

## BOLETIN TRIBUTARIO JUNIO 2013

### I. Leyes.

No hay en materia tributaria.

### II. Proyectos de ley

No hay

### III. Circulares, resoluciones y jurisprudencia administrativa.

1. Actualiza normas sobre precios de transferencia. (Circular N° 29 de 14 junio de 2013)
2. Procedimiento para solicitar autorización del método de prorrateo en caso de gastos comunes a ingresos renta, exentos, etc. (Resolución N° 66 de 21 de junio de 2013)
3. Establece procedimiento para la presentación y tramitación de solicitudes de rectificación de precios de transferencia conforme al N° 8 artículo 41 LIR (Resolución N° 67 de 21 junio de 2013)
4. Imparte instrucciones sobre procedimiento de suscripción de acuerdos anticipados de precios de transferencia, de acuerdo al artículo 41, N° 7 de la LIR. (Resolución NQ 68 de 21 de junio de 2013)
5. Efecto de la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido en exceso conforme al inciso 1° artículo 74, N° 4 LIR. (Oficio NQ 1268 de 11 junio de 2013)
6. Presunción de habitualidad en la enajenación de un bien raíz. (Oficio N° 1269 de 11 de junio de 2013)
7. Tratamiento tributario al mayor valor en la enajenación de ADR's. (Oficio N° 1307 de 14 de junio de 2013)
8. Oportunidad en que debe considerarse como ingreso la remuneración pactada en un contrato de suministro y licencia. (Oficio N° 1308 de 14 de junio de 2013)
9. Requisitos para acogerse al artículo 14 bis. Caso I (Oficio N° 1346 de 20 de junio de 2013)
10. Requisitos para acogerse al artículo 14 bis. Caso II (Oficio N° 1346 de 20 de junio de 2013)
11. Vigencia de las normas del Código Civil en materia tributaria. (Oficio N° 1278 de 12 de junio de 2013)
12. Si debe o no exigirse por el Notario el pago contribuciones. (Oficio N° 1329 de 18 de junio de 2013)

### III. Jurisprudencia judicial.

#### Desarrollo

### III. Circulares, resoluciones y jurisprudencia administrativa

1. Actualiza normas sobre precios de transferencia. (Circular N° 29 de 14 junio de 2013)

#### **I.- INTRODUCCION.**

En el Diario Oficial de 27 de septiembre de 2012, se publicó la Ley 20.630, (en adelante indistintamente la “Ley”) la que entre otras materias, introdujo modificaciones a las normas sobre precios de transferencia contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) los precios de transferencia son “los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos y propiedad intangible, o provee servicios a empresas asociadas”<sup>1</sup>.

El concepto de precios de transferencia supone que las operaciones o transacciones son transfronterizas, esto es, cualquiera que se celebre entre un contribuyente domiciliado, residente o establecido en Chile, con otra u otras partes relacionadas, que no se encuentren domiciliadas, residentes o establecidas en Chile.

Las normas de precios de transferencia facultan a este Servicio a impugnar los valores declarados por los contribuyentes y fijar los valores normales de mercado, siguiendo los procedimientos y metodologías establecidos en la Ley.

El ejercicio de las facultades de impugnación o establecimiento de precios, valores o rentabilidades en materia de precios de transferencia requiere de la concurrencia de los siguientes elementos

La existencia de operaciones transfronterizas;

- Que las operaciones o transacciones transfronterizas se efectúen entre partes relacionadas;
- Que los precios o valores de las referidas operaciones o transacciones transfronterizas no se ajusten a los valores normales de mercado, esto es, los valores que habrían pactado partes independientes.

La presente Circular tiene por objeto establecer la posición de este Servicio en relación a las nuevas normas de precios de transferencia incluidas en la LIR por la Ley, en particular, el nuevo artículo 41 E de la LIR.

#### **INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.**

##### **1. Facultades otorgadas a este Servicio.**

De conformidad a la Ley, respecto de las transacciones y operaciones que se señalarán en la presente Circular, este Servicio está facultado para:

- a) Impugnar precios, valores o rentabilidades fijados.
- b) Establecer precios, valores o rentabilidades en caso de no haberse fijado.

## **2. Situaciones respecto de las cuales este Servicio puede ejercer las facultades señaladas.**

Este Servicio puede impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, en las siguientes situaciones:

**a)** Operaciones transfronterizas, efectuadas por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile, con partes relacionadas en el extranjero.

Se entiende por operaciones transfronterizas, cualquier operación entre un contribuyente domiciliado, residente o establecido en Chile, con otra u otras partes que no se encuentre domiciliado, ni residente o establecido en Chile, y siempre que entre ambas partes, exista relación.

Para estos efectos se entiende que un contribuyente se encuentra establecido en Chile, cuando una persona natural sin domicilio ni residencia en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes en los términos dispuestos por el artículo 38 y 58 N° 1 de la LIR.

Cabe indicar que la expresión “operaciones transfronterizas” es amplia y tiene por finalidad aplicar el principio del precio, valor o rentabilidad normal de mercado a todo tipo de operaciones entre partes relacionadas, incluyendo aquellas que digan relación con el traspaso de todo tipo de funciones, activos o riesgos que tengan algún valor para partes independientes en circunstancias comparables.

En definitiva, el ejercicio de las facultades de impugnación o establecimiento de precios o valores podrá ejercerse cuando respecto de la operación realizada se den copulativamente las siguientes dos condiciones:

**i)** La operación se haya realizado entre el contribuyente domiciliado, residente o establecido en Chile, con partes relacionadas en el extranjero;

**ii)** Los precios, valores o rentabilidades de la operación, no se hayan ajustado o sean distintos a los precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

Tales circunstancias deben verificarse al momento en que se celebre la operación y se establezca el precio, valor o rentabilidad de ésta.

**b)** Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios efectuadas por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile, cuando en virtud de ellas, se haya producido a cualquier título o sin título alguno, el traslado de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país, desde Chile a un país, o territorio listado<sup>3</sup>.

De conformidad a la Ley, respecto de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios, el ejercicio de las facultades de impugnación o establecimiento de precios o valores está sujeta a un juicio de mérito del Servicio. En efecto, señala la Ley que el ejercicio de las referidas facultades requiere que, a juicio del Servicio:

**i)** En virtud de tales operaciones, se haya producido a cualquier título o sin título alguno, el traslado de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país, desde Chile a un país o territorio listado; y

**ii)** Se estime que, de haberse efectuado el traslado de los bienes o las actividades entre partes independientes, se habría pactado un precio, valor o rentabilidad normal de mercado, o bien, los fijados serían distintos a los que establecieron las partes.

### **3. Concepto de precios, valores o rentabilidades normales de mercado.**

#### **3.1 General.**

Se entiende por precios, valores o rentabilidades normales de mercado, *“los que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables”*.

Las operaciones entre partes relacionadas y entre partes independientes son comparables si no existe diferencia alguna que afecte sustancialmente al factor elegido para aplicar la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o si es posible proceder a los ajustes necesarios para eliminar los efectos sustanciales que provoquen esas diferencias.

La Ley indica que se considerarán, a los efectos de efectuar la comparabilidad, a título de ejemplo, las características de los mercados relevantes; las funciones asumidas por las partes, las características de los bienes o servicios contratados y cualquier otra circunstancia razonablemente relevante. Como se desprende del texto legal, las circunstancias señaladas se refieren a algunos de los factores que deben tomarse en cuenta en un análisis de comparabilidad para efectos de precios de transferencia.

#### **3.2 Análisis de comparabilidad.**

Con el fin de realizar un análisis de comparabilidad que permita determinar los precios, valores o rentabilidades normales de mercado, esto es, los que partes independientes hubiesen acordado u obtenido respecto de una determinada operación o grupo de operaciones (cuando proceda agregarlas), es útil tener presente los factores de comparabilidad que se indican en las Guías OCDE sobre Precios de Transferencia (Guías OCDE) y que representan la práctica internacional en materias de precios de transferencia. Estos factores son:

**a) Características de los bienes o de los servicios:** Las diferencias en las características específicas de los bienes o de los servicios pueden explicar las diferencias en su precio, valor o rentabilidad normal de mercado, por lo que estas características pueden ser útiles en la determinación de la comparabilidad entre operaciones realizadas entre partes relacionadas y operaciones realizadas entre partes independientes.

Entre las características cuya consideración puede resultar útil se encuentran, en el caso de transferencias de bienes tangibles, sus características físicas, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta. En el caso de prestaciones de servicios, la naturaleza y el alcance de los servicios; y en el caso de activos intangibles, la forma de la operación, (por ejemplo, el otorgamiento de una licencia o su venta), el tipo de activo (por ejemplo, patente, marca o conocimientos prácticos –*know how*-), la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del bien.

**b) Análisis Funcional:** En las operaciones comerciales entre dos empresas independientes, la remuneración refleja normalmente las funciones desempeñadas por cada parte (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos). Por lo tanto, para determinar si son comparables entre sí operaciones realizadas entre partes relacionadas y operaciones realizadas entre partes independientes, es necesario realizar un análisis funcional.

Este análisis funcional pretende identificar y comparar las actividades con trascendencia económica, las funciones ejercidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes involucradas en la operación. A estos efectos, puede resultar útil comprender la estructura y organización del grupo y cómo estos influyen en el contexto en el que opera el contribuyente. También será relevante conocer los derechos y las obligaciones jurídicas de los contribuyentes en el ejercicio de sus funciones.

**c) Cláusulas contractuales:** En las operaciones efectuadas a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, las cláusulas contractuales definen generalmente, de forma expresa o implícita, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y resultados entre las partes. En este sentido, el examen de los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional. Las cláusulas de una operación se pueden encontrar, en el contrato escrito, en la correspondencia y en las comunicaciones entre las partes. Cuando no consten por escrito las condiciones contractuales entre las partes, habrá que deducirlas de su conducta y de los principios económicos que normalmente rigen las relaciones entre empresas independientes.

**d) Circunstancias Económicas:** Los precios, valores o rentabilidades normales de mercado pueden variar entre mercados diferentes incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas no presenten diferencias que incidan significativamente en los precios, o que se puedan realizar los ajustes apropiados.

Resulta esencial identificar el mercado o los mercados considerando los bienes y servicios alternativos disponibles. Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: su localización geográfica; su dimensión; el grado de competencia y la posición competitiva relativa de compradores y vendedores; la disponibilidad (el riesgo) de bienes y servicios alternativos; los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas, si son relevantes; el poder adquisitivo de los consumidores, la naturaleza y alcance de la reglamentación del mercado; los costos de producción, incluyendo los costos del trabajo y del capital; los costos de transporte; el nivel de mercado (por ejemplo, venta al por menor o al por mayor); la fecha y el momento de la operación, etc.

**e) Estrategias empresariales:** Estas atienden un gran número de aspectos propios de la empresa como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la valoración de los cambios políticos, la duración de los acuerdos, así como cualesquiera otros factores que influyen en la gestión cotidiana de la empresa, como podría por ejemplo ser las estrategias de penetración de mercados, dentro de un periodo de tiempo razonable.

### **3.2 Agregación de operaciones realizadas entre partes relacionadas.**

Si un contribuyente lleva a cabo, en iguales o similares circunstancias, dos o más operaciones con partes relacionadas que están íntimamente conectadas desde un punto de vista económico o que forman parte de un conjunto de operaciones cuyo análisis no puede hacerse separadamente de una manera fiable, dichas operaciones pueden agregarse a fin de realizar un análisis de comparabilidad y aplicar el método de precios de transferencia más apropiado a las circunstancias del caso.

### **3.3 Rango de precios, valores o rentabilidades normales de mercado.**

Puede suceder que la aplicación del método más apropiado conduzca a un rango de cifras, ya sea precio o márgenes, en el que todas ellas sean relativamente igual de fiables. En estos casos, las diferencias entre las cifras incluidas en el rango pueden deberse a que, en general, la aplicación del principio del precio, valor o rentabilidad normal de mercado permite sólo una aproximación a las condiciones en las que hubieran operado empresas independientes. Es posible también que los diferentes puntos del rango reflejen el hecho de que empresas independientes que realicen operaciones comparables, en circunstancias igualmente comparables, pueden no establecer exactamente el mismo precio o valor u obtener la misma rentabilidad para la operación.

Tal como lo indican las Guías OCDE, puede ocurrir también que, a pesar de haber hecho todo lo posible para excluir los puntos con menor grado de comparabilidad, se llegue a un rango de cifras respecto de las que se considere que, teniendo en cuenta el proceso utilizado para seleccionar los comparables y las limitaciones de la información que se tiene sobre ellos, siguen conteniendo algunos defectos en la comparabilidad que no puede identificarse o cuantificarse, y que por tanto, no son susceptibles de ajuste. En estos casos, si en el rango se ha obtenido a través de un número importante de observaciones, las herramientas estadísticas que permiten estrecharlo tomando como referencia la tendencia central (por ejemplo, el rango intercuartil u otros percentiles) pueden ayudar a mejorar la fiabilidad del análisis.

Si el precio, valor o rentabilidad pertinente que se obtiene en una operación entre partes relacionadas (o de un conjunto de operaciones agregadas) se encuentra fuera del rango de precios, valores o rentabilidades normales de mercado, el Servicio podrá hacer un ajuste de precios de transferencia, y dicho ajuste se deberá efectuar al punto del rango que mejor refleje las circunstancias del caso en cuestión.

#### **4. Normas de relación.**

Como se ha señalado, para la aplicación de las normas de precios de transferencia se requiere que las partes de las operaciones y/o transacciones se encuentren relacionadas entre sí. La LIR establece lo que debe entenderse por relacionado para los efectos de las normas de precios de transferencia.

Se considerará que el contribuyente domiciliado y residente en Chile, se encuentra relacionado con la contraparte en el exterior en los siguientes casos:

**a)** Cuando una de las partes participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de la otra;

**b)** Cuando una misma persona o personas participen directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de ambas partes, entendiéndose todas ellas relacionadas entre sí;

**c)** Cuando las operaciones sean realizadas entre una agencia, sucursal o cualquier otra forma de establecimiento permanente con su casa matriz; con otros establecimientos permanentes de la misma casa matriz; con partes relacionadas de esta última y establecimientos permanentes de aquéllas;

**d)** Cuando, existiendo o no una relación directa o indirecta entre las partes, las operaciones se lleven a cabo con partes residentes, domiciliadas, establecidas o constituidas en un país o territorio listado, salvo que dicho país o territorio suscriba con Chile un acuerdo que permita el intercambio de información relevante para los efectos de aplicar las disposiciones tributarias, que se encuentren vigentes;

**e)** Las personas naturales se entenderán relacionadas entre sí, cuando entre ellas sean cónyuges o exista parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive; y

**f)** Entre los intervinientes, cuando una parte lleve a cabo una o más operaciones con un tercero que, a su vez, lleve a cabo, directa o indirectamente, con un relacionado de aquella parte, una o más operaciones similares o idénticas a las que realiza con la primera, cualquiera sea la calidad en que dicho tercero y las partes intervengan en tales operaciones.

## 5. Métodos de precios de transferencia.

El Servicio, para los efectos de impugnar los precios, valores o rentabilidades respectivos, en los casos u operaciones a que se refiere la norma, debe citar al contribuyente<sup>4</sup>, para que éste aporte todos los antecedentes que sirvan para comprobar que sus operaciones con partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o considerando rentabilidades normales de mercado, para lo cual la norma señalada ha establecido los siguientes métodos:

**a) Método de Precio Comparable no Controlado:** Es aquel que consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de los bienes o servicios, considerando el que hayan o habrían pactado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables.

El método de precio comparable no controlado compara el precio de bienes o servicios transferidos en una operación realizada entre partes relacionadas con el precio de bienes o servicios transferidos en una operación realizada entre partes independientes, en circunstancias comparables. La existencia de diferencias entre estos dos precios puede ser indicativa de que las condiciones acordadas por las partes relacionadas no cumplen con el principio del precio o valor normal de mercado, lo cual facultaría al Servicio para ajustar el precio o valor asignado a tales operaciones.

Una operación realizada entre partes independientes es comparable a una operación efectuada entre partes relacionadas, para los fines de la aplicación del método precio comparable no controlado si alguna de las siguientes condiciones se cumple:

i. Ninguna de las diferencias, de existir, entre las operaciones que se están comparando o entre las empresas que llevan a cabo tales operaciones pueden afectar de manera significativa el precio en condiciones de mercado.

ii. En caso de existir diferencias entre los comparables, es factible realizar ajustes precisos y razonables que eliminen los efectos de tales diferencias.

El método de precio comparable no controlado puede ser aplicado sobre la base de las operaciones realizadas por el contribuyente con empresas independientes (“comparables internos”) o sobre la base de las operaciones entre otras partes independientes (“comparables externos”).

El método de precio comparable no controlado es aplicable para todo tipo de operaciones. Sin embargo, la exigencia de comparabilidad para su correcta aplicación es alta, dado que cualquier diferencia podría afectar el precio de la operación sin existir la posibilidad de realizar ajustes precisos que eliminen tales diferencias.

Este método es más apropiado de aplicar respecto de:

Venta de materias primas negociadas en un mercado abierto, siempre y cuando la operación realizada entre partes relacionadas y la o las operaciones realizadas entre partes independientes se lleven a cabo en circunstancias comparables, y en concreto en el mismo nivel del proceso de comercialización (por ejemplo, venta a una empresa de producción secundaria o de montaje, a un distribuidor, a un minorista, etc.), y

Algunas operaciones financieras, tales como préstamos de dinero.

El precio de mercado para este tipo de operaciones (como los precios de materias primas o las tasas de interés) suele ser información de dominio público.

**b) Método de Precio de Reventa:** Consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de los bienes o servicios, considerando el precio o valor a que tales bienes o servicios son posteriormente revendidos o prestados por el adquirente a partes

independientes. Para estos efectos, se deberá deducir del precio o valor de reventa o prestación, el margen de utilidad bruta que se haya o habría obtenido por un revendedor o prestador en operaciones y circunstancias comparables entre partes independientes. El margen de utilidad bruta se determinará dividiendo la utilidad bruta por las ventas de bienes o prestación de servicios en operaciones entre partes independientes. Por su parte, la utilidad bruta se determinará deduciendo de los ingresos por ventas o servicios en operaciones entre partes independientes, los costos de ventas del bien o servicio.

Este método sería de mayor utilidad cuando se aplica a actividades de venta y de comercialización, como las de un distribuidor. En algunas ocasiones, el margen de reventa (o margen del precio de reventa) del revendedor en la operación con una parte relacionada se puede determinar tomando como referencia el margen de reventa obtenido por el propio revendedor sobre artículos comprados y vendidos en operaciones con partes independientes (comparables internos). En otras ocasiones, el margen del precio de reventa se puede determinar tomando como referencia el margen del precio de reventa realizado por empresas independientes en operaciones con otras partes independientes.

Es más fácil determinar un margen del precio de reventa apropiado cuando el revendedor no añade un valor sustancial al producto. Asimismo, el margen del precio de reventa es más exacto cuando se ha obtenido poco tiempo después de que el revendedor adquiriera los bienes.

**c) Método de Costo más Margen:** Consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a una parte relacionada, a partir de sumar a los costos directos e indirectos de producción, sin incluir gastos generales ni otros de carácter operacional, incurridos por tal proveedor, un margen de utilidad sobre dichos costos que se haya o habría obtenido entre partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. El margen de utilidad sobre costos se determinará dividiendo la utilidad bruta de las operaciones entre partes independientes por su respectivo costo de venta o prestación de servicios. Por su parte, la utilidad bruta se determinará deduciendo de los ingresos obtenidos de operaciones entre partes independientes, sus costos directos e indirectos de producción, transformación, fabricación y similares, sin incluir gastos generales ni otros de carácter operacional.

Este método es de mayor utilidad cuando, por ejemplo:

En la venta a una parte relacionada, cuando el fabricante (vendedor) no aporta activos intangibles únicos y de valor en su producción, y no asume ningún riesgo inusual, o

Cuando la operación entre partes relacionadas consiste en prestar servicios en los cuales el prestador del servicio no aporta ningún activo intangible único y de valor y no asume ningún riesgo inusual.

**d) Método Transaccional de Márgenes Netos:** Consiste en determinar el margen neto de utilidades, esto es considerando gastos administrativos y de ventas incluyendo depreciaciones y amortizaciones, que corresponde a cada una de las partes en las transacciones u operaciones de que se trate, tomando como base el que hubiesen obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. Para estos efectos, se utilizarán indicadores operacionales de rentabilidad o márgenes basados en el rendimiento de activos, márgenes sobre costos o ingresos por ventas, u otros que resulten razonables.

Algunos de los indicadores financieros más utilizados en la aplicación de esta metodología son:

**i. Margen operativo sobre costos y gastos**, el cual mide el valor que agrega una actividad económica, es decir la utilidad o el resultado operativo que se obtiene de dicha actividad después de cubrir costos de explotación y gastos de administración y operación general, sobre los costos de explotación y gastos operativos.

**ii. Margen operativo**, el cual mide el resultado o la utilidad generada, después de cubrir los costos de explotación y los gastos de administración y operación general, sobre las ventas.

**iii. Retorno sobre activos**, el cual mide el rendimiento de una actividad en relación a los activos utilizados en ésta.

**iv. Retorno sobre el capital empleado**, el cual mide el rendimiento de una operación con base en el capital empleado.

**v. Razón Berry**, el cual mide el resultado o la utilidad a nivel bruto de una operación, con relación a sus gastos operativos (de administración y ventas).

El margen neto bajo el principio del precio, valor o rentabilidad normal de mercado, que obtiene el contribuyente como resultado de una o más operaciones celebradas con una o más partes relacionadas se puede determinar tomando como referencia el margen neto que el mismo contribuyente obtiene en operaciones realizadas con partes independientes (comparables internos), o tomando como referencia el margen neto obtenido por una empresa independiente en operaciones comparables (comparables externos).

En términos generales, el indicador financiero seleccionado debe reflejar el valor de las funciones realizadas por la parte examinada, tomando en cuenta los activos empleados y los riesgos asumidos; ser razonablemente independiente del proceso de fijación de los precios de transferencia, es decir, que se debe basar en datos objetivos (tales como las ventas realizadas entre partes independientes), y no en datos relacionados a la remuneración de operaciones efectuadas entre partes relacionadas; y, asimismo, para su correcta aplicación se debe contar con información fiable y suficiente.

Cuando se aplica el método del margen neto de la operación, la comparabilidad funcional es más importante que la comparabilidad de los productos.

**e) Método de División de Utilidades:** Consiste en determinar la utilidad que corresponde a cada parte en las operaciones respectivas, mediante la distribución entre ellas de la suma total de las utilidades obtenidas en tales operaciones. Para estos efectos, se distribuirá entre las partes dicha utilidad total, sobre la base de la distribución de utilidades que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables.

El método de división de utilidades consiste, en primer lugar, en identificar las utilidades generadas en las operaciones realizadas entre partes relacionadas que han de repartirse entre tales partes (utilidades conjuntas). Las utilidades conjuntas puede ser el monto total de las utilidades obtenidas de las mencionadas operaciones, o las utilidades residuales que representen la utilidades que no se ha podido atribuir a ninguna de las partes mediante la aplicación de alguno de los métodos de precios de transferencia descritos anteriormente, tales como las utilidades provenientes de intangibles únicos de gran valor.

En segundo lugar, estas utilidades conjuntas se reparten entre las partes relacionadas en función de una base económica válida que se aproxime al reparto que se hubiera esperado entre partes independientes. Esta base económica válida puede fundamentarse en información de mercado independiente (por ejemplo, acuerdos de *joint venture* entre partes independientes) o en información interna. La relevancia de la información interna dependerá de los hechos y las circunstancias relevantes de cada caso, pudiendo incluir, por ejemplo, criterios de reparto basados en ventas, gastos en investigación y desarrollo, gastos de explotación, activos o número de trabajadores de las empresas relacionadas.

**f) Métodos residuales:** Cuando atendidas las características y circunstancias del caso no sea posible aplicar alguno de los métodos mencionados precedentemente, el contribuyente podrá determinar los precios o valores de sus operaciones utilizando otros métodos que razonablemente permitan determinar o estimar los precios, valores o rentabilidades normales de mercado que hayan o habrían acordado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. A tales metodologías la Ley le ha asignado el nombre de “Métodos residuales” y podrían incluir, por ejemplo, la aplicación de métodos de flujos de caja descontado en algunos casos de valoración de empresas o en algunas situaciones sobre transferencia de activos intangibles.

Considerando que la aplicación de “métodos residuales” es de carácter excepcional, el contribuyente en tales casos calificados deberá justificar las características y circunstancias especiales de las operaciones que no permiten aplicar los otros métodos mencionados precedentemente.

El contribuyente deberá emplear el método que sea más apropiado, considerando las características y circunstancias del caso en particular.

Para estos efectos, se deberán tener en consideración las ventajas y desventajas de cada método; la aplicabilidad de éstos en relación al tipo de operaciones y a las circunstancias del caso; la disponibilidad de información relevante; la existencia de operaciones comparables y de rangos y ajustes de comparabilidad.

## **6. Estudios o informes de precios de transferencia.**

El contribuyente puede acompañar, sin perjuicio de los demás antecedentes que puedan ser requeridos en la instancia de fiscalización respectiva, un estudio de precios de transferencia que dé cuenta de la determinación de los precios, valores o rentabilidades de sus operaciones con partes relacionadas.

La aplicación de los métodos o la presentación de los estudios, es sin perjuicio de la obligación del contribuyente de mantener a disposición de este Servicio, la totalidad de los antecedentes en virtud de los cuales se han aplicado tales métodos o elaborado dichos estudios.

El Servicio podrá requerir información a autoridades extranjeras, respecto de las operaciones que sean objeto de fiscalización por precios de transferencia.

## **7. Ajustes de precios de transferencia, tributación y liquidación de impuestos respectiva.**

Cuando el contribuyente no acredite que la o las operaciones con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, esto es, cuando la determinación de los precios o valores asignados a tales operaciones no se ajustan a alguno de los métodos señalados precedentemente, la Ley faculta a este Servicio a determinar fundadamente los precios, valores o rentabilidades fijados en la respectiva convención, y

practicar la liquidación de impuestos o los ajustes que correspondan sobre las diferencias que se determinen.

**A) Determinación de los precios, valores o rentabilidades normales de mercado por parte del Servicio.**

Si el contribuyente no logra acreditar que la o las operaciones con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, conforme a los antecedentes y/o informes acompañados en el proceso de fiscalización respectivo, previa Citación, este Servicio determinará fundadamente, para los efectos de la LIR, tales precios, valores o rentabilidades, utilizando los medios probatorios aportados por el contribuyente y cualesquiera otros antecedentes de que disponga, incluyendo aquellos que hayan sido obtenidos desde el extranjero, aplicando al efecto los métodos de precios de transferencia establecidos en la Ley.

**B) Tributación sobre las diferencias que se determinen, y liquidación de impuestos o ajustes de precios de transferencia.**

Cuando este Servicio establezca los precios, valores o rentabilidades normales de mercado para la o las operaciones incorporadas en la Citación respectiva, y éstos resulten diferentes a los utilizados por el contribuyente, ya sea por corresponder a un menor costo, gasto o desembolso o a un mayor ingreso o utilidad del contribuyente domiciliado o residente en Chile, dicha diferencia se afectará como una mayor utilidad de dicho contribuyente en el ejercicio en que realizó tales operaciones, gravándose con el Impuesto Único de 35%, establecido en el inciso 1° del artículo 21 de la LIR.

De lo dicho se sigue que cuando producto de los ajustes de precios, valores o rentabilidades se determine una diferencia, ésta no afectará el cálculo de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría del contribuyente, sino que dicha cantidad sólo formará parte de la Base Imponible del Impuesto Único señalado, tributo que en su calidad de impuesto único, impide que dichas cantidades se afecten con algún otro impuesto de la LIR.

Tales cantidades, en tanto no forman parte de la RLI, no se incorporan al FUT y por tanto, su afectación con este Impuesto Único de 35%, tampoco provoca ninguna incidencia o rebaja de las sumas incorporadas o pendientes de tributación en el FUT de la empresa.

De acuerdo a lo anterior, este Servicio procederá a:

- a) Practicar la liquidación del Impuesto Único; o
- b) Autorizar al contribuyente a que efectúe los ajustes respectivos en su declaración anual de impuestos a la renta, cuando opte voluntariamente por rectificar sus declaraciones de impuestos, incluyendo la determinación de la base imponible del Impuesto Único, en los mismos términos en que hubiera procedido la liquidación del referido tributo.
- c) En los dos casos anteriores, procederá a efectuar la determinación de los reajustes, intereses y multas que correspondan, conforme a lo dispuesto en el artículo 72 de la LIR, y en los artículos 53, y 97 N° 1 o 2, del Código Tributario, según corresponda.

d) Cuando este Servicio efectúe una liquidación de impuestos sobre las diferencias que se determinen, se aplicará además una multa equivalente al 5% sobre el monto de la o las diferencias de precios, valores o rentabilidades normales de mercado, salvo que el contribuyente haya cumplido debida y oportunamente con la entrega de los antecedentes requeridos por este Servicio durante el proceso de fiscalización que corresponda, incluidos aquellos requeridos mediante la Citación. De acuerdo a lo anterior, esta multa no se aplicará cuando se acompañen a lo menos, los antecedentes que se indican en la letra C) siguiente.

**C) Antecedentes mínimos que debe aportar el contribuyente, para que no resulte aplicable la multa de 5% señalada.**

No resultará aplicable la multa señalada, cuando el contribuyente haya cumplido debida y oportunamente en el proceso de fiscalización respectivo, con la entrega de los antecedentes mínimos que se indican a continuación:

**a)** La declaración jurada, a que se refiere el N° 6, del artículo 41 E de la LIR6, así como los antecedentes que respalden o acrediten la información que se proporcione mediante esta declaración;

**b)** Los demás antecedentes que requiera este Servicio, para el examen y revisión de las declaraciones de impuestos, así como de las operaciones que deban servir para el cálculo de éste, atendida la situación particular de cada contribuyente<sup>7</sup>.

Para estos efectos, se entenderá que el contribuyente cumple oportunamente, cuando lo hace dentro de los plazos que se establezcan en el o los requerimientos o notificaciones de antecedentes, o bien, dentro del plazo a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario cuando se requiera al contribuyente mediante Citación. Asimismo, se entenderá que cumple debidamente, cuando entregue totalmente los referidos antecedentes, en la forma que los haya solicitado este Servicio, a través del requerimiento de antecedentes o la Citación, según corresponda, cuestión que se certificará en la forma dispuesta en el artículo 59 del Código Tributario.

**8. Normas sobre fiscalización, procedimiento de reclamación y obligación de declarar la información que requiera este Servicio.**

**A) Reglas generales en materia de fiscalización.**

Este Servicio podrá ejercer las facultades de fiscalización contenidas en el Código Tributario o en la Ley sobre Impuesto a la Renta, para verificar que los precios o valores pactados en operaciones entre partes relacionadas, reflejen los precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

Para estos efectos, el artículo 59 del Código Tributario<sup>8</sup>, dispone que dentro de los plazos de prescripción, este Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Agrega esta norma legal que, cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deberán ser presentados por el contribuyente, este Servicio dispondrá del plazo fatal de doce meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para alternativamente, Citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros.

Ahora bien, para efectos de impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados o acordados en las respectivas transacciones, este Servicio debe previamente Citar al contribuyente, dentro del plazo de doce meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición<sup>9</sup>.

El contribuyente tendrá un plazo de un mes, prorrogable por una sola vez, hasta por un mes más, para dar respuesta a dicha Citación, produciendo ésta el efecto de aumentar los plazos de prescripción<sup>10</sup> respecto de los impuestos que se deriven de los precios, valores o rentabilidades de las operaciones cuya comprobación se solicita.

En el respectivo procedimiento, el contribuyente debe aportar debida y oportunamente, todos los antecedentes que sirvan para comprobar que sus operaciones con partes relacionadas se

han ajustado a precios, valores o considerando rentabilidades normales de mercado, según los métodos de precios de transferencia señalados precedentemente.

Cuando este Servicio determine una diferencia entre los valores, precios o rentabilidades pactadas y los que correspondan a los normales de mercado, en la forma que establece la Ley, se procederá a practicar la liquidación de impuestos respectiva o a efectuar los ajustes que correspondan.

### **B) Información que los contribuyentes deben proporcionar a este Servicio.**

La Ley establece que deben presentar anualmente una declaración<sup>11</sup> con la información que requiera este Servicio, los contribuyentes que:

i) Se encuentren domiciliados, sean residentes o estén establecidos en Chile, y

ii) Que realicen operaciones transfronterizas con partes relacionadas, incluidas las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales.

Esta declaración debe ser presentada por los contribuyentes señalados, sea que hayan o no suscrito un Acuerdo Anticipado de Precios.

La no presentación de esta declaración, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales. Con todo, dicha multa no puede exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente o el 5% de su capital efectivo<sup>12</sup>.

La aplicación de dicha multa se someterá al procedimiento establecido en el N° 1, del artículo 165 del Código Tributario.

Si la declaración presentada fuere maliciosamente falsa, se sancionará al contribuyente con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo<sup>13</sup>.

Finalmente, cabe señalar que el contribuyente puede solicitar al Director Regional respectivo, o al Director de Grandes Contribuyentes según corresponda, por una vez, prórroga de hasta tres meses del plazo para la presentación de la citada declaración. Para que la solicitud de prórroga de dicho plazo pueda ser concedida, debe ser presentada con a lo menos una semana de anticipación al vencimiento del plazo original para presentarla. La prórroga concedida del plazo, amplía en los mismos términos, el plazo de fiscalización a que se refiere la letra a), del artículo 59 del Código Tributario.

### **C) Procedimiento de reclamación.**

El contribuyente puede reclamar de la liquidación en que se hayan fijado los precios, valores o rentabilidades asignados a la o las operaciones de que se trata y determinado los impuestos, reajustes, intereses y multas aplicadas, de acuerdo al procedimiento general establecido en el Libro III del Código Tributario.

## **9. Acuerdos Anticipados de Precios (APA<sup>14</sup>).**

### **A) Concepto.**

Con el objeto de otorgar una mayor certeza jurídica, el N° 7 del artículo 41 E de la LIR, contempla la posibilidad para los contribuyentes que realicen operaciones a que se refiere dicho artículo con partes relacionadas, puedan proponer a este Servicio un APA, a través del cual se determine y acuerde anticipadamente el precio, valor o rentabilidad normal de mercado de las operaciones a realizar.

En este sentido, un APA corresponde a un acuerdo suscrito entre un contribuyente y este Servicio, el Servicio de Aduanas, tratándose de la importación de mercancías, y otra u otras administraciones tributarias cuando así corresponda, con el objeto de fijar de manera anticipada los precios, valores o rentabilidades a los cuales se sujetarán las operaciones transfronterizas que realice el contribuyente con empresas relacionadas en el exterior, o el traslado de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país en las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que le afecten con partes relacionadas en el extranjero, durante un período de tiempo determinado.

Por consiguiente, esta norma establece un mecanismo alternativo y anticipado de fiscalización de las operaciones que los contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en el país, realicen con partes relacionadas en el exterior, permitiendo a los contribuyentes proponer a este Servicio sus criterios de fijación de los precios, valores o rentabilidades normales de mercado, a aplicar en tales operaciones por un período determinado de tiempo, los cuales en todo caso deben ajustarse a los métodos que la ley establece para la fijación de los precios de transferencia.

## **B) Forma y contenido de la solicitud para suscribir un APA y de la resolución que recaiga sobre ella.**

El contribuyente interesado en proponer un APA, debe presentar una solicitud a este Servicio en la forma y oportunidad que este Servicio establezca mediante resolución que se dictará al efecto, la cual contendrá los documentos mínimos que se deberán acompañar conjuntamente con la solicitud.

Además, se debe acompañar los demás antecedentes que requiera este Servicio, considerando las circunstancias particulares de cada contribuyente, para la acertada resolución de la solicitud respectiva.

Este Servicio deberá pronunciarse respecto de la solicitud del contribuyente, ya sea que la apruebe, concurriendo a la suscripción del acta respectiva, o bien la rechace mediante resolución, dentro de un plazo de 6 meses contado desde que el contribuyente haya entregado o puesto a disposición del Servicio la totalidad de los antecedentes que estime necesarios para resolverla.

En caso que este Servicio no se pronuncie dentro del plazo señalado, se entenderá rechazada la solicitud del contribuyente, sin perjuicio de su derecho para volver a proponer la suscripción de un APA, acompañando nuevos antecedentes que así lo justifiquen.

Para los efectos del cómputo del plazo de 6 meses antes indicado, el Jefe de la Oficina de este Servicio que conozca de la solicitud, o a quién éste haya delegado tal facultad, dejará constancia en una certificación de la entrega o puesta a disposición por parte del contribuyente de dichos antecedentes.

En caso que este Servicio, mediante resolución rechace a su juicio exclusivo la solicitud de APA, dicho rechazo no será reclamable, ni admitirá recurso alguno, sin perjuicio del derecho de reclamación o de los recursos que procedan respecto de las resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos, reajustes, intereses y multas aplicados por el Servicio en el marco de un proceso de fiscalización sobre precios de transferencia. El rechazo de la solicitud referida, podrá ser respecto de la totalidad o parte de ésta, de lo que se dejará constancia en la misma resolución.

En caso que este Servicio, acepte total o parcialmente la solicitud del contribuyente, se dejará constancia del APA en un acta de acuerdo, la que será suscrita por este Servicio y un representante del contribuyente autorizado expresamente al efecto.

En dicha acta, se debe dejar constancia de los antecedentes en que se funda, así como el plazo o período de su vigencia.

El Servicio podrá suscribir un APA en los cuales intervengan otra u otras administraciones tributarias.

En caso que el APA se refiera a la importación de mercancías, el acta de acuerdo deberá ser suscrita en conjunto con el Servicio Nacional de Aduanas. Para tal efecto, el Ministerio de Hacienda establecerá mediante resolución el procedimiento a través del cual ambas instituciones se coordinarán y resolverán sobre la materia.

### **C) Plazo de vigencia y efectos de la suscripción del APA.**

Una vez suscrita el acta de APA, éste puede ser aplicado respecto de las operaciones celebradas por el solicitante a partir del mismo año comercial en que fuere presentada la solicitud y hasta por los tres años comerciales siguientes, sin perjuicio de la facultad de este Servicio de aceptar la solicitud parcialmente, en cuyo caso se establecerá en el acta respectiva el plazo menor de vigencia que dicho APA comprenda.

Con todo, el APA puede ser prorrogado mientras éste se encuentre vigente, o renovado cuando haya concluido su vigencia, según corresponda, previo acuerdo escrito suscrito por el contribuyente, este Servicio y cuando corresponda, por el Servicio de Aduanas y la otra u otras administraciones tributarias.

Para tales efectos, el contribuyente presentará por escrito una solicitud en tal sentido dentro del plazo y con los antecedentes que se indiquen en la resolución que emita este Servicio y que fije el procedimiento de APA.

En caso que este Servicio no se pronuncie dentro del plazo de 6 meses contados desde que el contribuyente haya entregado o puesto a disposición del Servicio la totalidad de los antecedentes para resolver la solicitud de prórroga o renovación, ésta se entenderá rechazada, sin perjuicio del derecho del contribuyente para volver a proponer la suscripción de un APA, acompañando los nuevos antecedentes que así lo justifiquen.

El plazo de vigencia del APA prorrogado o renovado, puede comprender las operaciones celebradas por el solicitante a partir del mismo año comercial en que fuere presentada la solicitud de prórroga o renovación según corresponda y hasta por los tres años comerciales siguientes, sin perjuicio de que este Servicio en uso de sus facultades, pueda autorizar un plazo menor, en cuyo caso se establecerá en el acta respectiva el plazo de vigencia que dicha prórroga o renovación comprenda.

Una vez suscrito el acta del APA, su prórroga o renovación, según corresponda, y mientras se encuentre vigente conforme a lo señalado anteriormente, este Servicio no podrá liquidar a los contribuyentes que hayan concurrido a tal suscripción, diferencias de impuestos por precios de transferencia en las operaciones comprendidas en él, siempre que los precios, valores o rentabilidades sean los establecidos o declarados por el contribuyente conforme a los términos previstos en el APA, en su prórroga o renovación.

Lo anterior, en todo caso, no obsta a que el Servicio pueda en el marco del ejercicio de sus facultades de fiscalización, verificar que las operaciones señaladas se ejecuten en la forma y condiciones establecidas en el APA. Por consiguiente, la Ley no priva a este Servicio del ejercicio de las facultades normales de fiscalización que contempla el Código Tributario y la Ley sobre Impuesto a la Renta, para verificar que dichos acuerdos, contratos u operaciones, sean ejecutados en la forma señalada en la respectiva acta que contiene el APA, en especial las circunstancias esenciales en que éste se funde.

#### **D) Revocación del APA y sus efectos.**

El Servicio puede, en cualquier tiempo, dejar sin efecto el APA, así como su prórroga o renovación, cuando determine la existencia de alguna de las siguientes circunstancias, en virtud de las cuales haya aceptado la solicitud de APA:

- i) Que la solicitud del contribuyente se haya basado en antecedentes erróneos; ó
- ii) Que la solicitud del contribuyente se haya basado en antecedentes maliciosamente falsos; ó
- iii) Que hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación.

Para tal efecto, se dictará una resolución revocatoria, la que debe fundarse en una o más de las circunstancias indicadas, debiendo especificar de qué forma los antecedentes son erróneos maliciosamente falsos o han variado sustancialmente, según corresponda, detallando los antecedentes que se han tenido a la vista para tales efectos.

La resolución antes referida, regirá a partir de su notificación al contribuyente, cuando la solicitud se haya fundado en antecedentes erróneos o cuando hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación.

Cuando la revocación se funde en el carácter maliciosamente falso de los antecedentes de la solicitud, el acuerdo de precios se dejará sin efecto a partir de la fecha de suscripción del acta original o de sus renovaciones o prórrogas, cuando tales antecedentes hayan sido invocados por el contribuyente con ocasión de esta última petición.

Como consecuencia de la revocación, este Servicio puede efectuar las liquidaciones o giros de impuestos, reajustes, intereses y multas que correspondan, respecto de las operaciones celebradas a partir de la fecha de vigencia de la resolución revocatoria, a excepción de la situación descrita en el párrafo anterior.

La resolución que revoque el APA no será reclamable ni procederá a su respecto recurso alguno, ello sin perjuicio de la reclamación o recursos que procedan respecto de las resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos, reajustes, intereses y multas dictadas o aplicadas por este Servicio, como consecuencia de haberse dejado sin efecto el APA.

La resolución que revoque el APA, será comunicada además, cuando corresponda, al Servicio de Aduanas y a la o las demás administraciones tributarias respectivas.

#### **E) Renuncia al APA por parte del contribuyente.**

El contribuyente puede dejar sin efecto el APA que haya suscrito, cuando hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación.

Para estos efectos, el contribuyente debe manifestar su voluntad en tal sentido mediante la presentación de un aviso por escrito a este Servicio, en la forma que se establecerá mediante resolución.

De esta manera el APA quedará sin efecto desde la fecha del aviso, pudiendo este Servicio a partir de esa oportunidad, ejercer la totalidad de las facultades de fiscalización que le confiere la ley respecto de todas las operaciones del contribuyente.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente mantiene su derecho a proponer la suscripción de un nuevo APA, acompañando los antecedentes que así lo justifiquen.

**F) Publicación de criterios y otros antecedentes en virtud de los cuales se suscribió un APA y nómina pública de contribuyentes socialmente responsables.**

Sin perjuicio del deber de secreto que obliga a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos<sup>15</sup> sobre la cuantía o fuente de las rentas, sobre las pérdidas, gastos o cualesquiera datos relativos a ellas que figuren en las declaraciones obligatorias de los contribuyentes, éstos pueden autorizar a este Servicio, dejando constancia de ello en el acta de acuerdo respectiva, para que publique los criterios, razones económicas, financieras, comerciales, entre otras, así como los métodos en virtud de los cuales se suscribieron los APA.

Los contribuyentes que otorguen la autorización señalada, serán incluidos en una nómina pública de contribuyentes socialmente responsables que mantendrá este Servicio, cuando así se haya autorizado expresamente, cuestión que también deberá constar en el acta respectiva. La inclusión en la citada nómina, se mantendrá mientras se encuentre vigente el APA.

**G) Ejercicio de las facultades de fiscalización de este Servicio durante la vigencia de un APA.**

**a)** Cuando en ejercicio de sus facultades generales de fiscalización, este Servicio detecte infracciones y/o diferencias de impuestos respecto de las operaciones comprendidas en el APA y durante su vigencia, por incumplimiento de los términos allí establecidos, no se aplicará interés penal y multa algunos, aun cuando el contribuyente respectivo no haya autorizado su inclusión en la nómina pública de contribuyentes socialmente responsables.

Sin embargo, tratándose de infracciones susceptibles de ser sancionadas con penas corporales, será aplicable el interés penal y multa señalados, en caso que este Servicio detecte infracciones y/o diferencias de impuestos durante la vigencia del APA. En este caso, el contribuyente será además excluido de inmediato de la nómina de contribuyentes socialmente responsables cuando se encontrare incluido en ésta.

**b)** Cualquiera sea el caso, el contribuyente deberá subsanar las infracciones cometidas dentro del plazo que señale este Servicio, el que no podrá ser inferior a 30 días hábiles contado desde la notificación de la infracción.

De igual forma, deberá declarar y pagar las diferencias de impuestos determinadas, sin perjuicio de su derecho a reclamar de tales actuaciones, según sea el caso.

**c)** En caso que el contribuyente no hubiese subsanado la infracción y, o declarado y pagado los impuestos respectivos dentro de los plazos que correspondan, el Servicio girará sin más trámite los intereses penales y multas que originalmente no se habían aplicado, salvo que el contribuyente haya deducido reclamación respecto de las infracciones, liquidaciones o giros que se le hayan notificado.

En caso de haberse deducido reclamación, procederá el giro de los impuestos, reajustes, multas e intereses, según corresponda, cuando dicha reclamación no haya sido acogida por sentencia ejecutoriada o el contribuyente se haya desistido de ella.

**H) Intervención de otras administraciones tributarias en la suscripción del APA.**

La Ley establece expresamente que este Servicio puede suscribir un APA en el cual intervengan además otras administraciones tributarias, a los efectos de determinar anticipadamente el precio, valor o rentabilidad normal de mercado de las respectivas operaciones.

Podrá también requerirse la intervención de otras administraciones tributarias, cuando se trate de la prórroga o renovación de un APA, según corresponda, en cuyo caso se procederá en los mismos términos señalados anteriormente.

Cuando se deje sin efecto un APA, sea por revocación del mismo, o bien, por renuncia a éste, se informará de tal circunstancia a la administración tributaria que haya intervenido en la suscripción, prórroga o renovación del APA.

#### **I) Deber de secreto.**

Las actas de los APA y los antecedentes en virtud de los cuales han sido suscritos, quedarán amparados por el deber de secreto<sup>16</sup> y su infracción se sancionará conforme a la ley<sup>17</sup>.

#### **J) Sanciones por la presentación de antecedentes maliciosamente falsos.**

La presentación de antecedentes maliciosamente falsos en una solicitud de APA que haya sido aceptada total o parcialmente por este Servicio, será sancionada con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo Lo anterior, sin perjuicio de la facultad de este Servicio de dejar sin efecto el APA respectivo.

#### **10. Ajuste correspondiente.**

Con el objeto de atenuar los posibles efectos de doble tributación que se pueden presentar como consecuencia de los ajustes por precios de transferencia que realicen otras administraciones tributarias, la Ley contempla la posibilidad que el contribuyente, previa autorización de este Servicio, pueda rectificar el precio, valor o rentabilidad de las operaciones celebradas con partes relacionadas afectadas por los ajustes referidos.

El ajuste correspondiente, según se ha señalado, requiere de la autorización previa de este Servicio, la que se otorgará mediante resolución, cuando el Servicio esté de acuerdo tanto en la naturaleza como en el monto del ajuste de precios de transferencia realizado en el otro Estado y se verifique la concurrencia de los siguientes requisitos:

**a)** La administración tributaria de otro Estado, debe haber practicado un ajuste por precios de transferencia a un contribuyente domiciliado o residente en Chile o a una empresa relacionada con aquel, por operaciones en las que hubiera intervenido el referido contribuyente domiciliado o residente en Chile. Es decir, el contribuyente domiciliado o residente en Chile debe haberse visto afectado patrimonialmente por la determinación de un ajuste en un proceso de fiscalización de precios de transferencia realizado por otra administración tributaria;

**b)** Que con dicho Estado, se encuentre vigente un Convenio para evitar la doble tributación internacional que no prohíba dicho ajuste. Tal Convenio, deberá encontrarse vigente a la fecha en que se celebren las operaciones respectivas, y al momento de requerir el ajuste respectivo;

**c)** Que respecto de los ajustes efectuados por la administración del otro Estado, no se hayan deducido recursos o acciones judiciales o administrativas, ni se encuentren pendientes los plazos establecidos para su deducción;

**d)** Cuando se hayan deducido recursos o acciones judiciales o administrativas en contra de los ajustes efectuados por la administración del otro Estado, sólo procederá autorizar el ajuste correspondiente cuando éste deba considerarse definitivo en virtud de la respectiva sentencia judicial o resolución administrativa, según corresponda.

#### **Procedimiento general.**

Cumplidos los requisitos señalados, el contribuyente debe solicitar autorización previa a este Servicio, conforme al procedimiento establecido en la resolución que este Servicio emita al respecto.

Dicha solicitud debe fundarse en lo dispuesto en el N° 8, del artículo 41 E de la LIR, acompañando todos los documentos en que dicha solicitud se funde, incluyendo copia del o

los instrumentos que dan cuenta del ajuste practicado por el otro Estado. Respecto de estos ajustes, la administración del otro Estado deberá certificar que no se hayan deducido recursos o acciones judiciales o administrativas, ni se encuentren pendientes los plazos establecidos para su deducción. Además se deberá indicar la autorización específica que se solicita, los períodos y declaraciones de impuestos en que se hubiera reconocido los precios, valores o rentabilidades respecto de los cuales se efectuaron ajustes por otras administraciones tributarias, las diferencias de impuesto que resultaren a favor del contribuyente con motivo del ajuste correspondiente, así como todos los demás antecedentes que se indiquen en la resolución que este Servicio emita y que fije el procedimiento a seguir para el ajuste correspondiente.

La solicitud de rectificación y de devolución en su caso, debe ser presentada en la forma que establezca este Servicio mediante resolución, dentro del plazo fatal de 5 años, contado desde la expiración del plazo legal en que se debió declarar en Chile los resultados provenientes de las operaciones cuyos precios, valores o rentabilidades se pretenda rectificar.

El Servicio debe aplicar, respecto de las operaciones materia de la solicitud de autorización de rectificación, los métodos de precios de transferencia establecidos en la Ley a través de una fiscalización específica a tales operaciones.

Cuando el ajuste de precios efectuado por otro Estado sea estimado incompatible con las disposiciones de la LIR, incluyendo la incompatibilidad por el uso de los métodos, el Servicio deberá denegar total o parcialmente mediante resolución, la rectificación y/ o devolución solicitada por el contribuyente. En este caso, no procede recurso administrativo o judicial alguno contra la resolución denegatoria.

En caso que se autorice total o parcialmente la solicitud de rectificación y/o devolución, se debe consignar en la resolución que se dicte al efecto, la naturaleza y el monto del ajuste, así como el monto al cual asciende la devolución de la diferencia de impuestos que resulte a favor del contribuyente, cuando así corresponda.

Una vez obtenida la autorización total o parcial de este Servicio, el contribuyente puede proceder a rectificar el precio, valor o rentabilidad de las operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas, sobre la base de los antecedentes que se consignen en la resolución emitida al efecto.

### **Diferencias de impuestos a favor del contribuyente.**

Cuando con motivo del ajuste correspondiente, autorizado previamente por este Servicio, resulte una diferencia de impuestos a favor del contribuyente, éste puede solicitar su devolución, la que se autorizará cuando corresponda, conforme al procedimiento general descrito anteriormente, y para los efectos de su devolución, ésta se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al del pago del impuesto y el mes anterior a la fecha de la resolución que ordene su devolución.

## **III.- VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES LEGALES Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.**

### **1. Derogación de las normas sobre precios de transferencia contenidas en el artículo 38 de la LIR.**

El artículo 1º, N° 14 de la Ley 20.630, sustituyó el artículo 38 de la LIR, por uno nuevo, a partir del 1º de enero de 2013, de acuerdo a lo establecido en el artículo 8º de la Ley. La norma sustituida contenía entre otras materias, las disposiciones sobre precios de transferencia las cuales fueron incorporadas en el nuevo artículo 41 E de la LIR.

Ahora bien, en atención a que el artículo 1°, N° 16, letra e) de la Ley 20.630, incorporó el artículo 41 E de la LIR, a contar de la fecha de su publicación en el Diario Oficial<sup>19</sup>, las normas sobre precios de transferencia contenidas en el anterior texto del artículo 38 de la LIR, se deben entender derogadas tácitamente a contar de dicha fecha, producto de la incorporación de nuevas normas sobre la materia.

Las instrucciones sobre las normas contenidas en el nuevo artículo 38 de la LIR, se imparten mediante una Circular distinta emitida al efecto.

## **2. Vigencia del nuevo artículo 41 E de la LIR.**

De acuerdo a lo antes señalado, y conforme a lo dispuesto en el artículo 1°, N° 14, y 16 letra e), y artículo 8°, de la Ley 20.630, las nuevas normas sobre precios de transferencia, contenidas en el artículo 41 E de la LIR, rigen a contar del 27 de septiembre de 2012.

Por consiguiente, las operaciones celebradas entre partes relacionadas en los términos regulados en el nuevo artículo 41 E de la LIR, a partir de dicha fecha se regirán por las nuevas normas legales comentadas en la presente Circular.

## **3. Vigencia de las presentes instrucciones.**

La presente Circular rige a contar de su publicación en extracto en el Diario Oficial, respecto de las operaciones celebradas entre partes relacionadas a contar del 27 de septiembre de 2012.

2. Procedimiento para solicitar autorización del método de prorrateo en caso de gastos comunes a ingresos renta, exentos, etc. (Resolución N° 66 de 21 de junio de 2013)

**VISTOS:** Las facultades que me confieren los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; lo establecido en los artículos 6° letra A) N° 1, 21, 27, 35 inciso primero, 60 incisos primero y segundo, y 63 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; lo dispuesto en los artículos 14, 17 N° 8, 21, 31 y 33, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824, de 1974; las instrucciones impartidas por este Servicio, a través de la Circular N° 68, de 03 de noviembre de 2010; y

## **CONSIDERANDO:**

**1°** Que, en el cumplimiento del objetivo específico a que está llamado por la ley, le corresponde a este Servicio la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente;

**2°** Que, el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario, señala que corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto;

**3°** Que, el inciso segundo del artículo 27 del Código Tributario, establece que cuando para otros efectos tributarios sea necesario separar o prorratear diversos tipos de ingresos o de gastos y el contribuyente no esté obligado a llevar una contabilidad separada, el Servicio pedirá a éste los antecedentes que correspondan, haciendo uso del procedimiento contemplado en el artículo 63 del mismo texto legal y que, a falta de antecedentes o si ellos fueren incompletos, el Servicio hará directamente la separación o prorrateo pertinente;

4° Que, el inciso primero del artículo 63 del Código Tributario, establece que el Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse;

5° Que, conforme lo señala el numeral 6°, párrafo quinto, de las instrucciones contenidas en la Circular N° 68, de 2010, los contribuyentes pueden acreditar y justificar fehacientemente ante este Servicio, el monto o porcentaje de los gastos indicados, utilizando algún otro método o procedimiento de prorrateo o asignación de los mismos, siempre que sea previamente autorizado por la Dirección Regional o la Dirección Grandes Contribuyentes, según corresponda, mediante resolución emitida al efecto y previa validación de tal método por parte de las Subdirecciones de Fiscalización y Jurídica de este Servicio.

6° Que, de acuerdo con las instrucciones impartidas por el Servicio a través de la Circular N°68, de 2010, ya citada, para los efectos de determinar qué parte de los costos, gastos y desembolsos de utilización común, efectuados por los contribuyentes, se destinan a producir ingresos afectos al régimen general de la Primera Categoría a ingresos afectos al impuesto de Primera Categoría en Carácter de Único y a producir Rentas Exentas o Ingresos No Renta, se deberá aplicar al total de los gastos de utilización común, pagados o adeudados en el ejercicio, la proporción que represente cada uno de dichos ingresos brutos, en el total de los ingresos brutos que el contribuyente obtenga durante el mismo ejercicio.

#### **SE RESUELVE:**

1° Los contribuyentes que incurran en costos, gastos y desembolsos de utilización común, esto es, gastos destinados a producir ingresos afectos al régimen general de la Primera Categoría, Rentas Exentas, Ingresos No Renta o Ingresos Afectos al Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único, que quieran optar por utilizar un método o procedimiento de prorrateo o asignación de costos, gastos o desembolsos distinto al establecido en la Circular N° 68, de 2010, deberán solicitar, previamente, autorización a este Servicio, según el procedimiento que se establece en la presente resolución.

2° La solicitud de autorización deberá ser presentada en la Dirección Regional correspondiente al domicilio del contribuyente o en la Dirección de Grandes Contribuyentes, según el caso, mediante formulario 2117, en el cual se deberá indicar:

a) Nombre o razón social del contribuyente.

b) Número de Rol Único Tributario.

c) Domicilio con indicación de nombre y número de calle o avenida, número de oficina o departamento, comuna respectiva y casilla postal, según corresponda.

d) Nombres, apellidos y número de RUT del representante (s), cuando corresponda.

e) Número de teléfono del contribuyente y/o representante (s), cuando corresponda.

f) En el campo Materia, señalar lo siguiente: "Solicitud de método o procedimiento de prorrateo alternativo", indicando el código "VAR18".

g) Características de las actividades que realiza el contribuyente, detallando el régimen de tributación a que se encuentra afecta cada una de sus actividades.

h) Detalle de los ingresos de los distintos regímenes, costos, gastos y desembolsos de utilización común del último periodo tributario.

i) Descripción del método de prorrateo propuesto.

j) Fundamento que justifique el método o procedimiento de prorrateo propuesto y que difiere del señalado en la Circular N° 68, de 2010.

3° Los contribuyentes podrán presentar la correspondiente solicitud hasta el día 30 de septiembre de cada año. En caso que el método alternativo sea aceptado por este Servicio, podrá ser utilizado respecto de los costos, gastos y/o desembolsos de utilización común efectuados durante dicho año comercial.

Cualquier solicitud presentada con posterioridad a la fecha antes señalada, en caso de ser acogida, producirá sus efectos respecto de los costos, gastos y desembolsos de utilización común efectuados a partir del 1 de enero del año comercial inmediatamente siguiente.

4° La Resolución de autorización que emita la Dirección Regional o la Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda, previa validación de las Subdirecciones de Fiscalización y Jurídica de este Servicio, deberá contener una descripción del método que se autoriza, así como también la indicación del período a partir del cual el contribuyente deberá aplicarlo.

Una vez que el método propuesto por el contribuyente sea autorizado por este Servicio mediante resolución, será obligatoria su aplicación, mientras se mantengan las condiciones que fundamentaron su autorización.

5° El Servicio podrá revocar la autorización señalada en el resolutivo 4° anterior a contar del año comercial en que se emita la resolución revocatoria, cuando determine fundadamente que no se mantienen las condiciones que justificaron la referida autorización. Sin perjuicio de lo anterior, este Servicio podrá ejercer las facultades de fiscalización, en relación a las diferencias de impuestos que puedan determinarse en años comerciales anteriores.

6° Los contribuyentes, en cualquier momento, podrán solicitar al Director Regional o al Director de Grandes Contribuyentes, según corresponda, mediante la presentación de un formulario 2117, que se deje sin efecto la autorización otorgada en conformidad a la presente resolución, a fin de acogerse al régimen señalado en la Circular N° 68 de 2010. La resolución que se emitirá al efecto producirá sus efectos respecto de los costos, gastos y desembolsos de utilización común efectuados a partir del 1° de enero del año comercial en que se presente la referida solicitud.

7° El incumplimiento de las disposiciones establecidas en la presente resolución será sancionado de acuerdo a las normas pertinentes del Código Tributario.

8° La presente Resolución regirá a partir de la fecha de publicación, de su extracto, en el Diario Oficial.

3. Establece procedimiento para la presentación y tramitación de solicitudes de rectificación de precios de transferencia conforme al N° 8 artículo 41 LIR (Resolución N° 67 de 21 junio de 2013)

#### **VISTOS:**

Lo dispuesto en los artículos 6°, letra A) N° 1, y 60° del Código Tributario, contenido en artículo 1°, del Decreto Ley N° 830, de 1974; lo establecido en los artículos 1° y 7°, de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1°, del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; y lo establecido en el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824, de 1974; y

#### **CONSIDERANDO:**

1° Que, a este Servicio le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la Ley a una autoridad diferente.

2° Que, el N° 8 del artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que los contribuyentes podrán, previa autorización del Servicio tanto respecto de la naturaleza como

del monto del ajuste, rectificar el precio, valor o rentabilidad de las operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas en los términos del N° 1 del citado artículo, sobre la base de los ajustes de precios de transferencia que hayan efectuado otros Estados con los cuales se encuentre vigente un Convenio para evitar la doble tributación internacional que no prohíba dicho ajuste, y respecto de los cuales no se hayan deducido, ni se encuentren pendientes, los plazos establecidos para deducir recursos o acciones judiciales o administrativas. Agrega, dicha norma, que la solicitud de rectificación debe ser presentada en la forma que fije el Servicio mediante resolución, acompañada de todos los documentos en que se funde, incluyendo copia del instrumento que de cuenta del ajuste practicado por el otro Estado, y dentro del plazo de 5 años contados desde la expiración del plazo legal en que se debió declarar en el país los resultados provenientes de las operaciones cuyos precios, valores o rentabilidades se pretenda rectificar.

3° Que, corresponde a este Servicio fijar, mediante resolución, la forma de presentación y la tramitación de las solicitudes de rectificación de precio, valor o rentabilidad de las operaciones a que alude la norma citada precedentemente.

#### **SE RESUELVE:**

1° La solicitud de rectificación de un precio, valor o rentabilidad de operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas, sobre la base de un ajuste de precios de transferencia aplicado en el extranjero, para los efectos de lo dispuesto en el N° 8 del artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberá ser presentada por escrito, en la oficina de partes de la Dirección Nacional de este Servicio y dirigida al Departamento de Fiscalización Internacional dependiente de la Subdirección de Fiscalización.

2° La solicitud deberá ser acompañada de todos los documentos en que se funde la procedencia de la rectificación de los precios, valores o rentabilidades de las operaciones a que se refiere el resolutivo anterior, incluyendo copia del instrumento que de cuenta del ajuste practicado por otro Estado, a manera de ejemplo, informes de fiscalización de la respectiva administración tributaria extranjera, liquidaciones de impuestos u otros documentos oficiales mediante los cuales se determinen las obligaciones tributarias de dichos contribuyentes, respuestas o reclamos del contribuyente al proceso de determinación de la obligación tributaria realizada por la Administración Tributaria competente, pronunciamientos administrativos o judiciales sobre el caso específico en el extranjero, etc.

Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio podrá requerir al peticionario, en cualquier momento, si así lo estimare necesario, cualquier otro documento, traducción o antecedente acerca de las entidades y operaciones a que se refiere su solicitud.

3° La solicitud deberá ser presentada dentro del plazo de 5 años contados desde la expiración del plazo legal en que se debió declarar en el país los resultados provenientes de las operaciones cuyos precios, valores o rentabilidades se pretenda rectificar. En caso que sea presentada extemporáneamente, el Servicio denegará dicha solicitud, sin más trámite, mediante resolución fundada, que se notificará conforme a las reglas generales.

4° En el caso de estimarse procedente, el Servicio dictará una resolución en la que se establecerá el monto del ajuste o rectificación de los precios, valores o rentabilidades de las operaciones que deba ser aceptado, la cual se notificará conforme a las reglas generales. En caso contrario, el Servicio dictará la correspondiente resolución denegando, fundadamente, la respectiva solicitud.

5° Cuando el contribuyente solicite que se inicie un procedimiento de acuerdo mutuo, con el fin de proceder al ajuste correspondiente, de acuerdo a la disposición pertinente de un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional, el Servicio analizará el mérito y pertinencia de la solicitud. En caso de estimarse pertinente, el Servicio comunicará tal

situación al solicitante y procederá a contactarse con las autoridades competentes del otro Estado contratante a fin de iniciar el procedimiento de acuerdo mutuo.

6° Cuando con motivo del ajuste resultare una diferencia de impuestos a favor del contribuyente, y para los efectos de su devolución, el contribuyente deberá presentar una solicitud de devolución directamente en la Dirección Regional o Unidad de su domicilio, la cual deberá ser acompañada de la resolución que autorice el ajuste de precios referida en el resolutivo 4°.

7° La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Diario Oficial.

4. Imparte instrucciones sobre procedimiento de suscripción de acuerdos anticipados de precios de transferencia, de acuerdo al artículo 41, N° 7 de la LIR. (Resolución N° 68 de 21 de junio de 2013)

### **VISTOS:**

Lo dispuesto en los artículos 6°, letra A) N° 1, y 60° del Código Tributario, contenido en artículo 1°, del Decreto Ley N° 830, de 1974; lo establecido en los artículos 1° y 7°, de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1°, del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; y lo establecido en el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824, de 1974, agregado por el N° 16, letra e), del art. 1° de la Ley N° 20.630, publicada en el Diario Oficial de 27 de septiembre de 2012;

y

### **CONSIDERANDO:**

1° Que, a este Servicio le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la Ley a una autoridad diferente.

2° Que, el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta otorga al Servicio de Impuestos Internos la facultad de impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

3° Que, el N° 7 de la norma legal antes citada, establece que los contribuyentes que realicen tales operaciones con partes relacionadas podrán proponer al Servicio un acuerdo anticipado en cuanto a la determinación del precio, valor o rentabilidad normal de mercado de dichas operaciones. Agrega, dicha norma, que para estos efectos, corresponderá al Servicio, mediante resolución, establecer la forma y oportunidad en que el interesado deberá presentar una solicitud con la descripción de las operaciones respectivas, sus precios, valores o rentabilidades normales de mercado y el período que debiera comprender el acuerdo, acompañada de la documentación o antecedentes en que se funda y de un informe o estudio de precios de transferencia en que se haya aplicado a tales operaciones los métodos a que se refiere la norma legal en comento.

4° Que, en mérito a lo expuesto, corresponde a este Servicio impartir instrucciones relativas a la forma y oportunidad en que el contribuyente interesado deberá presentar la solicitud a que se refiere el art. 41 E N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

**SE RESUELVE:**

**1°** Los contribuyentes que tengan operaciones con partes relacionadas, para los efectos previstos en el artículo 41 E N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberán presentar una solicitud con la descripción de las operaciones respectivas, sus precios, valores o rentabilidades normales de mercado y el período que debiera comprender el respectivo acuerdo anticipado. Asimismo, el contribuyente deberá señalar expresamente en su solicitud, si autoriza al Servicio la publicación de los criterios, razones económicas, financieras, comerciales, entre otras, y métodos que servirán de base en un eventual acuerdo. Dicha solicitud deberá ser presentada, por escrito, en la oficina de partes de la Dirección Nacional de este Servicio y dirigida al Departamento de Fiscalización Internacional, dependiente de la Subdirección de Fiscalización.

La solicitud referida deberá ser acompañada de la documentación o antecedentes en que se funda, de acuerdo a lo mencionado en el resolutivo 2° de la presente resolución y de un informe o estudio de precios de transferencia en que se haya aplicado a tales operaciones los métodos de precios de transferencia contemplados por la ley chilena. En dicha solicitud, el interesado deberá, adicionalmente, dejar expresa constancia de la circunstancia de que las partes relacionadas a que se refieren dichas operaciones conocen y aceptan sus términos y consecuencias para los efectos de la ley chilena.

**2° Antecedentes que deben ser acompañados a la solicitud.** En particular, el solicitante, conjuntamente con su solicitud, deberá presentar los siguientes antecedentes:

a) Identificación de las personas o entidades relacionadas que vayan a realizar las operaciones a que se refiere la respectiva solicitud.

b) Identificación del período que debiera comprender el acuerdo.

c) Estructura societaria del grupo empresarial al que pertenece la empresa, incluyendo empresas matrices, controladoras, filiales, agencias o relacionadas directa o indirectamente en el exterior.

d) Balance General de 8 columnas a nivel de subcuentas en papel foliado y timbrado por el Servicio de Impuestos Internos y firmado por el Representante Legal de la entidad que requiere el acuerdo, correspondiente a los dos últimos años comerciales anteriores a la presentación de la solicitud.

e) Estados financieros auditados y sus notas explicativas de la entidad que requiere el acuerdo, si es que hubieren sido emitidos y auditados en su oportunidad, de los dos últimos años comerciales anteriores a la presentación de la solicitud.

f) Copias de contratos de las operaciones con partes relacionadas del exterior que se relacionen a la solicitud de acuerdo, así como una traducción simple en español de tales contratos si corresponde; tales como, distribución, producción, uso y goce de intangibles, operaciones financieras, prestación de servicios, entre otros.

g) Identificación de los titulares de los derechos de propiedad intelectual de las patentes, marcas u otros activos intangibles en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones relacionadas con la solicitud de acuerdo anticipado.

h) Información sobre otros acuerdos anticipados o procedimientos de acuerdo mutuo celebrados o que se encuentren en curso relativos a entidades del grupo y que se relacionen directa o indirectamente, a las operaciones relacionadas con la solicitud de acuerdo anticipado.

**3° Contenido del informe o estudio de precios de transferencia.** Para los efectos prevenidos en la presente resolución, el informe o estudio de precios de transferencia que se acompañe a la respectiva solicitud, deberá contener:

i) Descripción detallada de las operaciones objeto de la solicitud, de las funciones o actividades ejercidas, de los activos y de los riesgos asumidos por las distintas partes relacionadas que se vinculan a las operaciones del acuerdo. Adicionalmente, en caso que el contribuyente forme parte de un grupo multinacional, una descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran dicho grupo, incluyendo el lugar o lugares donde realizan las actividades.

ii) Descripción y sustentación de los supuestos y condiciones económicas de la propuesta, indicando aspectos tales como volúmenes de venta estimados, condiciones del mercado, términos de intercambio internacional, tasa de cambio y toda otra circunstancia o antecedente que se considere esencial para la propuesta.

iii) Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de valor normal de mercado.

iv) Explicación relativa a la selección del método de precios de transferencia elegido en la propuesta y del indicador de rentabilidad en su caso, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección de los mismos.

v) Criterios de selección de operaciones o empresas comparables, rangos de precios, valores o rentabilidades de las operaciones o empresas comparables y ajustes de comparabilidad realizados.

vi) Indicación del valor, precio o rentabilidad propuesta respecto de las operaciones de la solicitud.

vii) En caso de que la propuesta se vincule a un traspaso de funciones, activos o riesgos entre partes relacionadas, se deberán especificar los beneficios comerciales o económicos que la entidad chilena obtendrá como resultado de tal traspaso.

viii) Cualquier otro aspecto que el contribuyente considere relevante al análisis de las operaciones incluidas en el acuerdo.

**4° Certificación.** El Jefe del Departamento de Fiscalización Internacional, dependiente de la Subdirección de Fiscalización, dejará constancia de la entrega o puesta a disposición de la totalidad de los referidos antecedentes. Tal certificación se dará para los efectos del cómputo del plazo de 6 meses dentro del cual el Servicio se pronunciará respecto de la solicitud del contribuyente.

**5° Tramitación de la solicitud.** El Servicio analizará la solicitud pudiendo requerir del solicitante las aclaraciones pertinentes dentro del proceso de tramitación del acuerdo, así como cualquier otro dato, informes y antecedentes que tengan relación con la solicitud. Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio, a través del Departamento de Fiscalización Internacional, dependiente de la Subdirección de la Fiscalización, podrá solicitar al interesado llevar a cabo reuniones, a fin de que se precisen aspectos relativos a la solicitud de acuerdo.

**6° Plazo de la tramitación de la solicitud.** El Servicio deberá pronunciarse respecto de la solicitud del contribuyente ya sea concurriendo a la suscripción del acta respectiva o rechazándola mediante resolución, dentro del plazo de 6 meses contados desde que el contribuyente haya entregado o puesto a disposición de este Servicio la totalidad de los antecedentes que estime necesario para resolverla.

En caso que el Servicio no se pronuncie dentro del plazo legal, se entenderá rechazada la solicitud del contribuyente, pudiendo éste volver a proponer la suscripción del acuerdo.

**7° Resolución de la solicitud y suscripción de acta de acuerdo.** En caso que el Servicio acepte, total o parcialmente, la solicitud del contribuyente, sobre la base de los antecedentes aportados, el acuerdo anticipado o bien, en el caso que el contribuyente acepte la propuesta del Servicio formulada de conformidad al párrafo siguiente, se suscribirá un acta de acuerdo por el Servicio y el solicitante. Dicho acuerdo se aplicará respecto de las operaciones llevadas a cabo por el solicitante a partir del mismo año comercial de la solicitud y por los tres años comerciales siguientes, pudiendo ser prorrogado o renovado, previo acuerdo escrito suscrito por el contribuyente, el Servicio y cuando corresponda, por la otra u otras administraciones tributarias.

Sin perjuicio de lo prevenido en los párrafos anteriores, para efectos de la acertada resolución de la solicitud, el Servicio podrá proponer al interesado para su consideración, antes del plazo de 6 meses contados desde la certificación mencionada en el resolutivo 4°, una propuesta alternativa a la presentada, respecto de las operaciones objeto de su solicitud. Tal propuesta se hará por escrito y en ella se indicarán las operaciones comprendidas, una determinación del precio, valor o rentabilidad normal de mercado sobre tales operaciones, la metodología utilizada para su determinación, así como la enunciación de los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron en cuenta para la propuesta y cuya variación sustancial, puede dejar sin efecto el respectivo acuerdo, conforme lo establecido en el resolutivo 11° de la presente resolución.

**8° Contenido del acta de acuerdo.** El acta de acuerdo que será suscrita de conformidad al resolutivo anterior, deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Lugar y fecha de su formalización.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación tributaria de los contribuyentes a los que se refiere el acuerdo.
- c) Aceptación del contribuyente del contenido del acuerdo.
- d) Descripción de las operaciones a las que se refiere el acuerdo.
- e) Indicación de los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron en cuenta en el acuerdo (“asunciones críticas”) y que de modificarse pondrían fin al mismo.
- f) Indicación del precio, valor o rentabilidad normal de mercado aceptada en el acuerdo, el método y comparables utilizados a fin de determinar éstos.
- g) Períodos a los que será aplicable el acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.
- h) Constancia de la autorización, por parte del contribuyente, al Servicio para la publicación de los criterios, razones económicas, financieras, comerciales, entre otras, y métodos en virtud de los cuales se suscribió el acuerdo.

**9° Acuerdos Anticipados con Administraciones Tributarias Extranjeras.** Las solicitudes de acuerdos anticipados en las cuales intervengan administraciones tributarias extranjeras se regirán por las normas previstas en esta resolución.

Para que el acuerdo anticipado de precios incluya a autoridades tributarias extranjeras, el solicitante deberá así requerirlo expresamente en su solicitud. En tal situación, el contribuyente deberá acompañar toda la documentación enunciada en los resolutivos 1° y 2°

de la presente resolución, así como toda documentación que pudiese haber sido aportada a las autoridades tributarias extranjeras en el marco de la solicitud.

Una vez recibida la totalidad de la documentación referida, el Servicio analizará la propuesta y su mérito. De estimarlo pertinente, el Servicio se comunicará con las respectivas administraciones tributarias extranjeras, para coordinar reuniones y discutir la solicitud de acuerdo anticipado.

En caso que sea procedente, la aceptación total o parcial de la solicitud del contribuyente, se procederá a la suscripción de un acta de acuerdo la cual deberá contener los mismos requisitos enunciados en el resolutivo 8° de la presente resolución. El Servicio comunicará a las administraciones tributarias correspondientes la suscripción de dicho acuerdo.

**10° Prórroga y Renovación de los Acuerdos Anticipados.** El acuerdo anticipado podrá ser prorrogado o renovado, previo acuerdo escrito suscrito por el solicitante, el Servicio y, cuando corresponda, por las administraciones tributarias extranjeras intervinientes. Para estos efectos el solicitante deberá presentar una solicitud de prórroga por escrito, en la oficina de partes de la Dirección Nacional de este Servicio y dirigida al Departamento de Fiscalización Internacional, dependiente de la Subdirección de Fiscalización, con 6 meses de anticipación a la terminación del acuerdo originalmente suscrito.

Dicha solicitud deberá ser acompañada por los mismos documentos enunciados en los resolutivos 1° y 2° de la presente resolución, en cuanto fundamenten las razones o motivos que justifican su otorgamiento.

**11° Término de los Acuerdos Anticipados.** De acuerdo a lo establecido en el inciso 4° del N° 7 del artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el Servicio podrá, en cualquier tiempo, mediante resolución fundada, dejar sin efecto el acuerdo anticipado cuando la solicitud del contribuyente se haya basado en antecedentes erróneos, maliciosamente falsos, o hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación.

La resolución que deje sin efecto el acuerdo anticipado se notificará al interesado por parte del Servicio conforme a las reglas generales.

Tratándose de los acuerdos a que se refiere el resolutivo 9°, la resolución por la que se deje sin efecto un acuerdo anticipado será comunicada a las administraciones tributarias extranjeras cuando corresponda, de la forma más expedita posible.

La resolución antes referida, regirá a partir de su notificación al contribuyente, cuando la solicitud se haya fundado en antecedentes erróneos o cuando hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación.

Cuando la revocación se funde en el carácter maliciosamente falso de los antecedentes de la solicitud, el acuerdo de precios se dejará sin efecto a partir de la fecha de suscripción del acta original o de sus renovaciones o prórrogas, cuando tales antece antecedentes hayan sido invocados por el contribuyente con ocasión de esta última petición.

Las resoluciones que se dicten en conformidad a las instrucciones contenidas en el presente resolutivo, no serán reclamables ni procederá a su respecto recurso alguno, sin perjuicio de la reclamación o recursos que proceden respecto de las resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos, intereses y multas dictadas o aplicadas por el Servicio que sean consecuencia de haberse dejado sin efecto el acuerdo anticipado.

**12° Término de los Acuerdos Anticipados a petición del interesado.** De acuerdo a lo establecido en el inciso 4° del N° 7 del artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el solicitante podrá dejar sin efecto el acuerdo anticipado que haya suscrito con el Servicio cuando hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación. Para estos efectos, deberá manifestar su voluntad en tal sentido, mediante presentación por escrito, en la oficina de partes de la Dirección Nacional de este Servicio y dirigida al Departamento de Fiscalización Internacional, dependiente de la Subdirección de Fiscalización.

El aviso del contribuyente deberá contener una exposición detallada de la variación de los antecedentes o circunstancias esenciales a que se refiere el párrafo anterior y que fundamentan que se deje sin efecto el acuerdo anticipado o su prórroga o renovación. El Servicio comunicará de esta situación, cuando corresponda, a las demás administraciones tributarias extranjeras que intervengan en el acuerdo. El acuerdo quedará sin efecto desde la fecha del aviso, pudiendo el Servicio ejercer respecto de las operaciones del contribuyente la totalidad de las facultades que le confiere la ley.

**13°** La presentación de antecedentes maliciosamente falsos en una solicitud de acuerdo anticipado que haya sido aceptada total o parcialmente por el Servicio, será sancionada en la forma establecida por el inciso primero, del número 4°, del artículo 97, del Código Tributario.

**14°** La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su publicación, en extracto, en el Diario Oficial.

5. Efecto de la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido en exceso conforme al inciso 1° artículo 74, N° 4 LIR. (Oficio NQ 1268 de 11 junio de 2013)

Solicita la confirmación de una serie de criterios en relación con la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido en exceso, de acuerdo con lo dispuesto en la parte final, del inciso 1°, del artículo 74 N° 4 de la LIR.

## **I.- ANTECEDENTES.**

Expresa que con motivo de un procedimiento de fiscalización, esa Dirección practicó una liquidación de impuestos a una sociedad anónima por diferencias impositivas correspondientes al deber de restitución previsto en el artículo 74, N°4 de la LIR. Indica que la empresa remesó dividendos a sus accionistas sin domicilio o residencia en el país, los cuales presentaron diferencias entre el crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido de manera provisoria al momento de la remesa y el crédito definitivo que correspondía otorgar a los contribuyentes extranjeros al cierre del ejercicio. Indica que el contribuyente solicitó la emisión de los giros por tales diferencias de impuestos, los que fueron pagados con fecha 28 de octubre de 2011.

Señala que mediante presentación del 28 de diciembre de 2011, la sociedad anónima solicitó la devolución de parte del impuesto a la renta pagado por ella, pues considera que se ha producido un pago en exceso.

Al respecto, esa Dirección expresa que el artículo 74, N°4 de la LIR vigente en la época, obliga a la sociedad anónima en cuestión, a restituir el crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido en exceso por cuenta de dichos accionistas, pero no le confiere derechos sobre el Impuesto Adicional (IA) que éstos puedan haber pagado en exceso.

Indica que al analizar la retención y pago efectuada al momento de la remesa, dichos montos fueron correctamente determinados, es decir, no hubo pago en exceso, erróneo o indebido al momento de la distribución de los dividendos con cargo a utilidades financieras.

No obstante lo anterior, indica que, una vez que se restituye efectivamente el crédito por Impuesto de Primera Categoría por cuenta de los accionistas extranjeros, es posible advertir que el IA deviene en excesivo. El siguiente ejemplo permite ilustrar tal situación:

**i.- Retención del IA al momento de la distribución:**

Dividendo distribuido	830
Incremento provisorio por el crédito por Impuesto de 1ª Categoría	170
Base imponible afecta a retención de IA	1.000
Tasa de retención de IA	35%
IA determinado	350
Crédito provisorio por Impuesto de 1ª Categoría	-170
Retención efectuada y pagada	180

Puede advertirse desde ya, que la tasa de retención de 35% de IA se aplica tanto a la renta gravada (\$830), como al incremento por el crédito por Impuesto de Primera Categoría (\$170). Luego, si finalmente dicho crédito resulta improcedente, el Impuesto Adicional aplicado sobre el citado incremento, también resultaría improcedente.

## ii.- Situación al cierre del ejercicio:

Dividendo distribuido	830
Incremento definitivo por el crédito por Impuesto de 1ª Categoría	0
Base imponible afecta a retención de IA	830
Tasa de IA definitivo	35%
IA determinado	290,5
Crédito definitivo por Impuesto de 1ª Categoría	0
IA definitivo	290,5

Atendido que la sociedad anónima ha pagado la restitución del crédito deducido en exceso de \$170, en opinión de esa Dirección, se habría producido una tributación en exceso de \$59.5, que resulta de la comparación de la retención de IA de \$350 (que resulta a su vez de la suma entre la retención de IA de \$180, más el pago de la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido en exceso al momento de practicar la retención de \$170) determinado en i.-, versus el IA definitivo de \$ 290.5, determinado en ii.-.

Por tanto, considerando los antecedentes expuestos, solicita la confirmación de los siguientes criterios:

- a) Que el IA deviene en excesivo, cuando la sociedad anónima efectivamente restituye por cuenta del accionista extranjero el crédito por Impuesto de Primera Categoría, según la obligación tributaria prevista en el artículo 74, N°4 de la LIR;
- b) Que los únicos habilitados para solicitar la devolución respectiva, son los accionistas sin domicilio ni residencia en Chile, de acuerdo a lo establecido en artículo 126 del Código Tributario, sin perjuicio que puedan mandar a la sociedad anónima constituida en Chile para tramitar la misma;
- c) Que atendida la situación especial, el acto o hecho que le sirve de fundamento a la petición señalada en la letra anterior, es el pago de la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido en exceso, efectuado por la sociedad anónima por cuenta de los accionistas sin domicilio o residencia en el país, realizado con fecha 28 de octubre de 2011, por lo que el plazo de 3 años a que se refiere el artículo 126 del Código Tributario se cuenta desde dicha oportunidad.

## II.- ANÁLISIS.

El Servicio, a través de sus instrucciones<sup>1</sup>, ha establecido los siguientes criterios en relación con las normas de retención de IA sobre los dividendos distribuidos por sociedades anónimas chilenas, a sus accionistas sin domicilio ni residencia en Chile:

- a) La imputación de los dividendos, se efectúa en el momento mismo de su distribución, considerando para tales fines el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) y Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) existente al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al de la distribución del dividendo, reajustado hasta la fecha del reparto;
- b) En consecuencia, la situación tributaria de los dividendos distribuidos, vale decir la imputación señalada en la letra anterior, efectuada conforme al orden establecido en la letra d), del N° 3, del Párrafo A), del artículo 14 de la LIR, queda definida en el momento de la distribución;
- c) En el caso de los accionistas de sociedades anónimas chilenas sin domicilio ni residencia en el país, vale decir, en el caso de los contribuyentes del artículo 58 N° 2 de la LIR, si la distribución de los dividendos se imputa a rentas o utilidades tributables, la tributación de los mismos se cumple mediante la retención de IA establecida en el artículo 74, N° 4, de la misma ley;
- d) Si al 31 de diciembre del año anterior al de la distribución del dividendo, la sociedad anónima respectiva, no registra FUT ni FUNT, o los montos registrados no fueren suficientes para cubrir la distribución, el dividendo o la parte no cubierta, se considerará que corresponde a dividendos provisorios efectuados con cargo a las utilidades generadas en el ejercicio en marcha, debiendo en este caso, para definir la situación tributaria de la distribución, esperarse el resultado tributario definitivo obtenido por la sociedad al término del ejercicio;
- e) Respecto del dividendo provisorio indicado en la letra anterior, de todas maneras deberá practicarse la retención de IA que dispone el N° 4, del artículo 74 de la LIR, con tasa de 35% y con derecho a deducir el crédito por Impuesto de Primera Categoría, aunque tales dividendos provisorios, a la fecha del reparto no hayan sido afectadas con este impuesto;
- f) Finalmente y en el evento que el crédito por Impuesto de Primera Categoría señalado en la letra anterior, resulte improcedente, ya sea total o parcialmente, por haberse determinado al final del ejercicio, respectivamente, una pérdida tributaria o bien por haberse generado utilidades tributarias insuficientes para cubrir el monto del dividendo provisorio, la sociedad anónima respectiva, por cuenta del accionista sin domicilio o residencia en el país, deberá restituir a las arcas fiscales, el total o el exceso del crédito rebajado indebidamente, todo ello conforme a lo dispuesto por la parte final, del inciso 1°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

---

<sup>1</sup> Circulares N°s 53 y 60, ambas de 1990, y publicadas en su página web [www.sii.cl](http://www.sii.cl).

En la situación planteada, la sociedad anónima no registraba al 31 de diciembre del año anterior al de la distribución, FUT ni FUNT suficientes para cubrirla, y en consecuencia, resultaron dividendos provisorios a los cuales se otorgó el crédito por Impuesto de Primera Categoría conforme a lo dispuesto en el artículo 74 N° 4 de la LIR, y en concordancia con lo establecido en el N° 2, del artículo 58 de la misma ley, la base imponible sujeta a la retención de IA se incrementó en el monto correspondiente al referido crédito.

Una vez definida la situación tributaria de la distribución al término del ejercicio respectivo, se determinó que tales utilidades no tenían derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría, y en consecuencia, nació la obligación para la sociedad anónima de restituir, por cuenta del accionista sin domicilio o residencia en el país, el total o la parte del crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido en exceso, conforme a lo dispuesto en la parte final, del inciso 1°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

Como se puede apreciar, tanto la retención de IA por la distribución del dividendo, como la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido en exceso, se han efectuado por los montos que correspondían y en conformidad a las normas legales e instrucciones impartidas por este Servicio.

En consecuencia, no existe de parte de la sociedad anónima, ni del accionista no domiciliado ni residente en Chile, un pago que se haya efectuado doblemente, en exceso o que resulte indebido, y por tanto, no procede que dichos contribuyentes soliciten la devolución de impuesto alguno, conforme a la mecánica establecida en el artículo 126 del Código Tributario.

Finalmente, cabe señalar que con motivo de la publicación de la Ley 20.630<sup>2</sup>, las normas sobre restitución del crédito deducido en exceso contenidas en el artículo 74 N° 4 de la LIR, fueron modificadas, afectando las restituciones que deban enterarse en razón de las retenciones de impuestos practicadas sobre las distribuciones de dividendos que se efectúen a contar del 1° de enero de 2013. La nueva norma legal establece que deberá reintegrarse o enterarse en arcas fiscales, por cuenta del accionista extranjero, sólo la diferencia de IA que se determine al haberse deducido indebidamente el crédito, y no el total del crédito deducido en exceso como ocurre en la actualidad. Dicha modificación, da solución a partir de la vigencia de la modificación legal en comento, a la situación planteada en su consulta.

### **III.- CONCLUSIÓN.**

a) En la situación planteada, no existe un pago efectuado doblemente, en exceso o indebido, sino que más bien, se han cumplido las obligaciones tributarias de retención y restitución, en la forma que dispone el artículo 74, N°4 de la LIR y las instrucciones de este Servicio.

b) De acuerdo a lo anterior, no procede autorizar la devolución solicitada en virtud de lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, sea que dicha solicitud se presente por la sociedad anónima o por el accionista no domiciliado ni residente en el país.

c) De acuerdo a lo indicado en las letras a) y b) precedentes, no corresponde referirse a lo consultado en tercer término.

---

<sup>2</sup> Publicada en el Diario Oficial de fecha 27 de septiembre de 2012.

6. Presunción de habitualidad en la enajenación de un bien raíz. (Oficio N° 1269 de 11 de junio de 2013)

### **I.- ANTECEDENTES.**

Señala que durante el año 2010, participó en una subasta pública en procedimiento de remate de un bien raíz, suscribiendo el acta correspondiente, habiendo consignado a orden del mismo Tribunal el saldo de precio dentro del plazo establecido.

Agrega que en relación a esta materia se ha interpuesto un incidente de nulidad por falta de emplazamiento, y posteriormente, se han presentado recursos de apelación, de queja, un recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad y de casación en la forma y fondo, por lo que la propiedad no ha podido ser inscrita a su nombre en el Conservador de Bienes Raíces, por razones ajenas a su voluntad.

Indica que una vez resueltos estos recursos e inscrita la propiedad a su nombre, planea vender el bien raíz, por lo que solicita se confirme que desde la fecha del remate de la propiedad y su venta habrá transcurrido más de un año, para los efectos de lo previsto en el artículo 17 N° 8 y 18 de la LIR, aún cuando no haya sido inscrito en el Conservador de Bienes Raíces.

### **II.- ANÁLISIS.**

Este Servicio a través de varios pronunciamientos emitidos con anterioridad<sup>3</sup>, ha señalado la oportunidad en que se entiende adquirido el dominio para los efectos del cómputo de la presunción de habitualidad establecida en la última parte del inciso 3°, del artículo 18° de la LIR, precisando que al no existir en el ordenamiento jurídico un concepto específico para efectos tributarios, dicha expresión debe entenderse en el sentido que le confiere el derecho común.

Por tanto, para efectos de establecer si entre las fechas de adquisición y enajenación del bien raíz ha transcurrido un plazo inferior a un año, debe considerarse las fechas de inscripciones de los títulos en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces de que se trate.

Esta regla también es aplicable al caso en consulta, en que el título de la adquisición del bien raíz, conforme se desprende del artículo 497 del Código de Procedimiento Civil, es la escritura definitiva de compraventa, suscrita por el rematante y por el juez como representante legal del vendedor, título que se debe inscribir en el respectivo Registro del Conservador de Bienes Raíces.

### **III.- CONCLUSIÓN.**

Para los efectos del cómputo del plazo de un año establecido en el inciso 3°, del artículo 18 de la LIR, se debe considerar la fecha de la inscripción en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces, del título que da cuenta de la adquisición y posterior enajenación del bien raíz.

Por consiguiente, en el caso que se analiza, el inicio del cómputo del plazo para la aplicación de la presunción legal de habitualidad que establece dicha norma, se cuenta desde la fecha de la referida inscripción.

---

<sup>3</sup> Al respecto, se puede consultar los Oficios N° 2.398, de 2011 y 209, de 2012, de este Servicio.

7. Tratamiento tributario al mayor valor en la enajenación de ADR's. (Oficio N° 1307 de 14 de junio de 2013)

## **I.- ANTECEDENTES.**

Manifiesta que el Banco AAA, matriz española del grupo BBB; (en adelante BBB S.A.), posee, entre otras inversiones ADRs convertibles en acciones, adquiridas entre los años 1999 a 2001, de la sociedad chilena CCC S.A. y que representan aproximadamente un 12, 6% de dicha sociedad.

Indica que ha recibido ofertas de terceros interesados en adquirir la propiedad que posee en la CCC, lo cual implicará la venta de los ADRs antes mencionados, por lo que surge la necesidad de confirmar su tratamiento tributario.

Así, luego de describir en qué consisten los ADRs e indicar los pronunciamientos que ha dictado este Servicio sobre ellos, afirma que estos títulos representan bienes situados en el exterior, por lo que la renta proveniente de la comercialización de esta clase de valores corresponde a rentas de fuente extranjera.

Agrega que el nuevo texto del artículo 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), modificado por la Ley 20.630, señala que se encontrarán afectas a tributación en nuestro país, las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país que provengan de la enajenación de derechos sociales, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o de la enajenación de otros derechos representativos del capital de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero, o de títulos de propiedad respecto de cualquier entidad o patrimonio constituido, formado o residente en el extranjero.

En su opinión, de ello se desprende que la norma califica como renta tributable en Chile, la ganancia de capital obtenida por contribuyentes no domiciliados o residentes en el país producto de la enajenación indirecta de subyacentes chilenos. De esta manera, el texto antes indicado exige para su aplicación que el objeto enajenado consista en un derecho social, acciones, cuotas, bonos, títulos convertibles en acciones o derechos sociales o bien, cualquier otra clase de derecho que represente parte del capital de una persona jurídica o patrimonio extranjero. En ese sentido la enajenación de un ADR por un extranjero, sólo sería alcanzado por la norma en comento en la medida que éste represente un título convertible en acciones de una entidad extranjera que a su vez, de manera directa o indirecta, posea un subyacente en Chile cuyo valor de mercado represente los valores de materialidad que exige la norma.

En mérito a ello, señala, en caso que un extranjero enajene ADRs convertibles en acciones de sociedades chilenas, no resultará aplicable la norma de tributación establecida en el artículo 10 de la LIR, por cuanto no se trata de la venta de la venta de un derecho o cuota de dominio en una entidad o patrimonio extranjero, sino que de un título que directamente representa un porcentaje de participación en una sociedad anónima constituida en el país.

Por lo expuesto, en caso que BBB enajene los ADRs representativos de acciones de la CCC, no se estará en presencia de un hecho gravado especial contenido en el artículo 10 de la LIR, siendo aplicables las normas generales que regulan la tributación de extranjeros en Chile. Asimismo, al considerarse al ADR como un valor extranjero, la ganancia de capital obtenida en

su enajenación constituirá una renta de fuente extranjera, la cual al ser obtenida por un inversionista sin domicilio ni residencia en Chile no se encontrará afecto a tributación en el país.

Por lo tanto, en base a lo señalado, solicita a este Servicio se confirme el criterio contenido en los Oficios N°s 324 de 1990; 3.985 de 1994; 1.969 de 1995; 3.708 de 1999, 3.807 de 2000 y 2.013 de 2012, en el sentido que la enajenación de ADRs convertibles en acciones de sociedades chilenas corresponde a la enajenación de un activo en el extranjero, cuya ganancia de capital, en caso de ser obtenida por un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, no se encuentra afecta a tributación en el país, sin que en sea aplicable la norma especial contenida en el artículo 10 de la LIR, modificada por la Ley 20.630.

## **II.- ANÁLISIS.**

En conformidad a lo establecido en la Circular N° 1.375 de 1998, de la Superintendencia de Valores y Seguros, los American Depositary Receipts o ADRs, son certificados negociables emitidos por un banco de los Estados Unidos de Norteamérica, que representan propiedad del tenedor de dichos certificados, sobre acciones emitidas por sociedades emisoras inscritas en el Registro de Valores que lleva la Superintendencia.<sup>4</sup>

Precisado lo anterior, analizada su presentación, se advierte que contiene dos criterios que solicita confirmar:

- a) Si la enajenación de ADRs de sociedades anónimas chilenas resulta gravada con el Impuesto Adicional, en carácter de único establecido en el inciso 3° del artículo 10 y 58 N° 3 de la LIR; y
- b) Si la referida enajenación resulta gravada en nuestro país, considerando que ésta es efectuada por inversionistas sin domicilio ni residencia en Chile.

En relación con la materia, cabe señalar que el artículo 10 de la LIR dispone que se considerarán rentas de fuente chilena las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente, siendo de acuerdo a su inciso 2° rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas, y prestaciones similares derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual.

La Ley 20.630, publicada en el diario oficial el 27.09.2012, modificó a partir de esa fecha el referido artículo 10°. El inciso 3° de esa norma legal, dispone que se encontrarán afectas al Impuesto Adicional en carácter de único establecido en el artículo 58 N° 3 de la LIR, las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país, que provengan de enajenación de derechos sociales, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o de la enajenación de otros derechos representativos del capital de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero, o de títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad o patrimonio, formado o residente en el extranjero, en los casos que indica.

De acuerdo a ello, la enajenación de ADRs de una empresa nacional no resulta gravada con el tributo señalado, puesto que no se comprende dentro de los títulos o derechos susceptibles de ser gravados bajo la norma señalada, atendido que no son representativos del capital de una

---

<sup>4</sup> Oficio 1.705, de 2006, de este Servicio.

persona jurídica constituida o residente en el extranjero, o de títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad o patrimonio, constituido, formado o residente en el extranjero, siendo el ADR un título representativo de acciones de compañías nacionales que se transan en el exterior.

En relación con la segunda materia consulta, los pronunciamientos anteriores de este Servicio<sup>5</sup> han sostenido que si el banco depositario de los ADRs está domiciliado en el exterior, y los inversionistas que enajenan dichos certificados carecen de domicilio o residencia en nuestro país, la renta obtenida en la enajenación de dichos valores corresponde a una renta de fuente extranjera, la cual en consecuencia, no queda gravada con impuestos en nuestro país.

### **III.- CONCLUSIÓN.**

Atendido el análisis anterior y en relación con los criterios que solicita confirmar, es posible informar lo siguiente:

a) El mayor valor obtenido en la enajenación de ADRs de compañías nacionales, efectuada en el exterior por inversionistas extranjeros sin domicilio ni residencia en nuestro país, no se encuentra gravado con el Impuesto Adicional en carácter de único establecido en el inciso 3° del artículo 10 y 58 N° 3 de la LIR.

b) Se confirma el tratamiento tributario que debe darse al mayor valor obtenido en la enajenación de los ADRs señalados, cuando ésta es efectuada por un contribuyente sin domicilio o residencia en el país, contenido en los pronunciamientos anteriores de este Servicio, en el sentido que los ADRs se consideran bienes situados en el exterior y por tanto, la renta proveniente de ellos tiene su fuente en el exterior y no en Chile.

8. Oportunidad en que debe considerarse como ingreso la remuneración pactada en un contrato de suministro y licencia. (Oficio N° 1308 de 14 de junio de 2013)

### **I.- ANTECEDENTES.**

La Dirección Regional Metropolitana Santiago XXX, en el proceso de fiscalización de la declaración anual de impuesto a la renta correspondiente al año tributario 2012 presentada por Inmobiliaria AAA, detectó una diferencia en los ingresos declarados como base imponible del Impuesto de Primera Categoría.

La diferencia aludida deriva, en su opinión, de la subdeclaración en el año comercial 2011, de una parte de la suma estipulada como remuneración en la cláusula cuarta del contrato denominado “Contrato de Suministro de Vestuario Deportivo y Licencia Exclusiva”, suscrito entre BBB e Inmobiliaria AAA el xx de agosto del 2011.

La cláusula cuarta del contrato referido dispone que la suma correspondiente al año 2012 será pagadera en una sola cuota ascendiente a xxx UF más IVA, 10 días hábiles después de recibida la factura por parte de BBB, la cual deberá ser entregada a partir del día xx de diciembre del 2011.

La referida Dirección Regional aduce que el devengo de la renta se produjo el día xx de diciembre del 2011, esto es, 10 días hábiles contados a partir del xx de diciembre del 2011.

---

<sup>5</sup> Oficios 324 de 1990 y 2.013, de 2012, ambos de este Servicio.

En consecuencia, la suma de xxx UF más IVA, debió haber formado parte de la renta bruta del año comercial 2011, año tributario 2012.

De acuerdo con los antecedentes acompañados, la suma de xxx UF más IVA, correspondiente al año 2012, fue facturada el 27 de diciembre del 2011 a través de la factura N°xxx, y según se indica, fue pagada el xx de enero del 2012.

Por su parte, AAA en respuesta a la citación practicada por la Dirección Regional, señaló que el contrato es claro al indicar, en su cláusula tercera, que entra en vigencia el 1° de enero del 2012 y rige hasta el 31 de diciembre del 2015.

Agrega, que la cláusula cuarta del contrato sólo tiene consecuencias en materia de IVA al devengarse dicho tributo, en el caso de las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o boleta, no así respecto del Impuesto de Primera Categoría pues éste se aplica sobre rentas que se encuentren percibidas o devengadas.

Argumenta que si el contrato no se encontraba vigente, no existía título o derecho emanado del mismo y mal podría entonces sostenerse que la renta pactada en éste se habría devengado. El hecho de haber pactado que AAA podía emitir la factura a partir del día 16 de diciembre del 2011 nada cambia lo anterior, no existiendo derecho devengado por parte de la empresa ni correlativa obligación por parte de BBB. Señala, que cuando AAA emitió la factura el xx de diciembre del 2011, fue efectuado con la intención de percibir su pago 10 días a contar de dicha fecha, durante el año 2012, momento en el cual ya habría entrado a regir el contrato y se habría devengado el derecho para la sociedad.

Interpretar que el sólo hecho de pactarse una posible facturación con antelación a la fecha de vigencia del contrato, devenga la renta correspondiente a ese eventual pago, es incurrir en una interpretación errada del concepto de renta devengada, el cual se refiere al momento en el cual se tiene derecho a la renta, lo cual no ocurre para este contribuyente sino hasta el día xx de enero del 2012, momento en que el contrato comienza a generar derechos y obligaciones.

## **II.- ANÁLISIS.**

El N°2 del artículo 2°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”), define renta devengada como aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular. A su vez, el N° 3 del mismo artículo dispone que renta percibida es aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

Por su parte, el artículo 15 inciso 1° de la LIR, indica que para determinar los impuestos establecidos en la LIR, los ingresos se imputarán al ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, de acuerdo con las normas pertinentes de la LIR y del Código Tributario, salvo las excepciones contenidas en el mismo artículo.

Finalmente, el artículo 29 de LIR, preceptúa que los ingresos brutos considerados en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría (dentro de la cual se clasifica la remuneración estipulada en el contrato suscrito entre AAA y BBB), comprenden todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en dicha

categoría, con la excepción de aquellos a que se refiere el artículo 17 de la LIR, incluyéndose en el año en que ellos sean devengados o, en su defecto, en el año en que sean percibidos por el contribuyente.

Ahora bien, el Contrato de Suministro de Vestuario Deportivo y Licencia Exclusiva, suscrito entre BBB e Inmobiliaria AAA el xx de agosto del 2011 y acompañado a la presentación, dispone en su cláusula tercera que el contrato entrará en vigencia el 1° de enero de 2012 y regirá hasta el 31 de diciembre de 2015, manteniéndose vigente hasta antes de esa fecha, un contrato celebrado con anterioridad por las partes.

Por su parte, la cláusula cuarta indica que como remuneración por los derechos establecidos a favor de BBB con motivo del contrato indicado, ésta pagará a AAA en dinero efectivo la suma de xxx UF anuales más IVA, por cada uno de los años 2012, 2013, 2014 y 2015. Con excepción de la suma correspondiente al año 2012, que será pagada en una sola cuota ascendente a xxx UF más IVA, los montos comprometidos por los años 2013, 2014 y 2015 se pagarán en dos cuotas conforme al esquema de pagos que se indica.

En lo que respecta específicamente a la remuneración por el año 2012, el contrato dispone que la suma de xxx UF más IVA, será pagadero 10 días hábiles después de recibida la factura por parte de BBB, la cual deberá ser entregada a partir del xx de diciembre 2011.

Del análisis de las cláusulas del contrato acompañado, se observa la existencia de derechos y obligaciones para las partes, que consisten en prestaciones mutuas, continuas y sucesivas durante el período de vigencia del contrato. Las prestaciones que debe efectuar AAA y por las cuales recibe la remuneración de BBB, se generan y nacen sucesiva y periódicamente, durante los años 2012, 2013, 2014 y 2015, de tal forma que nacida y cumplida una obligación y un derecho, nace otra de la misma naturaleza y extinguida ésta, la próxima y así sucesivamente. En razón de ello, la remuneración señalada se devenga conforme transcurre el período de tiempo, respecto del cual ésta se ha pactado.

Por lo anterior, en la especie no se aprecia que el devengo del ingreso correspondiente de la suma xxx UF más IVA se haya producido el día xx de diciembre de 2011, esto es 10 días hábiles después del xx de diciembre del año 2011, puesto que la cláusula en cuestión, sólo dispone una fórmula de pago para la prestación correspondiente al año 2012 y no el devengo de la renta. El ingreso se devenga durante el año comercial 2012, período por el cual se ha pactado la referida remuneración.

### **III.- CONCLUSIÓN.**

De acuerdo al tenor del contrato acompañado, la suma de xxx UF más IVA derivada del Contrato de Suministro de Vestuario Deportivo y Licencia Exclusiva se devengó y percibió el año 2012, debiendo en dicho ejercicio computarse la renta para efectos de la determinación y pago del Impuesto de Primera Categoría.

9. Requisitos para acogerse al artículo 14 bis LIR. (Oficio N° 1325 de 18 de junio de 2013)

## **I.- ANTECEDENTES.**

Indica que su cliente, una persona natural, inició un negocio como empresario individual el día 3 de julio de 2012, con giro asesorías financieras. Además, posee derechos sociales en otra sociedad que tributa en base a contabilidad completa, los cuales no incorpora a su empresa individual.

Señala que dicho cliente concurrió a las oficinas de este Servicio a iniciar actividades en la primera categoría, solicitando acogerse a lo dispuesto en el artículo 14 bis de la LIR, y que sin embargo, se le comunicó que no puede acogerse a dicha norma ya que posee derechos sociales en una sociedad.

Sobre el particular, consulta si en el caso que los derechos sociales o acciones no formen parte del activo de la empresa individual, manteniéndose en el patrimonio personal de la persona natural, su propiedad es obstáculo para iniciar actividades acogiéndose a lo dispuesto en el artículo 14 bis ya mencionado.

Además, consulta si pierde el beneficio establecido en el artículo 14 bis, el empresario individual que reinvierta los retiros de utilidades de su empresa individual en una sociedad no acogida a la citada disposición.

## **II.- ANÁLISIS.**

En primer término, debe tenerse presente que sólo pueden acogerse a lo dispuesto en el 14 bis de la LIR, los contribuyentes obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de dicha ley, es decir, por rentas obtenidas en el desarrollo de actividades que se clasifiquen en la primera categoría. Dicha circunstancia es una cuestión de hecho, que debe acreditarse en la instancia de fiscalización respectiva, distinguiéndola de aquellas rentas obtenidas en el desarrollo de actividades que deben clasificarse en la segunda categoría, provenientes del ejercicio de profesiones liberales o de cualquier otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría<sup>6</sup>.

Ahora bien, partiendo del supuesto de que tales actividades se clasifican en la primera categoría, según se colige de las normas del propio artículo 14 bis de la LIR, y de conformidad con lo instruido por este Servicio a través de la Circular N° 5, de 2009, tanto para los efectos de acogerse al régimen que contempla dicha norma, como para mantenerse en el mismo, es requisito que el contribuyente no tenga como actividad exclusiva ni principal la posesión o explotación a cualquier título de derechos sociales o acciones de sociedades anónimas, sociedades por acciones, sociedades en comandita por acciones o sociedades legales o contractuales mineras, ya sea que dichas sociedades se encuentren constituidas en Chile o en el extranjero.

Para determinar esta circunstancia, se debe tener presente que de acuerdo con el inciso décimo del artículo 14 bis, los contribuyentes quedarán excluidos del régimen que contempla dicha norma, cuando sus ingresos anuales provenientes de actividades descritas en los numerales 1 o 2 del artículo 20 de la LIR, superen el equivalente a 1.000 Unidades Tributarias Mensuales.

---

<sup>6</sup> Los elementos de juicio para distinguir si una determinada actividad se encuentra clasificada en la primera o segunda categoría, se encuentran contenidas en Circular N° 21 del año 1991, de este Servicio, la cual se encuentra publicada en su página web [www.sii.cl](http://www.sii.cl).

Ahora bien, tratándose de personas naturales que tributan en la primera categoría con contabilidad completa, se debe considerar además que por disposición del N° 1, del artículo 41 de la LIR, deben excluirse de dicha contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en la primera categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa.

De acuerdo con ello, si los derechos sociales o acciones de propiedad del contribuyente personal natural a que se refiere su presentación, no forman parte del giro o actividades de la empresa, deben excluirse de su contabilidad, correspondiendo que el empresario tribute por los retiros y/o dividendos en su calidad de persona natural, con el Impuesto Global Complementario.

Por otra parte, la empresa individual, en cuanto no tenga entre sus activos derechos sociales o acciones, y en la medida que cumpla con los demás requisitos que la ley establece al efecto, podrá acogerse al régimen del artículo 14 bis de la LIR.

En cuanto a la situación de reinversión planteada, cabe indicar que según ha señalado con anterioridad este Servicio<sup>7</sup>, los retiros provenientes de empresas acogidas al régimen simplificado del artículo 14 bis de la LIR, pueden ser reinvertidos en los términos previstos por el artículo 14, letra A) N°1, letra c) del mismo texto legal y cumpliendo los requisitos que allí se establecen, en otras empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa y llevar registro FUT.

### **III.- CONCLUSIÓN.**

Para determinar si una determinada empresa individual tiene como actividad principal la posesión o explotación de derechos sociales o acciones, y de acuerdo con ello, si puede o no acogerse al régimen que regula el artículo 14 bis de la LIR, debe atenderse a los bienes que forman parte del activo de dicha empresa. Si los derechos sociales o acciones no forman parte de los activos de la empresa individual, encontrándose excluidos de su contabilidad, el sólo hecho que el empresario individual mantenga tales derechos o acciones en su patrimonio personal no es obstáculo para que la empresa pueda acogerse a lo dispuesto en el referido artículo 14 bis, siempre que se cumplan los demás requisitos que la ley establece al efecto. En tal caso, el empresario, en su calidad de persona natural, debe tributar directamente con el Impuesto Global Complementario por los retiros y dividendos que efectúe o perciba desde las sociedades en las cuales posee los citados derechos o acciones.

Por su parte, los retiros que efectúe en su calidad de persona natural, provenientes de empresas acogidas al régimen simplificado del artículo 14 bis de la LIR, incluida la empresa individual, pueden ser reinvertidos en los términos previstos por el artículo 14, letra A) N°1, letra c) del mismo texto legal y cumpliendo los requisitos que allí se establecen, en otras empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa y llevar registro FUT.

10. Requisitos para acogerse al artículo 14 bis. (Oficio N° 1346 de 20 de junio de 2013)

---

<sup>7</sup> Por ejemplo, oficios N°2.396 y 1.396, de 2011.

## **I.- ANTECEDENTES.**

Indica que su cliente, un médico chileno, desarrollará como empresario individual actividad de explotación de áridos y arriendo de maquinarias, para lo cual desea acogerse al régimen especial establecido en el artículo 14 bis de la LIR.

Señala que adicionalmente a la actividad de explotación de áridos y arriendo de maquinarias, el contribuyente es socio de dos sociedades de personas y además tiene acciones en una sociedad anónima abierta. Tanto los derechos sociales, como las acciones antes indicadas no formarán parte de los activos asignados a la empresa individual, sino que se mantendrán en su patrimonio como contribuyente del Impuesto Global Complementario. De esta manera, la empresa individual no tendrá en su balance inversión alguna en derechos sociales ni acciones; y todos los retiros y dividendos generados por los mismos tributarán bajo el régimen general del Impuesto Global Complementario para personas naturales residentes en Chile.

Al respecto, solicita confirmar que el hecho que el contribuyente mantenga en su patrimonio personal, fuera de la empresa individual, derechos en sociedades o acciones en sociedades anónimas, no es obstáculo para que se acoja al régimen de tributación establecido en el artículo 14 bis de la LIR, en la medida, por supuesto, que cumpla con los demás requisitos legales que establece la norma. Lo anterior en cuanto la empresa individual no poseerá derechos sociales y/o acciones dentro de su patrimonio afecto al Impuesto de Primera Categoría bajo el régimen especial del artículo 14 bis de la LIR.

## **II.- ANÁLISIS.**

Según se colige de las normas del propio artículo 14 bis de la LIR, y de conformidad con lo instruido por este Servicio a través de la Circular N°5, de 2009, tanto para los efectos de acogerse al régimen que contempla dicha norma como para mantenerse en el mismo, es requisito que el contribuyente no tenga como actividad principal la posesión o explotación a cualquier título de derechos sociales o acciones de sociedades anónimas, sociedades por acciones, sociedades en comandita por acciones o sociedades legales o contractuales mineras, ya sea que dichas sociedades se encuentren constituidas en Chile o en el extranjero.

Para determinar esta circunstancia, se debe tener presente que de acuerdo con el inciso décimo del artículo 14 bis de la LIR, los contribuyentes quedarán excluidos del régimen que contempla dicha norma, cuando sus ingresos anuales provenientes de actividades descritas en los numerales 1 o 2 del artículo 20 de la misma ley, superen el equivalente a 1.000 UTM.

Ahora bien, tratándose de personas naturales que tributan en la primera categoría con contabilidad completa, se debe considerar además que por disposición del N° 1 del artículo 41 de la LIR, deben excluir de dicha contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en la primera categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa.

De acuerdo con ello, si los derechos sociales o acciones de propiedad del contribuyente personal natural a que se refiere su presentación, no forman parte del giro o actividades de la empresa, deben excluirse de su contabilidad, correspondiendo que el empresario tribute por los retiros y/o dividendos en su calidad de persona natural, con el Impuesto Global Complementario.

Por su parte, la empresa individual, en cuanto no tenga entre sus activos otros derechos sociales o acciones cuya posesión constituya su actividad principal, y en la medida que cumpla con los demás requisitos que la ley establece al efecto, podrá acogerse al régimen del artículo 14 bis de la LIR

### **III.- CONCLUSIÓN.**

Para determinar si una determinada empresa tiene como actividad principal la posesión o explotación de derechos sociales o acciones, y de acuerdo con ello, si puede o no acogerse al régimen que regula el artículo 14 bis, debe atenderse a los bienes que forman parte de los activos de dicha empresa. Por tanto, si los derechos sociales o acciones no forman parte de los activos de la empresa, encontrándose excluidos de su contabilidad, el sólo hecho que el empresario individual mantenga tales derechos o acciones en su patrimonio personal no es obstáculo para que la empresa individual pueda acogerse al régimen de tributación establecido en el artículo 14 bis de la LIR, siempre que se cumplan los demás requisitos que la ley establece al efecto. En tal caso, el empresario, en su calidad de persona natural, debe tributar directamente con el Impuesto Global Complementario por los retiros y dividendos que efectúe o perciba desde las sociedades en las cuales posee los citados derechos o acciones.

11. Vigencia de las normas del Código Civil en materia tributaria. (Oficio N° 1278 de 12 de junio de 2013)

La Contraloría General de la República ha remitido a este Servicio la presentación anotada en el Ant., en la que se consulta sobre la derogación de normas del Código Civil por disposiciones contenidas en leyes tributarias.

### **ANTECEDENTES**

En la presentación se solicita a la Contraloría General de la República, un pronunciamiento en orden a si el Código Tributario y/o la Ley de Impuesto a la Renta han derogado las disposiciones del Código Civil, particularmente las contenidas en el Libro Cuarto, Título XV, sobre "Novación de las Obligaciones".

La Contraloría informó al recurrente que el Servicio de Impuestos Internos tiene la competencia privativa para interpretar, aplicar y fiscalizar las normas tributarias cuyo control no esté encomendado por ley a una autoridad diferente, como sucede en la especie, por lo que resolvió abstenerse de emitir el pronunciamiento solicitado y remitir la presentación a este Servicio, para los fines que sean pertinentes.

### **ANÁLISIS**

Al respecto, cabe tener presente que el Código Tributario señala expresamente que sus normas sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones relativas a las materias de tributación fiscal interna de competencia del Servicio de Impuestos Internos, y que, en lo no previsto por el mismo código y demás leyes tributarias, se aplican las normas de derecho común contenidas en otras leyes generales o especiales (artículos 1, 2 y 4°).

De las disposiciones legales indicadas resulta claro que en materia tributaria, las normas de derecho común<sup>8</sup>, entre las que se cuentan las de derecho civil, son aplicables en forma supletoria.

Por otra parte, ni el Código Tributario ni la Ley sobre Impuesto a la Renta contemplan disposiciones que deroguen normas del Código Civil. Al contrario, el mandato legal es que ellas deben aplicarse en lo no previsto específicamente por las leyes tributarias. Esto significa que en un caso concreto, debe determinarse si las leyes tributarias contienen disposiciones específicas que deben aplicarse o si, a falta de ellas, resultan aplicables las reglas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.

Asimismo cabe señalar que, de acuerdo a lo dispuesto por el Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio<sup>9</sup>, el Director del Servicio tiene la facultad exclusiva de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias<sup>10</sup>.

Con relación al ejercicio de esta facultad, si bien en los casos en que la ley no determine expresamente la vigencia o derogación de una disposición legal, esta materia puede ser objeto de interpretación jurídica, la facultad de interpretación que la ley confiere al Director del Servicio no se extiende a la determinación de la vigencia de normas de derecho común, como son las contenidas en el Código Civil.

### **III. CONCLUSIÓN**

De acuerdo a lo expuesto se informa que el Código Tributario y la ley sobre Impuesto a la Renta, no contienen disposiciones que deroguen normas del Código Civil. Por el contrario, el Código citado estipula expresamente que las normas de derecho común, entre las que se cuenta la legislación civil, deben aplicarse en forma supletoria.

Asimismo, se informa que el Servicio de Impuestos Internos no está facultado para determinar la vigencia o derogación de las normas civiles a que se refiere la presentación.

12. Si debe o no exigirse por el Notario el pago contribuciones. (Oficio N° 1329 de 18 de junio de 2013)

Mediante consulta del Antecedente, solicita precisar si es posible inscribir en sus registros los actos jurídicos sobre inmuebles que se le presenten, en los casos que existan contribuciones de bienes raíces pendientes de pago, por no tratarse de impuestos fiscales sino que municipales que afectan a la propiedad raíz.

### **I. ANTECEDENTES**

En su presentación expone que el artículo 74 del Código Tributario, dispone que los conservadores de bienes raíces no inscribirán en sus registros ninguna transmisión o transferencia de dominio sin que se les compruebe el pago de todos los impuestos fiscales que afecten a la propiedad raíz materia de aquellos actos jurídicos.

---

<sup>8</sup> “Normas de derecho común son las dictadas para la totalidad de las personas, de las cosas y de las relaciones jurídicas”: son el conjunto de reglas normalmente aplicables a las relaciones jurídicas de la misma especie, a falta de otras a que estén sometidas (Arturo Alessandri R., Manuel Somarriva U., Antonio Vodanovic H., Tratado de Derecho Civil. Tomo I, Editorial Jurídica de Chile, año 1998).

<sup>9</sup> El D.F.L. N° 7 de 1980, fijó el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>10</sup> Artículo 6° letra A.-, número 1° del C. Tributario y Artículo 7°, letra b), de la Ley Orgánica del SII.

Ahora bien – prosigue la presentación – la Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial, en su artículo 56 (sic) establece que el Servicio de Impuestos Internos tendrá a su cargo la aplicación de esta ley, y la ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades dispone en su artículo 13, letra f), que el patrimonio de las municipalidades estará constituido, entre otros, por tributos tales como el impuesto territorial establecido en la Ley sobre Impuesto Territorial.

Luego, atendidas las facultades contempladas en el artículo 7°, letra b), del DFL N° 7, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, solicita informar si el conservador de bienes raíces de Santiago, al tenor de las disposiciones legales antes citadas, puede inscribir en sus registros los actos jurídicos que se le presenten en los casos que existieren contribuciones de bienes raíces pendientes de pago relativas a un inmueble, por no tratarse de impuestos fiscales sino que municipales que afectan a la propiedad raíz.

## **II. ANÁLISIS**

De acuerdo al artículo 13, letra f), de la Ley N° 18.695, Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades, el patrimonio de las municipalidades se constituye, entre otras partidas, por los ingresos que recauden por los tributos que la ley permita aplicar a las autoridades comunales, que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación local, para ser destinados a obras de desarrollo comunal, ‘comprendiéndose dentro de ellos, tributos tales como el impuesto territorial establecido en la Ley sobre Impuesto Territorial’, el permiso de circulación de vehículos consagrado en la Ley de Rentas Municipales, y las patentes a que se refieren los artículos 23 y 32 de dicha ley y 3° de la Ley sobre Expendio y Consumo de Bebidas Alcohólicas.

Al respecto, cabe señalar en primer lugar que la circunstancia de que la recaudación de un tributo tenga por ley un destino específico, municipal en este caso, no significa que el tributo sea municipal, salvo que la municipalidad sea legalmente la acreedora y encargada de aplicarlo, lo que no ocurre tratándose del Impuesto Territorial.

Para confirmar el carácter fiscal del Impuesto Territorial, deben considerarse las normas de la Ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, y sus modificaciones, los dictámenes de la Contraloría General de la República y las disposiciones de la ley N° 17.235, que establece el tributo, según pasa a exponerse.

En cuanto a la Ley N° 18.695, el texto original de su artículo 11 disponía que, para la organización y funcionamiento de las municipalidades y el cumplimiento de sus finalidades, el patrimonio municipal se componía, entre otras partidas, ‘por los ingresos que recauden por los tributos que la ley permita establecer a las autoridades comunales, dentro de los marcos que la ley señale, que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación local, para ser destinados a obras de desarrollo comunal’; sin comprender al impuesto territorial ni demás permisos y patentes que señala la ley vigente.

A partir de las modificaciones introducidas por la Ley N° 19.130 se agrega un párrafo 3°, patrimonio y financiamiento municipales, incorporando un artículo 10 bis y cuya letra f) es muy similar a la actual (del artículo 13); lo anterior, en sintonía con la instauración de un esquema de financiamiento solidario que garantizare la autonomía económica de las municipalidades (artículo 11, primitivo texto legal de la Ley N° 18.695).

De la historia fidedigna del establecimiento de la Ley N°19.130, se desprende que cuando se ‘comprendió’ al impuesto territorial dentro de las fuentes de ingresos municipales, el legislador no tuvo el propósito de alterar su naturaleza de ‘impuesto fiscal’, sino simplemente proveer de fondos a las municipalidades para su financiamiento, habida cuenta de la vinculación local del predio gravado con el respectivo municipio<sup>11</sup>. De hecho, la incorporación del impuesto territorial y otras partidas que señala la norma sólo tuvo por objeto – tras una indicación del Ejecutivo – precisar los diversos rubros que comprendería el patrimonio municipal. Es en este sentido que debe entenderse la palabra ‘comprende’ (incluye), referida al impuesto territorial.

Lo anterior es refrendado, además, por la reiterada jurisprudencia administrativa de la Contraloría General de la República que, a propósito de diversos temas, ha señalado explícitamente que ‘el impuesto territorial (es un) tributo fiscal’<sup>12</sup>. Asimismo, en otra serie de dictámenes, ha distinguido entre ‘impuestos municipales – cuya regulación se encuentra en el Título IV del Decreto Ley N° 3.063 – de los derechos municipales – definidos en el artículo 40 del mismo texto legal’<sup>13</sup>. El impuesto territorial no se encuentra en el referido Título IV del Decreto Ley N° 3.063 ni su aplicación corresponde a las municipalidades.

Finalmente, es necesario atender al conjunto de normas tributarias sobre la materia, en particular al artículo 29 de la Ley sobre Impuesto Territorial, que expresamente establece que compete al Servicio de Impuestos Internos la aplicación de dicha ley. Lo anterior es consistente con su calidad de impuesto fiscal pues, como ha expuesto la Contraloría General de la República, el pago de contribuciones de bienes raíces es una materia que se ‘refiere a la aplicación de normas que regulan los impuestos fiscales de carácter interno, cuya interpretación exclusiva compete al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos’<sup>14</sup>

Precisamente por tratarse de un impuesto fiscal y de competencia de este Servicio, le corresponde determinar el avalúo de los bienes raíces, la emisión de instrucciones técnicas y administrativas, la formación de roles de avalúos y la modificación de avalúos; todas materias que no podrían estar dentro de sus atribuciones, si las contribuciones de bienes raíces constituyesen impuestos municipales.

Por el contrario, como ha señalado este Servicio, las rentas o ingresos que establece el Decreto Ley N° 3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales, corresponden a tributos que la Ley permite aplicar a las municipalidades y cuyo control corresponde a una autoridad diferente del Servicio de Impuestos Internos<sup>15</sup>.

### III. CONCLUSIÓN

Conforme a la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades, la jurisprudencia administrativa de la Contraloría General de la República y las disposiciones legales pertinentes sobre la materia, se concluye inequívocamente que el impuesto establecido en la

---

<sup>11</sup> En el caso de la Ley N° 19.130, el Mensaje es explícito en señalar que las modificaciones introducidas a la Ley Orgánica de Municipalidades tienen por objeto garantizar el financiamiento de las municipalidades, lograr su autonomía económica e instaurar con rango de ley orgánica constitucional el denominado Fondo Común Municipal y la consiguiente fórmula de su conformación

<sup>12</sup> Dictamen N° 27505 de 1997. Aplicando el mismo criterio, Dictamen N° 18211 de 2007; N° 42635 de 2007 y N° 3382 de 1994. <sup>12</sup> Dictamen N° 22461 de 1991, en relación al 50230 de 1974

<sup>13</sup> A modo ejemplar, ver Dictamen N° 6014 de 2002

<sup>14</sup> Dictamen N° 8194 de 1989.

<sup>15</sup> Oficio N° 1509 de 2010

Ley N° 17.235, constituye un impuesto fiscal, de aquellos referidos en el artículo 74 del Código Tributario y no uno de carácter municipal.

Por tal razón, los conservadores de bienes raíces están impedidos de inscribir en sus registros las transmisiones o transferencias de dominio, constitución de hipotecas, censos, servidumbres, usufructos, fideicomisos o arrendamientos, sin que se les compruebe el pago de los impuestos fiscales que afecten a la propiedad raíz objeto de aquellos actos jurídicos, tributos entre los cuales se cuenta el Impuesto Territorial establecido en la Ley N° 17.235.

#### IV. Jurisprudencia judicial.

1. Gastos rechazados por donaciones. (Fallo de la E Corte Suprema de 15 de mayo de 2013, rol N° 5196-11)

Se trata de una empresa que hizo una donación para fines educacionales, en particular al amparo de la ley N° 18.681, en que lo que excede del crédito contra el impuesto de primera categoría, no es un gasto necesario para producir la renta, esto es que no puede rebajarse como gasto en la Renta Líquida Imponible de la Empresa.

El SII estimó que la calidad de gasto rechazado es de aquellos que la ley sanciona con un 35% de impuesto de multa del artículo 21 de la LIR.

La Corte estimó que no era procedente la sanción y que al contribuyente donante sólo no le estaba permitida su rebaja como gasto.

2. Crédito fiscal por pago de primas de seguros complementarios de salud como beneficio que otorga una empresa a sus trabajadores. (Fallo de la I Corte Suprema de 9 de abril de 2013, Rol N° 512-12)

El caso ocurrió en una empresa la que otorga a sus trabajadores un beneficio que es el seguro complementario de salud contratado con una aseguradora.

El SII estimó que el crédito fiscal IVA proveniente del pago de la prima no podía deducirse de régimen de IVA de la empresa pues no era parte de su giro.

Sin embargo la Corte estimó que dichos pagos y el IVA resultante son gastos de tipo general siendo actividades que forman parte del giro amplio de la empresa, y que están dentro de giro productivo, que es un beneficio a los trabajadores, lo que contribuye a su cadena productiva.

3. Justificación de inversiones de la cónyuge que compró un inmueble con dinero que le traspasó el marido ( Fallo I Corte Suprema de fecha 29 de abril de 2013, rol 3.513-2012)

Se trata de de una señora respecto de la cual el marido, en régimen de separaciones de bienes le facilitó dineros para comprar un inmueble.

El SII estimó que ella no justificó el origen de los fondos, liquidando impuesto global complementario.

Ella alegó que el plazo para fiscalizar, 3 años, que ya había pasado y que por lo tanto había prescripción, y no de seis años como sostenía el SII y que la casa era para vivir con su marido y que el marido tenía como justificar el préstamo que le hizo para la compra de dicha vivienda.

La Corte estimó que el plazo de prescripción será de tres años pues ella no era sujeto pasivo de impuestos pues no tenía rentas, y que al haberla notificada después de los tres años la acción estaba prescrita.

4. Responsabilidad de un socio que es además el representante legal de una empresa (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 12 de abril de 2013, rol 1186-11)

Es el caso que a una sociedad le liquidaron impuestos de primera categoría y a los socios global complementario por rechazo de facturas maliciosas.

Uno de los socios, representante legal y socio en un 25% alegó que habiéndose notificado después de los tres años la acción contra él estaba prescrita pues no tuvo conocimiento de los hechos antes indicados. Recordemos que a los otros tres socios le aplicaron la prescripción de seis años, y se procedió a la liquidación de sus impuestos personales.

La Corte estimó que la calidad de representante legal es un hecho de la causa, sin que se hayan ocupado los jueces de la instancia de explayarse sobre las razones por la cuáles tal calidad haría presumir el conocimiento de las operaciones, puesto que el representante en muchos casos termina siendo ajeno a la ejecución directa de las operaciones comerciales.

La calidad que inviste, sin embargo, no permite atribuirle tal nivel de conocimiento, en términos tales que hagan posible la sanción que se le aplica, por lo que entienden estos juzgadores que la sola calidad de representante no autoriza a extender el plazo de tres a seis años por la sola declaración de falsedad que afecta a la facturas de la empresa, considerando que ello importa traspasar la malicia, para los efectos de ampliar el término de prescripción.

5. Cuando se inicia actividades un empresario individual. (Fallo de la E Corte Suprema de 9 de abril de 2013, rol 3125-11)

Se ha tratado este fallo pues muchas personas inician actividades como empresario unipersonal, para lo cual deben cumplir el requisito de dicho inicio ante el SII y además deben abrir de inmediato su contabilidad.

El caso es que una persona no dio el aviso ni inició la contabilidad, recibiendo como empresario individual dividendos de sociedades cuya tributación es diferente a que si lo hiciera como persona natural propiamente tal.

La Corte estimó que por no haber cumplido esos requisitos, el ingreso era de él como persona natural, con lo cual estaba afecto al Global Complementario.

Franco Brzovic González

# 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 JUNIO 2013

Destacamos esta vez la actualización de las normas administrativas sobre precios de transferencia. (Circular N° 29 de 14 junio de 2013) y las instrucciones sobre procedimiento de suscripción de acuerdos anticipados de precios de transferencia, de acuerdo al artículo 41, N° 7 de la LIR. (Resolución N° 68 de 21 de junio de 2013)

Lo primero dice relación con la adecuación de las normas después de la entrada en vigencia de reforma tributaria reciente y lo segundo, producto también de dicha reforma, crea un sistema consistente en la opción del contribuyente de pactar anticipadamente con el SII los precios o modelo de precios de sus negocios de exportación. Esto es una buena copia de la legislación comparada.

Otro tema de interés ha sido el procedimiento para solicitar autorización del método de prorrateo en caso de gastos comunes a ingresos renta, exentos, etc. (Resolución N° 66 de 21 de junio de 2013), aplicables a empresas que determinan su renta efectiva por medio de contabilidad, el cual es de mucha importancia en el caso que las empresa obtengan rentas afectas y no afectas. Lo que si hay que destacar que ahora es obligatorio para las empresas presentar una solicitud al respecto, lo que debe tenerse presente.

Relacionado con los precios de transferencia, la Resolución N° 67 de 21 de junio obliga a los contribuyentes presentar una solicitud en caso de rectificación de un precio, valor o rentabilidad de operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas, sobre la base de un ajuste de precios de transferencia aplicado en el extranjero, para los efectos de lo dispuesto en el N° 8 del artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El Oficio N° 1268 trata una situación particular del crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido en exceso conforme al inciso 1° artículo 74, N° 4 LIR.

En el caso de la presunción de habitualidad en la enajenación de un bien raíz. (Oficio N° 1269 de 11 de junio de 2013), se reitera que para los efectos del cómputo del plazo de un año establecido en el inciso 3°, del artículo 18 de la LIR, se debe considerar la fecha de la inscripción del inmueble en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces, del título que da cuenta de la adquisición y posterior enajenación del bien raíz.

Se trata también en este boletín dos casos referidos al sistema de tributación denominado 14 bis., en el cual aclara que si en ella aparecen inversiones en derechos sociales o acciones,

deben separarse de la contabilidad pues la norma del 14 bis no lo permite, con lo cual deben tributar con en su Global Complementario.

Es interesante también destacar que la vigencia de las normas del Código Civil en materia tributaria. (Oficio N° 1278 de 12 de junio de 2013) son plenamente aplicables y el derecho tributario debe reconocerlas y atenerse a ellas.

En el caso de la Jurisprudencia judicial se tratan varios casos.

Uno de ellos se refiere a los gastos rechazados en donaciones, en que si la ley no permite rebajar los gastos del exceso que se imputa a crédito del impuesto de Primera Categoría del donante, no se aplica el impuesto multa del 35% sino que sólo no puede rebajarlo como gastos.

Otro caso es la clarificación del uso del crédito fiscal por pago de primas de seguros complementarios de salud como beneficio que otorga una empresa a sus trabajadores que según la Corte, si es permitido, pues se trata de gastos de tipo general que se encuentran dentro del giro productivo, que en este caso es el pago de los gastos antes indicados.

El fallo de mas trascendencia es aquel que se refiere a la responsabilidad de un socio que es además el representante legal de una empresa. En este caso la Corte estimó que la sola calidad de representante no autoriza a extender el plazo de prescripción de tres a seis años por la sola declaración de falsedad que afecta a la facturas de la empresa, considerando que ello importa traspasar la malicia, para los efectos de ampliar el término de prescripción. En otras palabras no exige la misma responsabilidad a un socio que es el representante legal de la sociedad que no la administra respecto de los otros que si lo hacen.

Finalmente se analiza un fallo el cual se ha incorporado en este Boletín por la importancia que tiene el empresario unipersonal cuando inicia actividades. Al efecto la Corte estimó que si dicho empresario no dio el aviso ni inició la contabilidad, recibiendo como empresario individual dividendos de sociedades, se aplica el Global Complementario y no la tributación que le afectaría si se hubiera iniciado legalmente como empresario individual, esto es Primera Categoría por la utilidades y Global cuando retirara esas utilidades.

Se aclara que en el Boletín mismo hay más Circulares, Resoluciones y Oficios, que el lector deberá remitirse, al menos en el índice que da inicio al Boletín.

Franco Brzovic González