia debe tenerse presente que el plazo de 3 años que contempla el artículo 126, se debe contar desde el acto o hecho que le sirva de fundamento, en este caso la fecha de la respectiva certificación.¹⁹

(b) Dedución como Gasto tributario.

En este caso, el beneficio correspondiente a la rebaja de aquella parte de los gastos y desembolsos que pueden deducirse, podrá ser utilizado por los contribuyentes conforme con las instrucciones impartidas en el N° 2 de este Capítulo.

Cuando los contribuyentes se acojan a esta modalidad de certificación de sus Proyectos, la Ley establece que este Servicio no podrá liquidar ni girar impuesto alguno relativo a dichos gastos desde la fecha de comunicación de la intención de someterse a esta forma de certificación y hasta la fecha en que se obtenga ésta. Asimismo, dispone el referido texto legal, que durante el mismo período no correrán los plazos de prescripción que establece el artículo 200 del Código Tributario³⁷, entendiéndose suspendida dentro de dicho plazo.

En consecuencia, una vez obtenida la certificación correspondiente, el contribuyente no requiere efectuar ajuste alguno respecto de este beneficio, salvo que la certificación sea denegada total o parcialmente, en cuyo caso se aplicará lo dispuesto en el 6.2 siguiente, o bien, se haya optado por diferir la deducción del referido gasto conforme a lo señalado en el N°2.2 anterior, en 37 Inciso 5°, del artículo 9 de la Ley N° 20.241

³⁸ Inciso final del artículo 9°, de la Ley N° 20.241.

cuyo caso se procederá a amortizar aquella parte del gasto que corresponda.

6.2. Efectos tributarios en caso que la certificación de un Proyecto de I & D sea denegada, total o parcialmente por CORFO.

(a) Crédito contra el IDPC.

Respecto de la parte del proyecto certificada por CORFO, los contribuyentes deberán sujetarse al procedimiento descrito en la letra (a) del N° 6.1. anterior.

Respecto de la parte del proyecto cuya certificación sea denegada total o parcialmente, no se tiene derecho, o bien se tiene derecho parcialmente, según corresponda, al crédito que establece el artículo 18° de la Ley, toda vez que para tales efectos la propia Ley establece como condición que el Proyecto se encuentre debidamente certificado por CORFO.

(b) Deducción como gasto tributario.

Respecto de la parte del Proyecto certificada por CORFO, los contribuyentes deberán sujetarse al procedimiento descrito en la letra (b) del punto 6.1. anterior.

Cuando la CORFO haya denegado totalmente la certificación solicitada del Proyecto o la haya otorgado parcialmente, la Ley señala expresamente que este Servicio podrá impugnar la deducción de los gastos incurridos en la ejecución de los Proyectos en la parte que éstos no hayan sido certificados³⁸.

De lo dicho se sigue que la totalidad de los gastos o pagos efectuados en virtud del Proyecto de I & D no certificado por CORFO, o el monto parcial de dichos desembolsos, para su aceptación como un gasto tributario en la determinación de la RLI de Primera Categoría, deberán ser analizados en conformidad con las normas generales establecidas en la LIR, especialmente en relación con lo dispuesto en el N° 11 del artículo 31 de dicho texto legal, para definir en consecuencia su aceptación o rechazo como un gasto necesario para producir la renta de la Primera Categoría.

En caso de que dichos gastos no sean aceptados como tales, se considerarán como un gasto rechazado y deberán agregarse a la renta declarada en caso que la hubieren disminuido, debidamente reajustados en los términos dispuestos por el N° 3 del artículo 33 de la LIR, debiendo sujetarse además a la tributación establecida en el artículo 21 de dicho texto legal. 20

7. Información a proporcionar a este Servicio.

7.1. Información que debe proporcionar el contribuyente.

Conforme lo dispone el artículo 20 de la Ley, al menos, una vez al año, el contribuyente deberá presentar a este Servicio y a CORFO, en la forma y plazo que dichas entidades determinen, una declaración jurada informando:

- (a) Los Proyectos de I & D certificados por CORFO y que se hayan ejecutado o se encuentren en etapa de ejecución durante el ejercicio respectivo;
- (b) La individualización de las personas a quienes se han efectuado pagos en virtud de la ejecución de dichos Proyectos y el monto de dichos pagos, y
- (c) El costo total de cada Proyecto certificado por CORFO.

Los contribuyentes que se acojan a la modalidad especial de certificación que establecen los incisos 3° y siguientes del artículo 9° de la Ley, deberán comunicar a este Servicio, en el plazo que éste determine mediante Resolución, la individualización de las personas a quienes se han efectuado pagos en virtud de la ejecución de dichos Proyectos y el monto de dichos pagos.

7.2. Información que debe proporcionar CORFO.

El inciso final del artículo 23 de la Ley, establece que CORFO deberá informar a este Servicio, en la forma y plazo que éste determine mediante Resolución, acerca de todas las Resoluciones revocatorias que hubiere dictado dicho organismo en virtud de lo dispuesto en los artículos 22 y 23 de la Ley.

8.- Fiscalización de la ejecución de los Proyectos de I & D.

CORFO será el organismo encargado de fiscalizar la correcta ejecución y cumplimiento de los Proyectos de I & D que se encuentren certificados por dicho organismo, para lo cual podrá solicitar incluso de los contribuyentes, en forma periódica, la información que estime necesaria para verificar el cumplimiento de las condiciones establecidas en la Ley y en el propio Proyecto de I & D respectivo³⁹.

³⁹ Artículo 22° y 23° de la Ley N° 20.241

40 Incisos 2° y 3°, del artículo 22 de la Ley N° 20.241

La entidad antes mencionada, podrá declarar mediante Resolución fundada⁴⁰, el incumplimiento de los términos y condiciones del Proyecto de I & D correspondiente en caso que:

(i) La información o antecedentes requeridos de conformidad con lo señalado precedentemente y especialmente en el artículo 20 de la Ley, no fueren presentados a su satisfacción en los plazos y forma establecidos en la respectiva solicitud o en la Ley, o

(ii) El Proyecto de I & D no estuviera ejecutándose adecuadamente de acuerdo a los antecedentes presentados a CORFO para efectos de su certificación.

En estos casos, la CORFO podrá revocar la certificación correspondiente, siempre y cuando los gastos impugnados sean iguales o superiores al 20% del monto total del Proyecto certificado.

9.- Efectos tributarios de la dictación de una Resolución por parte de CORFO, declarando el incumplimiento de los términos y condiciones del Proyecto.

El inciso 4° del artículo 22 y el artículo 23 de la Ley, establecen los casos en los que este Servicio podrá impugnar la utilización de los beneficios que contempla la Ley, respecto de los Proyectos de I & D y en aquellos en que no se podrán usar tales beneficios a raíz de una impugnación previa efectuada por CORFO. 21

9.1. Impugnación del crédito y de los gastos.

En los casos en que los pagos impugnados por CORFO sean inferiores al 20% del monto total del Proyecto certificado, este Servicio podrá impugnar la imputación del crédito o la deducción de los gastos específicos de que se trate.

Esta impugnación procederá previo pronunciamiento de CORFO, la que mediante Resolución fundada deberá determinar que dichos gastos no corresponden total o parcialmente a los Proyectos certificados por dicha corporación conforme a sus facultades de fiscalización.

Una vez dictada dicha Resolución, este Servicio, en uso de sus atribuciones legales, determinará previo análisis desde el punto de vista del artículo 31 N° 11 de la LIR, los impuestos, intereses y multas que correspondan, considerando al efecto sólo los gastos impugnados por CORFO.

9.2. Caso en que no corresponde la utilización de los beneficios respecto de un Proyecto.

(a) Sin perjuicio de otras facultades legales, CORFO podrá revocar la certificación del Proyecto de I & D respectivo, siempre y cuando los gastos impugnados sean iguales o superiores al 20% del monto total del Proyecto certificado.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley, esta revocación impedirá al contribuyente acogerse a los beneficios tributarios respecto de dicho Proyecto de I & D.

En tal caso, el contribuyente deberá rectificar sus declaraciones desde la fecha del incumplimiento señalada en la misma Resolución, por todos los períodos en que imputó el crédito. De igual forma, pero previo análisis sobre la procedencia de la aplicación del N° 11 del artículo 31 de la LIR, deberá proceder con respecto al gasto derivado del Proyecto de I & D cuya certificación ha sido revocada.

(b) Igual efecto tributario se producirá en la situación descrita en el inciso final, del artículo 26 de la Ley, según se señala en el Capítulo 4 N° 4 siguiente. Vale decir, en tales casos el contribuyente quedará impedido de utilizar los beneficios tributarios de la Ley, debiendo por tanto rectificar sus declaraciones de impuesto, desde la fecha del incumplimiento señalada en la misma Resolución, por todos los períodos en que imputó el crédito y dedujo el gasto derivado del Proyecto de I & D cuya certificación ha sido revocada.

9.3. Recursos administrativos que puede hacer valer el contribuyente.

El inciso 2° del artículo 23 de la Ley, dispone que la Resolución que revoque la certificación del Proyecto de I & D y la que declare el incumplimiento de los términos y condiciones del mismo,

deberá ser notificada al o los contribuyentes que corresponda y contra ella procederán los recursos establecidos en la Ley N° 19.88041.

41 Esta Ley establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado.

42 Inciso 2°, del artículo 25 de la Ley N° 20.241

Cabe señalar que estos recursos podrán ser ejercidos contra las Resoluciones dictadas por CORFO dentro de sus atribuciones legales, pero no contra los actos de este Servicio, respecto de los cuales procederán los recursos que contempla el Código Tributario conforme a las reglas generales.

CAPÍTULO 4. OTRAS NORMAS DE CARÁCTER GENERAL QUE CONTEMPLA LA LEY.

El Título Cuarto de la Ley contempla algunas disposiciones generales aplicables a los contribuyentes que se acojan a las normas de dicho texto legal.

1. El arancel que los contribuyentes deban pagar a CORFO por la certificación de los respectivos Proyectos o Contratos presentados, según corresponda, será considerado como un gasto necesario para producir la renta conforme a lo dispuesto por el artículo 31 de la LIR, siempre y cuando se de cumplimiento a los requisitos y condiciones de tipo general que establece dicha disposición legal y comentados en N° 2.1 anterior⁴². 22

2.- El artículo 26 de la Ley establece que las actividades propias de los contratos para la prestación de servicios de I & D, objeto de los beneficios que establece el Título Segundo de la Ley, no pueden al mismo tiempo ser objeto de los beneficios establecidos para los Proyectos de I & D a que se refiere el Título Tercero de la misma.

Así por ejemplo, un contribuyente que hace uso de los beneficios tributarios de la Ley, respecto de las actividades propias de un Contrato de I & D que celebre con un Centro de Investigación registrado, no podrá solicitar la aplicación de los beneficios que contempla la Ley respecto de un Proyecto de I & D, sobre dichas actividades.

3. La misma disposición legal antes indicada, establece que no procederán los beneficios que contempla la Ley respecto de una investigación contratada por un contribuyente, cuando simultáneamente vincule los desembolsos efectuados con motivo del Contrato a un Proyecto.

4. Cuando se utilicen los beneficios que establece la Ley en los casos señalados en los números 2. y 3 inmediatamente precedentes, CORFO podrá revocar el Proyecto y por consiguiente, se deberá rectificar, girar o liquidar los impuestos, intereses y multas que correspondan, siempre que el contribuyente no hubiere podido sino estar en conocimiento de esas circunstancias.

5. El artículo 30 de la Ley dispone que se sancionará con las penas que se establecen en el N° 23 del inciso 1° del artículo 97 del Código Tributario, a los contribuyentes que individualmente o concertados, proporcionaren antecedentes, informes o declaraciones maliciosamente falsas o incompletas con el objeto de obtener la inscripción o mantenerse en el Registro que indica la Ley, la certificación de un Contrato de I & D, o de impetrar el beneficio tributario a que se refiere dicha Ley, según corresponda.

III.- NORMAS DE VIGENCIA.

(a) De acuerdo a lo dispuesto por el artículo transitorio de la Ley N° 20.570, las modificaciones que dicho texto legal introdujo a las normas de la Ley N° 20.241, empezarán a regir transcurridos 6 meses desde la fecha de su publicación en el Diario Oficial, hecho que ocurrió el 6 de marzo de 2012. Por tanto, las modificaciones incorporadas a la Ley N° 20.241 rigen a contar del 7 de septiembre de 2012.

(b) En el caso de contribuyentes que a la fecha de entrada en vigencia de las modificaciones indicadas, esto es, al 7 de septiembre de 2012, tengan vigente uno o más Contratos de I & D, debidamente certificados por la CORFO y en virtud de los cuales estuvieren haciendo uso de los beneficios tributarios contenidos en el anterior texto de la Ley N° 20.241, continuarán acogidos a dichos beneficios, en los mismos términos que establecía dicho precepto legal hasta el término del respectivo ejercicio, esto es, hasta el 31 de diciembre de 2012 (año tributario 2013).

(c) Los contribuyentes que se encuentren en la situación descrita en la letra (b) anterior, podrán optar por una sola vez, a partir del año comercial 2013 por:

i) Acogerse al nuevo régimen que establece respecto de los contratos la Ley N° 20.241 modificada por la Ley N° 20.570, o bien,

ii) Continuar haciendo uso de los beneficios tributarios en los términos establecidos en las normas de la Ley N° 20.241 antes de su modificación.

En todo caso, la opción deberá ser ejercida respecto de los beneficios tributarios que procedan en virtud de todos los Contratos de I & D, debidamente certificados por la CORFO, que mantengan vigentes al 7 de septiembre de 2012.

En cualquier caso, deberá informar de su decisión a este Servicio en la forma y plazo que éste determine mediante Resolución.

(d) De conformidad a lo dispuesto por el nuevo texto del artículo 1° transitorio de la Ley 20.241, reemplazado por el N° 14 del artículo único de la Ley N° 20.570, los contribuyentes que deseen acogerse al régimen de los beneficios tributarios que contiene la Ley N° 20.241 modificada, deberán presentar a CORFO las solicitudes de certificación de sus Contratos o Proyectos hasta el día 31 de diciembre del año 2025.

En consecuencia y conforme a lo antes señalado, los Contratos o Proyectos debidamente certificados por la CORFO, darán derecho a los contribuyentes a hacer uso de los beneficios tributarios establecidos por la citada Ley N° 20.241, aún cuando estos beneficios se hagan efectivo con posterioridad al 31 de diciembre del año 2025, siempre y cuando la solicitud de certificación respectiva haya sido presentada al organismo precitado hasta la fecha antes señalada.

2. Política condonación intereses y sanciones pecuniarias. (Circular N° 21 de 10.04.2013)

I.- INTRODUCCIÓN

El pronunciamiento N° 80509 de fecha 27 de diciembre de 2012, de la Contraloría General de la República, ha ratificado el criterio que considera que las facultades de conocer y otorgar condonaciones que soliciten los contribuyentes, son atribuciones desconcentradas y, en tal carácter, la improcedencia de las autorizaciones para el ejercicio de las mismas que impone la Circular 42 de 2006, complementada por las Circulares 60 y 64 de 2010, que regulan administrativamente la aplicación del beneficio tributario de que se trata.

En tal sentido, el órgano contralor ha requerido la adopción de las medidas conducentes a subsanar dicha situación.

En razón de lo anterior, por la presente Circular, se dejan sin efecto las instrucciones contenidas en las Circulares citadas, reemplazándolas por la siguiente:

II.- POLÍTICA DE CONDONACIONES

De conformidad con lo dispuesto en las letras b) y c) del artículo 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo primero del DFL N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, en concordancia con el número 1 de la letra A e inciso final de la letra B) del artículo 6° del Código Tributario, esta Dirección define la política general de condonaciones de

los intereses penales y sanciones pecuniarias tributarias, con el objeto de mantener homogeneidad en el tratamiento otorgado a los contribuyentes por las diversas unidades operativas de este Servicio y el que les confiere el Servicio de Tesorerías en el ejercicio de la facultad que le acuerda el artículo 192 del Código Tributario.

En tal sentido, esta política reconoce como principios básicos los mismos que inspiran la Resolución Ex. N° 698, de 2006, del Sr. Ministro de Hacienda:

- a) **Generalidad:** el ejercicio de la facultad propende a favorecer al buen contribuyente; la obtención de un pronto pago de la acreencia tributaria principal; y a disminuir la morosidad tributaria.
- b) **Coordinación:** el ejercicio de la facultad debe realizarse en forma coordinada, propendiendo la unidad de acción y evitando la duplicación e interferencia de funciones entre las diversas unidades del Servicio.
- c) **Oportunidad del pago:** se privilegia el pago de contado de la acreencia fiscal, en un plazo restringido, como demostración por parte del contribuyente de su interés en solucionar su deuda.
- d) **Gobierno Electrónico:** incentivo al contribuyente para que efectúe sus trámites tributarios vía Internet.

III.- APLICACIÓN Y MONTO DE LA CONDONACIÓN

a) Sin perjuicio de lo señalado en el Capítulo IX de esta Circular, las autoridades competentes del Servicio de Impuestos Internos, ejercerán la facultad que les acuerda la ley, respecto de los intereses moratorios e infracciones establecidas en el artículo 97 N°

1 inciso 1°, N° 2 y N° 11 del Código Tributario, que corresponda girar a las unidades a su cargo.

b) Si bien, la normativa tributaria no restringe el ejercicio de la facultad de condonar los recargos por la mora en el pago de los impuestos a las autoridades del Servicio de Impuestos Internos mandatadas al efecto, cabe recordar que el Servicio de Tesorerías tiene regulado el ejercicio de la facultad análoga que le acuerda el artículo 192 del Código Tributario sobre la base de los guarismos fijados por la Res. Ex. 698, de 2006, del Sr. Ministro de Hacienda, los cuales resulta razonable tener presentes para los casos en que se deba conocer de solicitudes de condonaciones de normal ocurrencia, a fin de mantener una actuación homogénea entre ambos Servicios de la Administración Tributaria:

En tal sentido, considerando los valores señalados en el referido cuerpo normativo dictado por el Sr. Ministro de Hacienda; que a este Servicio le compete conocer casos de deudas de reciente giro; que el contribuyente queda compelido a efectuar el pago de la parte no condonada al contado y en un plazo perentorio y breve, sin perjuicio de la potestad de las autoridades para establecer montos distintos en los casos que así se justifique en el caso particular de que estén conociendo y por razones fundadas, se considera apropiado ejercer la facultad sobre la base de los montos siguientes como criterio de general aplicación:

- 1) Un 55% sobre el monto del interés penal establecido en el artículo 53 del Código Tributario.
 - 2) Un 60% sobre el monto de las multas establecidas en el artículo 97 N° 1 inciso primero y N° 2 del citado Código.
 - 3) Un 30% sobre el monto de la multa calculada sobre impuestos de retención o recargo o que se asimilen a éstos, establecida en el N° 11 del artículo 97 del antes citado cuerpo legal
- c) Las tasas de condonación referidas en los números 1) y 2) de la letra b) anterior, se incrementan en hasta un 5% y en hasta un 10%, respectivamente, a los contribuyentes que efectúen la transacción emisora del giro y su pago por Internet.

IV.- COMPROMISO DE PRONTO PAGO

Los porcentajes de condonación otorgados se sujetarán a la condición de que el monto no condonado sea enterado en arcas fiscales en el plazo máximo que vence el último día hábil del mes siguiente al mes en que se concedió el beneficio. Por consiguiente, el contribuyente perderá la condonación si la deuda no se soluciona dentro del plazo señalado.

V.- SITUACIONES DE ESPECIAL CONSIDERACIÓN

Especial cuidado deberán tener las autoridades competentes en el ejercicio de sus facultades respecto de los actos en que deban pronunciarse acerca de solicitudes de condonación formuladas por contribuyentes que se encuentren en alguna de las situaciones expresadas en el presente Capítulo, dada su particular entidad:

- 1) Contribuyentes que no hayan concurrido injustificadamente al Servicio de Impuestos Internos encontrándose en alguna de las siguientes circunstancias:
 - a) Aquellos que estando debidamente notificados por el Servicio, no concurren a la citación.
 - b) Aquellos que no hayan declarado impuestos, estando en la obligación de hacerlo.
- 2) Contribuyentes que se encuentren querrelados, procesados o, en su caso, acusados conforme al Código Procesal Penal, o hayan sido sancionados por delitos tributarios hasta el cumplimiento total de su pena.
- 3) Contribuyentes que se encuentren en proceso de reclamación de la liquidación o del giro practicado por el Servicio.
- 4) Contribuyentes que entraben la fiscalización del Servicio.
- 5) Contribuyentes que se encuentren sometidos al proceso de recopilación de antecedentes previsto en el artículo 161 N° 10 del Código Tributario, por disposición del jefe del Departamento de Delitos Tributarios.

VI.- PROCESO OPERACIONAL

- a) Los contribuyentes deberán solicitar la condonación al Director Regional correspondiente a la jurisdicción de su domicilio; en su caso, deberán solicitar al Director de Grandes Contribuyentes o al Subdirector de Fiscalización la condonación de los recargos referidos a deudas giradas por estas unidades.
- b) La condonación se otorgará mediante Resolución de la autoridad competente, debiendo registrarse en el giro correspondiente el porcentaje, monto y fecha de vigencia de la condonación, además del número de la citada Resolución.
- c) La condonación operará al momento de emitirse el giro.

VII.- GIROS INFRACCIONALES QUE NO ACCEDEN AL PAGO DE UN IMPUESTO

Respecto de los giros emitidos por el Servicio, por concepto de multas por infracciones tributarias, que no acceden al pago de un impuesto, y que por ley no pueden ser condonados ni sometidos a convenio por el Servicio de Tesorerías, sin perjuicio de las potestades propias de los Directores Regionales al conocer del caso particular, se proponen los siguientes criterios generales:

- a) Respecto de los giros que no sean pagados dentro del período que señala el Capítulo IV de esta Circular, se sugiere una condonación de hasta un 50% sobre el monto de la multa si el giro tiene una antigüedad igual o menor a veinticuatro meses contados desde la fecha de su emisión. Si se trata de giros cuya antigüedad sea mayor a veinticuatro meses contados desde la fecha de emisión, se sugiere una condonación de hasta un 40%.
- b) La condonación debe concederse sujeta a la condición del pago íntegro de la deuda no condonada dentro del plazo referido en el Capítulo IV de esta instrucción. El contribuyente pierde la condonación si la deuda no es pagada, en su totalidad, dentro del plazo al que se la condiciona.

- c) Los contribuyentes deberán solicitar la condonación al Director Regional correspondiente a la jurisdicción de su domicilio, o al Director de Grandes Contribuyentes o al Subdirector de Fiscalización, según corresponda, si el giro respectivo ha sido emitido por las unidades de la dependencia de estos últimos.
- d) La condonación se otorgará mediante Resolución de la autoridad competente y deberá registrarse en el giro correspondiente el porcentaje, monto y fecha de vigencia de la condonación, además del número de la citada Resolución.

VIII.- CONDONACION EN EL CASO DE DEUDAS POR CONCEPTO DE IMPUESTO TERRITORIAL

- a) En el caso de deudas por concepto de impuesto territorial, sin perjuicio de las facultades de las autoridades competentes al conocer del caso particular, se considera apropiado ejercer la facultad establecida en el artículo 53 del Código Tributario, de condonación de los intereses penales para cada cuota en mora, sobre la base de los montos siguientes, como criterio de general aplicación:
- 1) Condonación de hasta un 45% en el caso de deudas con un atraso en su pago de hasta un año.
 - 2) Condonación de hasta un 40% en el caso de deudas con un atraso en su pago superior a un año y menor o igual a dos años.
 - 3) Condonación de hasta un 35% en el caso de deudas con un atraso en su pago superior a dos años.
- b) La condonación debe concederse sujeta a la condición de ser pagada la deuda no condonada dentro del plazo referido en el Capítulo IV de esta instrucción. Por consiguiente, el contribuyente perderá la condonación si la deuda no es pagada en su totalidad dentro del período de vigencia de la misma.
- c) Los contribuyentes deberán solicitar la condonación al Director Regional correspondiente a la jurisdicción de su domicilio, a través de los medios de que disponga el Servicio.
- d) La condonación se otorgará mediante Resolución del Director Regional y deberá registrarse en el giro correspondiente el porcentaje, monto y fecha de vigencia de la condonación, además del número de la citada Resolución.

IX.- CONDONACIÓN A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS

Las solicitudes de condonación a que se refiere la presente Circular que sean presentadas a través de los medios a que se refiere el artículo 4 bis de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, dispuestos por éste para tal fin, serán conocidas por el Subdirector de Fiscalización, quién actuará de conformidad con sus potestades legales y con esta política, respecto de los pagos en línea que se efectúen a través de la oficina virtual del Servicio en Internet.

X.- SUPERVISIÓN

Con la excepción de las condonaciones otorgadas de conformidad con lo previsto en el Capítulo precedente, para el adecuado y oportuno ejercicio del deber de supervisión que compete a esta Dirección, mensualmente, las autoridades competentes para conceder condonaciones respecto de los recargos legales a que se refiere esta Circular, deberán remitir un informe a la Dirección, según el formato que se adjunta como Anexo a la presente Circular.

El informe deberá remitirse dentro de los primeros 15 días corridos de cada mes, y se referirá a las condonaciones otorgadas en el mes inmediatamente anterior.

El Gabinete del Director, derivará los informes recibidos a la Subdirección de Estudios, la cual se encargará de mantener una estadística actualizada sobre la materia.

La Dirección podrá requerir un informe detallado respecto de casos particulares en que ello se estime necesario.

XI.- VIGENCIA

La presente Circular comenzará a regir a contar de su publicación, en extracto, en el Diario Oficial.

XII.- DEROGACIÓN DE INSTRUCCIONES ANTERIORES

Derogase a contar de la publicación de la presente Circular en el Diario Oficial las Circulares 42, de 03 de agosto de 2006, 60, de 24 de septiembre de 2010 y 64, de 12 de octubre de 2010.

3. Cumplimiento obligaciones de inscripción en el RUT, aviso inicio actividades, etc todo a partir de la vigencia de la ley N° 20.659. (Circular N° 23.4.2013)

I. INTRODUCCIÓN

El 08 de Febrero del 2013 se publicó, en el Diario Oficial, la Ley N° 20.659, que estableció un nuevo Régimen Simplificado de constitución, modificación y disolución de sociedades comerciales. Dicha ley tiene como principal objetivo facilitar y estimular la creación de empresas a través de un solo trámite y sin mayor costo, permitiendo a los contribuyentes constituir, modificar, transformar, fusionar, dividir, terminar o disolver sus sociedades, de manera rápida y cómoda, a través de un portal electrónico, que es público y gratuito, administrado por el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo denominado “*Registro de Empresas y Sociedades*” (en adelante Registro). El Decreto N° 45 del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, reglamentario de dicha Ley, se publicó en el Diario Oficial del día 28 de marzo del mismo año.

La presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones relativas a la forma de cumplir con las obligaciones de “Inscripción al Registro Rol Único Tributario”, de dar el “Aviso de Iniciación de Actividades”, y de “Aviso de Modificaciones y/o Actualización de Información”, con motivo de las sociedades comerciales que se creen, modifiquen y disuelvan bajo el amparo de esta ley.

II. INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO RUT

1.1 Dónde y Cómo se debe realizar la solicitud del RUT

La solicitud de inscripción en el Rol Único Tributario (RUT), tratándose de la constitución de personas jurídicas acogidas a esta nueva ley, se entenderá efectuada por el solo hecho de suscribir el formulario respectivo que realizan el constituyente, socios o accionistas, a través del portal web del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, y que se incorpora para dichos efectos en el Registro.

Hecho lo anterior, en forma simultánea, a través del mismo portal, el Servicio asignará un RUT a la persona jurídica que se constituya mediante dicho régimen, desplegando un mensaje que indicará el número respectivo de éste. Para dicho efecto, el comprobante provisorio de Cédula RUT estará disponible en el mismo sitio web del Registro, debiendo el representante o mandatario autorizado presentar dicho comprobante al momento de efectuar el retiro de la Cédula RUT definitiva, en la unidad del Servicio correspondiente al domicilio tributario. Este retiro podrá efectuarse a partir de los 30 días hábiles siguientes a la fecha de emisión del comprobante.

1.2 Quién debe solicitar la inscripción en el RUT

Dado que la solicitud de inscripción en el RUT, está directamente relacionada con el proceso de constitución de sociedades acogidas a la Ley N° 20.659, dicho trámite deberá ser efectuado por los respectivos suscribientes.

2. AVISO DE INICIO DE ACTIVIDADES

2.1 Socios o Representantes Legales que soliciten inmediatamente Inicio de Actividades

Los socios o representantes legales que constituyan una sociedad acogida a la citada Ley, podrán optar por efectuar el trámite de Aviso de Inicio de Actividades, inmediatamente después de su constitución. Para dicho efecto, el mensaje en el que se despliega el número de RUT asignado, contendrá un enlace al portal del Servicio, en el cual los suscribientes podrán impetrar dicha solicitud.

El Servicio, a través de sus sistemas informáticos, verificará que la persona que realice dicho trámite corresponda a un socio o representante de la sociedad previamente constituida. El ingreso al Portal del Servicio se efectuará a través de la clave secreta o del Certificado Digital que identifique al suscribiente.

2.2 Socios o Representantes Legales que soliciten Inicio de Actividad con posterioridad a la constitución de la sociedad

Los contribuyentes que no realicen el inicio de actividades en la forma descrita en el punto anterior, podrán optar por efectuar dicho trámite a través del sitio web del Servicio, www.sii.cl, sección de Registro de Contribuyentes. El socio o representante legal deberá ingresar mediante su respectiva clave secreta o identificándose con su Certificado Digital.

Los contribuyentes podrán, asimismo, efectuar dicho trámite en la unidad del Servicio correspondiente a su domicilio, conforme a las instrucciones vigentes.

2.3 Personas Jurídicas que, conjuntamente, al Inicio de Actividades, requieran solicitar Timbraje de Documentos

Conforme a las instrucciones vigentes, los contribuyentes que, conjuntamente, con el inicio de actividades, soliciten Timbraje de Documentos Tributarios, podrán hacerlo de la siguiente forma:

a) Tratándose de la emisión de documentos electrónicos: Ingresando al Portal web Mipyme del Servicio. El respectivo Representante legal deberá identificarse mediante Certificado Digital, rigiendo al efecto las instrucciones contenidas en la Resoluciones Ex. SII N° 45 del 01 de Septiembre del 2003, y N° 86, del 01 de Septiembre del 2005.

b) Tratándose de la autorización de Facturas de Inicio: En la unidad correspondiente al domicilio, conforme a las instrucciones contenidas en la Resolución Ex. SII N° 12 del 01 de Febrero del 2011.

Los contribuyentes que no utilicen estas opciones, deberán solicitar el timbraje respectivo en la unidad correspondiente a su domicilio, conforme a instrucciones contenidas en la Circular N° 19, del 11 de Mayo de 1995, y en la Circular N° 14 del 13 de Marzo de 1995.

3. AVISO DE MODIFICACIONES Y/O ACTUALIZACIÓN DE INFORMACIÓN

Conforme a lo establecido en el artículo 14 de la Ley N° 20.659, las personas jurídicas acogidas a dicha ley sólo pueden ser modificadas, transformadas, fusionadas, divididas, terminadas y disueltas, mediante la suscripción del formulario respectivo, según el acto que haya de celebrarse, y su incorporación en el Registro. En dichos casos, la suscripción de los respectivos formularios debe ser realizada por el titular o, en su caso, por quienes sean los titulares de los derechos sociales o acciones emitidas con derecho a voto al tiempo de celebrarse dicho acto, o por sus

apoderados o representantes legales, debiendo para tales efectos sujetarse a lo señalado en el Título III de la ley referida.

Para efectos administrativos, sin embargo, dependiendo del tipo de información de que se trate, para los efectos de dar cumplimiento al artículo 68 del Código Tributario, toda modificación de los datos o antecedentes relativos a las personas jurídicas acogidas a lo dispuesto en la Ley N° 20.659, se efectuará mediante el cumplimiento de las solemnidades legales en el mismo sitio web del Registro o bien, en la unidad del Servicio correspondiente al domicilio. No obstante lo anterior, en ciertos casos, sólo se puede dar cumplimiento a dicha obligación mediante la presentación de los antecedentes respectivos en la unidad correspondiente, al tenor de las instrucciones vigentes contenidas en la Circular N° 17, de 1995, sus complementos y modificaciones.

3.1 Modificaciones que sólo se efectúan en el Registro

Las modificaciones de la información o antecedentes de que trata el presente punto, y que sólo se pueden efectuar a través del portal web del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, incorporándose para dichos efectos en el Registro, se pondrán en conocimiento del Servicio, en forma automática, una vez suscrito el respectivo formulario de modificación por el constituyente, socios o accionistas.

Dichas modificaciones son las siguientes:

- Cambio de Razón Social o Nombre de Fantasía;
- Ingreso, Retiro o Cambio de socios o accionistas; nuevos aportes de capital, modificación en el porcentaje de participación en el capital y/o utilidades;
- Disminución de Capital. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario, efectuada la suscripción del formulario de modificación que implique una disminución de capital, junto con su anotación en el Registro, se generará automáticamente una solicitud de autorización al Servicio, la cual será respondida en línea; esto, sin perjuicio de las acciones de fiscalización que posteriormente efectúe el Servicio.
- Cambio de Representantes;
- Cambio de Actuación de Representantes;
- División de Sociedades, sin perjuicio de las acciones de fiscalización que posteriormente efectúe el Servicio.

3.2 Modificaciones que deben ser informadas sólo en el Servicio

Las modificaciones a la información o antecedentes de que trata el presente punto, por estar referidas a trámites o actuaciones administrativas que son competencia exclusiva del Servicio de Impuestos Internos, conforme a las normas contenidas en el Código Tributario y demás leyes especiales, sólo se pueden efectuar a través del portal web de este Servicio o bien, mediante la presentación del formulario 3239 en la unidad correspondiente al domicilio del contribuyente.

Dichas modificaciones son las siguientes:

- Cambio de Domicilio;
- Modificaciones a la actividad o Giro declarado;
- Apertura, cambio o cierre de sucursal;
- Modificación Domicilio Postal y Domicilio Urbano.

Para los efectos previstos en este punto, la obligación de dar aviso al Servicio deberá cumplirse dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes a la fecha de la respectiva modificación.

3.3 Reglas aplicables en caso de modificación que implique la transformación, fusión, terminación o disolución de personas jurídicas que deben ser efectuadas en el Registro

Tratándose de los casos de transformación, fusión, terminación o disolución de personas jurídicas que realizan el constituyente, socios o accionistas, adicionalmente, a la suscripción del formulario de modificación respectivo, en el portal web del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, se requerirá la presentación del Formulario 3239 en la unidad correspondiente al domicilio del contribuyente, junto con el resto de la documentación pertinente, de acuerdo a las instrucciones, plazos y sanciones contenidas en la Circular N°17 del 10 de Mayo de 1995, y sus modificaciones. Dichas modificaciones son las siguientes:

- Fusión de Sociedades por creación o por absorción;
- Transformación de Sociedades y
- Disolución y Término de Sociedades.

Sin perjuicio de lo anterior, en el caso de la Disolución y Término de Sociedades, el contribuyente, en forma previa a la suscripción referida, deberá solicitar el Término de Giro ante el Servicio, de acuerdo a las instrucciones contenidas en la Circular N° 66 del 29 de Octubre de 1998.

Para los efectos previstos en este punto, la obligación de presentar el formulario 3239 y documentación respectiva ante el Servicio, deberá cumplirse dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes a la fecha de la respectiva modificación en el Registro.

4. APLICACIÓN DE LAS INSTRUCCIONES EN CASO DE MIGRACIÓN DE RÉGIMEN

Las presentes instrucciones también serán aplicables a aquellas personas jurídicas que, habiéndose constituido de conformidad a las leyes propias que las establecen y regulan, opten por migrar al Régimen Simplificado de constitución, modificación y disolución de sociedades comerciales que establece la Ley N° 20.659.

Tratándose de personas jurídicas que se constituyan al amparo del mencionado Régimen Simplificado, y que opten por migrar al sistema general establecido en la ley aplicable a la persona jurídica respectiva, para efectos de su modificación, transformación, fusión, división, terminación y disolución, regirán las instrucciones vigentes que, al efecto, ha impartido este Servicio.

5. TRÁMITES ASOCIADOS AL SANEAMIENTO Y RECTIFICACIÓN DE ERRORES U OMISIONES EN EL REGISTRO

Las modificaciones asociadas a la suscripción de Formularios de Saneamiento y de las Solicitudes de Rectificación que presenten los contribuyentes, al amparo de las normas contenidas en el Párrafo IV “De la Rectificación de Errores u Omisiones y del Saneamiento” del Decreto N° 45, de 2013, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, reglamentario de la Ley N° 20.659, se pondrán en conocimiento del Servicio, en forma automática, una vez suscrito el respectivo formulario por el constituyente, socios o accionistas y/o tramitada favorablemente la rectificación por el administrador de dicho Registro.

6. NORMAS SUPLETORIAS

Salvo en lo especialmente previsto en la presente Circular, regirán las actuales instrucciones vigentes relativas a las obligaciones de “Inscripción al Registro Rol Único Tributario”, “Aviso de Iniciación de Actividades”, y de “Aviso de Modificaciones y/o Actualización de Información”, contenidas en Circular N° 31 del 01 de Junio de 2007, Circular N° 7 del 22 de Enero de 2008, Circular N° 17 del Mayo de 1995, Circular N° 14 del 13 de Marzo de 1996, Circular N° 27 del 14

de Mayo de 2003, Resolución Ex. N° 55 del 30 de Septiembre de 2003, y cualquier instrucción que las complemente o modifique.

7. VIGENCIA

Las instrucciones impartidas a través de esta Circular regirán a partir del día de su dictación.

4. Tratamiento tributario a la devolución de capital. (Oficio. N° 699, DE 10.04.2013)

I.- ANTECEDENTES.

Señala que representa a una sociedad de responsabilidad limitada, cuyos socios hace 3 años, acordaron efectuar un aumento de capital estatutario mediante la capitalización de utilidades financieras acumuladas desde la suma de \$500 millones de pesos a \$800 millones. En ese momento la sociedad no poseía utilidades acumuladas registradas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), ni en el Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT).

Indica que en la actualidad la empresa mantiene las mismas condiciones señaladas y que realizará una devolución de capital, con cargo al capital señalado en los estatutos, por la suma de \$300 millones.

Al respecto, solicita un pronunciamiento sobre:

a) El tratamiento tributario aplicable a la parte de la devolución de capital de la sociedad compuesto por las utilidades financieras capitalizadas. Consulta particularmente, si a la parte de la devolución que se efectuará con cargo a las utilidades financieras capitalizadas le afecta el tratamiento tributario de un ingreso no constitutivo de renta, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17, N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), o si por el contrario, reviste la naturaleza jurídica de un retiro en exceso del FUT, el cual posterga su tributación hasta el ejercicio en que se produzcan utilidades tributables conforme al artículo 14, A), N° 1, letra b), de la LIR.

b) Ante la existencia de utilidades financieras capitalizadas en el capital de la sociedad y en el entendido que éstas revistan la naturaleza jurídica de un retiro en exceso de FUT, en el caso de la devolución del capital planteada, consulta: ¿Qué se entenderá retirado primero, el capital estatutario o las utilidades financieras capitalizadas? Si se acuerda disminuir el capital por la suma de \$300 millones, ¿constituye una devolución del capital estatutario o de las utilidades financieras capitalizadas?

II.- ANÁLISIS.

1.- El N°7, del artículo 17 de la LIR, dispone que las rentas retiradas, en este caso mediante una devolución de capital, deben ser imputadas en primer término a las utilidades tributables capitalizadas o no y posteriormente a las utilidades de balance o financieras retenidas en exceso de las tributables. Una vez agotadas estas últimas, dicha disminución de capital podrá imputarse a otras cantidades no afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional, como los ingresos exentos, no constitutivos de renta, o rentas afectas al impuesto de primera categoría en carácter de único, todas debidamente registradas en el FUNT, para finalmente imputar la devolución al capital propiamente tal y sus reajustes, los que según se ha indicado, no constituyen renta para efectos tributarios.

2.- La letra b), del N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se refiere al concepto de retiro en exceso, estableciendo que los retiros que se efectúen en exceso del FUT que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los impuestos Global Complementario o Adicional, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en el N° 3, letra a), de dicho artículo y si las utilidades tributables de ese ejercicio no fueran suficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso, el remanente se entenderá retirado en el ejercicio subsiguiente en que se produzcan utilidades tributables y así sucesivamente.

3.- De esta manera, una devolución de capital que resulta imputada a utilidades financieras capitalizadas, por inexistencia de tributables acumuladas en la empresa, adquiere el carácter de retiros en exceso, cantidades que se gravarán con los impuestos Global Complementario o Adicional, en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en el artículo 14, A), N° 3, a) de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a lo anterior, a continuación se resuelven sus consultas:

a) Si la sociedad de personas efectúa una devolución formal de capital y ésta resulta imputada a utilidades financieras capitalizadas, ésta adquiere el carácter de retiros en exceso y no el de un ingreso no constitutivo de renta. La tributación de dichas cantidades, se producirá en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en el artículo 14, A), N° 3, a) de la LIR.

b) De acuerdo a lo indicado, la devolución de capital imputada a utilidades financieras adopta el carácter de retiro en exceso, debiendo éste afectarse con impuesto en la oportunidad señalada en la letra anterior.

5. Tratamiento tributario de las sumas pagadas por opciones de compra para adquirir vehículos que forman parte del activo realizable de una empresa. (Oficio N° 829 de 23.04.13)

I.- ANTECEDENTES.

Señala que el tratamiento tributario de las sumas pagadas por opciones de compra de vehículos que forman parte del activo realizable de una empresa, fue analizado por este Servicio en el Oficio N° 2.454, de 2001.

Solicita se aclare el tema, teniendo en cuenta que los activos intangibles no pueden formar parte del costo directo de los bienes adquiridos, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). Al respecto, señala que la LIR restringe el concepto de costo, al de costo directo, conformado por el precio de adquisición, según la factura, contrato o convención, y en este caso, el precio pagado al dueño y arrendador de los bienes muebles objeto del contrato de leasing no incluye lo pagado al arrendatario por el derecho de opción, hecho reconocido por este Servicio expresamente cuando ha señalado que lo pagado por opciones de compra en contratos de leasing constituyen costo de dicho derecho, y no el costo de bien, por lo que, como todo costo, deberá llevarse a resultados cuando el derecho pierda su valor.

En atención a lo expuesto, solicita confirmar que las sumas pagadas por las opciones para adquirir bienes arrendados en virtud de un contrato de leasing deben ser tratadas como un activo intangible para efectos tributarios, por lo que no es posible que formen parte del costo del activo realizable, y dichas sumas se deben llevar a resultado tributario mediante su castigo en el

momento en que el derecho se enajene o se acredite que el mismo ha perdido todo su valor, lo que por ejemplo ocurrirá cuando se ejerza la opción, debiendo castigarse mediante la respectiva deducción de la renta líquida imponible.

II.- ANÁLISIS.

De acuerdo a los antecedentes aportados, la empresa adquirió el derecho a ejercer la opción de compra de vehículos que forman parte de su activo realizable, mediante la celebración de un contrato de cesión de aquel derecho y posteriormente fue ejercida tal opción.

En relación con esta materia, se evidencia que la situación planteada por el recurrente es similar a la expuesta en el Oficio N° 2.454 de 2001 de este Servicio, en el sentido que las sumas pagadas por la empresa permiten adquirir el derecho a ejercer la opción de compra del bien arrendado y en consecuencia, tales sumas deben ser tratadas como una inversión efectiva que debe activarse y ser calificada como un activo intangible para efectos tributarios.

Ahora bien, atendido su carácter de activo intangible, es indudable que dichas sumas sólo podrán cargarse al resultado tributario mediante su castigo, en el momento en que el derecho se enajene, o bien, cuando se acredite que el mismo ha perdido todo su valor para la empresa que realizó la inversión, lo que ocurre en la situación analizada cuando se ejerce la opción, atendido que se extingue el referido derecho.

III.- CONCLUSIÓN.

Se confirma en todas sus partes lo dispuesto en el Oficio N° 2.454 de 2001 de este Servicio.

En la situación planteada, las sumas pagadas para la adquisición del derecho de opción, corresponden a una inversión efectiva que debe activarse y ser calificada como un activo intangible para efectos tributarios.

Dichas sumas sólo podrán cargarse al resultado tributario, mediante su castigo en el momento en que tal derecho se enajene, o bien, cuando se acredite que el mismo ha perdido todo su valor para la empresa que realizó la inversión, lo que ocurre en la situación analizada cuando se ejerce la opción, atendido que se extingue el referido derecho.

6. Reorganización de una Corporación. (Oficio N° 840 de 25.04.2013)

I.- ANTECEDENTES.-

Plantea que ha recibido una consulta de los apoderados de una corporación de derecho privado, en la que requieren la confirmación del criterio contenido en el Oficio N° 2.923, de 02.11.98, de este Servicio, en sentido que éste se encuentra vigente y es aplicable al caso que exponen.

Expresan que la corporación que representan, es propietaria de bienes de diversa naturaleza que utilizan en el desarrollo de su giro, ligado al rubro salud. Ella requiere efectuar una serie de inversiones con el fin de expandirse, para lo cual están evaluando el ingreso de nuevos inversionistas, lo que no es posible dada su actual estructura, toda vez que desde un punto de vista jurídico y de negocios, resulta inviable el ingreso de terceros. En razón de ello, evalúan implementar un proceso de reorganización empresarial mediante el cual la corporación aportará sus activos a la constitución de una sociedad o mediante un aumento de capital en una sociedad preexistente, al costo tributario en que se encuentren registrados en la corporación. Para ello,

requieren tener certeza que el aporte de activos en la forma indicada, es susceptible de acogerse a lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario, e invocan el Oficio N° 2.923, de 1998, de este Servicio, cuya ratificación solicitan.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe señalar en primer término que en la época en que se dictó el Oficio N° 2.923, de 1998, no existían los actuales incisos 4° y 5° del artículo 64 del Código Tributario, referidos a reorganizaciones empresariales, los cuales fueron incorporados a ese texto, en virtud de la Ley N°19.705, del 20 de diciembre de 2000, y si bien antes existían instrucciones sobre la materia, éstas estaban contenidas en la Circular 68, de 1996, existiendo algunas diferencias en el texto de ambas.

Ahora bien, las instrucciones de este Servicio sobre lo dispuesto en el inciso 5°, del Código Tributario, se encuentran contenidas en la Circular N° 45 de 2001, la cual, en lo pertinente, establece que:

“2.- Nuevo inciso quinto incorporado al artículo 64 del Código Tributario:

a. Este inciso establece que tampoco se aplicarán las facultades de tasación que contempla el artículo 64 del Código Tributario en el siguiente caso:

a.1) Cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta individual, societaria o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley de la Renta, y siempre que dichos procesos de reorganización cumplan los siguientes requisitos:

a.1.1) Que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad;

a.1.2) Que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante;

a.1.3) Que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante; y

a.1.4) Que los valores se asignen en la respectiva junta de accionistas o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.”

Como se puede apreciar de las instrucciones transcritas, para que no resulten aplicables las normas sobre tasación de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario, se requiere que exista una empresa aportante, pudiendo ésta ser una empresa individual, societaria o contribuyente del artículo 58, N° 1 de la LIR.

Ahora bien, dado que una corporación de derecho privado, constituida al amparo de las normas del Título XXXIII, del Libro I del Código Civil, se entiende como “*la unión estable de una pluralidad de personas, que persigue fines ideales o no lucrativos*”¹, ésta no podría ser catalogada como una empresa individual, una sociedad o un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR.

¹ En Tratado de Derecho Civil, Tomo I, Parte preliminar y general. Arturo Alessandri y otros. Editorial Jurídica de Chile. 7ª Ed. 2010.

III.- CONCLUSIÓN.

Teniendo presente que lo indicado en el Oficio 2.923 de 1998, en lo relativo a la aplicación de la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario, no se encuentra vigente atendida la incorporación del inciso 5° a dicha norma legal con posterioridad a la dictación del referido Oficio; el concepto de empresa que ha tenido a la vista con anterioridad este Servicio; y que una corporación no es asimilable para estos efectos, a una empresa individual, a una sociedad o a un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, se concluye que no es posible aplicar las normas de excepción contenidas en el inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario, al caso del aporte de activos que efectúe una corporación en la constitución de una nueva sociedad, o bien, en el aumento de capital de una preexistente.

7. Hecho gravado con IVA en caso arriendo de un inmueble construido por un tercero en terreno ajeno. (Oficio N° 823 de 23.04.2013)

I.- ANTECEDENTES:

En la presentación recibida en esta Dirección Nacional se plantea la situación de la Sociedad XX, la cual construirá con materiales de su propiedad un edificio en un terreno perteneciente a la Sociedad YY.

Se expone que ambas sociedades celebrarán un pacto denominado “Retención de Dominio” sobre el edificio construido por XX en el terreno perteneciente a la Sociedad YY, de manera que el dominio de la construcción no se radique en la Sociedad YY en su calidad de dueña del terreno, manteniendo la propiedad de lo construido la Sociedad XX.

Por lo anterior, en opinión del recurrente, el dominio de lo construido no pasaría al dueño del terreno sino que lo detentaría la Sociedad XX.

Una vez concluida la construcción, la Sociedad XX cedería en arrendamiento el edificio amoblado a la Sociedad YY. A su vez, la Sociedad XX tendría la opción de comprar el terreno a la Sociedad YY una vez terminado el contrato de arrendamiento suscrito.

Expresa el recurrente, que el edificio formaría parte del activo fijo de XX, puesto que no se verificaría el ánimo de haber sido construido para su venta, de acuerdo con lo afirmado por este Servicio en el Oficio N°26, del año 2006.

En relación con lo anteriormente expuesto, solicita que se confirmen los siguientes criterios señalados a continuación:

- 1.- El contrato mediante el cual la Sociedad XX cede en arrendamiento el edificio amoblado construido en un terreno de la Sociedad YY a esta última, se encontraría afecto al Impuesto al Valor Agregado.
- 2.- La Sociedad XX podría solicitar la devolución del remanente de crédito fiscal mediante el mecanismo del Art. 27 bis del Decreto Ley N°825, de 1974, una vez transcurridos 6 meses desde la construcción del edificio, atendido que la edificación ingresaría como un bien del activo fijo en la contabilidad de la Sociedad XX.

II.- ANÁLISIS:

1.- Antes de analizar cada una de las consultadas formuladas, primeramente se debe establecer si una edificación construida en un terreno ajeno, mediando una convención con el propietario del terreno, constituye un bien de naturaleza mueble o inmueble.

Sobre el particular, el Art. 568 del Código Civil define inmueble, finca o bienes raíces como aquellas cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro, como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios y los arboles.

En este sentido, en opinión de la doctrina, los edificios son siempre bienes inmuebles, cualquiera sea la persona que los haya construido, dado que la ley no exige que dicha persona sean el propietario del terreno².

2.- En materia estrictamente tributaria y específicamente en lo que respecta a la primera consulta expuesta, relativa a la aplicación del hecho gravado del Art. 8 letra g) del Decreto Ley N°825, de 1974 al arrendamiento de la edificación amoblada por parte de la Sociedad XX a la Sociedad YY, cabe señalar que la mencionada disposición grava con Impuesto al Valor Agregado el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, y de todo tipo de establecimiento de comercio.

Se desprende de la disposición citada que el hecho gravado establecido en la norma pende de una situación objetiva, a saber, que el inmueble cuyo uso o goce se cede temporalmente cuente con instalaciones o maquinarias que permitan desarrollar una actividad industrial o comercial aun cuando el arrendatario en el hecho no las desarrolle, o bien, que el inmueble en cuestión se arriende dotado de muebles, lo que, según los antecedentes expuestos, en la especie se verificaría.

3.- Sobre la segunda consulta planteada, se puede señalar que el Art. 27 bis del Decreto Ley N°825, de 1974, faculta a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y a los exportadores que tengan remanente de crédito fiscal determinado de acuerdo a las normas del Art. 23 y siguientes del mismo Decreto Ley, acumulado durante seis o más períodos tributarios consecutivos como mínimo, que se haya originado en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo, o en servicios que deban integrar el valor de costo de éstos, a imputar dicho remanente al pago de cualquier tributo fiscal o gravamen aduanero u optar por que dicho remanente le sea reembolsado por Tesorería, de acuerdo al procedimiento que esa misma norma establece.

Uno de los requisitos esenciales que debe concurrir para que opere esta franquicia, es que los bienes cuya adquisición originó el remanente de crédito fiscal, sean del activo fijo del contribuyente que solicita la devolución.

Cabe mencionar que de acuerdo con la técnica contable, el concepto de activo fijo comprende aquellos bienes de la empresa construidos o adquiridos con el ánimo de ser usados en forma

² Arturo Alessandri R., Manuel Somarriva U., Antonio Vodanovic H., *“Tratado de Derecho Civil, Tomo II”*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1998, pp.33 y 34.

permanente en la explotación de la empresa o negocio, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación.

Con respecto a la propiedad de la edificación, considerando que en el caso bajo análisis ésta se encuentra emplazada en un terreno ajeno, cabe precisar que el criterio sostenido por este Servicio, para efectos tributarios, específicamente respecto de la devolución establecida en el Art. 27° bis, es que las partes en ejercicio de la autonomía de la voluntad son libres para determinar la propiedad de los bienes construidos³. De esta forma, en el caso analizado, no obstante encontrarse la edificación emplazada en un terreno de la Sociedad YY, el dominio de la construcción lo mantendría la Sociedad XX en virtud de lo estipulado en el pacto "Retención de Dominio".

Adicionalmente, los bienes corporales, sean éstos muebles o inmuebles, adquiridos con ánimo de ser arrendados clasifican como bienes del activo inmovilizado de la empresa que los cede en arrendamiento, independientemente que, en forma eventual, dichos bienes sean posteriormente vendidos porque ya no son susceptibles de ser arrendados debido a su deterioro u obsolescencia⁴.

Por lo anteriormente expuesto, atendido que la Sociedad XX se reputa propietaria del edificio, el que fue construido con la intención de cederlo en arrendamiento amoblado, hecho por cierto hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado, y no para negociarlo, revenderlo o ponerlo en circulación, dicha edificación calificaría como un bien del activo fijo de la Sociedad XX.

Finalmente, los seis o más períodos tributarios consecutivos deben empezar a contar desde el primer mes en que exista un remanente de Impuesto al Valor Agregado soportado en la adquisición del inmueble, lo que en el caso de una construcción por suma alzada, de conformidad con lo prescrito por el Art. 1996 del Código Civil, ocurriría una vez terminada la obra y aprobada por el que la ordenó, emitiendo el certificado de recepción correspondiente.

III.- CONCLUSIÓN:

Respecto de la primera consulta planteada, atendido que se indica claramente por el recurrente que se suscribirá un contrato de arrendamiento sobre una edificación amoblada, de acuerdo con lo dispuesto por el Art. 8° letra g) del Decreto Ley N°825, de 1974, el arrendamiento de la referencia se encontraría gravado con Impuesto al Valor Agregado, debiendo recargarse en la operación el tributo correspondiente, sin perjuicio de que por tratarse de una situación que requiere de una verificación en terreno cabe dentro de la competencia del Director Regional respectivo.

En relación con la segunda consulta, se informa que el edificio reuniría los requisitos para ser considerado como un bien del activo fijo de la Sociedad XX, pudiendo en consecuencia dicha Sociedad solicitar la devolución del remanente de crédito fiscal originado en la construcción del referido inmueble, acumulado durante seis o más períodos tributarios consecutivos desde la fecha de su adquisición, en los términos y condiciones expresados en el Art. 27 bis del Decreto Ley N°825, de 1974.

³ Oficio N° 4.441 del 23 de septiembre del año 2004.

⁴ Oficio N°360 del 12 de febrero del año 2007.

Se hace presente que la validación de los elementos de hecho y derecho expresados en la consulta, son materia de los procesos e instancias de fiscalización que corresponda.

Sin perjuicio de lo anterior, si luego de haber obtenido la recuperación del remanente de crédito fiscal a través del mecanismo del Art. 27 bis, la Sociedad XX en cualquiera de los períodos tributarios siguientes ejecutare operaciones exentas o no gravadas con Impuesto al Valor Agregado, deberá restituir el exceso obtenido correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas que realice, hasta que la recuperación anticipada se encuentre saldada.

IV. Jurisprudencia Judicial

1. Diferencia entre knowhow y servicios técnicos ante el Impuesto Adicional (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 3.04.2013, rol 7634-11)

Se trata de la diferencia que se produjo entre el SII y el contribuyente, en cuanto a que los servicios prestados por una empresa extranjera a una chilena para el contribuyente constituían una asesoría y conforme a las normas del artículo 59 deben tributar con un 20% a lo que el SII contradijo pues estimó que era know how con tributación del 30%

La Corte Suprema resolvió que, de acuerdo al contrato, se trataba de asesoría, afirmando entre otros que “ Conforme a la situación fáctica, la sentencia impugnada razonó que los contratos que han originado las liquidaciones reclamadas no contienen prestaciones consistentes en la cesión de derechos inmateriales, entre ellos, Know How, sino que, por el contrario, se está frente a servicios especializados que presta una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, convicción que se ve reafirmada en la ponderación de la prueba testifical rendida por la reclamante”.

ESTUDIO JURIDICO
PEREZ DONOSO
FUNDADO 1912

EUGENIO PEREZ DONOSO
FRANCO BRZOVIC GONZALEZ
LINDOR PEREZ CALDERON
SERGIO A. PEREZ CALDERON
JUAN SEBASTIAN REYES PEREZ
PATRICIO MORALES AGUIRRE
GUSTAVO PRICE RAMIREZ
FRANCISCO FONTECILLA LIRA
ZARKO LUKSIC SANDOVAL

MIGUEL LEIGHTON PUGA
JOSE LUIS SANTA MARIA ZAÑARTU
GONZALO ASPILLAGA HERRERA
SERGIO RODRIGUEZ BORDALI
MARIA MAGDALENA BRZOVIC ORREGO
ANGELO ZAMUR CABALLERO
ALVARO CRUZ NOVOA
PEDRO VIDAL QUIJADA

RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO ABRIL 2013

En el mes de marzo se publicaron dos Circulares de interés. La primera referida a la interpretación extensa de los denominados Beneficios tributarios a I+D. (Circular 19 de 15.04.2013), y la Circular 21 sobre política de condonación de intereses y sanciones pecuniarias.

En este último caso se entregan las normas sobre condonación y su procedimiento, lo que es respuesta, entre otros, al los casos de condonaciones conocidos públicamente.

Se aprecia que es más restrictivo y reglamentario de la normativa anterior.

En la interpretación administrativa se mantienen los criterios sobre devolución de capital, sumas pagadas por opción de compra para adquirir vehículos que forman parte del activo realizable de una empresa, la reorganización de una corporación en la cual no le dan el carácter de Empresa en materia tributaria, y finalmente el hecho gravado con IVA en un inmueble construido en propiedad ajena que lo da en arrendamiento.

En materia judicial destacamos el fallo de la I Corte Suprema la que en sede al contrato celebrado entre una empresa chilena con una extranjera, en que la última le presta servicios, la Corte falla en favor del contribuyente quién demostró que era asesoría y no KnowHow, lo que modificaba la tasa de retención del impuesto Adicional del 30% al 20%, cuando se trataba de asesorías.

Franco Brzovic G