

BOLETIN TRIBUTARIO OCTUBRE 2013

I. Leyes.

No hay en materia tributaria.

II. Proyectos de ley

No hay iniciados este mes.

III. Circulares, resoluciones y jurisprudencia administrativa.

1. Interpretación del concepto de remuneración en la LIR (Oficio N° 2139 de 3 de octubre de 2013)
2. Situación tributaria de los retiros en exceso en una SRL cuando uno socio se retira, disminuyendo el capital. (Oficio N° 2143 de 3 de octubre de 2013)
3. Tratamiento de la devolución de capital (Oficio N° 2145 de 3 de octubre de 2013)
4. Forma en que debe registrarse el aumento de capital. (Oficio N° 2146 de 3 de octubre de 2013)
5. Pérdida determinada mediante contabilidad simplificada por el arrendamiento de bienes raíces no agrícolas, en el caso que el contribuyente desarrolla otras actividades afectas a Primera Categoría según contabilidad completa. (Oficio N° 2148 de 3 de octubre de 2013)
6. Enajenación de cuotas de fondos mutuos. Requisitos artículo 107 LIR (Oficio N° 2149 de 3 de octubre de 2013)
7. Tratamiento tributario sumas pagadas por usufructo bienes raíces. (Oficio N° 2151 de 3 de octubre de 2013)
8. Exceso de retiros en una absorción de sociedades. (Oficio N° 2153 de 3 de octubre de 2013)
9. Situación tributaria de intereses en caso créditos destinados a compra derechos sociales. (Oficio N° 2155 de 3 de octubre de 2013)
10. Facultad de tasar del SII en una reorganización empresarial. (Oficio N° 2156 de 3 de octubre de 2013)
11. Reconocimiento de ingresos correspondiente a la venta de estaciones móviles cuando aún no han sido fabricadas. (Oficio N° 2157 de 3 de octubre de 2013)
12. Aporte acciones en una reorganización empresarial. (Oficio N° 2158 de 3 de octubre de 2013)
13. Habitualidad respecto de contribuyentes no domiciliados o residentes en Chile. (Oficio N° 2159 de 3 de octubre de 2013)
14. Tasación aplicable a la pérdida de documentos. (Oficio N° 2138 de 3 de octubre de 2013)
15. Donación de derechos hereditarios (Oficio N° 2140 de 3 de octubre de 2013)

IV. Jurisprudencia judicial

1. Renta sobre los reajustes de inversiones en dólares. Caso de una persona natural sin contabilidad como inversionista. (Fallo I Corte Suprema de 21 de octubre de 2013, rol 1826-13).
2. Efecto en el gasto de una multa pagada de una empresa a otra por incumplimiento de contrato. (Fallo de la I Corte Suprema de 24 de octubre de 2013, rol 7343-12)

Desarrollo.

1. Interpretación del concepto de remuneración en la LIR (Oficio N° 2139 de 3 de octubre de 2013)

Se ha remitido a esta Dirección Nacional su presentación efectuada ante la Contraloría General de la República, en la que pide un pronunciamiento sobre la legalidad de la actuación del Servicio, específicamente respecto a la interpretación efectuada del vocablo “remuneración”, contenido en la letra b) del N° 1 del artículo 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I. ANTECEDENTES

De acuerdo a la presentación, este Servicio ha sostenido que la palabra “remuneración” empleada en el artículo 33 N° 1 letra b) citado, debe entenderse en sentido amplio, comprendiendo también los pagos efectuados por concepto de honorarios, así como cualquier otra retribución originada en la prestación de servicios profesionales o de cualquiera otra índole¹.

Dicha definición, según expone, pugnaría con la contenida en el Código del Trabajo², de carácter más restringida, y que establece que la remuneración es la contraprestación que recibe el trabajador por causa de un contrato de trabajo.

En razón de lo indicado, solicita un pronunciamiento respecto a la legalidad de la interpretación del Director del Servicio de Impuestos Internos en los términos antedichos.

La Contraloría General de la República, mediante oficio N° 016768, de 15 de marzo del 2013, junto con remitir los antecedentes a esta repartición, dio respuesta a la petición formulada por el recurrente, informándole que, de acuerdo a la ley, compete al Servicio de Impuestos Internos interpretar administrativamente, en forma exclusiva, las disposiciones sobre tributación fiscal interna.

II. ANALISIS

En primer término cabe señalar que, de acuerdo a lo dispuesto por el Código Tributario, el Director del Servicio tiene la facultad exclusiva de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias (Artículo 6° letra A.-, número 1°).

¹ Oficio N° 7092 de 21.12.1976

² El artículo 41 del Código del Trabajo define “remuneración” como “*las contraprestaciones en dinero y las adicionales en especie evaluables en dinero que debe percibir el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo*”.

Precisamente, en el caso planteado, la Contraloría General de la República se abstuvo de pronunciarse sobre el tema por tratarse del ejercicio de una facultad privativa de este Servicio.

Con relación al procedimiento de interpretación de la ley, al no existir normas particulares en materia tributaria, por disposición del artículo 2° del Código Tributario³, la interpretación que efectúa el Director del Servicio, se rige por las normas contenidas en los artículos 19 al 24 del Código Civil.

Al respecto, cabe hacer presente que la interpretación de las leyes efectuada en ejercicio de esa facultad, es vinculante para los funcionarios del Servicio pero no para los contribuyentes, quienes pueden hacer uso de los recursos y procedimientos administrativos y jurisdiccionales que la ley les confiere, para impugnar las liquidaciones, giros y otros actos reclamables, emitidos con base en la interpretación legal de la que disienten⁴.

En cuanto al sentido y alcance para efectos tributarios del vocablo “remuneración”, si bien no se encuentra definido en la legislación tributaria, el término ha sido recogido en múltiples disposiciones de índole tributaria y particularmente de la Ley sobre Impuesto a la Renta⁵.

Ahora bien, del análisis del término “remuneraciones” usado en las normas contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, resulta claro que para efectos tributarios, el referido concepto tiene variadas acepciones y, desde luego, es más amplio que el establecido en la legislación laboral.

En efecto, en materia tributaria la expresión no sólo es empleada en su acepción relativa a las contraprestaciones en dinero y especies en razón de un contrato de trabajo, sino que comprende también, entre otros, los pagos recibidos por la prestación de servicios profesionales o técnicos sin mediar un contrato de trabajo, realizados tanto por personas naturales como por personas jurídicas.

³ Artículo 2° del Código Tributario: “En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.”

⁴ Artículos 123 y siguientes del Código Tributario.

⁵ Así por ejemplo, el artículo 31 N° 6 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que regula los gastos deducibles de la renta bruta de Primera Categoría, establece que, en cuanto se relacionen con el giro del negocio, procederá la deducción de “*sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales...*”.

Por su parte, el artículo 59 inciso primero de la Ley de la Renta, relativo al impuesto adicional en razón de las cantidades pagadas a personas sin domicilio ni residencia en Chile, señala que deberá pagarse el referido impuesto “*por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración...*”.

El mismo artículo 59, en su N°2, hace referencia a las “*remuneraciones pagadas por servicios prestados en el extranjero*”, incluyendo en esta categoría los pagos realizados a personas naturales, e incluso a personas jurídicas, por servicios de ingeniería o de carácter técnico, entre otros.

A su turno, el referido artículo 59 en su numeral tercero, se refiere la exención de impuesto adicional que beneficia a “*las remuneraciones o primas provenientes de fianzas, seguros y reaseguros*” que garantizan el pago de ciertas obligaciones y créditos.

Así también, el artículo 60 de la Ley de la Renta, hace mención a las remuneraciones pagadas a personas no domiciliadas o residentes en Chile en razón de ciertos trabajos científicos, culturales o deportivos desarrollados en Chile.

Finalmente, la letra b) del N° 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta dispone que deben agregarse a la renta líquida de primera categoría, siempre que la hayan disminuido, “*las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos solteros menores de 18 años*”.

Con lo expuesto se explica que la definición de remuneración contenida en el Código del Trabajo, no tiene aplicación en materia tributaria, específicamente para los efectos de la ley sobre Impuesto a la Renta, ya que la ley no lo ha establecido así y, por el contrario, de las disposiciones tributarias reseñadas resulta patente un concepto distinto al considerado para fines laborales en el código del ramo. Por estas razones es que ha correspondido que el Director del Servicio de Impuestos Internos, conforme a sus facultades legales, fije administrativamente, para fines tributarios, el sentido y alcance de la palabra indicada.

Finalmente, cabe hacer presente que la Excm. Corte Suprema, en un fallo del año 2010, indicó expresamente que la interpretación del término “remuneración” realizada por el Servicio de Impuestos Internos a propósito de la disposición contenida en el artículo 33 N° 1 letra b de la Ley de la Renta, es correcta por tratarse de una palabra cuyo sentido y alcance queda claramente manifestado en la normativa que regula la tributación interna, sentido que es distinto de la definición otorgada por el artículo 41 del Código del Trabajo.⁶

En consecuencia, sólo procede confirmar el criterio administrativo establecido por este Servicio sobre el concepto de remuneración a que se refiere la presentación.

III. CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo expuesto, se informa que la interpretación efectuada por este Servicio del término “remuneración”, empleado por el artículo 33 N° 1 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, entre otras disposiciones tributarias, se encuentra plenamente ajustada a la facultad otorgada por el artículo 6° letra A N° 1 del Código Tributario, tratándose de un concepto propio de las leyes tributarias que ha sido utilizado por el legislador en un sentido distinto al de la legislación laboral.

Sin perjuicio de lo anterior, la ley confiere a los contribuyentes los recursos y procedimientos necesarios para impugnar, administrativa y jurisdiccionalmente, las liquidaciones, giros, pagos y resoluciones, indicados en el artículo 124 del Código Tributario, que tengan como fundamento una interpretación de la que disientan.

2. Situación tributaria de los retiros en exceso en una SRL cuando uno socio se retira, disminuyendo el capital. (Oficio N° 2143 de 3 de octubre de 2013)

I. ANTECEDENTES.

Plantea que se encuentra asesorando a una sociedad de responsabilidad limitada que denomina XX, la que actualmente tiene retiros en exceso del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) por \$800 millones.

Agrega, que uno de los socios, que tiene el 10% de los derechos de esta empresa, y a quien denomina ZZ, se retirará de ella disminuyéndose el capital social en la suma de \$300 millones. En pago de la devolución de capital, este socio recibirá de la Sociedad XX, los derechos sociales que ella tiene en la sociedad que denomina YY. Señala que la Sociedad YY actualmente no tiene retiros en exceso.

En relación a lo anterior desea ratificar que la sociedad YY, cuyos derechos recibe el socio ZZ, como pago de su devolución de capital de la sociedad XX, en ningún caso quedaría afectada por el retiro en exceso que actualmente se mantiene en la sociedad XX.

⁶ Corte Suprema, 24.06.2010, Rol N° 4124-2008

II. ANÁLISIS.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 14, letra A), N°1, letra a), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), cuando los retiros excedan el FUT, se considerarán dentro de éste las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro. Ello significa que cuando una sociedad, tal como ocurre en el caso que plantea en su presentación, es a su vez socia de otra sociedad, y esta última tiene rentas pendientes de retiro al término del ejercicio, dichas utilidades deben ser traspasadas a la sociedad socia en la cual se producen los excesos de retiros, con el sólo fin de cubrir tales excesos con las citadas utilidades, y de esa manera afectarlos con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda. De acuerdo a lo instruido por este Servicio⁷, las mencionadas utilidades o rentas devengadas se traspasan al FUT de la sociedad en la cual se producen los excesos de retiros, independiente del porcentaje de participación que dicha sociedad tenga en la sociedad de la cual se traspasan las rentas devengadas.

En conformidad con lo señalado, este Servicio entiende que en el caso de su consulta, la Sociedad XX mantiene retiros en exceso a pesar de haber considerado dentro de su FUT las utilidades devengadas en la Sociedad YY en la cual tiene participación, y además, que la Sociedad YY no mantiene utilidades tributables pendientes de retiro.

Aclarado este punto, cabe señalar que el artículo 14, letra A), N°1, letra b), de la LIR, establece que los retiros o remesas que se efectúen en exceso del FUT, y que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los Impuestos Global Complementario o Adicional, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables. Agrega la norma que en caso que las utilidades tributables de ese ejercicio no fueran suficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso, el remanente se entenderá retirado en el ejercicio subsiguiente en que se produzcan utilidades tributables y así sucesivamente.

La Ley regla además el caso en que los socios enajenen sus derechos sociales, en todo o parte, en cuyo evento los retiros en exceso se entenderán hechos por el o los cesionarios en la proporción correspondiente. Si el cesionario es una sociedad anónima, en comandita por acciones (por la participación correspondiente a los accionistas), o un contribuyente del artículo 58, N°1, deberá pagar el impuesto a que se refiere el artículo 21, inciso 3°, de la LIR, sobre el total del retiro que se le imputa. Si el cesionario es una sociedad de personas, las utilidades que le correspondan por aplicación del retiro que se le imputa se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades.

Por otra parte, la Ley se hace cargo del caso de transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, cuando la primera registra excesos de retiros, estableciendo que en dicha hipótesis, la sociedad anónima deberá pagar el impuesto del inciso 3°, del artículo 21, de la LIR, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación. Esta misma tributación se aplicará en caso que la sociedad se transforme en una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas.

De lo expuesto, es posible apreciar que la situación de los retiros en exceso en una sociedad de personas, afecta la tributación de sus socios (o cesionarios), y la de la propia sociedad cuando ella se transforma en una sociedad anónima o en una sociedad en comandita por acciones, no así respecto de las sociedades en que la sociedad con

⁷ Circular N° 60, de 1990

excesos de retiros participa⁸, como ocurre en el caso de su consulta, salvo que la sociedad YY actuase como cesionaria de derechos en la sociedad XX, en cuyo caso cobraría aplicación lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 14, letra A), N°1, letra b), de la LIR.

III. CONCLUSIÓN.

La situación de los retiros en exceso que mantiene la Sociedad XX, no incide tributariamente en la sociedad YY en la que ésta participa. Lo anterior, evidentemente, debe entenderse sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 14, letra A), N°1, letra a), de la LIR, en cuanto, para determinar si existen o no retiros en exceso en los términos analizados, obliga a considerar dentro del FUT de la sociedad desde la cual se efectuó el retiro, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que ésta participa.

Sobre la referida dación en pago antes indicada, debe tenerse presente que conforme a lo dispuesto por el artículo 64, del Código Tributario, este Servicio podrá tasar el valor asignado a los derechos sociales que se enajenan y mediante los cuales se paga la mencionada devolución de capital.

3. Tratamiento de la devolución de capital (Oficio N° 2145 de 3 de octubre de 2013)

Solicita se confirme que la devolución de capital que describe, se rige por el N°7, del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), y en consecuencia, tendrá el carácter de un ingreso no constitutivo de renta.

I.- ANTECEDENTES.

Indica que el inversionista extranjero, “Sociedad extranjera A”, invirtió aportando capital por \$200 millones a una sociedad anónima constituida en el país, al amparo del D.L. 600, de 1974.

Posteriormente, aportó las acciones de esta sociedad anónima en \$150 millones, en la constitución de otra sociedad anónima chilena, denominada “Sociedad YY” y, finalmente, las acciones de ésta última, las aportó a la “Sociedad extranjera B”, con ocasión del aumento de capital efectuado por esta última.

Indica que las acciones y las inversiones realizadas por la “Sociedad extranjera A”, al amparo del D.L. 600, de 1974, fueron oportunamente modificadas en cuanto al objeto y cedidos a la “Sociedad extranjera B”, por lo que esta última figura como inversionista titular de las acciones en “Sociedad YY”, las que estarían amparadas por la misma norma legal.

Señala finalmente que la “Sociedad YY”, considera efectuar una disminución de capital, en favor de “Sociedad extranjera B” y que en la actualidad no registra en su contabilidad, utilidades tributables que no hayan pagado los impuestos establecidos por la LIR, ni tampoco utilidades financieras en exceso de las utilidades tributables, capitalizadas o no.

De acuerdo a lo planteado anteriormente, solicita:

a) Se confirme que el monto de la devolución de capital en la “Sociedad YY”, que recibirá la “Sociedad extranjera B”, se registrará por las normas establecidas en el N°7, del artículo 17, de la LIR, y en consecuencia, tal cantidad

⁸ Salvo como ya se dijo en el caso en que deba aplicarse el artículo 14, letra A), N°1, letra a), inciso segundo, de la LIR, cuando los retiros excedan el FUT, situación en la que se deben considerar dentro de éste las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro.

tendrá el carácter de un ingreso no constitutivo de renta hasta el monto de \$150 millones, representativos del aporte de capital originalmente efectuado en “Sociedad YY”, por la “Sociedad extranjera A”.

b) Que el hecho que la “Sociedad extranjera B”, haya adquirido las acciones de la “Sociedad YY” en virtud de un aporte realizado por la “Sociedad extranjera A”, valorizando dicho aporte en un monto que pudiera ser inferior o superior al monto del aporte de capital originalmente efectuado por “Sociedad extranjera A” en “Sociedad YY”, en nada alteraría la conclusión anterior.

II.- ANÁLISIS.

Este Servicio ha sostenido reiteradamente que de conformidad al N°7, del artículo 17, de la LIR, las devoluciones de capital y sus reajustes, no constituyen renta para los efectos tributarios. La citada disposición legal establece un orden de imputación al que debe sujetarse tal devolución, prelación que tiene por objeto determinar si tal devolución incluye rentas que deban tributar. En ese orden de cosas, el indicado artículo señala que las rentas retiradas o distribuidas deben ser imputadas en primer lugar a las utilidades tributables capitalizadas o no y, posteriormente, a las utilidades de balance o financieras retenidas en exceso de las tributables. Una vez agotadas estas últimas, dicha disminución de capital podrá imputarse a otras cantidades no afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional, como los ingresos exentos o no constitutivos de renta y, luego de ello, podrá considerarse como una devolución de capital propiamente tal, caso en el cual no constituirá renta para fines tributarios.

Por otra parte, cabe señalar que los derechos y obligaciones que les asisten a los accionistas de una sociedad anónima, se encuentran regulados por lo dispuesto en la Ley 18.046 y por los estatutos de la misma. De allí que con ocasión de la cesión de acciones, y en este caso particular con ocasión del aporte de las mismas, el cesionario toma la posición jurídica del cedente frente a la sociedad, pasando a ser titular de los mismos derechos y obligaciones que éste poseía, como por ejemplo; el de participar en las juntas de accionistas, votar en las mismas, a recibir los dividendos que se acuerden distribuir, a concurrir a las devoluciones de capital, entre otros.

De esta manera en la situación señalada, para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 17, N°7, de la LIR, el nuevo titular de las acciones tiene derecho a obtener una devolución de capital y sus reajustes, en los mismos términos que aquél que detentaba el cedente de las acciones antes de su aporte, con las limitaciones que establecieren las partes, los estatutos o la Ley.

III.- CONCLUSIÓN.

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

a) Conforme a lo dispuesto en el N°7, del artículo 17, de la LIR, la devolución de capital y sus reajustes, no constituirá renta para la “Sociedad extranjera B”, siempre que en la “Sociedad YY”, quién efectúa dicha devolución, no existan utilidades tributables, capitalizadas o no, que no hayan cumplido con la tributación con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, circunstancia esta última que corresponderá determinar en la instancia de fiscalización respectiva. En todo caso, como lo establece la citada norma legal, si en la empresa no existen utilidades tributables, pero se registran utilidades financieras o de

balance retenidas en exceso de las tributables, la devolución de capital se imputará a ellas, debiendo en tal caso tributar con los impuestos señalados, en la oportunidad que corresponda de acuerdo al artículo 14, de la LIR. Finalmente cabe tener presente que conforme al inciso final, del artículo 69, del Código Tributario, la sociedad no podrá efectuar la disminución de capital, sin autorización previa de este Servicio.

b) La circunstancia de que “Sociedad extranjera B”, haya adquirido las acciones de “Sociedad YY”, mediante el aporte efectuado por la “Sociedad extranjera A”, a un valor superior o inferior, al del capital originalmente aportado a la “Sociedad YY”, en nada altera la conclusión contenida en la letra a) precedente, sin perjuicio de las facultades de fiscalización de este Servicio, especialmente aquella que establece el artículo 64, del Código Tributario.

4. Forma en que debe registrarse el aumento de capital. (Oficio N° 2146 de 3 de octubre de 2013)

I.- ANTECEDENTES.

Expone en su presentación, el caso de dos sociedades de personas que son accionistas de una sociedad anónima. Señala que el 25.11.2008, una de estas sociedades acordó aumentar su capital de \$1.000.000 a \$ 24.794.562.752, destinando dicho aumento a la adquisición de acciones de pago de la sociedad anónima, convirtiéndose así en su principal accionista. Posteriormente, el 25.11.2009, la sociedad anónima acordó una devolución de capital por un monto de \$ 32.503.250.425, imputando \$1.910.507.272, a su saldo positivo registrado en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT). Señala además, que en dicha oportunidad la sociedad anónima no registraba utilidades financieras retenidas en exceso de las tributables ni ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas a los cuales imputar la diferencia devuelta ascendente a \$30.592.743.153.

Agrega a continuación, que las sociedades accionistas receptoras de la señalada devolución de capital, registraron el saldo no cubierto por el FUT de la sociedad anónima fuente, vale decir, \$30.592.743.153, en sus respectivos FUNT. Al respecto y luego de señalar algunas normas y jurisprudencia administrativa relacionada con la materia en análisis, solicita un pronunciamiento de este Servicio respecto a si corresponde que las devoluciones de capital, en su calidad de ingresos no constitutivos de renta, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 17, N° 7 de la LIR, sean incorporadas en el registro FUNT al que se refiere la letra d), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

II.- ANÁLISIS.

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

Por su parte, el inciso 4, del N° 1 del artículo 54 y el artículo 58 N° 2 de la LIR, disponen que se afectan con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, la totalidad de las cantidades distribuidas a cualquier título por las sociedades anónimas constituidas en Chile, respecto de sus accionistas, salvo la distribución de utilidades o fondos acumulados que provengan de cantidades que no constituyan renta, y las demás excepciones que establece dicha norma.

En concordancia con lo anterior, el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, establece el registro FUT, que deben llevar los contribuyentes sujetos al Impuesto de Primera Categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa. La letra a), del N° 3 citado, dispone que se anotarán en el FUT, los ingresos, beneficios o utilidades que sin formar parte de la renta líquida del contribuyente estén afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional cuando se retiren o distribuyan, en tanto que la letra b), del N° 3 referido, dispone que en el mismo registro, pero en forma separada del FUT, la empresa deberá anotar las cantidades no constitutivas de renta percibidas y su remanente de ejercicios anteriores reajustado en la forma que señala. Sobre esto último, este Servicio ha sostenido a través de su jurisprudencia⁹ que las cantidades que deben registrarse en la forma que ella indica, son todas aquellas calificadas de ingresos no constitutivos de rentas al tenor de lo dispuesto por el artículo 17 de la LIR, que sean susceptibles de retiro o distribución como un ingreso más obtenido por la empresa.

De acuerdo con las disposiciones legales e instrucciones citadas, habiéndose producido una devolución formal de capital, aquella parte de ésta que resulte imputada al FUT, la o las sociedades de personas accionistas de la sociedad anónima receptoras de dichas cantidades, las deben registrar en su propio FUT (en este caso \$1.910.507.272) con el crédito por Impuesto de Primera Categoría que corresponda. Por su parte, las cantidades distribuidas por la sociedad anónima que no resulten imputadas al FUT ni al capital social y sus reajustes, (en este caso \$5.798.180.401), corresponden según se ha señalado, a una renta afecta a los impuestos Global Complementario o Adicional, y por tanto, también deben ser registradas en el FUT de las sociedades accionistas, sin derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría.

Ahora bien, las cantidades que efectivamente resulten imputadas al capital social y sus reajustes, no constituye renta para las empresas que la reciben. Lo anterior, implica que dichas sociedades no se afectan con impuesto sobre las cantidades recibidas a título de devolución de capital, pero en ningún caso significa que tales sumas constituyan un ingreso que deban incorporar en su registro FUNT, ya que por el contrario, deben ser registradas disminuyendo el valor de la inversión realizada en la sociedad fuente, (la sociedad anónima que efectúa la disminución de capital), atendido que corresponden a una disminución del valor de adquisición de las acciones o de la inversión respectiva. Según se ha señalado entonces, el alcance de lo dispuesto en el artículo 17 N° 7 de la LIR, es que dichas cantidades no deben afectarse con impuesto, y tampoco deben quedar registradas en el FUT o FUNT de la empresa que recibió la devolución, puesto que sólo se disminuye el valor de la inversión realizada, representando el cambio de un activo (inversión) por otro (los bienes en que se haya materializado la devolución).

III.- CONCLUSIÓN.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 17 N°7 de la LIR, no constituye renta la devolución de capital cuando ésta resulta efectivamente imputada al capital social y sus reajustes, de acuerdo al orden que

⁹ Oficio N° 4.733 de 26.12.1991.

establece la referida disposición. Ahora bien, atendido que dichas sumas no califican como un ingreso para las sociedades que reciben tal devolución, no deben ser registradas en el FUNT de las mismas, sino que por el contrario, tal devolución debe ser registrada disminuyendo el valor de adquisición de las acciones, representando en consecuencia, sólo el cambio de un activo por otro.

Las demás cantidades distribuidas por las sociedades anónimas que no correspondan a la distribución de utilidades o fondos acumulados que provengan de cantidades que no constituyan renta y las demás excepciones que establecen los artículos 54 N° 1 y 58 N° 2 de la LIR, se afectan con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, y por tanto, deben registrarse en el FUT de las empresas receptoras de dichas cantidades.

5. Pérdida determinada mediante contabilidad simplificada por el arrendamiento de bienes raíces no agrícolas, en el caso que el contribuyente desarrolla otras actividades afectas a Primera Categoría según contabilidad completa. (Oficio N° 2148 de 3 de octubre de 2013)

I.- ANTECEDENTES.

Manifiesta que la empresa que representa comercializa un software que permite determinar el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), para luego traspasar la información a los certificados, declaraciones juradas y formulario 22. Señala que en el año tributario 2011, se les presentó la situación de contribuyentes personas naturales o sociedades de personas que desarrollaban dos actividades de primera categoría, siendo una de ellas el arrendamiento de bienes raíces no agrícolas, acreditada mediante contabilidad simplificada, determinando en ésta una pérdida tributaria.

De conformidad a lo dispuesto en el artículo 39, N°3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) e interpretaciones de este Servicio, las rentas de arrendamiento se encuentran exentas del Impuesto de Primera Categoría, en la medida que la renta líquida (ingresos menos gastos) sea inferior al 11% del avalúo fiscal. En consecuencia, requiere confirmar si habiéndose determinado una pérdida tributaria en este caso, esta última estaría relacionada con actividades exentas, o bien si se trata de una pérdida del régimen general, caso en el cual se podría consolidar con el resultado positivo obtenido en la actividad sujeta al régimen general. Finalmente, solicita se le indique la manera en que deben declararse dichos valores en el formulario 22, Recuadro N°2, sobre Base Imponible de Primera Categoría y Recuadro N°6, sobre Datos del FUT.

II.- ANÁLISIS.

En primer lugar, las personas naturales empresarios individuales que entreguen en arrendamiento bienes raíces de su propiedad, efectivamente, podrían declarar sus rentas de la Primera Categoría de acuerdo a lo que expone en su presentación, es decir, determinando el resultado proveniente del arrendamiento de un bien raíz de su propiedad en base a contabilidad simplificada y el de sus demás actividades según contabilidad completa. Conforme al artículo 68, de la LIR, los contribuyentes de la Primera Categoría que están facultados para declarar sus rentas en base a contabilidad simplificada, son aquellos que, a juicio exclusivo del respectivo Director Regional, tengan un escaso movimiento, capitales pequeños en relación al giro de que se trate, poca instrucción o se encuentren en cualquiera otra circunstancia excepcional¹⁰.

¹⁰ Oficio N°2.983, de 31.07.1987.

Ahora bien, de acuerdo al N°3, del artículo 39, de la LIR, las rentas de los bienes raíces no agrícolas que no exceden del 11% de su avalúo fiscal, están exentas del Impuesto de Primera Categoría, pero sólo respecto del propietario o usufructuario que no sea sociedad anónima, sin perjuicio de que tributen con los impuestos Global Complementario o Adicional, en la oportunidad que corresponda. Este Servicio ha instruido que para la medición del 11%, se debe considerar la renta líquida efectiva anual, que es igual a la suma de las rentas percibidas o devengadas de los bienes raíces no agrícolas, menos los gastos necesarios incurridos para producir dichas rentas, conforme a las normas del artículo 31, de la LIR, ambos conceptos debidamente actualizados al término del ejercicio. De ello se sigue que en caso que conforme a dicho procedimiento se determine una renta inferior al 11% del avalúo fiscal de los bienes o una pérdida, tal resultado corresponde o se encuentra relacionado con actividades exentas del Impuesto de Primera Categoría.

Aclarado lo anterior, cabe expresar que el Servicio, a través de la Circular N°95, de 1978, instruyó sobre la forma en que deben ser declaradas las rentas exentas del Impuesto de Primera Categoría pero afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, y las rentas afectas a ambos impuestos, en la situación a la que se refiere su consulta, vale decir, cuando ambas rentas son obtenidas simultáneamente por un mismo contribuyente. Si bien dicho instructivo se refiere específicamente a la forma en que deben ser declaradas las rentas en el caso de contribuyentes con actividades desarrolladas simultáneamente dentro y fuera de depósitos francos, las cuales corresponden a rentas exentas del Impuesto de Primera Categoría pero afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, y a rentas afectas a ambos impuestos, resultan plenamente aplicables al caso sobre el cual consulta, pues éste se refiere a un contribuyente que simultáneamente obtiene rentas por concepto de arrendamiento de bienes raíces no agrícolas, inferiores al 11% del avalúo fiscal de los bienes (exentas del Impuesto de Primera Categoría pero afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional); y rentas sujetas al régimen general (afectas a los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional).

III.- CONCLUSIONES.

- a) La pérdida obtenida en el arrendamiento de bienes raíces no agrícolas a la que se refiere su presentación, se relaciona con rentas exentas del Impuesto de Primera Categoría, sin perjuicio de la compensación de resultados que se indica en la letra c) siguiente;
- b) Para los fines de la declaración del Impuesto de Primera Categoría, se deben compensar los resultados que obtenga en cada una de las actividades que desarrolla, en los términos que instruye la Circular N°95, de 1978;
- c) La forma de declarar la información solicitada en los recuadros N°s 2 y 6 del reverso del Formulario 22, es la siguiente:
 1. En primer lugar, se debe determinar un resultado neto de la actividad según contabilidad simplificada, deduciendo de las rentas de arrendamiento percibidas o devengadas los gastos necesarios para producir dichas rentas, cumpliendo los requisitos exigidos por el artículo 31, de la LIR, ambos conceptos debidamente reajustados al término del ejercicio por los factores de actualización correspondientes, considerando para estos efectos el mes en que fue percibida o devengada la renta y el mes del desembolso efectivo del gasto.
 2. Si de la operación anterior se obtiene un resultado positivo, éste se debe registrar en el Código (651), del Recuadro N°2 del, Formulario 22. En el caso que dicho resultado fuere negativo, se debe registrar en el Código (630) del referido Recuadro N°2.

3. El resultado positivo registrado en el Código (651), del Recuadro N°2, por tratarse de una renta exenta del Impuesto de Primera Categoría, deberá registrarse, además, en el Código (641) del mismo Recuadro.
4. La renta exenta registrada en el Código (641) anterior, se debe registrar además, en los Códigos (791) y (275), del Recuadro N°6, del mismo formulario, para la conformación del Registro del FUT, teniendo presente que esta renta al no formar parte de la contabilidad completa, se entiende retirada al término del ejercicio por disposición del artículo 14, B), N° 1, de la LIR.

Lo anterior, se ejemplifica a través del siguiente ejercicio, teniendo en consideración que en el caso de la actividad sujeta a contabilidad completa también podría determinarse una pérdida tributaria:

ANTECEDENTES	ACTIVIDADES			
	RESULTADO SEGÚN CONTABILIDAD COMPLETA		RESULTADO SEGÚN CONTABILIDAD SIMPLIFICADA	
	CASO 1	CASO 2	CASO 3	CASO 4
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ingresos del giro principal según contabilidad completa ➤ Rentas de arrendamiento actualizadas según contabilidad simplificada ➤ Costos del giro principal según contabilidad completa ➤ Gastos asociados a las rentas de arrendamiento actualizados 	\$100.000	\$100.000	\$ 40.000	\$ 40.000
	\$(30.000)	\$(150.000)	\$(25.000)	\$(50.000)
➤ Resultado Neto	\$70.000	\$(50.000)	\$15.000	\$(10.000)

➤ Declaración en F-22	Caso	Caso	Caso	Caso
➤ Recuadro N° 2: Base Imponible de Primera Categoría	(1) y (3)	(1) y (4)	(2) y (3)	(2) y (4)
➤ Código (628) Ingresos del giro principal	\$100.00	\$100.00	\$	\$
➤ Código (651) Resultado neto positivo renta de arrendamiento	0	0	100.000	100.000
➤ Código (630) Costos del giro principal	\$	\$ 0	\$ 15.000	\$ 0
➤ Código (630) Resultado neto negativo renta de arrendamiento	15.000	\$(30.000)	\$(150.000)	\$(150.000)
	\$(30.000)	0	0	0
	0\$	\$(10.000)		\$

	0	0)	\$ 0	(10.000)
➤ Código (636) Renta Líquida	\$ 85.000	\$ 60.000	\$ (35.000)	\$ (60.000)
➤ Código (641) Rentas de arrendamiento exentas del Impto. 1ª Categoría	\$ 15.000	\$ 0	\$ 0	\$ 0
➤ Código (874) y (643) Renta Líquida Imponible o Pérdida Tributaria Tasa 20%	\$ 70.000	\$ 60.000	\$ (35.000)	\$ (60.000)

➤ Recuadro N° 6: Datos del FUT				
➤ Código (225) RLI de Primera Categoría del ejercicio (Tasa 20%)	\$ 70.000	\$60.000	\$ 0	\$ 0
➤ Código (229) Pérdida Tributaria	\$ 0	\$ 0	\$(35.000)	\$(60.000)
➤ Código (791) Rentas de arrendamiento exentas del Impto. 1ª Categoría	\$ 15.000	\$ 0	\$ 0	\$ 0
➤ Código (275) Rentas efectiva sin contabilidad completa	\$(15.000)	\$ 0	\$ 0	\$ 0
➤ Código (231) Remanente FUT para el Ejercicio Sgte., con Crédito	\$ 56.000	\$48.000	\$ 0	\$ 0
➤ Código (318) Remanente FUT para el Ejercicio Sgte., sin Crédito	\$ 14.000	\$12.000	\$ 0	\$ 0
➤ Código (232) Saldo Negativo para el ejercicio siguiente	\$ 0	\$ 0	\$(35.000)	\$(60.000)
➤ Código (626) Crédito Impto.de 1ª Categoría del Ejercicio	\$ 14.000	\$12.000	\$ 0	\$ 0
➤ Código (838) Remanente Crédito Impto. 1ª Categoría Ejercicio Sgte.	\$ 14.000	\$12.000	\$ 0	\$ 0

6. Enajenación de cuotas de fondos mutuos. Requisitos artículo 107 LIR (Oficio N° 2149 de 3 de octubre de 2013)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre el alcance de ciertos requisitos establecidos en el artículo 107 de la LIR, para que el mayor valor obtenido en la enajenación de cuotas de fondos mutuos cuyas inversiones consistan en valores con presencia bursátil o de cuotas de fondos mutuos con presencia bursátil, respectivamente, pueda ser calificado como un ingreso no constitutivo de renta.

I.- ANTECEDENTES.

En primer término, solicita se aclare el requisito establecido en las respectivas letras d), de los numerales 3.1) y 3.2 del artículo 107 de la LIR, sobre la enajenación de cuotas de fondos mutuos cuyas inversiones consistan en valores con presencia bursátil o de cuotas de fondos mutuos con presencia bursátil, respectivamente, en cuanto a que el reglamento interno del fondo deberá contemplar la obligación de la sociedad administradora de distribuir entre los partícipes un monto equivalente a la totalidad de los intereses devengados por los valores a que se refiere el artículo 104 de la LIR en que haya invertido el fondo durante el ejercicio comercial respectivo.

Sobre esta materia, solicita un pronunciamiento en torno a la posibilidad de que los intereses devengados en el ejercicio respectivo puedan ser distribuidos en el mismo ejercicio, y no únicamente en el ejercicio siguiente al año comercial en el que tales intereses fueron devengados, en el entendido de que tal situación no generará ningún impacto tributario respecto del contribuyente.

En segundo lugar, solicita se aclare cómo debe entenderse el requisito establecido en la letra c.2), del numeral 3.2) del referido artículo 107, en cuanto dispone que la política de inversiones del reglamento interno del fondo debe establecer que a lo menos, el 90% de su cartera se destinará a determinados valores emitidos en el país o en el extranjero, y que para el caso de los valores de oferta pública emitidos en el extranjero, debe tratarse de valores que generen periódicamente rentas tales como intereses, dividendos o repartos, en que los emisores deban distribuir dichas rentas con una periodicidad no superior a un año. Específicamente consulta qué debe entenderse por "valores que generen periódicamente rentas", solicitando precisar si debe tratarse de valores que por su naturaleza puedan generar dichas rentas periódicas, cumpliendo por tanto con la característica antes indicada, independiente que este hecho, junto con la distribución de dichas rentas, en la práctica no llegue a verificarse. Indica que su juicio, bastaría con que los valores en cuestión, dada su propia naturaleza generen tales rentas, como sería el caso de las acciones, ETF's y cuotas de fondos mutuos, los que cumplirían esta condición y por ende, serían valores objeto de inversión para los fondos mutuos con presencia bursátil.

Finalmente, solicita se aclare el requisito establecido en la letra e), del numeral 3.2) del artículo 107 de la LIR, en cuanto dispone que la política de inversión del reglamento interno del fondo debe establecer que a lo menos el 90% de su cartera se destine a la inversión en valores emitidos en el o país o en el extranjero, y que cuando se hayan enajenado acciones, cuotas u otros títulos de similar naturaleza con derecho a dividendos o cualquier clase de beneficios, sean éstos provisorios o definitivos, durante los cinco días previos a la determinación de los beneficiarios, la sociedad administradora deberá distribuir entre los partícipes del fondo mutuo un monto equivalente a la totalidad de los dividendos o beneficios a que se refiere esta letra, los que se considerarán percibidos por el fondo. Sobre este punto, solicita un pronunciamiento en orden a considerar como títulos con derecho a dividendo u otra clase de beneficios, aquellos respecto de los cuales existe una declaración de los mismos, esto significa que el emisor ha comunicado el reparto de dividendos u otra clase de beneficios. Conforme a lo anterior indica, si la sociedad administradora enajena los títulos dentro de los cinco días previos a la determinación de los beneficiarios, se generará un incumplimiento a lo dispuesto en a disposición citada, en la medida que en forma previa a dicha enajenación, el emisor hubiere anunciado un reparto de dividendos u otro beneficio.

II.- ANÁLISIS.

El artículo 107 de la LIR dispone que no constituirá renta el mayor valor obtenido en la enajenación de cuotas de fondos mutuos cuyas inversiones consistan en valores con presencia bursátil o de cuotas de fondos mutuos con presencia bursátil, entre otros, en la medida que se cumplan una serie de requisitos.

El requisito establecido en las respectivas letras d), de los números 3.1) y 3.2), del artículo 107 de la LIR, expresa que el reglamento interno del fondo respectivo deberá contemplar la obligación de la sociedad administradora de distribuir entre los partícipes un monto equivalente a la totalidad de los intereses devengados por los valores a que se refiere el artículo 104 de la LIR en que haya invertido el fondo durante el ejercicio comercial respectivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la misma ley, debiendo ésta llevarse a cabo en el ejercicio siguiente al año comercial en que tales intereses se devengaron, independientemente de la percepción de tales intereses por el fondo o de la fecha en que se hayan enajenado los instrumentos de deuda correspondientes.

Este requisito particular, tuvo por objeto establecer de manera obligatoria que la totalidad de los intereses deben ser repartidos a los aportantes, casi de manera automática, una vez que éstos han sido percibidos por el respectivo fondo, para lo cual el legislador supone que tal situación ocurre, en el caso de los instrumentos del artículo 104 de la LIR, a lo menos dentro del ejercicio siguiente a aquel en que dichos intereses se devengaron, considerando la particular norma de devengo de dichas rentas¹¹.

Ahora bien, en cuanto a lo dispuesto en la letra c.2), del numeral 3.2) del artículo 107 de la LIR, se precisa que la política de inversiones del reglamento interno del fondo respectivo deberá establecer que a lo menos el 90% de la cartera del fondo se destinará a la inversión de ciertos valores. Para el caso de valores de oferta pública emitidos en el extranjero, debe tratarse de valores que generen periódicamente rentas tales como intereses, dividendos o repartos, en que los emisores deban distribuir dichas rentas con una periodicidad no superior a un año.

Como puede apreciarse de la citada disposición, el hecho de que la cartera de inversiones del fondo mutuo deba destinarse a valores que generen periódicamente rentas, tiene que ver con la naturaleza de los valores en cuestión, esto es, debe tratarse de aquellos cuya naturaleza sea susceptible de generar periódicamente rentas, aún cuando en los hechos pudiere no obtenerse dicha rentabilidad o incluso pudiere darse una situación de rentabilidad negativa. En todo caso, es requisito que los emisores de tales valores en el extranjero deban distribuir las rentas que efectivamente obtengan, con una periodicidad no superior a un año y que se cumplan las demás condiciones que establece la norma legal.

En este sentido, se concuerda con lo planteado en su presentación, en cuanto a que las acciones, ETF's y cuotas de fondos mutuos, cumplirían en principio con esta condición; en tanto los emisores de los mismos deban distribuir las rentas que generen con periodicidad no superior a un año y concurren los demás requisitos legales, circunstancias que en todo caso, deberán acreditarse en la instancia de fiscalización que corresponda.

En cuanto al requisito dispuesto en el inciso 1º, de la letra e), del número 3.2), del artículo 107 de la LIR, la norma señalada se refiere a acciones, cuotas u otros títulos de similar naturaleza con derecho a dividendos o a cualquier beneficio, lo cual implica que efectivamente debe existir el acuerdo, anuncio o declaración, en cualquier forma, previo a distribuir tales cantidades, sea en calidad de provisorios o definitivos. En tal sentido guarda coherencia con el texto legal citado el criterio expuesto en su presentación, en cuanto a considerar como títulos con derecho a dividendos o a los beneficios a que se refiere dicha disposición, sólo aquellos respecto de los cuales el emisor, en cualquier forma, hubiere anunciado, declarado o acordado previamente a la fecha de enajenación respectiva.

¹¹ Conforme a lo dispuesto en el inciso penúltimo, del N° 2, del artículo 20 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

a) Considerando la finalidad que tuvo en vista el legislador al incorporar el requisito establecido en las respectivas letras d), de los numerales 3.1) y 3.2) del artículo 107 de la LIR, cabe señalar que este Servicio no ve inconveniente alguno en que para dar cumplimiento a éste, los intereses a que se refiere el artículo 104 de la misma ley, puedan ser distribuidos en el mismo ejercicio en que éstos se devengaron.

b) Para efectos de lo dispuesto en el literal c.2), del numeral 3.2) del artículo 107 de la LIR, la expresión "valores que generen periódicamente rentas", tiene que ver con la naturaleza de dichos valores, de manera que los mismos sean susceptibles de generar periódicamente rentas, aún cuando en los hechos pudiere no obtenerse dicha rentabilidad, pero siempre que para el caso de obtenerse, los emisores deban proceder a su distribución con una periodicidad no superior a un año y se cumplan las demás condiciones que establece la citada disposición.

c) Para los efectos del cumplimiento de la exigencia prevista en la letra e), del numeral 3.2) del artículo 107 de la LIR, deben considerarse como acciones, cuotas u otros títulos de similar naturaleza con derecho a dividendos o cualquier clase de beneficios, sólo aquellos respecto a los cuales su emisor, previamente y en cualquier forma, haya acordado, declarado o anunciado el reparto de dividendos u otra clase de beneficios.

7. Tratamiento tributario sumas pagadas por usufructo bienes raíces. (Oficio N° 2151 de 3 de octubre de 2013)

Se ha solicitado un pronunciamiento de este Servicio, respecto de la forma de amortizar el precio pagado por la adquisición del derecho de usufructo sobre bienes raíces por plazos determinados.

I.- ANTECEDENTES.

Indica que en su calidad de consultora, se encuentra asesorando a un grupo empresarial dedicado principalmente a la distribución y venta de combustibles al público en general, por medio de bombas de bencina.

Para la realización del negocio, su representada precisa utilizar una serie de inmuebles sobre los cuales le resulta esencial tener una certeza jurídica de su posesión, a fin de no correr riesgos de inversión en ellos. Con tal propósito, posee diversos inmuebles a título de usufructo, derecho que le otorga mayor certeza jurídica que el contrato de arrendamiento.

Para ello, adquiere el usufructo de los referidos bienes raíces a sus dueños, por plazos entre 20 y 15 años, para lo cual, entre ambas partes, se fija un precio correspondiente a todos los años.

Respecto al precio, es habitualmente pagado entregando un tercio en calidad de anticipo al momento de la suscripción del contrato, y los dos tercios restantes, se dividen de acuerdo a la cantidad de meses de duración del contrato y se paga mensualmente una cuota del saldo del precio.

Seguidamente, analiza la jurisprudencia administrativa de este Servicio relacionada con la amortización de activos intangibles que han perdido su valor económico y el tratamiento que debe darse al pago anticipado de rentas de

arrendamiento, criterios que la llevan a concluir que los desembolsos incurridos por su representada por concepto de pago del usufructo, es de un costo diferido, en el caso de los pagos anticipados (un tercio del precio), y de gasto del ejercicio, en caso de los pagos mensuales (dos tercios del precio), siendo posible rebajarlo proporcionalmente a lo largo de la duración del contrato, en los mismos términos aplicables a los cánones de arrendamiento.

Las razones que fundamentan su interpretación radican en que en el usufructo se fija y paga un precio determinado por el uso y goce de un terreno, siendo pagado proporcionalmente en relación a los años que dure el contrato, manifestando que este derecho real, no obstante sus diferencias con el contrato de arrendamiento, comparte gran similitud con éste, ya que una de las partes tiene derecho a usar de un determinado bien por un tiempo preestablecido, al término del cual el bien pasará a manos del nudo propietario o dueño, permitiendo, al igual que en el arrendamiento, amortizar proporcionalmente el precio pagado en función de la duración del derecho, cumpliendo con la debida correlación que debe existir entre ingresos y gastos establecida por este Servicio en variada jurisprudencia.

Por lo anterior, solicita a este Servicio se confirmen los siguientes criterios:

a) Que, en caso de activos intangibles, debe castigarse el valor de los mismos una vez que se pierde el valor económico de ellos, criterio contenido en el Oficio N°144, de 1994, de este Servicio.

b) Que este Servicio, para la deducción de gastos, considera que debe existir una debida correlación con los ingresos que se generan durante un período tributario determinado, a fin de reflejar la real utilidad generada por el contribuyente en dicho período, (Oficio N°3.338, de 2009), y

c) Que en definitiva, y sobre la base anterior, el tratamiento tributario que deberá dársele al precio que se paga por concepto de usufructo pactado por plazos determinados, es el mismo que corresponde al contrato de arrendamiento, lo cual significará que cada pago anual del usufructo sea cargado como gasto del ejercicio, y, los anticipos, si es que existe alguno deberán tratarse como un costo diferido. Ello, con el propósito de cumplir cabalmente con los principios de correlación de ingreso gasto y amortización de intangibles, en caso de perder su valor económico.

II.- ANÁLISIS.

Este Servicio ha sostenido respecto al castigo del valor invertido en una marca comercial, como activo intangible que integra el patrimonio de una empresa y que ha perdido su valor económico, que dicha inversión no es susceptible de acogerse a las normas de depreciación del N° 5, del artículo 31, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), por no constituir un activo físico, y que la única forma de recuperar dicha inversión será al momento de enajenar dicho bien, o bien, si esto no ocurre, cuando ésta deje ser utilizable por la empresa o pierda totalmente su valor económico, siendo en ese momento procedente su castigo de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 31 de la LIR.¹²

Al respecto, conviene precisar que en la situación planteada, se trata de la adquisición a título oneroso de un derecho real de usufructo sobre bienes raíces por un plazo determinado, donde se paga una parte del precio al contado y el resto en cuotas, hasta que la extinción del citado derecho.

¹² Oficio N° 144, de 12.01.94, de este Servicio.

Por su parte, el inciso primero del artículo 31 de la LIR, dispone que la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la misma Ley, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio.

Respecto al tema, este Servicio ha señalado en diversos pronunciamientos que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta, además, debe guardar una debida correlación con los ingresos que genera, a fin de poder imputar en cada período tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir las obligaciones que establece la LIR, sin la posibilidad de postergar el pago de impuestos a ejercicios siguientes.¹³

Ahora bien, en relación con el usufructo, este Servicio ha señalado con anterioridad¹⁴ que al precio pagado por citado derecho debe dársele el tratamiento tributario de un activo intangible y no la de un gasto diferido, por ende, quedará sujeto a las normas sobre corrección monetaria que establece el N° 6, del artículo 41 de la LIR. Se ha señalado además, que respecto de la amortización de este derecho, la LIR no contempla ninguna norma en virtud de la cual pueda ser traspasado a resultado por la vía de su amortización o depreciación, de manera que tributariamente dicho activo no es susceptible de ser amortizado.

III.- CONCLUSIONES.

a) El criterio contenido en el Oficio N°144, de 1994, se encuentra vigente, procediendo la deducción como gasto una vez que la inversión en un activo intangible pierda totalmente su valor económico, oportunidad en que procederá su castigo de acuerdo al N° 1, del artículo 31 de la LIR, siempre y cuando ella se acredite de modo fehaciente con las pruebas que aporte el contribuyente. En todo caso, se hace presente que dicha inversión podrá ser deducida como costo de la misma, en caso que el activo intangible sea enajenado.

b) Efectivamente, este Servicio ha sostenido reiteradamente que para que un gasto pueda ser deducido de la renta bruta, deberá cumplir con las exigencias previstas en el artículo 31 de la LIR, y además, ellos deberán guardar una debida correlación con los ingresos que se generen en el mismo período a fin de imputar en cada ejercicio la utilidad real sobre la cual el contribuyente cumpla con sus obligaciones establecidas en la LIR.

c) Las sumas pagadas por la adquisición del derecho real de usufructo sobre un bien raíz por un plazo determinado, atendido que constituyen un valor intangible que forma parte del activo de la empresa y no un gasto diferido de la misma, sólo podrán cargarse al resultado tributario, mediante su deducción como costo en el momento en que tal derecho se enajene, o bien, mediante su castigo cuando se acredite que el mismo ha perdido todo su valor económico para la empresa que realizó la inversión, lo que podrá ocurrir al término del plazo de 15 o 20 años según corresponda, cuando el derecho de usufructo se consolide con la nuda propiedad.

8. Exceso de retiros en una absorción de sociedades. (Oficio N° 2153 de 3 de octubre de 2013)

Indica que se ha evaluado poner término a las operaciones de una sociedad de responsabilidad limitada a través de una fusión por incorporación por parte de otra empresa relacionada, surgiendo la duda acerca de la situación

¹³ Oficio N° 4.578, de 2006 y 3.338, de 2009, ambos de este Servicio.

¹⁴ Oficio 2.360, de 1992, de este Servicio.

tributaria de los excesos de retiros que existan a la fecha del término de actividades en la sociedad que será absorbida.

A su juicio, y de acuerdo a los artículos 14 y 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), no se generaría en este caso ninguna obligación tributaria posterior al término de giro para la sociedad que pone término a sus actividades, para sus socios, ni para la sociedad absorbente, no viéndose afectados por los excesos de retiros existentes a ese momento.

II.- ANÁLISIS.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 14, letra A), N° 1, de la LIR, los socios de sociedades de personas obligadas a declarar sobre la base de sus rentas efectivas acreditadas mediante contabilidad completa, quedarán gravados con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según proceda, por los retiros o remesas que reciban de la empresa o sociedad, hasta completar el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) de la sociedad. Si los retiros o remesas exceden el FUT, para los efectos de la aplicación de los impuestos señalados, se considerarán dentro de éste, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro o remesa. Los retiros o remesas que se efectúen en exceso del FUT, que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los impuestos Global Complementario o Adicional (FUNT), se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables. Si las utilidades tributables de ese ejercicio no fueran suficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso, el remanente se entenderá retirado en el ejercicio subsiguiente en que se produzcan utilidades tributables y así sucesivamente.

En lo que respecta a los retiros en exceso, el efecto de las disposiciones indicadas, es dejar en suspenso la calificación tributaria del flujo del retiro, hasta el momento en que la empresa desde donde se produjo éste, efectúa la imputación o calificación tributaria definitiva de dichos retiros (utilidad tributable sin crédito, rentas exentas, ingreso no renta, utilidad financiera, etc.), oportunidad en la cual el socio que los recibe, sin distinguir si se trata de personas naturales o personas jurídicas, debe asumir dicha calificación tributaria, con los efectos tributarios que procedan.

El artículo 17 N°7, de la LIR, por otro lado, establece que no constituirá renta la devolución del capital aportado a la sociedad, así como sus reajustes, siempre que no correspondan a utilidades tributables capitalizadas que deban pagar los impuestos de la LIR, todo ello, en el marco de una devolución formal de capital que cumpla con los requisitos que establece dicha disposición y el artículo 69 del Código Tributario, o bien, al término de giro de la sociedad.

De acuerdo con las disposiciones legales e instrucciones citadas, no habiéndose producido una devolución formal de capital en la sociedad respectiva, pero sí el término de giro de la misma, para definir la situación tributaria de aquellas cantidades retiradas por los socios, y que se mantienen en exceso a la fecha del término de giro de la sociedad, debe distinguirse a que cantidades han sido imputados:

i) Si los retiros resultaron imputados a utilidades de balance o financieras que exceden las tributables o no tributables (registradas en FUT y FUNT respectivamente), y el socio es una persona no obligada a llevar contabilidad, no se afectará con impuesto sobre dichas cantidades. Ahora bien, si el socio es una persona

obligada a llevar contabilidad, tales cantidades deben quedar registradas como utilidades financieras o de balance en la empresa o sociedad receptora, sin que deban quedar anotadas o registradas en su FUT o FUNT, puesto que no tienen el carácter de utilidades tributables, así como tampoco el de no tributables.

ii) Si los retiros resultaron imputados al capital aportado a la empresa o a sus reajustes, y el socio respectivo es una persona no obligada a llevar contabilidad, no se afectará con impuesto sobre dichas cantidades. Ahora bien, si el socio es una persona obligada a llevar contabilidad, dichas cantidades deberán ser registrados disminuyendo el valor de la inversión realizada en la sociedad fuente, atendido que adoptan el carácter de una devolución de capital, es decir, una disminución del valor de adquisición de dicha inversión. Esto implica que estas cantidades no deben afectarse con impuesto alguno, y tampoco deben quedar registradas en el FUT o FUNT de la empresa que efectuó el retiro. Según se ha señalado, tales retiros solamente disminuyen el valor de la inversión realizada, representando sólo el cambio de un activo (inversión) por otro (los bienes en que se haya materializado el retiro).

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a lo señalado anteriormente, los socios no obligados a llevar contabilidad que han efectuado retiros que se mantienen en exceso a la fecha de término de giro de la sociedad, no se afectarán con impuesto alguno sobre dichas cantidades. Tratándose de socios obligados a llevar contabilidad, los retiros en exceso no deben ser registrados en su FUT ni en su FUNT, sino que para calificar su situación tributaria a la fecha de término de giro, debe efectuarse la siguiente distinción, distinguiendo a qué cantidades resultaron finalmente imputados los referidos retiros:

i) Si resultaron imputados a utilidades de balance o financieras que exceden las tributables o no tributables, tales cantidades deben quedar registradas como utilidades financieras o de balance en la empresa o sociedad receptora.

ii) Si los retiros resultaron imputados al capital aportado a la empresa o a sus reajustes, dichas cantidades deberán ser registrados disminuyendo el valor de la inversión realizada en la sociedad fuente.

En ninguna de las dos circunstancias señaladas, los retiros en exceso se registran en el FUT o FUNT de la sociedad receptora de los mismos.

La sociedad que efectúa el término de giro, no se afecta con impuesto alguno sobre los retiros en exceso que registre a esa fecha. Por su parte, la sociedad absorbente tampoco se grava con impuesto sobre las mismas cantidades.

9. Situación tributaria de intereses en caso créditos destinados a compra derechos sociales. (Oficio N° 2155 de 3 de octubre de 2013)

I.- ANTECEDENTES.

Con motivo de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.630, se han generado dudas respecto al tratamiento tributario que debe darse a los desembolsos en que incurriera un contribuyente, por intereses derivados de un crédito con un banco para la adquisición de derechos sociales.

Solicita se confirme que es posible deducir de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría de una sociedad chilena, los intereses pagados o devengados en virtud de la contratación de un crédito para financiar la adquisición de los citados derechos en una sociedad de personas.

II.- ANÁLISIS.

De acuerdo con lo señalado con anterioridad por este Servicio¹⁵, respecto de lo dispuesto en el artículo 33, N° 1, letra e) de la LIR, los costos, gastos y desembolsos incurridos por los contribuyentes en el ejercicio de sus operaciones, deben ser imputados a los ingresos del régimen tributario al que correspondan. Para tal efecto, el propio contribuyente debe distinguir si éstos son imputables a ingresos que se afectan con el régimen general, a rentas exentas, ingresos no renta o al régimen del impuesto de primera categoría en carácter de único, según proceda.

En el evento que existan costos, gastos o desembolsos que se identifiquen con más de un régimen tributario, es decir, de utilización común, éstos deberán asignarse o prorratearse en la proporción que representen los ingresos brutos de cada uno de los distintos regímenes, sobre el total de ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en un mismo ejercicio.

Sin embargo, el contribuyente podrá justificar o acreditar el monto o porcentaje de los gastos indicados, utilizando otro método de prorrateo o asignación, siempre que haya sido previamente autorizado por la Dirección Regional o Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda, mediante resolución emitida al efecto, de acuerdo al procedimiento establecido en la Resolución Ex. N° 66 de 2013.

Ahora bien, específicamente respecto de la deducción como gasto de los intereses pagados por créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, cabe señalar en primer término que el inciso 1°, del artículo 31 de la LIR, dispone que los contribuyentes que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría, determinarán la renta líquida deduciendo de la renta bruta, todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de ese mismo texto legal, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio.

Por su parte, el N° 1, del inciso 3°, del artículo 31 de la LIR, establece que procederá especialmente la deducción como gasto de los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas dentro del año a que se refiere el impuesto. La misma norma dispone que no se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría.

De las normas legales e instrucciones señaladas anteriormente se puede colegir que para que proceda su deducción como gasto en la determinación de la renta líquida del régimen general de Primera Categoría, además del cumplimiento de los requisitos copulativos establecidos en el inciso primero, del artículo 31 de la LIR, el contribuyente debe acreditar que los recursos obtenidos en tales créditos no han sido destinados directa

¹⁵ En el N° 4), del Título IV, de la Circular N° 68 de 2010, de este Servicio.

o indirectamente a la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en el régimen general, lo que en la práctica se traduce en la necesidad de probar que tales fondos han sido utilizados en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que si produzcan rentas gravadas bajo tal régimen.

En principio, el titular de derechos sociales puede percibir o devengar a lo menos dos tipos de rentas. La primera de ellas, su participación en las utilidades, que si bien se clasifican en el N° 5, del artículo 20 de la LIR, no se grava con el Impuesto de Primera Categoría por expresa disposición del artículo 33 N° 2, letra a) de la LIR, que ordena deducir las citadas cantidades de la renta líquida imponible afecta al referido tributo, cuando hayan aumentado la renta declarada. En segundo término, el contribuyente puede obtener también un mayor valor o ganancia de capital cuando los derechos sociales se enajenan, resultado que, a partir de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.630 a la LIR, puede quedar sujeto al Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, o bien, al régimen general de tributación, es decir, a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda.

En definitiva, el régimen de tributación que afecta al resultado obtenido en la enajenación de derechos sociales a partir de la vigencia de las modificaciones citadas, depende de si la referida enajenación se efectúa antes de un año de su adquisición; de si dicha enajenación se efectúa a empresas o sociedades relacionadas en los términos que establece el N° 8, del artículo 17 de la LIR; o de si tales operaciones representan el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de la misma ley. Por tanto, para los efectos de determinar el tratamiento tributario de los desembolsos por intereses destinados a la adquisición de los citados derechos, debe analizarse si tales gastos son imputables a resultados o rentas que se gravan o gravarán con impuesto bajo el régimen general o con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta.

Al respecto, debe tomarse en cuenta también lo establecido en el artículo 21 del Código Tributario, por la exigencia del propio artículo 31 de la LIR, en cuanto dispone que los gastos deben ser acreditados o justificados en forma fehaciente ante este Servicio, ya que corresponde a los contribuyentes probar el monto, o la proporción en su caso, de los gastos en que han incurrido y que han sido necesarios para producir el resultado o renta afecta al régimen general del Impuesto de Primera Categoría, o bien, al régimen de Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta. Para tal efecto, el contribuyente deberá mantener un control con indicación del destino de los créditos o préstamos recibidos, y de la deducción como gasto de los intereses devengados o pagados, sea que se rebajen en el régimen general o en el régimen de Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta.

Este criterio ha de aplicarse en la medida que sea posible relacionar directamente dichos intereses con las inversiones en derechos sociales respecto de los cuales se tenga la certeza que van a generar tales resultados o rentas, ya sea en el mismo ejercicio, o en ejercicios futuros.

En caso de que no puedan imputarse los gastos por intereses a uno de los regímenes de tributación señalados, en atención a que resulta imposible determinar de manera anticipada el tipo de resultados o rentas que generará la enajenación de los citados derechos sociales, dichos gastos podrán ser igualmente deducidos por el contribuyente en el ejercicio respectivo, en la determinación de la renta líquida imponible del régimen general de tributación. Sin perjuicio de lo anterior, dicha imputación, cualquier que ésta sea, se considerará como un elemento más dentro de todos aquellos que deben tenerse en cuenta para calificar las circunstancias previas o

concurrentes que pueden dar lugar a la aplicación del régimen general de tributación sobre el resultado o mayor valor que se produzca con motivo de la enajenación de los derechos, es decir, para calificar la habitualidad del contribuyente conforme a lo establecido en el artículo 18 de la LIR.

Finalmente, se hace presente que cuando un contribuyente haya destinado parte de un crédito a la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría y otra parte a bienes que si las produzca, tal circunstancia no implica que los intereses pagados o adeudados sobre el total del crédito sean considerados un gasto o desembolso de utilización o aplicación común de aquellos señalados en la Circular N° 68 de 2010, puesto que como ya se indicó, en tal caso, por aplicación del N° 1, del inciso tercero, del artículo 31 de la LIR, el contribuyente debe acreditar qué parte del crédito ha sido empleada en la adquisición de unos u otros bienes. En tal caso, podrá deducirse como gasto en el régimen general de Primera Categoría, sólo aquella de los intereses pagados o devengados por aquella parte del crédito destinado a la adquisición de los bienes que generen rentas gravadas en dicho régimen general.

III.- CONCLUSIÓN.

Teniendo presente que las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.630 a la LIR, han modificado el régimen de tributación que afecta a los resultados o rentas obtenidas en la enajenación de derechos sociales, los contribuyentes deberán proceder en los términos descritos en el análisis del Título II.- anterior, para determinar si la deducción del gasto por intereses debe efectuarse de los resultados o rentas afectos al régimen general de tributación, o bien, de los resultados o rentas afectos con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta.

10. Facultad de tasar del SII en una reorganización empresarial. (Oficio N° 2156 de 3 de octubre de 2013)

I.- ANTECEDENTES.

Señala que en un proceso de fiscalización, una entidad japonesa, AAA, planea trasladar las acciones que posee en la sociedad chilena BBB, a la sociedad brasileña CCC, con la finalidad que ésta última recoja la información contable y financiera del área Sudamérica y consolide sus estados financieros, incluyendo en ellos a la filial chilena del grupo, para su reporte a Japón. Cabe señalar que AAA detenta la propiedad de un 99,99% de las acciones de BBB

En opinión de los asesores del contribuyente, la operación podría ser vista como una enajenación no habitual de acciones, afectándose el mayor valor con Impuesto de Primera Categoría aplicado en carácter de único. Sin embargo, dado que la reorganización no provocaría remesas al exterior, desde Chile u otro país, ni tampoco cambios en el patrimonio de la sociedad chilena BBB, dicha operación no quedaría afecta a la tributación de los artículos 17 N° 8 y 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta al considerarse como una reestructuración de activos financieros en el exterior sin efectos tributarios en Chile.

Luego de exponer sus consideraciones legales respecto del artículo 64 del Código Tributario y de las instrucciones impartidas a su respecto por este Servicio, indica que en su opinión la reorganización que describe cumpliría con todos los supuestos básicos exigidos por el inciso 5° de dicha disposición, que inhiben a este Servicio de practicar la tasación que se establece en dicho precepto legal. Además, solicita que se confirme que

es posible ejecutar la reestructuración financiera indicada utilizando el valor tributario de adquisición de las acciones.

Ahora bien, la Dirección de Grandes Contribuyentes, que eleva la consulta ante esta Dirección Nacional, por su parte señala que a través de varios pronunciamientos este Servicio ha indicado que el inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario se aplica sólo en aquellos casos en que los efectos tributarios de la reorganización en cuestión se producen y agotan íntegramente en Chile, como sería el caso del aporte de derechos sociales o acciones de socios o accionistas de una sociedad chilena que se efectúa a otra sociedad también chilena, pero no resultaría aplicable para aportes en sociedades constituidas en el extranjero.

De acuerdo a ello, solicita que se confirmen los criterios expuestos a continuación:

a) Este Servicio, en la operación descrita, puede ejercer la facultad de tasación contemplada en el inciso 3°, del artículo 64 del Código Tributario y de determinarse un mayor valor afecto a impuestos fruto de la reasignación de las acciones de la sociedad chilena BBB, aun cuando la operación se efectúe dando cumplimiento a los requisitos contenidos en el inciso 5° de la misma disposición legal, toda vez que los efectos tributarios de dicha reorganización no se producirían ni agotarían íntegramente en Chile.

b) En la medida que la reestructuración descrita implique sólo el traslado del activo mencionado desde la empresa matriz situada en Japón, a una empresa brasileña perteneciente al mismo grupo, no se vislumbra la generación de flujos efectivos de dinero desde Chile o la ocurrencia de otras circunstancias que, de acuerdo con la Ley sobre Impuesto a la Renta, pudieran gatillar la obligación de efectuar alguna de las retenciones establecidas en el artículo 74 N°4.

II.- ANÁLISIS.

1.- Respecto de lo dispuesto por el inciso 3° y 5°, del artículo 64 del Código Tributario, este Servicio impartió instrucciones mediante la Circular N°45, del 2001, expresándose a través de dicho instructivo que no se aplicarán las facultades de tasación que contempla el referido inciso 3°, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta individual, societaria o contribuyente del N°1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y siempre que dichos procesos de reorganización cumplan los siguientes requisitos:

- Que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad.
- Que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante.
- Que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante.
- Que los valores se asignen en la respectiva junta de accionistas o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

Ahora bien, este Servicio ha señalado en forma reiterada que para que tenga aplicación lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario, es necesario que los efectos tributarios de la reorganización se produzcan y agoten íntegramente en el país¹⁶, circunstancia que no ocurre¹⁷ cuando, tanto la empresa aportante de los derechos

¹⁶ Oficio N°2435 del 28.12.2010; Oficio N°1433 del 07.07.2008; y Oficio N°4848 del 12.12.2005.

o acciones de una sociedad chilena como la que recibe el aporte, son entidades constituidas en el exterior y sometidas a jurisdicciones tributarias extranjeras.

Por tanto, atendiendo que el ámbito de aplicación del inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario queda limitado a reorganizaciones cuyos efectos tributarios se producen y agotan íntegramente en el país, el aporte de las referidas acciones podría ser objeto de tasación por parte de este Servicio, cuando el valor asignado a la operación respectiva, resulte ser notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

2.- Por su parte, el artículo 74 N°4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹⁸, establece la obligación de practicar la retención de impuesto respectiva, a los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas a Impuesto Adicional. Tal obligación, no distingue si las operaciones se han efectuado entre personas no residentes en el país, por tanto, cumplidos los supuestos que establece, deberá efectuarse la retención que ella prescribe.

De acuerdo al tenor del artículo 74 N°4, uno de sus presupuestos básicos es que exista una remesa al exterior, retiro, distribución, abono en cuenta, puesta a disposición del interesado o pago de una renta o cantidad, comprendiéndose dentro del concepto de "pago" de una renta también aquellos casos en que la obligación se cumple por alguna de las formas alternativas al pago efectivo contempladas en el Código Civil, tales como la compensación, novación, confusión, etc., generado por una operación sometida a la tributación ya señalada, cuestión que ocurriría en la especie.

Ahora bien, la tasa con la cual corresponde practicar la retención de impuesto, depende de si la operación de enajenación queda sujeta al régimen de Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, o al régimen general de tributación, esto es, Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Adicional, y si puede o no determinarse el mayor valor.

En el primer caso, tratándose de operaciones afectas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, la retención se efectuará con una tasa provisional de 5% sobre el total de la cantidad a remesar, sin deducción alguna, salvo que pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto, en cuyo caso la retención se practicará con la tasa del Impuesto de Primera Categoría sobre dicho mayor valor.

Tratándose de operaciones sujetas al régimen general, Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Adicional, la retención se efectuará con una tasa provisional igual a la diferencia entre las tasas de Impuesto Adicional y del Impuesto de Primera Categoría vigentes a la fecha de enajenación, sobre las cantidades a remesar al exterior, salvo que pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto, en cuyo caso la retención se practicará con una tasa de 35%.

Lo anterior, es sin perjuicio de que el contribuyente opte por solicitar previamente a este Servicio que se determine el mayor valor en la operación referida, conforme a lo dispuesto en el inciso 8°, del N°4, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, o bien, el adquirente de las acciones opte por no efectuar la retención, cuando se acredite en la forma que establezca este Servicio mediante resolución, que en la operación respectiva no hubo un mayor valor o hubo una pérdida para el contribuyente, conforme a lo establecido en el inciso 10°,

¹⁷ De acuerdo a lo establecido en Oficio 408, de 2010.

¹⁸ Conforme a su texto vigente al 01.01.2013, de acuerdo a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.630.

del N°4, del artículo 74 de la misma Ley.

III.- CONCLUSIONES.

El aporte de acciones de una sociedad anónima chilena, efectuada por una sociedad extranjera a otra entidad constituida en el exterior, no cumple los supuestos básicos exigidos por el inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario comentado anteriormente, pudiendo este Servicio ejercer la facultad de tasación establecida en el inciso 3° de la referida norma, cuando el valor asignado en la operación respectiva resulte notoriamente inferior al corriente en plaza o al que normalmente se cobre en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Por otra parte, de acuerdo a los antecedentes descritos en su presentación, el adquirente de las acciones deberá practicar la retención de impuestos establecida en el artículo 74 N°4, en los casos que corresponda efectuarla, conforme a lo dispuesto en el N°2, del Título II anterior.

11. Reconocimiento de ingresos correspondiente a la venta de estaciones móviles cuando aún no han sido fabricadas. (Oficio N° 2157 de 3 de octubre de 2013)

I.- ANTECEDENTES.

Señala que dentro de las actividades de su cliente, está la fabricación de salas eléctricas, subestaciones y centros de control de motores, todas estaciones móviles; encargándose en ocasiones excepcionales de su transporte al lugar donde serán instaladas; prestando además servicios de verificación de su instalación y funcionamiento.

Por estas actividades, percibe anticipos del precio pactado contra la orden de compra, así como otros anticipos por el cumplimiento de metas, y el saldo, contra la entrega final del proyecto. El cumplimiento de cada hito está sujeto a ciertas condiciones, como la presentación de documentación e informes de fabricación, importación y llegada a destino de equipos u otras. Añade que el desarrollo completo de un proyecto abarca un largo período de tiempo, que en ocasiones es superior a un año.

Conforme a las normas legales y pronunciamientos que cita, a su juicio, la fabricación de estas salas de electricidad a la cual se compromete su cliente constituye una venta de cosa futura, que no existe al momento de perfeccionarse el contrato, por lo que está sujeta a la condición de que las cosas encargadas fabricar, existan en el futuro y sean aprobadas por el comprador.

Por consiguiente, agrega, en atención a que la venta es condicional, ya que se celebra bajo la condición suspensiva de que la cosa exista en el futuro, y la cual llegará a perfeccionarse sólo en la medida que la cosa exista, la totalidad del precio pactado constituye ingreso sólo en el momento que se devengue, esto es, una vez inspeccionados los bienes y aprobados por el comprador. Añade que no existe percepción del ingreso sin que haya ocurrido previamente su devengo, razón por la cual los anticipos recibidos durante la fabricación de los bienes constituyen pasivos exigibles, que deben ser reconocidos como ingreso tributario una vez que culmine la fabricación de las salas eléctricas y éstas hayan sido aprobadas por el comprador.

II.- ANÁLISIS.

De los antecedentes aportados en su consulta, se deduce que el contrato referido corresponde a un contrato para la confección de una obra material, regulado en los artículos 1996 a 2005 del Código Civil, ya que conforme a los términos estipulados por las partes, la oferta de contrato considera el diseño y fabricación de salas eléctricas del tipo contenedor soldado. Cabe señalar que la primera norma legal citada, dispone que si el artífice suministra la materia principal para la

confección de una obra material, el contrato es de venta, pero no se perfecciona sino por la aprobación del que ordenó la obra; en cambio si la materia o su mayor parte es suministrada por el que encargó la obra, el contrato es de arrendamiento.

Sin perjuicio de la denominación o designación que se de al contrato en referencia, se estima que el momento o período en que se debe reconocer el ingreso y los costos asociados al contrato de construcción o confección de la obra material, para efectos de establecer la utilidad de la operación que señala, se encuentra regulado expresamente en el inciso 3° del artículo 30 de la LIR¹⁹, pues la situación en análisis se trata precisamente de un caso en que el vendedor se compromete a enajenar los bienes fabricados, y que no han sido producidos, fabricados o contruidos totalmente al término del ejercicio, como lo dispone esta norma legal.

Por consiguiente, para determinar el resultado tributario de la operación, debe junto con reconocerse el ingreso respectivo, estimarse el costo directo que el contribuyente haya presupuestado o tenido presente al momento de celebrar el contrato, estimación que en todo caso deberá arrojar una utilidad en la operación que diga relación con la que se ha obtenido en el mismo ejercicio respecto de las demás operaciones de similar naturaleza, sin perjuicio del ajuste que corresponda efectuar en la determinación de la renta líquida imponible, de acuerdo al costo directo real en el ejercicio en que éste se produzca.

III.- CONCLUSIÓN.

En atención a que en virtud del contrato que menciona, el vendedor se compromete a enajenar un bien corporal determinado, cuya fabricación o construcción al término del ejercicio no se encuentra totalmente finalizada, para la determinación del costo y utilidad de la operación en el ejercicio en que se percibe el anticipo, se deberán aplicar las normas contenidas en el inciso 3°, del artículo 30 de la LIR.

Para estos efectos, junto con reconocerse el ingreso respectivo, debe estimarse el costo directo que el contribuyente haya presupuestado o tenido presente al momento de celebrar el contrato, estimación que en todo caso deberá arrojar una utilidad en la operación que diga relación con la que se ha obtenido en el mismo ejercicio respecto de las demás operaciones de similar naturaleza, sin perjuicio del ajuste que corresponda efectuar en la determinación de la renta líquida imponible, de acuerdo al costo directo real en el ejercicio en que éste se produzca.

12. Aporte acciones en una reorganización empresarial. (Oficio N° 2158 de 3 de octubre de 2013)

I.- ANTECEDENTES.

Según expone, una sociedad domiciliada en los Estados Unidos de América, denominada para estos efectos AAA, es propietaria del 100% de dos compañías, una domiciliada en Holanda, denominada BBB, y la segunda domiciliada en Canadá, denominada CCC.

Por su parte, la sociedad CCC es propietaria en un 100% de la sociedad YYY, domiciliada en Islas Caimán, la que a su vez es dueña del 100% de una sociedad limitada XXX, domiciliada en Chile.

¹⁹ Las instrucciones sobre esta materia fueron impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 4, de 1977.

El grupo empresarial planea efectuar una reorganización a nivel global, en virtud de la cual la sociedad AAA aportaría a BBB, a través de un aumento de capital, el 100% de las acciones que la primera posee en la sociedad CCC.

El referido aporte se efectuaría a un valor equivalente al valor de adquisición de las acciones de CCC, de tal manera que no se generaría un mayor valor en esta operación y tampoco se originarían flujos de dinero para AAA, la que continuaría siendo dueña del 100% de los derechos sociales de BBB.

En este contexto, señala que el inciso 3°, del artículo 10 de la LIR, establece que se encuentran afectas al impuesto establecido en el artículo 58 N° 3), las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país, que provenga 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 de 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, constituido, formado o residente en el extranjero, en los casos indicados en las letras a), b) o c), del mismo artículo.

Señala que el inciso final del mismo artículo 10, dispone que lo establecido en el referido inciso tercero, no se aplicará cuando las enajenaciones ocurridas en el exterior se hayan efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, según éste se define en el artículo 96 de la ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, siempre que en dichas operaciones no se haya generado renta o mayor valor para el enajenante, determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 58 N° 3 de la LIR.

Agrega, respecto de la generación de renta para el enajenante, que una de las alternativas que permite el artículo 58 N° 3 de la LIR para calcular el mayor valor en las operaciones descritas, consiste en aplicar “al precio o valor de enajenación de las acciones, cuotas o títulos o derechos extranjeros enajenados, rebajado por el costo de adquisición que en ellos tenga el enajenante, la proporción que represente el valor corriente en plaza (...) de los activos subyacentes (...) y en la proporción en que ellos son indirectamente adquiridos con ocasión de la enajenación ocurrida en el exterior, sobre el precio o valor de enajenación de las referidas acciones cuotas, títulos o derechos extranjeros”.

De esta forma, para que no se genere un mayor valor según esta alternativa de cálculo, el valor de aporte de las acciones de CCC que hace AAA a BBB debería ser equivalente al costo de adquisición que tienen las acciones de CCC.

De acuerdo con lo anterior, solicita que se confirmen los siguientes criterios:

1. La operación de aporte de las acciones de CCC que hará AAA a BBB constituye una reorganización para efectos de la aplicación de la norma de excepción del inciso final, del artículo 10 de la LIR.
2. Si la operación de aporte descrita se realiza a un valor equivalente al valor de adquisición que AAA tiene respecto de las acciones de CCC, no generándose por lo tanto una renta o mayor valor en el aporte, no se dará lugar al impuesto establecido en los artículos 10 inciso 3° y 58 N° 3 de la LIR.
3. Las únicas condiciones para que se realice la operación mencionada y no se genere el impuesto de los artículos 10 inciso 3° y 58 N° 3 de la LIR, son los requisitos autónomos establecidos por el inciso final del artículo

10 de la LIR, es decir, (a) que se trate de un proceso de reorganización empresarial en los términos descritos en la norma; y (b) que no se genere una renta o mayor valor; y que, bajo estos supuestos, el Servicio de Impuestos Internos no puede aplicar a esta operación la facultad de tasación establecida en el inciso 3°, del artículo 64 del Código Tributario.

II.- ANÁLISIS.

Según establece el inciso 3°, del artículo 10 de la LIR, se encuentran afectas al Impuesto Adicional del artículo 58 N° 3 de la misma Ley, las rentas que obtenga un contribuyente no residente ni domiciliado en el país, provenientes de la enajenación, entre otros valores y títulos, de derechos sociales y acciones representativos del capital de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero, cuando la operación involucre en forma indirecta y bajo las condiciones indicadas en las letras a), b) o c) de la citada norma, los siguientes activos subyacentes:

- i. Acciones, derechos, cuotas u otros títulos de participación en la propiedad, control o utilidades de una sociedad, fondo o entidad constituida en Chile;
- ii. Una agencia u otro tipo de establecimiento permanente en Chile de un contribuyente sin domicilio ni residencia en el país, considerándose para efectos tributarios que dicho establecimiento permanente es una empresa independiente de su matriz u oficina principal, y
- iii. Cualquier tipo de bien mueble o inmueble situado en Chile, o de títulos o derechos respecto de los mismos, cuyo titular o dueño sea una sociedad o entidad sin domicilio o residencia en Chile.

Sin embargo, conforme a lo dispuesto en el inciso final del mismo artículo 10, aun cumpliéndose las condiciones indicadas en el referido inciso 3°, no se considerará como un hecho gravado con Impuesto Adicional, cuando la enajenación en el exterior se efectúe en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, según éste se define en el artículo 96 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, y siempre que en dichas enajenaciones no se haya generado renta o un mayor valor para el enajenante, determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 58 N° 3 de la LIR.

Esta última norma legal, contempla dos modalidades para determinar la renta gravada con Impuesto Adicional, entregando su elección al enajenante. El primer método, señalado en la letra a) de la referida disposición, considera la proporción del mayor valor determinado en la enajenación de los títulos o instrumentos extranjeros proveniente de los activos subyacentes ubicados en Chile, estimándose dicho mayor valor como la diferencia que se establezca entre el precio o valor de enajenación de los referidos títulos o instrumentos y el costo de adquisición en que haya incurrido el enajenante.

El segundo método, señalado en la letra b), del N° 3, del artículo 58 de la LIR, considera la proporción del precio de enajenación de los títulos o instrumentos extranjeros correspondiente a los activos subyacentes situados en Chile, rebajado el costo tributario de los mismos, éste último correspondiente al que se habría deducido de acuerdo a las normas generales contenidas en la LIR u otras leyes que establezcan dichos costos, de haber sido enajenados tales activos subyacentes directamente en el país, por los dueños directos de los mismos.

En consecuencia, la norma de excepción contenida en el inciso final, del artículo 10 de la LIR, requiere la concurrencia de dos requisitos copulativos para que la enajenación referida no sea considerada como un hecho gravado con IA:

- 1.- Que la enajenación de activos efectuada en el exterior, se realice en el contexto de una reorganización de un grupo empresarial, según éste se define en el artículo 96, de la ley N° 18.045, y
- 2.- Que no se haya generado en la operación una renta o mayor valor para el enajenante, determinado éste de acuerdo a cualquiera de las modalidades establecidas en el artículo 58 número 3) de la LIR.

En relación al cumplimiento del primer requisito, en el caso planteado las empresas involucradas formarían parte de un mismo grupo empresarial, encontrándose bajo un controlador común, que es la sociedad AAA. Luego, el aporte de todas las acciones de CCC, que realiza AAA a BBB, se efectuaría en el contexto de una reorganización del grupo, tal como exige la norma, toda vez que en virtud de dicho aporte, se estarían reasignando activos de propiedad del controlador a otra sociedad dependiente del mismo controlador y parte del mismo grupo.

En cuanto al segundo requisito indicado, teniendo presente que la LIR permite al enajenante elegir uno de los dos métodos que establece para determinar el mayor valor en la operación conforme a lo dispuesto en el artículo 58 N° 3 de la LIR; en caso de aplicar la primera de ellas, no se generará renta o mayor valor, cuando el precio o valor de enajenación –valor del aporte en el caso planteado- sea equivalente al costo de adquisición de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros que se enajenan.

Ahora bien, en caso de cumplirse los requisitos copulativos establecidos en el inciso final del artículo 10 de la LIR, no se configura el hecho gravado con Impuesto Adicional dispuesto en el inciso 3°, del artículo 10 de la misma Ley, y en consecuencia, este Servicio no podría aplicar la facultad de tasación que contempla el inciso 3°, del artículo 64 del Código Tributario.

III.- CONCLUSIÓN.

Sin perjuicio de la verificación que corresponda efectuar en la instancia de fiscalización respectiva, y de acuerdo a los antecedentes expuestos en su presentación:

- 1.- La operación de aporte de las acciones de CCC que hará AAA a BBB constituye una reorganización del grupo empresarial, para efectos de la aplicación de la norma de excepción del inciso final, del artículo 10 de la LIR.
- 2.- Si la operación de aporte descrita se realiza a un valor equivalente al valor de adquisición que AAA tiene respecto de las acciones de CCC, no se genera una renta o mayor valor en el aporte, conforme a lo dispuesto en el artículo 58 N° 3 de la LIR.
- 3.- Las condiciones para que se realice la operación mencionada y no se genere el Impuesto Adicional que establecen los artículos 10 inciso 3° y 58 N° 3 de la LIR, son los requisitos copulativos establecidos en el inciso final del artículo 10 de la LIR, es decir, (a) que se trate de un proceso de reorganización del grupo empresarial en los términos ya descritos; y (b) que no se genere una renta o mayor valor en la operación, determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 58 N° 3 de la LIR.

Cumplíendose ambos requisitos, este Servicio no puede aplicar en la operación referida, la facultad de tasación establecida en el inciso 3°, del artículo 64 del Código Tributario.

Con todo, se hace presente que la verificación de los antecedentes de hecho que expone en su presentación, entre las cuales se cuenta que no se genere renta o un mayor valor en el aporte referido, debe efectuarse en la instancia de fiscalización pertinente.

13. Habitualidad respecto de contribuyentes no domiciliados o residentes en Chile. (Oficio N° 2159 de 3 de octubre de 2013)

I.- ANTECEDENTES.

Señala que ha recibido una consulta del contribuyente AAA, quién en su calidad de sujeto pasivo de la obligación de retener el impuesto que grava a la operación, ha requerido al Director Regional para que confirme que la renta obtenida por los contribuyentes enajenantes se afectaría con el Impuesto Único de Primera Categoría por los motivos que indica.

La operación objeto de la consulta corresponde a la enajenación de acciones de cinco sociedades anónimas constituidas en Chile, efectuada con fecha xx de xx de 2012, entre BBB –actuando en su propio nombre y por cuenta y riesgo del fondo inmobiliario abierto TTT- y CCC, por la parte enajenante; y DDD y EEE, actuando como adquirentes.

Como argumentos para sostener que se aplicaría el régimen de Impuesto Único de Primera Categoría, el contribuyente señala que:

I) Entre la fecha de adquisición de las acciones y la fecha de enajenación de éstas, ha transcurrido un plazo superior a un año, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 N° 8 letra a) de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

II) No se configura una operación entre partes relacionadas, en los términos del inciso cuarto, del artículo 17 N°8 de la LIR.

III) El accionista enajenante BBB posee el control de la sociedades cuyas acciones se enajenan, siendo propietaria de aproximadamente el 99,99% de los títulos de cada una de las de las sociedades.

IV) No se visualizarían en esta operación situaciones de hecho semejantes a las expuestas en el Oficio N° 1.720 de 2009²⁰ (enajenante controlador afecto al régimen general por especulación).

V) Señala que los vendedores no son habituales en este tipo de operaciones.

Manifiesta que se notificó al contribuyente, para que aportara mayores antecedentes a fin de respaldar la elaboración de la respuesta por parte de la Dirección Regional. Señala que de la información entregada se destacan los siguientes aspectos:

a) La sociedad BBB es una sociedad de inversión de capital, constituida bajo las leyes de Alemania, cuyo objeto

²⁰ Modificado por el Oficio N° 340, de 2010, en el que se califica la operación de habitual.

social es la administración de fondos inmobiliarios y fondos especiales, pudiendo además administrar activos individuales invertidos en el sector inmobiliario para terceras partes y prestar servicios de consultoría en inversiones del sector inmobiliario.

- b) La sociedad CCC es una sociedad de responsabilidad limitada, que tiene por objeto social hacerse cargo de la gerencia y responsabilidad personal en sociedades comanditarias cuyo giro comercial está reducido a aquellas actividades que una sociedad de inversión de capital debe ejercer para un patrimonio especial inmobiliario.
- c) El fondo de inversión “Unilmmo: Global”, de acuerdo a su política y objetivos de inversión puede invertir en bienes inmuebles y sociedades inmobiliarias en todo el mundo, con el objeto de obtener utilidades por concepto de afluencia de arriendos e intereses, así como el aumento continuo del valor de las mismas.

Para tales efectos, la sociedad administradora invertirá principalmente en inmuebles con fines comerciales localizados en emplazamientos con altas expectativas de desarrollo. Podrá adquirir propiedades para el desarrollo de proyectos propios o de terceros, como también participaciones en sociedades inmobiliarias y optimizará el stock inmobiliario según las exigencias y evolución del mercado.

Para la adecuada ejecución de su encargo, según lo estipulado en el prospecto de venta del fondo, relativo a las condiciones contractuales generales, se le confieren ciertos derechos a la sociedad administradora, entre los que destacan, el derecho de adquirir con el dinero invertido por los inversores, en activos patrimoniales, volver a enajenarlos e invertir el beneficio en otra parte, el derecho de decidir acerca de la enajenación de bienes inmobiliarios o participaciones en sociedades inmobiliarias en el marco de una gestión acorde con los estatutos.

Del análisis a los antecedentes aportados, concluye que el mayor valor obtenido en la enajenación de las acciones, se encontraría afecto al régimen tributario general de la LIR, esto es, con el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Adicional, puesto que tales operaciones representarían el resultado de negociaciones o actividades desarrolladas habitualmente por el contribuyente, conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de la LIR, cuestión que se solicita se confirme o aclare, según corresponda.

II.- ANÁLISIS.

El mayor valor obtenido en la enajenación de acciones, se afectará con el Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, en las siguientes situaciones:

- a) Siempre que entre la fecha de adquisición y enajenación de las referidas acciones haya transcurrido un plazo inferior a un año, conforme a lo dispuesto en la letra a), del N° 8, del artículo 17 de la LIR;
- b) Siempre que la enajenación la efectúen los socios de sociedades de personas, o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, a la empresa o sociedad respectiva o en la que tengan intereses, conforme a lo dispuesto en el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR; y
- c) Cuando la operación represente el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, de acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del artículo 18 de la LIR.

Por otra parte, el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones, se afectará con el Impuesto Único de Primera Categoría, cuando no represente el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, que haya transcurrido a lo menos un año entre la fecha de adquisición y enajenación, y ésta no se efectúe a empresas relacionadas o en las que se tenga interés en los términos señalados en la letra b) precedente.

Ahora bien, conforme a lo establecido en el inciso 2° del artículo 18 de la LIR, cuando este Servicio califique la habitualidad en una operación determinada, deberá considerar el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate, y le corresponderá al contribuyente probar lo contrario.

Mediante la Circular N° 158, de 1976 y diversos pronunciamientos²¹ sobre la materia, este Servicio se ha referido a ciertos elementos de juicio de tipo general que deben tenerse presentes para concluir si existe o no habitualidad en la enajenación de acciones:

a) Cuando la actividad principal del contribuyente sea la adquisición y/o enajenación de acciones. Asimismo, cuando tales operaciones aparezcan como uno de los objetos del pacto social, en el caso de las personas jurídicas, aun cuando no se trate del principal objetivo de éstas. Cabe agregar que si bien el ánimo que el enajenante pudiera tener al momento de adquirir los bienes que enajena, es una de las circunstancias a apreciar para los fines de calificar si existe o no habitualidad en la enajenación, no constituye por sí solo, o por el mero hecho de declararse dicho ánimo, la circunstancia que determina la existencia o ausencia del elemento habitualidad en la venta de las acciones.

b) Si en un mismo ejercicio comercial, se producen compras y ventas de acciones, la habitualidad no podría apreciarse por las solas compras o por las solas ventas.

c) Lapso que ha mediado entre la fecha de venta de cada tipo de los citados valores y la de su adquisición. Este hecho ayudará a concluir si la compra fue para fines rentísticos o para su reventa.

d) Si entre la fecha de adquisición y la de enajenación de cada tipo de acción, se produjo una cotización bursátil mayor que el precio obtenido en la enajenación de dicho tipo de valores. Ello podría ilustrar que al comprar las acciones, no habría conllevado la intención de hacerlo para su reventa, desde luego que el contribuyente no aprovechó la oportunidad de obtener un mayor beneficio.

e) Necesidad o motivo que tuvo el contribuyente para adquirir tales valores, pues procedería establecer si la inversión se hizo únicamente para obtener una renta de ella, o un provecho en la venta de los mismos. Si el contribuyente tenía, antes de efectuar la inversión, otro giro o actividad, deberá establecerse la razón que tuvo para distraer el capital de dicho giro o actividad para efectuar operaciones ajenas a ella.

f) Necesidad o motivo que tuvo el contribuyente para desprenderse de las acciones, es decir, si fue por la baja rentabilidad de los bienes vendidos; para adquirir otros de mayor rentabilidad o de cotización más consistente, de mejores expectativas o de mucha fluctuación en su cotización; por necesidades económicas de la empresa, etc.

²¹ Oficios 1.720, de 2009 y 302 de 2012 de este Servicio, entre otros.

g) Número de operaciones de compra y de venta de acciones, realizadas por el contribuyente en cada ejercicio comercial. Si son muchas las operaciones de compra y de venta que se verifican en un año comercial, ello sería determinante de la habitualidad, sin necesidad de conjugar los demás factores enunciados en los puntos que preceden. Si las operaciones de compraventa de acciones fuesen de número reducido en cada año comercial, o si en un año solamente se verifican compras y en otro, ventas, la habitualidad tendrá que apreciarse del análisis del conjunto de los factores enunciados anteriormente.

Este Servicio ha señalado también con anterioridad, que no se consideran habituales las inversiones en acciones de sociedades de complementación industrial de que trata el artículo 103° de la Ley N° 13.305, modificado por el artículo 18° de la Ley N° 16.773 y en acciones de sociedades cuyo capital pertenezca en un 50% o más a la empresa inversionista (filiales), toda vez que tales adquisiciones no conllevan el ánimo de negociar con ellas en las bolsas de valores, sino de usarlas o servirse de ellas para llevar a cabo en mejor forma las operaciones propias del giro u objeto de la empresa.

Por consiguiente, para determinar la existencia o no de habitualidad, la apreciación de los elementos de juicio, necesariamente debe ser en su conjunto, tal como lo exige el propio artículo 18 de la LIR.

Dicho lo anterior, corresponde analizar si en la especie, la operación descrita constituiría el resultado de actividades realizadas habitualmente por los contribuyentes.

Si bien, en principio, los elementos considerados podrían resultar indicativos de habitualidad, en particular el hecho de que aparezca dentro del objeto social de los enajenantes y de su administradora la posibilidad de invertir en derechos de sociedades inmobiliarias, enajenarlos y volver a invertir en el marco de una gestión acorde con los estatutos, debe analizarse, conforme ha señalado con anterioridad este Servicio a través de su jurisprudencia²², el conjunto de circunstancias previas y concurrentes relativas a la operación, los que se desprenden de los antecedentes acompañados, de modo de determinar con mayor grado de certeza el ánimo o intención que guió a los contribuyentes a realizar la inversión y posterior venta de las acciones.

En tal sentido, cabe destacar que las sociedades cuyas acciones se enajenan, fueron constituidas en los años 2006, 2007 y 2008, respectivamente, interviniendo como únicos accionistas los contribuyentes BBB y CCC.

Posteriormente, en los años 2007 y 2008, se efectuaron importantes aumentos de capital en dichas sociedades, financiados en su totalidad por el contribuyente BBB.

BBB posee el control de las sociedades, con una participación del 99,99% de la propiedad de cada sociedad, y hasta la fecha de enajenación, no se han incorporado otros inversionistas a las mencionadas sociedades.

Los contribuyentes han mantenido sus inversiones por un período de entre 4 a 6 años, lapso en el cual, han desarrollado la actividad de explotación de bienes inmuebles a través de las sociedades cuyas acciones se enajenan, y no se observan durante ese período la realización de otras operaciones de compra y venta de acciones.

En base a lo expuesto, se puede colegir que en los hechos, las inversiones han tenido por objeto la explotación de la actividad inmobiliaria a través de las referidas empresas, lo que hace presumir que el ánimo de los

²² Por ejemplo, Oficio N° 302 de 2012, de este Servicio.

contribuyentes al adquirir las acciones, ha sido principalmente usarlas o servirse de ellas para llevar a cabo en mejor forma las operaciones propias del giro inmobiliario, y en consecuencia, se trataría de operaciones no habituales.

III.- CONCLUSIÓN.

Basado en las instrucciones impartidas sobre la materia y considerando los antecedentes de hecho descritos en su presentación, esta Dirección Nacional estima que la operación de venta de acciones descrita en su consulta, no representa el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por los contribuyentes BBB y CCC, para los efectos previstos en el artículo 18 de la LIR.

Finalmente, cabe hacer presente que la verificación de las circunstancias antes indicadas, así como de otros elementos de hecho que deban considerarse para la calificación de la habitualidad, son materias que deben ser resueltas en las instancias de fiscalización respectivas.

14. Tasación aplicable a la pérdida de documentos. (Oficio N° 2138 de 3 de octubre de 2013)

I. ANTECEDENTES

En la presentación se expone que la Circular N° 22, de 03.05.1982, instruye que la presunción del artículo 65 del Código Tributario, se aplica sólo en los casos de aviso o detección de pérdida o inutilización, a que se refiere el inciso 2° del N° 16 del artículo 97 del mismo código²³, es decir, que la presunción sólo procede en los casos en que se ha dado el aviso o detectado la pérdida o inutilización de los libros y documentos, con posterioridad a una citación, notificación o cualquier otro requerimiento del Servicio que diga relación con dichos libros y documentos.

Por otro lado, la Ley N° 20.431, reemplazó en el inciso segundo del artículo 65 del Código Tributario, la referencia que éste hacía al inciso segundo del artículo 97 N° 16, por una nueva referencia al inciso primero de esta norma.

Por lo anterior es que solicita confirmar que en virtud de esta nueva redacción de la disposición, la presunción que establece el inciso segundo del artículo 65, resultará aplicable en todos los casos de pérdida no fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables, y no solamente en aquellos casos en que el aviso o detección ocurra después de una notificación u otro requerimiento del Servicio como establece la Circular N° 22 de 1982.

Además se solicita confirmar que la renta determinada en conformidad a esta presunción, no se verá afectada con la tributación que señala el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, por no estar expresamente incluido en dicha norma legal.

²³ El inciso primero del Artículo 97 N° 16, establece lo siguiente: Artículo 97- Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

16.- La pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, se sancionará de la siguiente manera:...

Por su parte, el inciso segundo de esta norma establece que: "Se presumirá no fortuita, salvo prueba en contrario, la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos mencionados en el inciso primero, cuando se dé aviso de este hecho o se lo detecte con posterioridad a una notificación o cualquier otro requerimiento del Servicio que diga relación con dichos libros y documentación.

II. ANALISIS

La circular 22, citada, fue emitida cuando el inciso segundo del artículo 65 del Código Tributario, hacía expresa referencia al inciso segundo del artículo 97 N° 16 del mismo cuerpo legal. Posteriormente, el numero 6) del artículo 7° de la Ley N° 20.431, reemplazó en el inciso segundo del artículo 65 citado, la expresión “segundo” por “primero”.

Por su parte, el inciso primero del artículo 97 N° 16 del Código Tributario, sanciona la pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, independientemente de si el aviso o la detección de esta pérdida o inutilización, se produzca con posterioridad a una notificación u otro requerimiento del Servicio, situación ésta última que, de verificarse, constituye una presunción de perdida no fortuita, según establece el inciso segundo de la misma disposición.

Por consiguiente, del texto vigente de las disposiciones legales citadas, sólo puede concluirse que la presunción que contiene el inciso segundo del artículo 65 del Código Tributario, resulta aplicable actualmente a todos los casos de pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos mencionados, sin la limitación de que el aviso de esos hechos o su detección ocurra después de una notificación o cualquier otro requerimiento del Servicio que diga relación con dichos libros y documentación. En consecuencia, no se encuentran vigentes en este punto las instrucciones de la Circular N° 22 de 1983, que instruía en base al texto legal anterior a la modificación introducida por la ley N° 20.431.

Por último, las cantidades que se determinen por la aplicación de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 65 citado, no se encuentran afectas al impuesto establecido en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debido a que, a su respecto, no se configura alguno de los hechos gravados descritos en esta disposición legal.

III. CONCLUSION

De acuerdo a lo expuesto, se informa que la presunción que establece el inciso segundo del artículo 65 del Código Tributario, es aplicable a los casos a que se refiere el inciso primero del N° 16 del artículo 97 del mismo código, sin consideración a la oportunidad en que se efectuó el aviso o la detección de la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto. No se encuentran vigentes, en consecuencia, las instrucciones que sobre ese aspecto impartió la circular N° 22, de 1982.

Asimismo, se informa que las cantidades que se determinen por aplicación del inciso segundo del artículo 65, citado, no quedan afectas al impuesto que establece el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta.

15. Donación de derechos hereditarios (Oficio N° 2140 de 3 de octubre de 2013)

I. ANTECEDENTES

XXX, ha solicitado a esa Dirección Regional, se clarifique el criterio de determinación de impuesto a las donaciones establecido en la Ley 16.271. Expone en la consulta que se encuentra realizando los trámites de insinuación para donar a sus hijos los derechos que le corresponden en la Parcela TTT, ubicada en la Comuna de YYY, cuyos derechos adquirió junto a tres hermanos por herencia quedada al fallecimiento de su madre en el año 1996. Señala que, conforme a las instrucciones de la Circular N° 19, de 2004, y considerando que el inmueble fue adquirido hace más de tres años, correspondería valorizar cada asignación conforme el porcentaje donado del inmueble en relación con el avalúo fiscal del mismo, efectuando las deducciones legales que corresponden para obtener el monto afecto a impuesto.

Considerando lo anterior, consulta en primer término si, dado que los derechos a donar fueron adquiridos por herencia y ya pagaron el impuesto por tal concepto, cabe gravar la donación de estos derechos con el mismo impuesto regulado en la Ley N° 16.271, ya que se generaría una doble tributación.

Además, en caso de concluir que la donación se encuentra gravada, consulta lo siguiente:

- i) En el caso que un lote o derechos se le adjudique, le importa saber cuál es el costo de adquisición para posteriormente donar dicho bien.
- ii) En el caso de que un lote o derechos sean adjudicados a sus donatarios, le importa conocer cuáles serían los efectos tributarios de este hecho.

La Dirección Regional indica que, en el caso planteado, no se produce una doble tributación, pues el impuesto de la ley 16.271 afecta a dos hechos gravados distintos, como son las asignaciones hereditarias y las donaciones, y que así lo instruye la Circular N° 19 de 2004. En cuanto a la segunda consulta expresa su opinión en el sentido que si lo donado es un bien raíz o una cuota del mismo, la base imponible del impuesto lo constituye su avalúo fiscal. En cambio, si lo donado son derechos en la sucesión, deberá considerarse el valor corriente en plaza de los derechos, aplicándose el artículo 46 bis de la citada ley.

II. ANÁLISIS

Con relación a la primera consulta formulada, se confirma lo indicado por esa Dirección Regional en su solicitud, en cuanto a que la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, contempla dos hechos gravados distintos, como son las Donaciones y las Asignaciones Hereditarias, estableciendo diferencias tanto respecto de los sujetos pasivos, como de la base imponible²⁴, el devengo, y la declaración y pago de los impuestos²⁵.

En consecuencia, con el pago de ambos tributos no se produce jurídicamente la doble tributación a que se refiere la interesada.

Respecto a la segunda consulta, cabe tener presente que, de acuerdo con el artículo 24° de la Ley 16.271, para la estimación de los bienes donados y determinación del impuesto deben observarse las mismas reglas que para los bienes heredados o legados en lo que les sea aplicable. Por consiguiente, en el caso particular de la consulta, si lo que se dona es un bien raíz (lote) o una cuota de él, por aplicación de lo dispuesto en el art. 46° letra a) de la

²⁴ En efecto, respecto de las asignaciones hereditarias, aquella está dada por el valor de cada asignación, determinado al momento del fallecimiento del causante²⁴ y respecto de las donaciones, por el valor monetario del bien donado conforme las reglas de los artículos 46 y 46 bis de la ley.

²⁵ Instrucciones en Circular N° 19, de 2004, Capítulo II, N°1.1 y N° 1.2

citada ley, el valor a considerar será el avalúo con que figure el inmueble para los efectos del pago de las contribuciones. También podría tener aplicación lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 46° letra a), citado, en cuanto a estimar el inmueble en su valor de adquisición, si este fuere superior al de avalúo, en caso de haberse adquirido por el donante dentro de los tres años anteriores a la donación.

Por otra parte si el objeto de la donación está constituido por los derechos hereditarios, la regla aplicable será la del artículo 46 bis de la Ley 16.271, es decir, el valor a considerar para efectos de la aplicación del impuesto a las donaciones, será el corriente en plaza, puesto que el art. 46° no contempla ninguna regla especial para la valorización de esos derechos²⁶. De acuerdo a lo establecido en el citado artículo 46 bis, este Servicio puede tasar dicho valor, previa citación del contribuyente.

III. CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo expuesto se informa que, en el caso planteado, no se produce la doble tributación a que se refiere la contribuyente en su presentación, pues el impuesto de la ley 16.271 afecta a dos hechos gravados distintos, como son las asignaciones hereditarias y las donaciones.

En cuanto a la segunda consulta, si lo donado es un bien raíz o una cuota del mismo, la base imponible del impuesto estará constituida por el avalúo fiscal del inmueble para efectos del pago de las contribuciones o el valor de adquisición, según lo dispuesto en el artículo 46, letra a) citado. En cambio, si lo donado son derechos en la sucesión, deberá considerarse el valor corriente en plaza de los derechos, aplicándose el artículo 46 bis de la citada ley.

IV. Jurisprudencia judicial

1. Renta sobre los reajustes de inversiones en dólares. Caso de una persona natural sin contabilidad como inversionista. (Fallo I Corte Suprema de 21 de octubre de 2013, rol 1826-13).

Se trata de un inversionista, persona natural, afecta al Impuesto Global Complementario, que no está obligada a llevar contabilidad, la cual invirtió en un documento en dólares. El SII le estimó una ganancia por diferencia entre el valor de compra de dicha moneda y el de mercado a fin de año, en circunstancias que dicho inversionista no liquidó ese instrumento en dólares. En otras palabras el SII le hizo el giro de impuestos por una ganancia devenga de una operación que no había realizado, esto es por una potencial ganancia.

La Corte Suprema, acogiendo la casación ante la sentencia de la Corte de Valparaíso que había rechazado la apelación del contribuyente, determinó que por tratarse de una persona con las características ya expresadas, tributa en base percibido, lo que no ocurrió en esa oportunidad, acogiendo, como se decía, la casación del contribuyente.

3. Efecto en el gasto de una multa pagada de una empresa a otra por incumplimiento de contrato. (Fallo de la I Corte Suprema de 24 de octubre de 2013, rol 7343-12)

²⁶ La ley no define lo que debe entenderse por "valor corriente en plaza". Al respecto, la Circular N° 19, citada, indica que, "de conformidad con el tenor literal de las palabras, entendidas en relación con el contexto general de la normativa en la que aquél se contiene, dicha expresión habrá de entenderse como el valor de adquisición que habría correspondido a una especie del mismo género y de una calidad a lo menos similar, en el lugar y fecha en que ocurrió la apertura de la sucesión o se insinuó la donación, en su caso."

Entre dos empresas celebraron un contrato que en el caso de incumplimiento de una de ellas, debía pagar una multa. Los gastos de ella fueron rebajados de la renta imponible de la pagadora, ante lo cual el SII determinó que eran gastos rechazados.

Conocida por la I Corte Suprema la casación de la empresa pagadora de la multa, en que la Corte de Apelaciones falló en su contra, resuelve que, en vista de que no es un gasto necesario para producir la renta.

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 OCTUBRE 2013

Primeramente destacamos la interpretación del SII respecto del término de remuneración para la ley tributaria en relación a lo definido en el Código del Trabajo. (Oficio N° 2139 de 3 de octubre de 2013).

En ese sentido, el SII interpreta que la definición de remuneración contenida en el Código del Trabajo, no tiene aplicación en materia tributaria, específicamente para los efectos de la ley sobre Impuesto a la Renta, ya que la ley no lo ha establecido así y, por el contrario, de las disposiciones tributarias resulta patente un concepto distinto al considerado para fines laborales en el código del ramo. Por estas razones es que ha correspondido que el Director del Servicio de Impuestos Internos, conforme a sus facultades legales, fije administrativamente, para fines tributarios, el sentido y alcance de la palabra indicada.

Seguidamente, en el Oficio 2143 se consulta la situación de un socio que deja una sociedad que tiene retiros en exceso y a quién se le paga con derechos que esta empresa tiene en otra sociedad. La cuestión que se resuelve es si ese retiro en exceso afecta a los derechos de la empresa. El SII responde que no le afecta de ninguna manera.

Otro caso a destacar (Oficio 2146) es el que trata sobre la devolución de capital que se hace de una sociedad a sus socias, contribuyentes de renta efectiva, en cuanto a si se deben reflejar en estas empresas como ingresos no constitutivos de renta en el FUNT.

El SII responde que la devolución de capital, cuando ésta resulta efectivamente imputada al capital social y sus reajustes, dichas sumas no califican como un ingreso para las sociedades que reciben tal devolución, con lo cual no deben ser registradas en el FUNT de las mismas, sino que por el contrario, tal devolución debe ser registrada disminuyendo el valor de adquisición de las acciones, representando en consecuencia, sólo el cambio de un activo por otro.

El caso del tratamiento tributario de las sumas pagadas por usufructo de bienes raíces, (Oficio N° 2151) sólo interesa en cuanto reitera el criterio sostenido hace algunos años por el SII. En efecto las sumas pagadas por la adquisición del derecho real de usufructo sobre un bien raíz por un plazo determinado, atendido que constituyen un valor intangible que forma parte del activo de la empresa y no un gasto diferido de la misma, sólo podrán cargarse al resultado tributario, mediante su deducción como costo en el momento en que tal derecho se enajene, o bien, mediante su castigo cuando se acredite que el mismo ha perdido todo su valor económico para la empresa que realizó la inversión, lo que podrá ocurrir al término del plazo de 15 o 20 años (que es el plazo indicado en la consulta) según corresponda, cuando el derecho de usufructo se consolide con la nuda propiedad.

Interesante situación es la que se trata en el Oficio 2153, en cuanto al efecto tributario de los retiros en exceso en caso de una fusión por absorción de sociedades. Al respecto el SII indica que los socios no obligados a llevar

contabilidad que han efectuado retiros que se mantienen en exceso a la fecha de término de giro de la sociedad, no se afectarán con impuesto alguno sobre dichas cantidades. Tratándose de socios obligados a llevar contabilidad, los retiros en exceso no deben ser registrados en su FUT ni en su FUNT, sino que para calificar su situación tributaria a la fecha de término de giro, debe efectuarse la siguiente distinción a qué cantidades resultaron finalmente imputados los referidos retiros:

i) Si resultaron imputados a utilidades de balance o financieras que exceden las tributables o no tributables, tales cantidades deben quedar registradas como utilidades financieras o de balance en la empresa o sociedad receptora.

ii) Si los retiros resultaron imputados al capital aportado a la empresa o a sus reajustes, dichas cantidades deberán ser registrados disminuyendo el valor de la inversión realizada en la sociedad fuente.

En ninguna de las dos circunstancias señaladas, los retiros en exceso se registran en el FUT o FUNT de la sociedad receptora de los mismos.

La sociedad que efectúa el término de giro, no se afecta con impuesto alguno sobre los retiros en exceso que registre a esa fecha. Por su parte, la sociedad absorbente tampoco se grava con impuesto sobre las mismas cantidades.

Por otra parte, es interesante el caso de intereses por créditos para la compra y venta de derechos sociales. Al respecto el SII indicó en el Oficio N° 2155 que en general los intereses podrán rebajarse como gasto, cumpliendo los requisitos que le imponen las normas generales al respecto, dejando muy claramente en la contabilidad los intereses respecto de los créditos aplicables a las operaciones antes descritas.

En el caso de la facultad del SII para tasar una operación de “traslado de acciones” de una sociedad chilena entre dos extranjeras, (Oficio 2156), indica que si puede tasar el valor de dicho traslado, principalmente por aplicación de lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario, el que exige para los efectos de limitar su facultad que los efectos tributarios de la reorganización se produzcan y agoten íntegramente en el país, circunstancia que no ocurre cuando, tanto la empresa aportante de las acciones de una sociedad chilena como la que recibe el aporte, son entidades constituidas en el exterior y sometidas a jurisdicciones tributarias extranjeras.

Referido a la habitualidad respecto de contribuyentes no domiciliados o residentes en Chile, (Oficio 2159), la interpretación del SII es interesante pues en definitiva resuelve o interpreta que aún cuando en el giro de esas sociedades se encuentra la de inversión que en esta caso se refiere a la explotación de la actividad inmobiliaria a través de las referidas empresas, el ánimo de los contribuyentes al adquirir las acciones, ha sido principalmente usarlas o servirse de ellas para llevar a cabo en mejor forma las operaciones propias del giro inmobiliario, y en consecuencia, se trataría de operaciones no habituales. Este es un cambio de criterio sustancial en la dogmática interpretativa del SII.

Respecto de la donación de derechos hereditarios, (Oficio N° 2140, el SII indica que el valor de los mismos es corriente en plaza, teniendo dicho servicio la facultad de tasarlos.

1. En cuanto a la Jurisprudencia judicial, hemos destacado dos fallos: uno referido a los reajustes de inversiones en dólares en el caso de una persona natural sin contabilidad como inversionista.

En este caso y tratándose de una persona que no está obligada a llevar contabilidad, la cual invirtió en un documento en dólares, el SII le estimó una ganancia por diferencia entre el valor de compra de dicha moneda y el de mercado a fin de año, en circunstancias que dicho inversionista no liquidó ese instrumento en dólares. En otras palabras el SII le hizo el giro de impuestos por una ganancia devenga de una operación que no había realizado, esto es por una potencial ganancia.

La Corte Suprema determinó que por tratarse de una persona con las características ya expresadas, tributa en base percibido, lo que no ocurrió en esa oportunidad, acogiendo la presentación del contribuyente.

En el fallo sobre gasto de una multa pagada de una empresa a otra por incumplimiento de contrato la Corte resolvió que no es un gasto necesario para producir la renta.

Franco Brzovic G