

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

JOSE LUIS SANTA MARIA ZAÑARTU
GONZALO ASPILLAGA HERRERA
MARIA MAGDALENA BRZOVIC ORREGO
ANGELO ZAMUR CABALLERO
ALVARO CRUZ NOVOA
PEDRO VIDAL QUIJADA
LUIS SEBASTIÁN ESCOBAR GARCIA
FELIPE PLAZA PAEZ
JOSE ANTONIO PEREZ SILVA
DANIELA FUENZALIDA WELLMANN
VERONICA SALBACH CRUZ

BOLETIN TRIBUTARIO MAYO 2014

I. Leyes.

Ley N° 20.752 de 28 de mayo de 2014 sobre Modificación Ley de Tribunales Tributarios.

II. Proyectos de ley

1. Sigue en trámite el proyecto de reforma tributaria hoy en el Senado.

III. Circulares, resoluciones y jurisprudencia administrativa.

1. Regula obligación de inscribirse en RUT y dar aviso inicio actividades respecto de personas sin domicilio ni residencia en Chile, y otros entes con o sin personalidad jurídica constituidos en el extranjero. (Circular N° 31 de 19.05.14)
2. Donaciones para fines culturales. (Circular N° 34 de 05.06.14)
3. Solicita información sobre trust y entidades similares a un trust, creadas conforme derecho extranjero y deroga resolución N° 81 de 10.09.13. (Resolución N° 47 de 10.05.14)
4. Efectos tributarios que se derivan del ejercicio de una opción de compra de acciones para el adquirente de las mismas. (Oficio N° 186 de 31.03.2014)
5. Situación tributaria del traspaso de acciones a un valor notoriamente inferior a su valor real, como aporte de capital en la constitución de una sociedad anónima cerrada. (Oficio N°187, DE 31.01.2014)
6. Tratamiento tributario de acuerdo de operación conjunta. (Oficio N° 188, DE 31.01.2014)
7. Aplicación de las normas de relación en la determinación de las rentas provenientes de la actividad agrícola. (Oficio N°189, DE 31.01.2014)
8. Pronunciamiento respecto de las normas tributarias aplicables a la situación que regula la parte final del artículo 2.088 del Código Civil. (Oficio N° 190, de 31.01.2014)

9. Tratamiento tributario, para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de las cuotas pagadas por una empresa inmobiliaria, por contratos de leasing sobre bienes raíces. (Oficio N° 191, DE 31.01.2014)
10. Consulta sobre el procedimiento para ejercitar la opción de acogerse al artículo 14 quáter de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). (Oficio N° 196, DE 31.01.2014)
11. Aplicación y vigencia del cambio de criterio sobre imputación pérdidas a las utilidades acumuladas en la empresa, contenido en el Oficio N°194 de 2010. (Oficio N°198, DE 31.01.2014)
12. No procede aplicación del Impuesto Único de Segunda Categoría, sobre sumas percibidas durante el descanso postnatal parental establecido en el artículo 197 bis del Código del Trabajo. (Oficio N°199, DE 31.01.2014)
13. Tratamiento tributario de las operaciones realizadas por una agencia en Chile, en el caso que éstas sean financiadas directamente por su casa matriz. Oficio N° 202, DE 31.01.2014)
14. Aplicación de la facultad de tasación en caso de reorganización de empresas. (Oficio N° 308, DE 19.02.2014)
15. Aplicación del régimen del artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a contribuyente empresario individual que tiene participación en sociedades (Oficio N° 309 de 19.02.2014)
16. Alcance de lo establecido en el inciso 3°, del artículo 11 de la Ley sobre Impuesto a la Renta sobre cuotas de fondos de inversión de la Ley N°18.815. (Oficio N° 310 de 10.02.14)
17. Consulta si la adquisición de las licencias por software Microsoft, están exentas del impuesto adicional que establece el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. (Oficio N° 311 de 10.02.14)
18. Restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido en exceso, conforme al artículo 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. (Oficio N° 312 de 10.02.2014)
19. Aplicación de la norma de excepción contemplada en el inciso final, del artículo 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). (Oficio N° 327 de 20.02.2014)
20. Efectos tributarios de traspaso de bien raíz, registrado en los activos de empresa individual que declara sus rentas efectivas en la Primera Categoría, al patrimonio personal del empresario. (Oficio N° 385 del 28.02.2014)

IV. Jurisprudencia Judicial

1. Durante el mes de mayo se dictaron 11 fallos referidos al Impuesto de Timbres en los créditos para exportaciones, manteniendo dicho tribunal el criterio a favor del contribuyente explicado en el Boletín de febrero del presente año. En definitiva lo que importa al tribunal es si el crédito solicitado se destinó a exportaciones, independiente quién fuere el exportador.
2. Facturas irregulares o ideológicamente falsas y el uso del crédito fiscal IVA. (Fallo de la I Corte Suprema de 27 de mayo de 2014, rol 6686-13)

Desarrollo.

I. Leyes.

Ley N° 20.752 de 28 de mayo de 2014 sobre Modificación Tribunales Tributarios.

"Artículo 1º.- Modifícase la [ley N° 20.322](#), que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, de la siguiente manera:

1) Introdúcense las siguientes modificaciones en el [artículo primero](#), que contiene el texto de la ley orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros:

a) Modifícase el [artículo 3º](#) del modo que sigue:

i) Sustitúyense los incisos segundo y tercero, por los siguientes:

"Con asiento en la Región Metropolitana de Santiago, créanse los siguientes Tribunales Tributarios y Aduaneros:

Primer y Segundo Tribunal, cada uno con un juez y cuyo territorio jurisdiccional será el de las comunas de Santiago, Independencia, Recoleta, Cerro Navia, Colina, Curacaví, Estación Central, Huechuraba, Lampa, Lo Prado, Pudahuel, Quilicura, Quinta Normal, Renca, Til Til, Conchalí, Maipú, Cerrillos, Padre Hurtado, Peñaflo, Talagante, El Monte, Melipilla, San Pedro, Alhué, Isla de Maipo y María Pinto.

Tercer Tribunal, con un juez, y Cuarto Tribunal, con dos jueces, cuyo territorio jurisdiccional será el de las comunas de San Miguel, La Cisterna, San Joaquín, Pedro Aguirre Cerda, Lo Espejo, La Granja, San Ramón, La Pintana, San Bernardo, Calera de Tango, Buin, Paine, El Bosque, Providencia, Las Condes, Vitacura, Lo Barnechea, Ñuñoa, La Reina, Macul, Peñalolén, La Florida, Puente Alto, Pirque y San José de Maipo.

La distribución de las causas entre el Primer y Segundo Tribunal, por un lado, y entre el Tercer y Cuarto Tribunal, por otro, todos de la Región Metropolitana, se realizará de acuerdo a un procedimiento objetivo y general que deberá ser establecido mediante auto acordado por la Corte de Apelaciones de Santiago."

ii) Suprímese el inciso cuarto.

b) Sustitúyese el inciso primero del [artículo 4º](#), por el siguiente:

"Artículo 4º.- Los Tribunales Tributarios y Aduaneros tendrán las siguientes plantas:

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO I REGIÓN

Cargos	Nº de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	2
Resolutor	2
Profesional Experto	2
Administrativo	1
Total planta	8

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO II y IV REGIÓN

Cargos	Nº de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total planta	5

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO V REGIÓN

Cargos	Nº de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado Tributario	1
Secretario Abogado Aduanero	1
Resolutor	6
Profesional Experto	2
Administrativo	2
Auxiliar	1
Total planta	14

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO VI y IX REGIÓN

Cargos	Nº de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	1
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total planta	6

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO VII y X REGIÓN

Cargos	Nº de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	1
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Total planta	5

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO VIII REGIÓN

Cargos	Nº de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	2
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total planta	7

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO III, XII, XIV y XV REGIÓN

Cargos	Nº de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Total planta	4

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO XI REGIÓN

Cargos	Nº de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total planta	4

PRIMER TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN METROPOLITANA DE SANTIAGO

Cargos	Nº de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado Tributario	1
Secretario Abogado Aduanero	1
Resolutor	7
Profesional Experto	2
Administrativo	2
Auxiliar	1
Total planta	15

SEGUNDO Y TERCER TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN METROPOLITANA DE SANTIAGO

Cargos	Nº de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	3
Profesional Experto	1
Administrativo	2
Auxiliar	1
Total planta	9

CUARTO TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN METROPOLITANA DE SANTIAGO

Cargos	Nº de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	2
Secretario Abogado	1
Resolutor	4
Profesional Experto	3
Administrativo	2
Auxiliar	1
Total planta	13

c) Introdúcense las siguientes modificaciones en el [artículo 6º](#):

i) Sustitúyese, en el inciso tercero, la palabra "diez" por el término "ocho".

ii) Suprímese el inciso cuarto.

d) Modifícase el [artículo 10](#) del modo que sigue:

i) Reemplázase el inciso tercero por el siguiente:

"A falta o inhabilidad de todos los anteriores, subrogará el secretario abogado del Tribunal Tributario y Aduanero que se indica en la tabla siguiente. A falta o inhabilidad del secretario abogado de este último tribunal, subrogará el juez del mismo. En todo caso, la subrogación de los tribunales indicados en la tabla será recíproca entre los mismos; así, por ejemplo, al VII Tribunal lo subrogará el VI Tribunal, y a este último lo subrogará el VII Tribunal:

XV Región	I Región
II Región	III Región
IV Región	V Región
VI Región	VII Región
VIII Región	IX Región
X Región	XIV Región
XI Región	XII Región
1° Tribunal Región Metropolitana	2° Tribunal Región Metropolitana
3° Tribunal Región Metropolitana	4° Tribunal Región Metropolitana

”.

ii) Incorpórase el siguiente inciso final:

"La subrogación del secretario abogado corresponderá al funcionario que se desempeñe como resolutor del mismo tribunal. Si hubiere más de uno, subrogará el más antiguo de ellos. Si hubiere dos o más con la misma antigüedad, corresponderá la subrogación a aquel de ellos que el respectivo juez haya determinado. En ausencia de los anteriores, subrogará el profesional experto que sea abogado, salvo que no exista profesional experto abogado, en cuyo caso podrá subrogar un funcionario del mismo tribunal con al menos 5 años de antigüedad en el cargo y que sea designado por el juez. A falta o inhabilidad de éstos, subrogará quien decida el Presidente de la Corte de Apelaciones en cuyo territorio jurisdiccional tenga asiento el tribunal que requiere la subrogación, debiendo ser abogado el funcionario que elija para tales efectos y no pudiendo este funcionario subrogar en caso alguno al juez si fuesen aplicables a su vez las normas de subrogación de los incisos primero a cuarto anteriores."

e) Intercálase, en el [artículo 13](#), a continuación de la palabra "feriado", la expresión ", comisiones de servicio".

f) Reemplázase la tabla del [artículo 25](#), por la siguiente:

“

Cargos	Nº de Cargos	Grados
Juez Tributario y Aduanero	19	V
Secretario Abogado	21	VII
Resolutor	31	X
Profesional Experto	22	X
Administrativo	23	XVII
Auxiliar	11	XX
Total planta	127	

”

2) Suprímese, en el [artículo noveno](#), la expresión ", San Miguel, Valparaíso".

3) Modifícase el [artículo 2º transitorio](#) de la siguiente forma:

a) Agrégase, en el inciso primero, la siguiente oración final: "No obstante lo anterior, a opción del contribuyente reclamante, estas causas podrán ser sometidas al conocimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros que, una vez instalados, sean competentes de acuerdo a esta ley para conocer dichas causas."

b) Incorpóranse los siguientes incisos segundo, tercero y cuarto:

"Para los efectos anteriores, el reclamante comunicará al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, en su calidad de juez tributario, del ejercicio de la opción, debiendo quedar constancia de la misma en el expediente respectivo. En este caso, el tribunal deberá resolver dicha presentación sin más trámite y enviará el expediente al Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente, produciéndose el desasimio del primer tribunal.

Una vez recibido el expediente por el Tribunal Tributario y Aduanero, el reclamante deberá cumplir con lo prescrito en el inciso segundo del artículo 129 del Código Tributario, dentro del plazo de cinco días contado desde la recepción del expediente. Cumplido lo anterior, se tendrá por interpuesto el reclamo original, reiniciándose su tramitación de acuerdo al nuevo procedimiento que establece esta ley.

En caso de verificarse lo anterior, y para efectos del inciso final del artículo 201 del Código Tributario, se entenderá que el Servicio de Impuestos Internos ha estado impedido de girar desde la interposición del reclamo original. Asimismo, los reajustes e intereses devengados durante la tramitación del reclamo ante el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos correspondiente, continuarán devengándose durante la tramitación del juicio ante el Tribunal Tributario y Aduanero, sin solución de continuidad."

4) Agréganse, en el [artículo 4º transitorio](#), las siguientes oraciones finales: "No obstante lo anterior, a opción del reclamante, los reclamos de cargos deducidos conforme al artículo 117 de la Ordenanza de Aduanas en vigor con anterioridad a la vigencia de esta ley, y que estén actualmente pendientes de ser resueltos ante el Director Regional o Administrador de Aduanas respectivo, podrán someterse al conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente. Igual opción existirá respecto de la reclamación de multas deducida conforme al artículo 186 de dicho cuerpo legal, vigente con anterioridad a la fecha de vigencia de la presente ley y que estén actualmente pendientes ante la Junta General de Aduanas. La opción referida se ceñirá a lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del artículo 2º transitorio, debiendo entenderse que las referencias hechas en dichos incisos a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos corresponden a los Directores Regionales de Aduana, Administradores de Aduana o Junta General de Aduanas, según corresponda. Asimismo, la referencia al inciso segundo del artículo 129 del Código Tributario debe entenderse hecha al inciso final del artículo 122 de la referida Ordenanza de Aduanas."

Artículo 2º.- Introdúcense las siguientes modificaciones en el [Código Orgánico de Tribunales](#):

a) Reemplázanse, en el [artículo 56](#), los números 3º y 4º por los siguientes:

"3º. La Corte de Apelaciones de Valparaíso tendrá dieciséis miembros;

4º. Las Cortes de Apelaciones de San Miguel y Concepción tendrán diecinueve miembros, y".

b) Sustitúyese, en el número 5º del [artículo 59](#), la palabra "trece" por "doce".

c) Modifícase el [artículo 61](#) en los siguientes términos:

i) Sustitúyese, en el inciso primero, la frase "las Cortes de Apelaciones de Valparaíso y Concepción en seis salas; la Corte de Apelaciones de San Miguel en siete salas;", por la siguiente: "la Corte de Apelaciones de Valparaíso, en cinco salas; las Cortes de Apelaciones de Concepción y San Miguel, en seis salas,".

ii) Reemplázanse los incisos segundo y tercero, por los siguientes:

"No obstante, para los efectos de lo dispuesto en los incisos séptimo y noveno del artículo 66, las Cortes de Apelaciones designarán cada dos años, mediante auto acordado, a los miembros del tribunal que deberán integrar la sala a la que corresponda el conocimiento, en forma exclusiva o preferente, de los asuntos tributarios y aduaneros. Se preferirá para su integración a aquellos ministros que posean conocimientos especializados en estas materias, salvo en el caso del inciso séptimo del referido artículo, en el que los ministros deberán necesariamente poseer dichos conocimientos.

Para la acreditación de los conocimientos especializados a que se refiere el inciso anterior, se deberá contar con cursos de perfeccionamiento o postgrado sobre la materia."

d) Sustitúyese el inciso séptimo del [artículo 66](#), por el siguiente:

"La Corte de Apelaciones de Santiago designará una de sus salas para que conozca exclusivamente de los asuntos tributarios y aduaneros que se promuevan. Dicha designación se efectuará mediante auto acordado que se dictará cada dos años."

Artículo 3º.- Introdúcense las siguientes modificaciones en el [Código Tributario](#), cuyo texto se encuentra contenido en el [artículo 1º](#) del decreto ley N° 830, de 1974:

1) Agrégase, en el inciso undécimo del [artículo 132](#), a continuación de la palabra "imputables", la siguiente frase final: ", incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado".

2) Modifícase el [artículo 147](#) del siguiente modo:

a) Sustitúyense, en el inciso tercero, las palabras "Director Regional" por la expresión "Tribunal Tributario y Aduanero".

b) Reemplázase el inciso cuarto, por el siguiente:

"Cuando no se presentare reclamación, la facultad mencionada en el inciso anterior podrá ser ejercida por el Director Regional."

3) Modifícase el [artículo 161](#) en la siguiente forma:

a) Agrégase, en el párrafo segundo del número 3º del inciso primero, la siguiente oración final: "El plazo para apelar será de 15 días, contado desde la notificación de la sentencia."

b) Incorpórase, en el inciso final, la siguiente oración final: "El plazo para apelar será de 15 días, contado desde la notificación de la sentencia."

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Artículo primero.- La modificación de las plantas de los Tribunales Tributarios y Aduaneros dispuesta por la letra b) del número 1) del artículo 1º de la presente ley, respecto de los cargos que a la fecha de su publicación se encontraren siendo servidos, se producirá una vez que el cargo respectivo quedare vacante por las causales legales correspondientes.

Artículo segundo.- Lo señalado en el numeral ii) de la letra d) del número 1) del artículo 1º, que incorpora un nuevo inciso final en el artículo 10 de la ley N° 20.322, en lo referente al requisito de los años de antigüedad en el cargo que debe tener el funcionario del tribunal para subrogar al secretario abogado correspondiente, será exigible a contar del 1º de febrero del año 2018. Con anterioridad a esa fecha, dicho funcionario deberá tener una antigüedad mínima de dos años en el cargo.

Artículo tercero.- La opción a que se refieren los números 3) y 4) del artículo 1º sólo podrá ser ejercida dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha de publicación de la presente ley en el Diario Oficial."

Habiéndose cumplido con lo establecido en el N° 1º del Artículo 93 de la Constitución Política de la República y por cuanto he tenido a bien aprobarlo y sancionarlo; por tanto, promúlguese y llévase a efecto como Ley de la República.

III. Circulares, resoluciones y jurisprudencia administrativa.

1. Regula obligación de inscribirse en RUT y dar aviso inicio actividades respecto de personas sin domicilio ni residencia en Chile, y otros entes con o sin personalidad jurídica constituidos en el extranjero.(Circular N° 31 de 19.05.14)

I.- INTRODUCCION.

El Servicio de Impuestos Internos, en pro de facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes personas naturales sin domicilio ni residencia en Chile, de personas naturales extranjeras con residencia en Chile que los autorice para realizar actividades en el país, y de personas jurídicas u otros entes de cualquier especie, con o sin personalidad jurídica, constituidos u organizados en el extranjero, estima necesario regular la forma de cumplir las obligaciones de inscripción en el Rol Único Tributario y declaración de inicio de actividades, en atención a lo establecido en los artículos 66 y 68 del Código Tributario.

En efecto, deben inscribirse en el RUT todas las personas (naturales y jurídicas) y otros entes con o sin personalidad jurídica, constituidos u organizados en el extranjero, susceptibles de ser sujetos de impuestos, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, según lo establece el Artículo 66, del Código Tributario y el artículo 3 del Decreto con Fuerza de Ley N° 3, de Hacienda, de 1969. Por su parte, el Artículo 68 del mismo Código, establece que las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la Primera y Segunda Categorías a que se refieren los números 1º, letras a) y b), 3º, 4º y 5º de los artículos 20, 42 N° 2º y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberán presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación.

Por lo anterior, y para mayor claridad y ordenamiento de los procedimientos, se reemplazan las instrucciones impartidas mediante la Circular N° 31 de 2007, en lo relativo a extranjeros y se establecen las siguientes instrucciones. Asimismo, se dispone la creación de un formulario especial para la inscripción al Rol Único Tributario y/o declaración jurada de inicio de actividades de este tipo de contribuyentes y de otro formulario para informar las modificaciones de los datos contenidos en dicho aviso.

Es importante mencionar que con la información que cuenta el Servicio de Impuestos Internos, no es necesario solicitar la inscripción en el RUT, cuando la persona natural sin domicilio ni residencia, cuente con su Cédula de Identidad emitida por el Servicio de Registro Civil e Identificación de Chile o Credencial Oficial del Ministerio de Relaciones Exteriores en el caso de los residentes oficiales.

II. INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

A. Situaciones en que pueden encontrarse los contribuyentes.

Conforme las disposiciones legales antes citadas, los contribuyentes pueden encontrarse en algunas de las siguientes situaciones respecto de las obligaciones de inscribirse en el registro RUT y Aviso de Inicio de Actividades. 2

1. Contribuyentes obligados a inscribirse en el RUT (no obligados a dar Aviso de Inicio de Actividades)

Están obligados a inscribirse en el registro RUT las personas (naturales y jurídicas) sin domicilio ni residencia en Chile, y los entes con o sin personalidad jurídica, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos y no se encuentren en las situaciones previstas en el punto 3 siguiente (Contribuyentes que deben inscribirse en el RUT y dar simultáneamente el aviso de Inicio de Actividades).

Asimismo, éstos contribuyentes se encuentran obligados a designar y mantener un administrador, representante o mandatario, persona natural con domicilio o residencia en Chile, con poder suficiente para efectuar las gestiones y declaraciones que sean necesarias ante el Servicio de Impuestos Internos y para ser notificados por éste a nombre de la persona o ente. La persona natural que actúe ante el Servicio como administrador, representante o mandatario del contribuyente, se entenderá autorizada para ser notificada a nombre de éste mientras no haya constancia de la extinción del título de la representación mediante aviso dado por los interesados a la Oficina del Servicio que corresponda. Sin embargo, las personas naturales domiciliadas o residentes en el país no requieren designar y mantener un administrador, representante o mandatario para estos efectos.

De acuerdo a lo anterior, los siguientes contribuyentes están obligados a inscribirse en el registro RUT:

1.1. Las personas (naturales o jurídicas) y entes con o sin personalidad jurídica, sin domicilio ni residencia en el país, que realicen inversiones en Chile por las cuales no estén obligados a dar Aviso de Inicio de Actividades.

A modo de ejemplo, se encuentran obligados a obtener RUT las personas naturales extranjeras sin residencia tales como turistas, deportistas, artistas y conferencistas extranjeros cuando inviertan en el país. La responsabilidad de los impuestos que afecten las rentas obtenidas por los deportistas, artistas y conferencistas al realizar sus actividades en el territorio nacional corresponde al o los contratantes (artículo 60 inciso 2°, de la Ley sobre impuesto a la renta contenida en el artículo 1° D.L. N° 824, de 1974), en cuyo caso basta con su pasaporte o cédula de identidad de su país. Por el contrario, no deben solicitar su inscripción en el RUT las personas que sólo efectúen compras, consumos y/o celebren actos o contratos propios de su estadía en el territorio nacional (como, por ejemplo, el arriendo de propiedades o vehículos en Chile).

También se encuentran obligados a inscribirse en el registro RUT las personas o entes, que obtengan en el país rentas provenientes únicamente de la posesión o tenencia de capitales mobiliarios o rentas, respecto de las cuales el Servicio ha liberado al contribuyente de la obligación de dar inicio de actividades.

A modo ejemplar, se libera de la obligación de presentar Aviso de Inicio de Actividades, entre otras, a contribuyentes que realicen las siguientes inversiones y operaciones:

a) Operaciones de compra y venta de acciones de sociedades anónimas abiertas, que tengan o no presencia bursátil. b) Instrumentos de Renta Fija, aquellos instrumentos financieros representativos de deuda de mediano y largo plazo, inscritos en el registro de valores, como por ejemplo, bonos y pagarés seriados del Banco Central, de la Tesorería General de la República, de empresas, de bancos e instituciones financieras, bonos de reconocimiento del Instituto de Normalización Previsional (INP) y letras de crédito hipotecario.

c) Instrumentos de Intermediación Financiera, aquellos instrumentos financieros representativos de deuda de corto plazo de emisión única, no seriada, como por ejemplo, pagarés descontables y reajustables del Banco Central, pagarés de la Tesorería General de la República, pagarés de 3 bancos e instituciones financieras, certificados de depósito a plazo y efectos de comercio. d) Contratos que tengan por finalidad asegurar la inversión futura o materializada o invertir excedentes financieros, en este punto se consideran las compras con compromiso de retroventa de instrumentos de renta fija o intermediación financiera.

Estos contribuyentes pueden inscribirse en el RUT, necesario para desarrollar las mencionadas inversiones, a través de instituciones que funcionen como "agentes responsables para fines tributarios en Chile", de acuerdo al procedimiento simplificado definido en la Res. Ex. N° 36 de 2011 o la resolución que la reemplace en el futuro. En estos casos, el contribuyente no tiene que concurrir a las oficinas del Servicio de Impuestos Internos para realizar este trámite, quedando liberados de las obligaciones de dar aviso de inicio de actividades, llevar contabilidad y presentar declaraciones anuales de impuestos.

La modalidad anterior no se aplica a los inversionistas cuyas operaciones estén dirigidas a tomar el control, la administración o gestión de las empresas en las cuales invierten sus capitales. En tales casos, deberán regirse por el procedimiento general de obtención de RUT.

Tampoco se aplica la modalidad señalada a los contribuyentes domiciliados, residentes o constituidos en países o territorios que sean considerados como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales, según lo señalado en la Res. Ex. N° 36 de 2011 en su punto 2.7 letra f) o la resolución que la reemplace en el futuro.

1.2. Las personas o entes sin domicilio ni residencia en Chile que queden gravadas con impuestos en Chile de acuerdo a las normas del artículo 10, inciso 3 y siguientes de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Sin perjuicio de estar obligados a inscribirse en el RUT conforme las presentes instrucciones o el procedimiento que disponga el Servicio, mediante resolución.

2. Contribuyentes únicamente obligados a dar aviso de Inicio de Actividades porque ya cuentan con RUT Las personas (naturales o jurídicas) sin residencia ni domicilio en Chile y otros entes con o sin personalidad jurídica, constituidos u organizados en el extranjero, que habiendo quedado inscritos en el RUT con anterioridad, realicen actividades o negocios susceptibles de producir rentas de Primera o Segunda Categoría a que se refieren los números 1° letras a) y b), 3°, 4° y 5° del artículo 20, Arts. 42 N° 2 y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (comercio, industria, minería, construcción, servicios, profesionales independientes, comisionistas, corredores, etc.), quedarán únicamente obligados a dar aviso de Inicio de Actividades.

Las personas naturales extranjeras que obtengan permiso de residencia que le permita iniciar negocios o labores en el país susceptibles de producir rentas de Primera o Segunda Categoría a que se refieren los números 1° letras a) y b), 3°, 4° y 5° del artículo 20, Arts. 42 Números. 2 y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (comercio, industria, minería, construcción, servicios, profesionales independientes, etc.).

3. Contribuyentes que deben inscribirse en el RUT y dar simultáneamente el aviso de Inicio de Actividades Deben inscribirse en el RUT y dar simultáneamente el aviso de Inicio de Actividades todos los contribuyentes que, sin haberse inscrito previamente en el RUT, inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la Primera o Segunda Categorías a que se refieren los números 1º, letras a) y b), 3º, 4º y 5º de los artículos 20, 42 N° 2º y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. 4

Entre los contribuyentes indicados se cuentan las personas (naturales o jurídicas) sin residencia ni domicilio en Chile y otros entes con o sin personalidad jurídica, constituidos u organizados en el extranjero, que configuren o abran en Chile cualquier clase de establecimientos permanentes tales como agencias, oficinas, sucursales o representaciones.

Aquellas personas que no se encuentren legalmente obligadas a designar un agente o representante en el país, tienen la obligación de designar como representante, administrador o mandatario, a una persona natural con domicilio o residencia en Chile, con poder suficiente para efectuar las gestiones y declaraciones que sean necesaria ante el Servicio de Impuestos Internos y para ser notificada por éste a nombre de la persona o ente. En el poder deberá indicarse que éste sólo se extinguirá en la forma señalada en el inciso final del artículo 9° del Código Tributario.

4. No están obligados a inscribirse en el RUT

4.1. Los turistas extranjeros.

Los turistas extranjeros no están obligados a solicitar RUT para efectuar compras, consumos, servicios (salud, tours, cambio de divisas) y/o contratos que no impliquen la adquisición o transferencia del dominio (arriendo de propiedades, vehículos) propios de su estadía en el territorio nacional, por los cuales reciben boletas o suscriben contratos privados, figurando en ellos con sus pasaportes o cédulas de identificación de sus respectivos países.

Sin embargo, si realizan inversiones, deben inscribirse en el registro RUT en los casos a que se refiere el punto 1.1., anterior.

4.2. Los diplomáticos, funcionarios internacionales acreditados ante el Gobierno de Chile, misiones oficiales o de asistencia técnica y sus familiares. Por regla general, estas personas no están autorizadas para realizar actividades remuneradas en el país y, al igual que los turistas, no requieren RUT para efectuar compras, consumos, servicios y/o suscribir contratos propios de su estadía en el país.

Sin embargo, si realizan inversiones, deben inscribirse en el registro RUT en los casos a que se refiere el punto 1.1., anterior, y en el caso de realizar actividades remuneradas, conforme las presentes instrucciones.

4.3. Los deportistas, artistas y conferencistas extranjeros. Los deportistas, artistas y conferencistas extranjeros, que perciban rentas en Chile de sus actividades deportivas y culturales, sólo requieren el pasaporte o cédula de identidad de su país de origen, para realizar las actividades que desarrollen en el territorio nacional. En este caso, la responsabilidad de los impuestos que afecten las rentas obtenidas por estas personas corresponde al o los contratantes de éstos (artículo 60 Inciso 2°, D.L. N° 824, de 1974).

Sin embargo, si hiciesen inversiones, deberán solicitar RUT en los casos a que se refiere el punto 1.1., anterior, de las presentes instrucciones.

4.4. Las personas que ya poseen RUT.

Toda persona (natural o jurídica) o ente con o sin personalidad jurídica, constituido u organizado en el extranjero, podrá tener un sólo RUT, por lo que en caso alguno podrá solicitar un segundo RUT. Esto no impide a las personas extranjeras solicitar copias de su actual Cédula RUT.

Las personas naturales extranjeras que obtengan Cédula de Identidad a través del Registro Civil e Identificación, no deben hacer el trámite de inscripción por cuanto quedan inscritas en forma automática. 5

4.5. Las personas naturales extranjeras que cuenten con permiso de residencia que los autorice para desarrollar actividades del artículo 42 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y residentes oficiales que se encuentren autorizados a realizar actividades remuneradas en el país, de aquellas contempladas en el artículo 42 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Estas personas no requieren inscribirse por cuanto pueden usar el número ya otorgado por el Servicio de Registro Civil e Identificación o por el Ministerio de Relaciones Exteriores, según corresponda.

B. Procedimiento para inscribirse en el Registro RUT y/o dar Aviso de Inicio de Actividades

1. Dónde debe realizar el trámite de inscripción en el registro RUT y/o Aviso de Inicio de Actividades En la Unidad del Servicio que tenga jurisdicción sobre el domicilio del contribuyente cuando este tenga residencia en Chile. Cuando el contribuyente no tenga residencia, se deberá iniciar el trámite en la Unidad que corresponda al domicilio de la persona natural con residencia y domicilio en Chile, con poder suficiente para efectuar gestiones y declaraciones necesarias ante el Servicio de Impuestos Internos. En el caso de los contribuyentes que posean establecimientos permanentes, se deberá iniciar el trámite en la Unidad que corresponda al domicilio de la casa matriz.

Se podrá también presentar esta solicitud a través de medios electrónicos cuando el Servicio de Impuestos Internos disponga de ellos para tales fines.

2. Formularios que se deben utilizar

La inscripción y solicitud se harán en un formulario proporcionado por el Servicio de Impuestos Internos en la página web y su presentación en las unidades del Servicio tiene el carácter de una declaración jurada.

3. Quién debe presentar el formulario de solicitud de inscripción en el RUT y/o de Aviso de Inicio de Actividades

3.1. Si se trata de una persona natural, la declaración puede ser presentada por él mismo, exhibiendo su pasaporte o cédula de identidad vigente, o por un mandatario, persona natural con domicilio o residencia en Chile, que cuente con poder suficiente para efectuar las gestiones ante el Servicio de Impuestos Internos

3.2. Si se trata de una persona jurídica u otro ente, con o sin personalidad jurídica, constituido u organizado en el extranjero, la declaración debe ser presentada y suscrita por el representante, administrador o mandatario, persona natural con domicilio o residencia en Chile, que cuente con poder suficiente para efectuar las gestiones y declaraciones que sean necesarias ante el Servicio de Impuestos Internos.

Cuando se actúe a través de un representante, administrador o mandatario, este Servicio podrá exigir la ratificación de los poderes otorgados conforme lo dispuesto en el artículo

9° del Código Tributario.

Sea que el contribuyente se presente personalmente a efectuar el trámite o se trate de abrir o instalar un establecimiento permanente en Chile, se deberá siempre y en todo caso nombrar un mandatario con domicilio o residencia en Chile con poder suficiente para ser notificado ante actuaciones de este Servicio

4. Requisitos que deben cumplirse para solicitar la inscripción en el Registro RUT y/o de dar el Aviso de Inicio de Actividades 6

Todos los documentos que se exhiban, tanto aquellos que demuestran la existencia de las personas jurídicas, o de otros entes sin personalidad jurídica, como los que acreditan las representaciones o mandatos y domicilios de los contribuyentes, deberán ser presentados en originales y traducidos al español en la forma indicada más adelante, si no estuviesen en ese idioma. Tratándose de escrituras públicas e instrumentos protocolizados, emitidos en Chile, sólo se admitirán las copias autorizadas por el Notario otorgante del instrumento, el que lo subroga o suceda legalmente o el archivero a cuyo cargo esté el protocolo respectivo o el Oficial del Registro Civil en aquellos casos en que corresponda, en ningún caso se admitirán fotocopias autorizadas.

En caso que los contribuyentes actúen a través de representantes o mandatarios, éstos deben tener domicilio o residencia en Chile. Si se trata de mandatarios extranjeros, deben tener, además, permiso de residencia que les permita desarrollar actividades en Chile.

Los poderes y otros documentos conferidos en el extranjero deben ser traducidos al español si no lo estuvieren, visados por el Cónsul de Chile en el país de origen (o quien represente los intereses de Chile en dicho país) y legalizados ante el Ministerio de

Relaciones Exteriores de Chile¹.

5. Qué información debe contener el Formulario

5.1. Identificación del contribuyente.

Para los efectos de la presente Circular y del Formulario respectivo, el número de identificación tributaria corresponde al número o código alfanumérico que cumpla una función análoga al Rol Único Tributario, otorgado por la autoridad tributaria del respectivo país para fines impositivos, independientemente de la denominación que tenga. Por ejemplo, TIN (Tax Identification Number); CIF (Código de Identificación Fiscal); NIT (Número de Identificación Tributaria); RUC (Registro Único de Contribuyentes); etc.

En aquellos países donde no exista propiamente número de identificación tributaria hará las veces de tal el número o código utilizado en dicho país para fines tributarios, como por ejemplo el número de seguro social, el código o número de registro de un negocio o sociedad, etc.

5.1.1. Caso de personas naturales sin residencia ni domicilio en Chile y las que han obtenido permiso de residencia.

Deben informarse los nombres y apellidos, que deben ser idénticos a los que figuran en el pasaporte o cédula de identificación del país que emite dichos documentos. Se debe informar además el número de pasaporte o cédula de identificación y país de este documento. En caso que la persona posea cédula de identidad obtenida en Chile, se debe utilizar la información registrada en ella. Si la persona posee Visa indicar el tipo de visa y fecha de fin de vigencia de ésta o de la cédula de identidad de extranjeros obtenida en Chile.

En caso que la persona posea cédula de identidad de extranjeros obtenida en Chile, se debe utilizar la información registrada en ella.

En el caso que posea permiso de residencia indicar el tipo de permiso y fecha de fin de su vigencia o de la cédula de identidad de extranjeros obtenida en Chile. En caso que la persona hubiera cambiado de nombre y/o apellido, deberá también indicarse el nombre y/o apellido previo y la fecha en la que se efectuó el cambio.

Además, deberá informar:

a) País y fecha de nacimiento;

Considerando que las modificaciones dispuestas por la Ley N° 20.711, que implementa la Convención de la Haya que suprime la exigencia de legalización de documentos públicos extranjeros aún no entran en vigencia, este Servicio, en su oportunidad, impartirá las instrucciones pertinentes. Lo mismo aplica para las convenciones o tratados que se suscriban por Chile y que regulen estas materias para fines tributarios. 7

b) País o países en los cuales la persona es considerada contribuyente para efectos de cualquier clase de impuestos (país de residencia tributaria) y número de identificación tributaria otorgado en el país de residencia.

c) Las personas que, para efectos tributarios, tengan residencia en más de un país, incluyendo los ciudadanos de EEUU, deberán informar el número de identificación tributaria otorgado en cada uno de los países en que sean residentes, incluyendo el otorgado en EEUU, según corresponda.

5.1.2. Caso de personas jurídicas o entes con o sin personalidad jurídica, constituidos u organizados en el extranjero

Debe informarse:

a) Denominación legal de la persona jurídica o entidad de acuerdo a la ley del país

donde se haya creado, constituido u organizado y del país que regule sus efectos, en caso de ser distinto;

b) Nombre comercial o de fantasía (en caso que difiera de la denominación legal);

c) Tipo o naturaleza jurídica de acuerdo a la clasificación indicada en el párrafo siguiente;

d) País, dirección y fecha de constitución, creación u organización;

e) País o países de residencia tributaria esto es, país o países donde se considera contribuyente para efectos de cualquier clase de impuesto;

f) Número de identificación tributaria de la persona jurídica o entidad.

Las personas o entes que, para efectos tributarios, sean residentes de más de un país, deberán informar el número de identificación tributaria otorgado por cada uno de los países en que sean residentes. Las personas o entes que sean residentes para efectos tributarios en más de un país, deberán informar el número de TIN y el país, según corresponda en el campo "Observaciones".

Las personas o entes fiscalmente transparentes o que por cualquier motivo no sean considerados residentes para efectos tributarios en algún país, deberán informar, en todo caso, el número de identificación tributaria del país donde se hayan constituido, organizado o creado y/o del país que regule sus efectos, en caso de ser distinto.

Tratándose de entidades que, como por ejemplo los trusts, no cuenten con un número de identificación tributaria propio o exclusivo, deberán informar el mismo número empleado en las operaciones efectuadas por cuenta o en beneficio de dicha entidad, así como también el país que lo ha otorgado.

Para efectos de declarar el tipo o naturaleza jurídica de la persona o entidad, deberá considerarse la calificación otorgada a la persona o ente por la legislación del país en donde se haya constituido, organizado o creado y/o del país que regule sus efectos, según la siguiente clasificación:

1. Persona Jurídica que califique como Sociedad de cualquier tipo o clase (sociedad civil, sociedad colectiva, sociedad comanditaria, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima, o cualquier otra denominación análoga tal como limited liability company, unlimited company, company limited by shares, corporation, etc.)

2. Partnership, sin personalidad jurídica

3. Entidades sin fines de lucro (como por ejemplo, entidades análogas a las corporaciones o fundaciones constituidas conforme la legislación chilena)

4. Trust

5. Fondo de pensiones

6. Fondo mutuo u otro vehículo de inversión colectiva distinto de un fondo de pensiones

7. Comunidad (hereditaria o de otro tipo)

8. Gobierno extranjero o entidad gubernamental

9. Organización internacional

10. Otra persona, entidad, patrimonio, agrupación o asociación, con o sin personalidad jurídica, no incluida en los números anteriores (especificar, como por ejemplo, stalt, stiftungs, contratos o acuerdos de administración fiduciaria, partnership con personalidad jurídica, foundations, etc.) La calificación otorgada a la persona o ente no predetermina su tratamiento tributario ni el de sus socios, aportantes, partícipes o comuneros en Chile

5.2. Identificación de socios, propietarios, partícipes, aportantes y beneficiarios de la persona o ente constituida u organizada en el extranjero.

Debe indicarse:

a) Nombre y apellido o denominación legal, según corresponda, del socio, propietario, partícipe, aportante o beneficiario de la persona o ente constituido u organizado en el extranjero;

b) Fecha y país de nacimiento de la persona natural o país y fecha de constitución, creación u organización en caso de personas jurídicas o entidades;

c) Dirección

d) País de residencia tributaria, esto es, el país del cual la persona o entidad se considera contribuyente para efectos de cualquier clase de impuestos;

e) RUT o número de identificación tributaria otorgado por el país de residencia tributaria, así como el tipo de acuerdo al siguiente detalle:

1. Accionistas

2. Socios de la sociedad

3. Miembros o socios de la partnership

4. Fundadores, miembros del consejo y beneficiarios de la fundación o entidad sin fines de lucro

5. Constituyente(s), trustee(s) y beneficiario(s) de un trust

6. Comuneros de la comunidad

7. Beneficiarios de los bienes mantenidos a título fiduciario

8. Partícipes o beneficiarios (si difieren de los partícipes) de fondos de pensiones

9. Partícipes y beneficiarios (si difieren de los partícipes) de fondos mutuos, fondos de inversión u otros vehículos de inversión colectiva

10. Propietarios y beneficiarios de personas, entes, patrimonios, agrupaciones o asociaciones, con o sin personalidad jurídica no incluida en los números anteriores.

Las personas o entes constituidas u organizadas en el extranjero, cuyas acciones o participaciones se transen en una bolsa extranjera afiliada a la Organización Internacional de Comisiones de Valores (International Organization of Securities Commissions, IOSCO), no estarán obligadas a proporcionar la información indicada en este numeral respecto de dichas acciones o participaciones, debiendo indicar el nombre de la bolsa en la que transen las acciones. Tampoco estarán obligados a proporcionar la información de este número los siguientes inversionistas institucionales:

- i) fondos que hagan oferta pública de sus cuotas de participación en algún país que tenga un grado de inversión para su deuda pública, según clasificación efectuada por una agencia internacional clasificadora de riesgo calificada como tal por la Superintendencia de Valores y Seguros;
- ii) fondos de pensiones, entendiéndose por tales aquellos que están formados exclusivamente por personas naturales que perciben sus pensiones con cargo al capital acumulado en el fondo o cuyo objeto principal sea financiar la constitución o el aumento de pensiones de personas naturales, y que se encuentren sometidos en su país de origen a regulación o supervisión por las autoridades reguladoras competentes;
- iii) las organizaciones internacionales, los gobiernos extranjeros y entidades gubernamentales y las demás personas o entidades que determine el Servicio mediante Resolución.

5.3. Datos de la agencia, oficina, sucursal o establecimiento permanente en Chile Debe informarse el nombre con que la persona jurídica o ente sin personalidad jurídica funcionará en Chile como establecimiento permanente.

En los casos que la ley requiera llevar a cabo actuaciones de inscripción en el Registro de Comercio y publicación en el Diario Oficial, en particular respecto de la constitución de agencias por parte de sociedades extranjeras u otras personas jurídicas extranjeras con fines de lucro, debe informarse el número de escritura, fecha y notaría en que se otorgó la escritura de constitución. Además de informar el número y fecha de inscripción en el Registro de Comercio y la fecha de publicación en el Diario Oficial, con su respectivo Código de Verificación Electrónica (CVE).

5.4. Domicilio en Chile

Corresponde a la dirección de la persona natural con poder suficiente para efectuar gestiones y declaraciones que sean necesarias ante el Servicio de Impuestos Internos y para ser notificados por este a nombre de la persona o entidad extranjera. Tratándose de una Agencia constituida en Chile, el domicilio que se registra debe coincidir con el lugar donde se realizará la actividad principal del negocio.

Además, deberá señalar el rol de avalúo de la propiedad ubicada en el domicilio declarado.

Ahora bien, la declaración de este domicilio no exime al contribuyente de entregar información al Servicio de Impuestos Internos respecto del domicilio en que se ubican otros recintos o establecimientos en los que también desarrolle sus actividades.

Deberán acreditar su domicilio los contribuyentes que realicen actividades clasificadas como de Primera Categoría, de conformidad a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Los contribuyentes que realicen actividades de Segunda Categoría, del mismo cuerpo legal, sólo deben informar su domicilio a través del Formulario sobre Inscripción al Rol Único Tributario y Aviso de Inicio de Actividades proporcionado por este Servicio a través de la página web.

Los contribuyentes que den aviso de Inicio de Actividades en Primera y Segunda Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señalando más de un lugar donde desarrollan sus actividades, deben declarar como domicilio el de la Casa Matriz, que debe corresponder a aquél local en el cual se desarrolla la actividad principal de las que se realizan (sin discriminar si ésta corresponde o no al lugar donde se desarrollan sus actividades de Primera o Segunda Categoría).

De conformidad a lo dispuesto en el artículo 13 del Código Tributario, el domicilio indicado constituirá uno de los lugares habilitados para efectos de practicar al contribuyente las notificaciones que correspondieran.

Según lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 13 del Código Tributario, el contribuyente podrá también fijar un domicilio postal en Chile para ser notificado por carta certificada, señalando para tal efecto, la casilla o apartado postal u oficina de correos donde ésta deberá remitírsele. Asimismo, de acuerdo al artículo 11 del mismo Código, el contribuyente puede solicitar ser notificado por correo electrónico, según el procedimiento que el SII establezca para ello.

De este modo, los contribuyentes que por cualquier circunstancia, tengan dificultades para la recepción de su correspondencia, podrán superar dicho inconveniente fijando un domicilio postal para recibir oportunamente los avisos y notificaciones que el Servicio les remita.

Respecto de aquellos casos en que el contribuyente con domicilio rural no disponga de un “domicilio postal”, podrá indicar un “domicilio urbano para notificaciones” que consiste en un domicilio “físico”, que no corresponda al lugar en donde desarrolla sus actividades pero que será idóneo para practicarle notificaciones. Este “domicilio urbano para 10 notificaciones” podrá estar ubicado en una comuna distinta a la jurisdicción en la que se declara el inicio de actividades y deberá estar comprendido dentro del radio urbano, indicando el rol de avalúo de la propiedad, de modo de mejorar las instancias de comunicación entre el Servicio y el contribuyente.

5.5. Giros o Actividades a desarrollar

5.5.1. Personas naturales que declaren inicio de actividades y las personas jurídicas u otros entes con o sin personalidad jurídica extranjeros que soliciten su inscripción en el RUT y/o declaren inicio de actividades, mencionados en el punto 3, letra A, de esta Circular. Deben señalar explícitamente el o los giros de su negocio o actividad y el código de actividad que más se aproxime a su giro. En caso que este código sólo refleje una parte del giro que efectuará el contribuyente, se debe asignar más de un código de actividad.

5.5.2. Personas naturales sin domicilio ni residencia en Chile que sólo soliciten su inscripción en el RUT. No deben declarar su giro ni tampoco un código de actividad, por cuanto su inscripción en el RUT no los autoriza para desarrollar actividades comerciales en el país.

5.6. Sucursal

Los contribuyentes que declaren inicio de actividades y las desarrollen en más de un lugar, deben proporcionar la siguiente información:

5.6.1. Registrar aquél lugar donde se desarrolle la actividad principal, el que se considerará domicilio o casa matriz. El resto de los lugares donde se desarrollen actividades, se considerarán sucursales.

5.6.2. En estos casos, se debe señalar la dirección de estas sucursales, observando el mismo procedimiento que para la indicación del domicilio de la casa matriz. 5.6.3. Sólo deberán demostrar la existencia de las sucursales los contribuyentes que realicen actividades clasificadas en la Primera Categoría, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, conforme a las reglas que se indican para demostrar la existencia del domicilio.

5.6.4. Los contribuyentes que realicen actividades de Segunda Categoría del mismo cuerpo legal, sólo deberán informar lo anterior a través de los respectivos formularios que constituyen declaraciones juradas. Asimismo, deberán informar los domicilios distintos al que han determinado para la oficina o estudio principal, los que pueden corresponder a oficinas o estudios propios, arrendados, en usufructo, cedidos a cualquier título o compartidos con terceros, que posean para realizar sus actividades lucrativas o profesionales. Todos los domicilios informados al Servicio de Impuestos Internos deberán estar impresos en los documentos tributarios que les corresponda emitir.

5.7. Representante, Mandatario o Administrador

Debe informarse el nombre completo y RUT o Cédula Nacional de Identidad de la persona natural con poder suficiente para efectuar las gestiones y declaraciones que

sean necesarias ante el Servicio de Impuestos Internos y para ser notificados a nombre de la persona o entidad extranjera.

En caso que los contribuyentes actúen a través de representantes o mandatarios, éstos deben tener domicilio o residencia en Chile. Si se trata de mandatarios extranjeros, deben tener, además, permiso de residencia que les permita desarrollar actividades en Chile.

Los poderes y otros documentos conferidos en el extranjero deben ser traducidos al español y visados, según corresponda, conforme lo instruido en la presente Circular.

6. Documentos de identificación y antecedentes para el trámite

6.1. Identificación del futuro contribuyente y del mandatario o representante, en su caso.

Todas las personas que realicen un trámite, sea la solicitud de inscripción en el RUT, aviso de inicio de actividad o ambas actuaciones conjuntamente, deberán identificarse ante el funcionario del Servicio que los atienda, quien comprobará que los documentos que se mencionan a continuación, corresponden a la persona que físicamente los exhiba.

Las personas naturales extranjeras deberán exhibir, si la poseen, su cédula de identidad para extranjeros obtenida en Chile; si no la hubiesen obtenido, deberán exhibir el pasaporte vigente de su país, o la cédula de identificación del mismo, si se tratara de un país con el que Chile hubiere suscrito un convenio que exime de la obligación de portar pasaporte. Los chilenos sin residencia deberán exhibir su cédula de identidad vigente.

Las personas jurídicas y otros entes con o sin personalidad jurídica, constituidos u organizados en el extranjero, deberán acreditar su existencia mediante la exhibición del respectivo certificado de vigencia de este, otorgado en el extranjero y debidamente traducido y visado por el respectivo Cónsul de Chile en el país de origen (o ante quien represente los intereses de Chile en dicho país) y legalizado ante el Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile (o en el caso de las agencias, el extracto de protocolización del certificado de vigencia de la sociedad o ente extranjero, de los estatutos vigentes y del poder general otorgado al agente). En su defecto, deberán acompañar certificado que acredite declaración y pago de impuestos a la renta en el ejercicio inmediatamente anterior Si ya han obtenido su inscripción en el RUT, deberán exhibir su cédula de RUT definitiva, o si ésta aún no les ha sido entregada, la colilla de RUT provisorio que se entrega en el momento de su inscripción.

En los casos en que concurran a realizar los trámites personas a las cuales se les confirió poder, éstas además de identificarse con su cédula de identidad, deberán exhibir el poder emitido por las personas autorizadas, esto es, el propio contribuyente en los casos de personas naturales o el representante legal en el caso de las personas jurídicas u otros entes. Los poderes conferidos en el extranjero deben ser visados por el Cónsul de Chile en el país de origen (o quien represente los intereses de Chile en dicho país) y legalizados ante el Ministerio de Relaciones Exteriores.

Todos los documentos que se exhiban, tanto aquellos que demuestran la existencia de las personas jurídicas, o de otros entes sin personalidad jurídica, como los que acreditan las representaciones o mandatos, deberán ser presentados en originales y traducidos al español si no lo estuvieren.

Tratándose de escrituras públicas e instrumentos protocolizados emitidos en Chile, sólo se admitirán las copias autorizadas por el Notario otorgante del instrumento, el que lo subroga o suceda legalmente o el archivero a cuyo cargo esté el protocolo respectivo. En ningún caso se admitirán fotocopias autorizadas.

6.2. Antecedentes requeridos para el trámite

Las personas que deban llevar a cabo los trámites objeto de esta circular, deberán presentar los antecedentes que se indican a continuación, ante el funcionario que los atiende, quien los revisará y devolverá al contribuyente una vez finalizado el procedimiento. El contribuyente tendrá la obligación de mantenerlos en archivo, para ser presentados en eventuales revisiones del Servicio de Impuestos Internos.

6.2.1. Personas naturales extranjeras autorizadas para realizar actividades en el país

Según el caso, el extranjero deberá exhibir los siguientes antecedentes para acreditar su identificación y autorización para efectuar actividades remuneradas en Chile:

Considerando que las modificaciones dispuestas por la Ley N° 20.711, que implementa la Convención de la Haya que suprime la exigencia de legalización de documentos públicos extranjeros aún no entran en vigencia, este Servicio, en su oportunidad, impartirá las instrucciones pertinentes. Lo mismo aplica para las convenciones o tratados que se suscriban por Chile y que regulen estas materias para fines tributarios.

a) Residentes Oficiales

- Pasaporte en que se acredite su calidad de residente oficial.
- Credencial Oficial otorgada en Chile por el Ministerio de Relaciones Exteriores.
- Documento otorgado por el Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile que certifique que el cargo oficial que detenta, lo desempeña sin percibir remuneración, o la existencia de un convenio o tratado internacional vigente que le permita ejercer actividades remuneradas en el país.

b) Familiares de residentes oficiales

- Pasaporte que acredite su calidad de familiar del residente oficial.
- Cédula de identidad de extranjero otorgada en Chile por el Ministerio de Relaciones exteriores.
- Certificado emitido por el Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile en que se señale que existe un convenio o tratado internacional vigente que le permite ejercer actividades remuneradas en el país.

c) Residentes sujetos a contrato

- Fotocopia del contrato de trabajo que se acompañó para obtener la visación, con la pertinente certificación del Ministerio del Interior, Intendencia Región Metropolitana o Gobernación Provincial respectiva.
- Cédula de identidad de extranjeros obtenida en Chile.

d) Residente Estudiante

- En caso que el "residente estudiante" realice actividades remuneradas que no correspondan a las prácticas profesionales relativas a sus estudios, debe acompañar documento expedido por el Ministerio del Interior, Intendencia Región

Metropolitana o Gobernación Provincial respectiva, que certifique que se encuentra autorizado para tales efectos.

- Cédula de identidad de extranjeros obtenida en Chile.

e) Extranjero con permanencia definitiva.

- Cédula de identidad de extranjeros obtenida en Chile.

f) Residente temporario o residente con asilo político o refugiado

- Cédula de identidad de extranjeros obtenida en Chile.
- Pasaporte, que acredite que es titular de la visa.

En todos los casos anteriores, se deberá además presentar:

- Formulario sobre Inscripción al Rol Único Tributario y declaración de Inicio de Actividades, conteniendo la información solicitada y firmado.
- Acreditar el domicilio, en la forma indicada en el punto 6.3. siguiente de esta Circular.
- Certificado de residencia tributaria, cédula de identidad o documento que emita el país para este fin que dé cuenta de los datos de identificación consignados en el formulario.

Si actúa a través de un mandatario:

- Cédula de identidad del mandatario,
- Poder conferido por el contribuyente al mandatario ante Notario u Oficial del Registro Civil (cuando no exista Notario),
- Original o fotocopia autorizada ante Notario de la cédula de identidad de extranjeros del contribuyente. 13
- Cédula RUT del contribuyente, si la tuviere.

6.2.2. Otras personas naturales sin domicilio ni residencia en Chile (que sólo deben inscribirse en el registro RUT)

En caso que inviertan, por ejemplo, en bienes raíces, acciones, deben obtener RUT, para lo cual deberán exhibir:

- Pasaporte, o cuando no han requerido de dicho documento para ingresar al país, la Cédula de Identidad del país de origen.
- Formulario sobre Inscripción al Rol Único Tributario y declaración de Inicio de Actividades, conteniendo la información solicitada y firmado.
- Si actúa personalmente tiene que presentar el poder o fotocopia legalizada de éste, otorgado al mandatario con poder suficiente para ser notificado ante actuaciones de este Servicio según punto 3, letra B, de esta Circular Si actúa a través de mandatario:
- Cédula de identidad del mandatario,
- Poder conferido por el contribuyente al mandatario ante Notario u Oficial del Registro Civil (cuando no exista Notario), y
- Original o fotocopia autorizada ante Notario u Oficial del Registro Civil cuando no exista Notario, de su documento de identificación o cédula de identidad de extranjeros del contribuyente, si la tuviere.

6.2.3. Personas jurídicas o entes con o sin personalidad jurídica, constituidos u organizados en el extranjero, que no tienen residencia ni domicilio en el país y que tienen inversiones en Chile (sólo pueden obtener RUT)

Se deberán presentar los siguientes antecedentes,

- Cédula de identidad del representante, administrador o mandatario. Si es extranjero, cédula de identidad de extranjeros.
- Poder o mandato conferido por el contribuyente al representante, administrador o mandatario, debidamente legalizado en Chile.
- Certificado de vigencia de la persona jurídica u otro ente sin personalidad jurídica, otorgado en el extranjero y debidamente traducido y visado por el respectivo Cónsul de Chile en el país de origen (o ante quien represente los intereses de Chile en dicho país) y legalizado ante el Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile.
- Formulario sobre Inscripción al Rol Único Tributario y declaración de Inicio de Actividades, conteniendo la información solicitada y firmado.
- Certificado de residencia tributaria, cédula de identidad o documento que emita el país para este fin que dé cuenta de los datos de identificación consignados en el formulario.

Se debe acreditar la vigencia del ente extranjero que opera en Chile mediante la exhibición de certificados de vigencia extendidos por la autoridad extranjera, debidamente legalizados. En caso que la entidad constituida en el extranjero, que opere en Chile, no conste en registros públicos, se deberá acreditar la existencia y vigencia de la entidad extranjera mediante todos los medios de prueba legal. En su defecto, deberán acompañar certificado que acredite declaración y pago de impuestos a la renta en el ejercicio inmediatamente anterior.

6.2.4. Personas naturales o jurídicas y otros entes, con o sin personalidad jurídica, constituidos u organizados en el extranjero que inicien actividades en Chile abriendo o instalando agencias, oficinas, sucursales o cualquier clase de establecimiento permanente en el país

Deberán presentar la siguiente documentación:

- El Formulario sobre Inscripción al Rol Único Tributario y Aviso de Inicio de Actividades conteniendo la información solicitada y firmado.
 - Tratándose de personas naturales, se deberá presentar cédula de Identidad o pasaporte del país de origen
- Si actúa a través de mandatario: -- Cédula de identidad del representante, administrador o mandatario. Si éste es extranjero, cédula de identidad de extranjeros. Poder o mandato conferido por el contribuyente al representante, administrador o mandatario, debidamente legalizado en Chile.

Original o copia legalizada del extracto de protocolización del certificado de

vigencia de la sociedad o ente extranjero, de los estatutos vigentes y del poder general otorgado al agente, debidamente traducido y visado por el respectivo Cónsul de Chile en el país de origen (o ante quien represente los intereses de Chile en dicho país) y legalizado ante el Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile.

- Original o copia legalizada de la escritura pública de constitución de la agencia, oficina o sucursal de la sociedad o ente extranjero, con constancia de la declaración del agente que la sociedad o ente se obliga a mantener en Chile bienes de fácil realización para atender las obligaciones que hayan de cumplirse en el país y de su inscripción en el Registro de Comercio.
- Original de la publicación en el Diario Oficial del extracto de la escritura pública, o fotocopia legalizada ante Notario, que indique la fecha y Código de Verificación Electrónica (CVE).
- Acreditar el domicilio, en la forma indicada en el punto 6.3. siguiente de esta circular.
- Certificado de residencia tributaria, cédula de identidad o documento que emita el país para este fin que dé cuenta de los datos de identificación consignados en el formulario
- Se debe acreditar la vigencia del ente extranjero que opera en Chile mediante la exhibición de certificados de vigencia extendidos por la autoridad extranjera, debidamente legalizados. En caso que la entidad constituida en el extranjero, que opere en Chile, no conste en registros públicos, se deberá acreditarla existencia y vigencia de la entidad extranjera mediante cualquier medio de prueba legal. En su defecto, deberán acompañar certificado que acredite declaración y pago de impuestos a la renta en el ejercicio inmediatamente anterior.

6.3. Acreditación de Domicilio

a) Personas naturales y jurídicas afectas a impuesto de Segunda Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, personas naturales dedicadas al transporte de pasajeros y Organismos del Estado

Sólo deben acreditar el domicilio las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, que opten por declarar sus rentas de acuerdo a las normas de la Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Los demás contribuyentes no requieren acreditar su domicilio o el de sus sucursales si tuvieran.

b) Personas naturales, jurídicas y otros entes afectos a impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta Inmueble propio del contribuyente o de alguno de los socios (en caso de personas jurídicas u otros entes):

La propiedad del inmueble, para estos efectos puede demostrarse con alguno de los siguientes antecedentes:

- Certificado de dominio vigente del Conservador de Bienes Raíces.
- Original o copia legalizada de escritura de compra y venta.
- Original o copia legalizada de la factura de compra del inmueble, emitida por la empresa constructora. 15
- Carta firmada por el representante de la empresa constructora o inmobiliaria que certifica haber vendido la propiedad a la respectiva persona y que se encuentran en proceso de perfeccionamiento los títulos definitivos.
Inmueble arrendado
- Se debe presentar el contrato de arriendo (a nombre del contribuyente o de alguno de los socios, en el caso de personas jurídicas y otros entes). En caso que el contribuyente emita documentos con derecho a crédito fiscal de IVA, es decir, facturas y en el caso de otros documentos como notas de débito, notas de crédito o guías de despacho, el contrato deberá estar firmado ante Notario u Oficial del Registro Civil (donde no exista Notario).
- En caso de arrendamiento con opción de compra (leasing), presentar original del contrato.

Los contratos de arrendamiento deben haber sido otorgados por alguna de las siguientes personas:

- Los propietarios
- Los mandatarios a quienes el propietario haya conferido poder suficiente.
- Los arrendatarios autorizados para subarrendar, debiendo en estos casos exhibir el contrato de arrendamiento respectivo.
- Corredores de propiedades que cuenten con órdenes o mandatos de los propietarios.
- Por representantes de empresas inmobiliarias y/o constructoras, acreditando (original o copia legalizada) su calidad de representantes.
- El representante designado por unanimidad de los miembros de una comunidad o sucesión (original o copia legalizada). Si el nombramiento de un representante no fuere posible por motivos de fuerza mayor, el Jefe de Grupo o Jefe de la Unidad resolverá al respecto.

No son útiles para acreditar domicilio los contratos de arriendo que incluyan alguna cláusula en la cual se exprese que el inmueble en arrendamiento no puede ser destinado al ejercicio de actividades comerciales.

Inmueble cedido bajo cualquier otro concepto

- Autorización escrita ante Notario u Oficial del Registro Civil (cuando no exista Notario), del propietario o arrendatario para realizar la actividad declarada. Acompañar además el original (o fotocopia autorizada ante Notario) de la cédula de identidad de quien otorga la autorización.
- Si el cedente es arrendatario del inmueble, demostrar además la calidad de tal según lo señalado en el párrafo anterior (inmueble arrendado)

6.4. De la ratificación de los poderes

En relación a este punto deberá aplicarse el artículo 9 del Código Tributario que establece que en los casos que comparezca un tercero como mandatario, el Servicio de Impuestos Internos podrá exigir la ratificación del representado o la prueba del vínculo dentro del plazo que el mismo determine, bajo apercibimiento de tener por no presentada la solicitud o por no practicada la actuación correspondiente.

6.5. Procedimiento especial: Petición duplicados de la Cédula RUT

El contribuyente que requiera duplicados de la Cédula RUT, deberá realizar la petición a través del Formulario sobre Inscripción al Rol Único Tributario y Aviso de Inicio de Actividades presentado en la Unidad del Servicio correspondiente a su domicilio, indicando el número de duplicados que desea en la sección Tipo de Solicitud y, seleccionando además la opción de retiro de la cédula en la Unidad o su envío por correo al domicilio.

La petición de duplicado puede ser formulada por el propio contribuyente o por su representante o mandatario, según sea el caso, acompañando el poder respectivo.

En caso de una persona jurídica u otra organización sin personalidad jurídica, la petición debe ser hecha por el representante y presentada por él o por una persona con poder suficiente para tal efecto.

Se deberá pagar la cantidad estipulada por la obtención de duplicados solicitados.

Se verificará que los datos que aparecen en la pantalla corresponden a los del Formulario sobre Inscripción al Rol Único Tributario y declaración de Inicio de Actividades. Sólo así, se imprimirán colillas provisorias de la cédula de RUT y se enviarán a impresión las cédulas definitivas. Se indicará al contribuyente que las cédulas originales serán enviadas a su domicilio o podrán ser retiradas en la Unidad en un plazo no superior a tres meses, contados desde que finaliza el trámite, de acuerdo a la opción seleccionada por él.

7. Modificación de datos contenidos en el registro RUT y/o del Aviso de Inicio de Actividades de no residentes

Las personas sin domicilio ni residencia en Chile que se hayan inscrito en el registro RUT o presentado su Aviso de Inicio de Actividades ante este Servicio, deberán informar cualquier modificación a los datos contenidos en dicho aviso, mediante la presentación del Formulario que pondrá a disposición el Servicio a través de su página web, de acuerdo a las instrucciones allí contenidas, en las Unidades de este Servicio.

En particular, los representantes de las personas o entidades sin domicilio ni residencia en Chile que tengan en el país agencias, oficinas, sucursales u otros establecimientos permanentes, deberán actualizar toda modificación relativa a la identidad, propiedad, y demás datos requeridos en virtud de esta Circular respecto de las personas (naturales o jurídicas) o entes sin domicilio ni residencia en Chile que hayan abierto o establecido en Chile las respectivas agencias, oficinas, sucursales o establecimientos permanentes; en particular, modificaciones relativas a los socios, propietarios, partícipes, aportantes y beneficiarios de dichas personas o entidades constituidas u organizadas en el extranjero.

III. VIGENCIA

Las instrucciones impartidas a través de esta Circular regirán a partir del día 01.01.2015.

El administrador, representante o mandatario de las personas o entidades sin domicilio ni residencia en Chile que, al 01.01.2015, tengan en el país agencias, oficinas, sucursales u otros establecimientos permanentes, deberán informar, en los términos dispuestos en la presente Circular y dentro del plazo de tres meses contados desde el 01.01.2015, la identidad y demás datos requeridos por esta Circular respecto de las personas (naturales o jurídicas) o entes sin domicilio ni residencia en Chile que hayan abierto o establecido en Chile las respectivas agencias, oficinas, sucursales o establecimientos permanentes.

Salvo que se trate de personas naturales, deberán también identificar, en los términos de la presente Circular, a los socios, propietarios, participes, aportantes y beneficiarios de dichas personas o entidades constituidas u organizadas en el extranjero en la forma y por los medios que este Servicio disponga mediante Resolución.

Donaciones para fines culturales. (Circular N° 34 de 05.06.14)

I.- INTRODUCCION.

En el Diario Oficial de 5 de junio de 2013, se publicó la Ley N° 20.6751, que sustituyó el artículo 8° de la Ley N° 18.985, el cual contiene el texto de la Ley de Donaciones con Fines Culturales (en adelante la Ley).

Posteriormente, con fecha 3 de marzo de 2014, se publicó en el Diario Oficial el Reglamento para la ejecución de lo dispuesto en la referida norma, el cual se encuentra contenido en el Decreto Supremo N° 71 de 28 de enero de 2014, del Ministerio de Educación (en adelante el Reglamento).

La presente Circular tiene por objeto instruir sobre el tratamiento tributario de las donaciones que se efectúen al amparo de la Ley, y su reglamento, y para ello, se refunden y actualizan las instrucciones dictadas por este Servicio sobre la materia a través de las Circulares N°s 24 y 50 de 1993 y 57 de 2001, las que quedan sin efecto, en aquella parte que sean contrarias a las contenidas en el presente instructivo.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

1.- NORMAS GENERALES.

A) Institucionalidad establecida en la Ley.

La Ley tiene por objeto financiar los planes o programas de actividades específicas, culturales o artísticas que los beneficiarios se proponen realizar dentro de un tiempo determinado, que sean aprobados por el Comité Calificador de Donaciones Privadas (en adelante el Comité), de acuerdo a los términos que establece la Ley y el Reglamento de la misma.

Al referido financiamiento puede concurrir el Fisco y los donantes que establece la Ley, pudiendo estos últimos acceder a los beneficios tributarios allí establecidos, en tanto cumplan con los requisitos legales y reglamentarios.

B) Donaciones que pueden acogerse a los beneficios de la Ley.

Pueden acogerse a los beneficios tributarios que establece la Ley, las donaciones procedentes tanto de Chile como del extranjero, que se efectúen a las personas, instituciones, organizaciones o entidades beneficiarias que ella establece.

Por regla general, las donaciones pueden efectuarse en dinero o en especies. Sin embargo, en el caso de los contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría y los del impuesto Adicional, las donaciones con beneficio tributario sólo podrán ser efectuadas en dinero²

La Ley N° 20.675, que contiene el texto actualizado del artículo 8° de la Ley N° 18.985, puede ser consultado en la página web del Congreso Nacional de Chile, www.bcn.cl. 2

La Ley no establece limitaciones respecto de la moneda en la que pueden efectuarse las donaciones, por lo que se entenderán como donaciones en dinero aquellas que se efectúen en moneda nacional o extranjera. Sin embargo, sólo se considerará como monto de la donación, el correspondiente a la moneda extranjera respectiva convertida a pesos chilenos de acuerdo al tipo de cambio informado por el Banco Central de Chile para los efectos del N° 6, del Capítulo I, del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, del día en que se efectuó la donación.

Si la donación se efectúa mediante cheques u otros documentos, sólo se considerará materializada en la oportunidad en que se haga efectivo su cobro.

Los beneficios tributarios por las donaciones podrán ser impetrados respecto de los impuestos que correspondan al ejercicio o período en que efectivamente se efectúe la donación. En todo caso, el beneficiario debe dar cuenta de haber recibido la donación referida, mediante la emisión de un certificado que se extenderá al donante, conforme a las especificaciones y formalidades que establezca este Servicio mediante Resolución³

C) Beneficios tributarios.

La Ley contempla, en términos generales, los siguientes beneficios tributarios:

i) En el Impuesto a la Renta.

▣ Contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría⁴ (IDPC). Podrán imputar un crédito contra el referido tributo equivalente al 50% de la donación efectuada, mientras que aquella parte de la misma que no pueda ser imputada como crédito podrá ser deducida como gasto, todo ello, dentro de los límites y hasta los montos que establece la Ley⁵

Contribuyentes del Impuesto Global Complementario (IGC), del Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC) y del Impuesto Adicional (IA). Estos contribuyentes, podrán imputar un crédito contra el respectivo tributo equivalente al 50% de la donación efectuada dentro de los límites y hasta el monto que establece la Ley 6. En el caso de los contribuyentes del IA el referido crédito corresponde a un 35%.

ii) En el Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA).

A las donaciones en especies que se hagan al amparo de la Ley, no les serán aplicables aquellas disposiciones de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y su Reglamento, que obligan a la determinación de un crédito fiscal proporcional cuando existen operaciones exentas o no gravadas

iii) En el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Los contribuyentes personas naturales que efectúen donaciones en dinero o en especies, tendrán derecho a que un 50% de la donación pueda ser imputado como crédito contra el pago del impuesto a las asignaciones por causa de muerte que grave a sus herederos o legatarios. También tendrán derecho al crédito referido, las donaciones en dinero o en especies llevadas a cabo por las sucesiones hereditarias, siempre que se efectúen dentro del plazo de tres años, contados desde el fallecimiento del causante⁸. Los beneficios señalados procederán dentro de los límites, y hasta los montos que la Ley establece.

D) Donatarios

Para acceder a los beneficios tributarios que la Ley establece, las donaciones deben efectuarse directamente a alguno de los siguientes beneficiarios o donatarios, para que éste destine tales recursos a un determinado proyecto aprobado previamente por el Comité¹⁰

Conforme a lo establecido en el artículo 14 de la Ley.

3

Conforme a lo dispuesto en el artículo 8°, N° 2 de la Ley.

4

Que declaren su renta efectiva según contabilidad completa.

5

De acuerdo a lo establecido en los artículos 2° y 3° de la Ley.

6

Conforme a lo establecido en los artículos 4°, 5° y 6° de la Ley, respectivamente.

7

De acuerdo a lo establecido en el inciso final, del artículo 14 de la Ley.

8

Según lo establecido en el artículo 7° de la Ley.

9

Conforme a lo establecido en los artículos 1° N° 1 y 8° N° 1 de la Ley. 3

- a) Universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado;
- b) Bibliotecas abiertas al público en general o a las entidades que las administran;
- c) Corporaciones y fundaciones o entidades sin fines de lucro, cuyo objeto sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte;
- d) Organizaciones comunitarias funcionales constituidas de acuerdo a la Ley N° 19.418, que establece normas sobre juntas de vecinos y demás organizaciones comunitarias, cuyo objeto sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte;
- e) Organizaciones de interés público, reguladas por la Ley N° 20.500, cuyo objeto sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte;
- f) Museos estatales y municipales;
- g) Museos privados que estén abiertos al público en general y siempre que sean de propiedad y estén administrados por entidades o personas jurídicas que no persiguen fines de lucro;
- h) El Consejo de Monumentos Nacionales y la Dirección de Bibliotecas, Archivos y Museos;
- i) Los propietarios de inmuebles que hayan sido declarados Monumento Nacional, en sus diversas categorías, de acuerdo a la Ley N° 17.288, sobre Monumentos Nacionales, sean éstos públicos o privados, y los propietarios de los inmuebles de conservación histórica, reconocidos en la Ley General de Urbanismo y Construcciones y en la respectiva Ordenanza;
- j) Los propietarios de inmuebles que se encuentren ubicados en zonas, sectores o sitios publicados en la Lista del Patrimonio Mundial que elabora el Comité del Patrimonio Mundial de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura; y
- k) Las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro, las organizaciones comunitarias funcionales constituidas de acuerdo a la Ley N° 19.418, las organizaciones de interés público reguladas por la Ley N° 20.500, los municipios y los demás órganos del Estado que administren bienes nacionales de uso público, en aquellos casos que el proyecto tenga como objeto restaurar y conservar zonas típicas y zonas de conservación histórica.

E) Donantes.

Podrán acceder a los beneficios tributarios que la Ley establece, los siguientes contribuyentes que efectúen donaciones cumpliendo los requisitos legales y reglamentarios¹¹:

- a) Contribuyentes del IDPC, que de acuerdo a lo dispuesto en la Ley sobre Impuesto a la Renta, declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa, sea de acuerdo al artículo 14 bis o 20 de la LIR, aun cuando en este último caso se trate de contribuyentes acogidos a lo establecido en el artículo 14 quáter de la misma ley.

b) Contribuyentes afectos al IGC.

c) Contribuyentes afectos al IUSC.

d) Contribuyentes del IA, obligados a declarar anualmente sus rentas y los accionistas a que se refiere el artículo 58 N° 2 de la LIR.

e) Contribuyentes del impuesto a las asignaciones por causa de muerte de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

No tendrán derecho a los beneficios tributarios, los donantes que sean empresas del Estado, o aquellas en que el Estado, sus organismos o empresas y las municipalidades, tengan una participación o interés superior al 50% del capital¹²

Los beneficiarios o donatarios que establece la Ley, es sin perjuicio de lo establecido en el artículo 4° de la Ley N° 19.896, que Establece Normas sobre Administración Presupuestaria y de Personal, cuando corresponda.

De acuerdo a lo establecido en los artículos 1° N° 2, y 2° al 7° de la Ley. 4

F) Requisitos generales que deben cumplir las donaciones¹³

Las donaciones que se efectúen deberán cumplir los siguientes requisitos y condiciones de carácter general, para que los donantes puedan acceder a los beneficios tributarios que la Ley establece:

a) Deben haberse efectuado a alguno de los beneficiarios o donatarios señalados en la letra D anterior, para que éste la destine a un determinado proyecto, debidamente aprobado en la forma que establece la Ley y el Reglamento.

b) El beneficiario debe dar cuenta de haber recibido la donación mediante la emisión y otorgamiento de un certificado que se extenderá al donante, conforme a las especificaciones y formalidades que señale este Servicio mediante Resolución.

c) Que las prestaciones efectuadas por el donatario o terceros relacionados o contratados por éste, en favor del donante, tengan un valor que no supere el 10% del monto donado, sin aplicación del tope máximo de 15 unidades tributarias mensuales en el año, establecido en el inciso segundo del artículo 11 de la Ley N° 19.885.

G) Requisitos que deben cumplir y deberes de información de los beneficiarios o donatarios¹⁴

Para poder recibir donaciones que financien los proyectos aprobados por el Comité, los beneficiarios o donatarios, deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Presentar un proyecto al Comité, destinado a actividades de investigación, creación y difusión de la cultura, las artes y el patrimonio.

b) Dicho proyecto debe ser aprobado previamente por el Comité, de acuerdo a las normas de la Ley y las que establezca su Reglamento.

c) Los bienes corporales muebles adquiridos, creados o producidos con donaciones recibidas para un proyecto no podrán ser enajenados sino después de dos años contados desde su adquisición.

Los inmuebles sólo podrán ser enajenados después de cinco años. El producto de la enajenación de unos y otros sólo podrá destinarse a otros proyectos del beneficiario. En el caso de los inmuebles, el dinero que se obtenga por su enajenación deberá dedicarse a la adquisición de otro u otros bienes raíces que deberán destinarse permanentemente al cumplimiento de las actividades del beneficiario.

d) Los proyectos deberán contener una explicación detallada de las actividades y de las adquisiciones y gastos que requerirán.

e) Los proyectos deberán estar abiertos al público en general, sin perjuicio de la retribución cultural que pueda determinar el Comité conforme a lo establecido en el Reglamento.

f) Los proyectos podrán considerar una duración máxima de ejecución de tres años contados desde la fecha que el beneficiario indique al Comité.

g) Deben preparar anualmente un estado de las fuentes y uso detallado de los recursos recibidos en cada proyecto, los que deberán resumirse en un estado general, en la forma que determine el Reglamento.

h) Deberán elaborar anualmente un informe del estado de los ingresos provenientes de las donaciones y del uso detallado de dichos recursos, de acuerdo a los contenidos que establezca este Servicio, el cual deberá serle remitido en la forma y plazo que éste determine mediante Resolución.

i) Deberán informar cada año al Comité, antes del 31 de diciembre, el estado de avance de los proyectos aprobados y el resultado de su ejecución, en los términos establecidos en el artículo 12 de la Ley.

j) Otros que la Ley y su Reglamento establezcan.

12

Inciso final, N° 2, del artículo 1°.

13

Conforme a lo dispuesto en el artículo 8° de la Ley.

14

Conforme a lo dispuesto en los artículos 9° y 12 de la Ley.

5

Al respecto, debe tenerse presente que el Consejo Nacional de la Cultura y las Artes podrá declarar, previo informe del Comité y mediante Resolución fundada, el incumplimiento de los términos y condiciones del proyecto correspondiente, en los casos o situaciones que contempla el referido artículo 12 de la Ley. En tales casos, el beneficiario o donatario afectado por dicha Resolución, deberá pagar al Fisco un impuesto equivalente al crédito utilizado por el donante de buena fe.

2.- BENEFICIOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO A LA RENTA.

A) Contribuyentes del IDPC de la LIR, que declaren su renta efectiva sobre la base de un balance general según contabilidad completa¹⁵

1.- Donante.

Contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva sobre la base de un balance general según contabilidad completa, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 bis o 20 de la LIR, aun cuando en este último caso se trate de contribuyentes acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 quáter de la misma ley.

2.- Donatario.

Los indicados en la letra D, del número 1.- anterior.

3.- Donaciones.

En el caso de estos contribuyentes, las donaciones pueden ser efectuadas en dinero o en especies.

4.- Beneficio tributario.

Estos contribuyentes tienen derecho a los beneficios tributarios que se indican, respecto de las donaciones que efectúen:

- a) Derecho a un crédito contra el IDPC, equivalente al 50% del monto de las donaciones;
- b) Derecho a rebajar como gasto necesario para producir la renta, la parte de la donación efectuada que no pueda ser imputada como crédito.

Tales beneficios sólo podrán ser impetrados si la donación se financia con recursos del contribuyente registrados en su contabilidad completa, con los límites y hasta el monto que establece la Ley. En el caso de las donaciones en especies, dicha situación es independiente de si tales activos forman parte o no de los bienes destinados al giro de la empresa.

4.1.- Límite que afecta al monto de las donaciones que puede acceder a los beneficios tributarios.

La Ley establece un límite para el monto de las donaciones que efectúen estos donantes y respecto de las cuales pueden acceder a los beneficios tributarios señalados, sea que éste consista en un crédito, o El monto total anual de la donación que puede acceder a los referidos beneficios tributarios, no podrá exceder de la cantidad mayor que resulte de los siguientes límites:

- i. El Límite Global Absoluto (LGA) del ejercicio respectivo, el cual corresponde a un 5% de la Renta Líquida Imponible (RLI) de Primera Categoría, determinado en conformidad a lo establecido para estos contribuyentes en el artículo 10 de la Ley N° 19.885; o

ii. El uno coma seis por mil, (0,16%) del valor del capital propio tributario de la empresa, determinado al término del ejercicio respectivo conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR.

Lo anterior significa además, tal como señala la Ley, que cuando el contribuyente determine una pérdida tributaria para el ejercicio respectivo, circunstancia en la cual no puede calcularse el LGA, podrá optar por aplicar el límite señalado en el literal ii. de este número, pudiendo deducir como gasto el monto total

Según establecen los artículos 1° N° 2, 2° y 3° de la Ley. 6

de la donación que se encuentre dentro del límite referido, pero sujetándose en todo caso, a los límites que la Ley establece para su deducción como gasto, tanto en el ejercicio en que se efectúa la donación como en los dos siguientes a éste.

De esta manera, si se determina una pérdida tributaria en el ejercicio en que se efectúa la donación, y ésta se mantiene en los dos ejercicios siguientes, el contribuyente no podrá imputar la donación o parte de ésta como crédito ni como gasto, adquiriendo el carácter de gasto rechazado de aquellos a que se refiere el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR. En este caso, siempre que las donaciones efectuadas se encuentren dentro de los límites señalados en este número, tal cantidad no se afectarán con la tributación que dispone el artículo 21 de la LIR, pero igualmente deberán rebajarse del FUT16

4.2.- Crédito contra el IDPC.

Estos contribuyentes tendrán derecho a un crédito contra el IDPC, equivalente al 50% del monto de las donaciones efectuadas hasta el mayor de los límites indicados en el número anterior. Tal beneficio sólo podrá utilizarse si la donación, en aquella parte que constituye crédito, se encuentra incluida en la base imponible del IDPC correspondiente al año en que se efectuó la donación.

Los desembolsos efectivos que realicen los contribuyentes y que den derecho al señalado crédito, se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor (IPC) entre el último día del mes anterior a la fecha del desembolso efectivo y el último día del mes anterior a la fecha del balance o del cierre del ejercicio respectivo.

4.2.1.- Límites que afectan la determinación del monto del crédito.

Por expresa disposición de la Ley, el monto del crédito susceptible de ser imputado en el ejercicio en que se efectúa la donación no podrá exceder de la cantidad menor que se determine por aplicación de los siguientes límites:

- i. El 2% de la RLI afecta al IDPC; y
- ii. El equivalente a 20.000 unidades tributarias mensuales (UTM) en el respectivo año comercial, según el valor de ésta al término del ejercicio.

4.2.2.- Imputación del crédito determinado.

El monto del crédito que se determine dentro de los límites y hasta el monto que establece la Ley, se imputará sólo contra el IDPC que corresponda al ejercicio en que se efectuó la donación. Para tales efectos, se imputará con anterioridad a cualquier otro crédito deducible de dicho tributo¹⁷, y si luego de ello resultare un exceso, éste no podrá imputarse al pago de ningún otro impuesto y tampoco procederá su devolución. Lo anterior, es sin perjuicio de la posibilidad de deducir como gasto necesario para producir la renta, aquella parte de la donación que no pueda ser imputada como crédito en la forma señalada, dentro de los límites y hasta el monto que permite la Ley. La imputación del crédito en contra del IDPC se efectuará en la Declaración Anual de los Impuestos a la Renta, a través del Formulario 22 respectivo.

4.2.3.- Tratamiento tributario del crédito frente a la RLI y FUT.

La parte de la donación que resulte imputada como crédito en la forma señalada, no podrá ser deducida como gasto necesario para producir la renta de la empresa, pero no se afectará con la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR, vale decir, no se gravará con los impuestos establecidos en dicha disposición legal. Ahora bien, por tratarse de cantidades que son representativas de desembolsos de dinero o de retiros de especies y atendido su carácter de crédito que sirve para pagar el citado tributo, sólo se rebajará del FUT en el ejercicio en que se efectúe el pago de dicho impuesto de categoría y como parte del mismo. Es decir, no procederá su deducción de las utilidades netas registradas en el FUT en el ejercicio en que se efectúe la donación, sino que sólo se imputará cuando corresponda

16

Conforme a lo establecido en el artículo 14, A), N° 3, letra a), de la LIR.

17

La Ley N° 20.444 que establece el tratamiento tributario de las donaciones que se efectúen al Fondo Nacional de Reconstrucción, otorga la misma facultad. Por tanto, en caso que el contribuyente realice más de alguna donación, incluyendo dentro de éstas la efectuada al referido Fondo y otras con fines Culturales, éste podrá optar por imputar cualquiera de los dos beneficios en primer lugar. 7 rebajar el IDPC pagado con dicho crédito, rebaja que se sujetará a las instrucciones correspondientes a la deducción del IDPC.

4.3.- Parte de la donación que puede ser deducida como gasto necesario para producir la renta.

La donación o aquella parte de la misma, que se encuentre dentro de los límites señalados en el número

4.1.- anterior, que no pueda imputarse como crédito contra el IDPC, podrá ser deducida como gasto necesario para producir la renta del contribuyente, hasta el límite que establece la Ley.

4.3.1.- Límite que afecta a la parte de la donación a deducir como gasto.

La deducción como gasto de aquella parte de la donación que no pueda imputarse como crédito, procede sólo hasta el monto correspondiente a la RLI del ejercicio, determinada conforme a los artículos 29 al 33 de la LIR y previo a la rebaja del mismo gasto¹⁸. Es decir, este gasto no podrá ser deducido en situación de pérdida tributaria del contribuyente, así como tampoco podrá dar origen a una pérdida tributaria en el ejercicio.

4.3.2.- Dedución del gasto determinado.

La deducción del monto de gasto por donación que corresponda, se efectuará en la determinación de la RLI del ejercicio en que dicha donación se efectuó, o bien, según se ha señalado, hasta en los dos ejercicios siguientes a aquel en que ésta se realizó.

Pues bien, en caso que por aplicación del límite antes referido, se determine un saldo o exceso de gasto por deducir, igualmente podrá rebajarse en el ejercicio inmediatamente siguiente a aquél en que se realizó la donación, o en el subsiguiente en caso que aún se determine un saldo o exceso. Para su deducción en los ejercicios siguientes, el monto no rebajado como gasto se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se efectuó la donación y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.

En todo caso, la deducción del gasto por donación no podrá exceder del monto correspondiente a la RLI en cada uno de los ejercicios referidos¹⁹

4.3.3.- Tratamiento tributario del gasto rechazado frente al artículo 21 de la LIR y el FUT.

Si al término de los dos ejercicios siguientes a aquel en que se efectuó la donación, aún existiere un saldo o exceso de donación no rebajado como gasto, éste no se aceptará como tal, es decir, constituirá un gasto no deducible para los fines de la determinación del impuesto de Primera Categoría, pero no quedará afecto a lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR, vale decir, no se afectará con los impuestos establecidos en dicha disposición legal.

En todo caso, por tratarse de cantidades que son representativas de un desembolso de dinero o de retiros de especies, igualmente deberán considerarse retiradas de la empresa al término del segundo ejercicio posterior a aquel en que se efectuó la donación, independientemente del resultado tributario que se determine en dicho ejercicio, como una partida de aquellas a que se refiere el inciso 2° del artículo 21 de la LIR, rebajándose en el registro FUT²⁰

4.4.- Tratamiento tributario de aquella parte de la donación que excede los límites permitidos.

Aquella parte de la donación que exceda los límites señalados en el número 4.1.- anterior, y que por tanto no puede imputarse como crédito ni rebajarse como gasto, constituirá un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el literal i., del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, y por tanto, si bien dicha suma podrá ser deducida por el contribuyente en la determinación de la RLI, se debe afectar con el Impuesto Único que establece dicha disposición con una tasa de 35%. Cuando se determine que tales partidas han beneficiado al dueño, socio o accionista de la empresa o sociedad donante, en los términos establecidos en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, se aplicará la tributación establecida en tal disposición, esto es el IGC o IA más el recargo del 10% de tales partidas.

Sin perjuicio de la deducción de las cantidades que establece el numeral i., del inciso 1° y numeral i), del inciso 3°, ambos del artículo 21 de la LIR, por afectarse con los impuestos allí señalados. De acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del artículo 3° de la Ley.

En la forma establecida en el artículo 14, A), N° 3, letra a), de la LIR. 8

4.5.- Gastos vinculados al desarrollo de actividades complementarias²¹

La Ley establece que se aceptará como gastos necesarios para producir la renta, los desembolsos vinculados al uso de personal, insumos, o equipamientos del donante, en el desarrollo de actividades complementarias a las donaciones culturales. En tal sentido, cabe señalar que sólo podrán deducirse como gasto los desembolsos respectivos que se destinen al desarrollo de actividades que complementen la principal, la cual está constituida por el proyecto objeto de la donación. Dichas cantidades no se encontrarán sujetas a los límites que contempla la Ley, señalados en los números 4.1.- y 4.3.1.- anteriores.

No obstante lo anterior, debe tenerse presente que esta norma no permite la deducción de aquellos desembolsos que por su naturaleza, deban formar parte del costo de los bienes donados, o de los bienes del donante, pues en tal caso, se comprenderán en el valor de las donaciones y se sujetarán en todo a las reglas y límites que establece la Ley, o bien, se comprenderán dentro del valor de los activos del donante, según corresponda.

B) Contribuyentes del IGC²²

1.- Donante.

Todos los contribuyentes que declaren rentas afectas al IGC, sin importar si son rentas efectivas o presuntas.

Los contribuyentes del IGC que, por aplicación de lo dispuesto en el N° 3, del artículo 54 de la LIR, deban considerar dentro de su renta bruta global las rentas afectas al IUSC, determinarán el beneficio tributario sobre el total de la referida renta, aplicando el LGA para las donaciones considerando el conjunto de rentas a que se refiere la disposición legal citada. En caso que el crédito tributario ya hubiere sido aplicado sobre las rentas afectas al IUSC en los términos que se indican en la letra C siguiente, el donante deberá rebajar del crédito total anual contra el IGC que determine, debidamente reajustado, el crédito que se haya imputado contra el IUSC en el período respectivo²³

2.- Donatario.

Los indicados en la letra D, del número 1.- anterior.

3.- Donaciones.

En el caso de estos contribuyentes, las donaciones también pueden ser efectuadas en dinero o en especies.

4.- Beneficio tributario.

Estos contribuyentes tienen derecho a un crédito contra el IGC, equivalente al 50% del monto de las donaciones efectuadas en el ejercicio respectivo, hasta el límite que establece la Ley. Los desembolsos efectivos que realicen estos contribuyentes y que den derecho al señalado crédito, se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC entre el último día del mes anterior a la fecha del desembolso efectivo y el último día del mes anterior a la fecha del cierre del ejercicio respectivo.

4.1.- Límite que afecta al monto de las donaciones que puede acceder al crédito²⁴

El monto de las donaciones hasta el cual pueden acceder al crédito tributario que establece la Ley, se encuentra sujeto al LGA a que se refiere el artículo 10 de la Ley N° 19.885. De acuerdo con dicha norma, el monto total, o límite de las donaciones con derecho al referido beneficio no podrá exceder de la menor de las siguientes cantidades²⁵:

21

Conforme a lo establecido en el artículo 18 de la Ley.

22

De acuerdo a lo establecido en el artículo 4° y 5°, inciso final, de la Ley.

23

Por disposición del inciso final, del artículo 5° de la Ley.

24

En conformidad a lo establecido en el inciso segundo, del artículo 4° de la Ley.

25

De acuerdo con el artículo 4° inciso 2°, en concordancia con el artículo 1°, N° 6, ambos de la Ley; y el inciso tercero del artículo 10° de la Ley N° 19.885. 9

i. El 20% de su renta imponible; y

ii. El monto correspondiente a 320 UTM, de acuerdo al valor de ésta, vigente al 31 de diciembre del ejercicio respectivo.

4.2.- Parte de la donación que constituye crédito.

Estos contribuyentes tendrán derecho a un crédito contra el IGC equivalente al 50% del monto de las donaciones efectuadas, dentro del límite indicado en el número anterior. Tal beneficio sólo podrá utilizarse si la donación, en aquella parte que constituye crédito, se encuentra incluida en la base imponible del IGC correspondiente al año en que ésta se efectuó. Lo anterior no significa que deba necesariamente agregarse a la Renta Bruta Global un monto equivalente a las donaciones efectuadas, sino más bien que la donación no puede ser deducida como una rebaja en la determinación de dicha renta.

De esta manera, el monto total de la donación, vale decir aquella parte que pueda ser utilizada como crédito y el monto restante de la misma, ya sea que esté dentro o exceda de los límites que dispone la Ley, en ningún caso podrá ser utilizada como una rebaja de la renta bruta global de estos contribuyentes.

4.3.- Orden de imputación del crédito²⁶

El crédito sólo se imputará en contra del IGC que se determine en el ejercicio en que la donación se efectúe. Para tales efectos, se imputará a continuación de cualquier otro crédito imputable al pago de dicho tributo y si luego de ello, resultare un exceso, éste no podrá imputarse al pago de ningún otro impuesto y tampoco procederá su devolución.

La imputación del crédito en contra del IGC, se efectuará en la Declaración Anual de los Impuestos a la Renta, a través del Formulario 22 respectivo.

C) Contribuyentes del IUSC²⁷

1.- Donante.

Todos los contribuyentes del IUSC, sea que reliquiden o no anualmente sus rentas conforme a lo dispuesto en el artículo 47 de la LIR.

2.- Donatario.

Los indicados en la letra D, del número 1.- anterior.

3.- Donaciones.

En el caso de estos contribuyentes, la Ley no contempla la posibilidad de que puedan efectuar donaciones en especies. Por lo tanto, sólo podrán efectuarlas en dinero, mediante alguno de los siguientes mecanismos:

- i) Directamente a la institución donataria; o
- ii) Mediante descuentos por planilla acordados con su empleador.

4.- Beneficio tributario²⁸

Estos contribuyentes tienen derecho a un crédito contra el IUSC, equivalente al 50% del monto de las donaciones efectuadas en el ejercicio respectivo, hasta el límite que establece la Ley.

Los desembolsos efectivos que realicen estos contribuyentes y que den derecho al señalado crédito, se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC entre el último día

26

Conforme a lo establecido en el inciso primero, del artículo 4° de la Ley.

27

Conforme a lo establecido en el artículo 5° de la Ley.

28

De acuerdo a lo establecido en el artículo 2° de la Ley. 10 del mes anterior a la fecha del desembolso efectivo y el último día del mes anterior a la fecha del cierre del ejercicio respectivo.

4.1.- Límite que afecta al monto de las donaciones que puede acceder al crédito

29

El monto de las donaciones hasta el cual pueden acceder al crédito tributario que establece la Ley, se encuentra sujeto al LGA a que se refiere el artículo 10° de la Ley N° 19.885. De acuerdo con dicha norma, el monto total, o límite de las donaciones con derecho al referido beneficio no podrá exceder de la menor de las siguientes cantidades³⁰:

i. El 20% de su renta imponible; y

ii. El monto correspondiente a 320 UTM, de acuerdo al valor de ésta, vigente al 31 de diciembre del ejercicio respectivo.

4.2.- Parte de la donación que constituye crédito.

En el caso de estos contribuyentes, el crédito corresponde al 50% de las donaciones efectuadas en el ejercicio respectivo, que se encuentren dentro de los límites señalados en el número anterior. Además, la ley dispone que el monto máximo de crédito a imputar en cada período de pago de remuneraciones, no podrá exceder del equivalente a 13 UTM, según el valor de ésta vigente a la fecha del pago de la remuneración.

Tal beneficio sólo podrá utilizarse si la donación, en aquella parte que constituye crédito, se encuentra incluida en la base imponible del IUSC correspondiente al año en que ésta se efectuó. Lo anterior no significa que deba siempre agregarse a la base imponible del IUSC un monto equivalente a las donaciones efectuadas, sino más bien que la donación no puede ser deducida como una rebaja en la determinación de dicha base imponible.

De esta manera, el monto total de la donación, vale decir, aquella parte que pueda ser utilizada como crédito y el monto restante de la misma, ya sea que esté dentro o exceda de los límites que dispone la Ley, en ningún caso podrá ser utilizada como una rebaja de la renta de estos contribuyentes.

4.3.- Procedimiento de imputación que deben seguir estos contribuyentes.

La imputación del crédito contra el IUSC podrá efectuarse en el período de pago de las remuneraciones respectivas, o bien en la oportunidad en que se practique la reliquidación anual del IUSC.

4.3.1.- Imputación en el período de pago de las remuneraciones.

Sin importar la forma en que efectúe su donación, vale decir, si la efectúa directamente a la institución donataria o bien lo hace mediante descuentos por planilla acordados con su empleador, en ambos casos corresponderá al empleador hacer la imputación del crédito contra la retención del IUSC correspondiente a la remuneración del mes en que se ésta se efectúe.

Por lo tanto, corresponderá al empleador observar en tal oportunidad el cumplimiento de los límites de crédito antes señalados³¹

Para tales efectos, cuando la donación haya sido realizada directamente por el trabajador, éste deberá informarlo y acreditarlo ante su empleador, dentro del mismo período de pago de la remuneración, en la forma que señale este Servicio mediante resolución.

4.3.2.- Imputación mediante reliquidación anual del IUSC.

Cuando no haya hecho uso oportuno del crédito, o bien cuando el crédito total anual, que se determine considerando el LGA y el 50% de las donaciones efectuadas durante el ejercicio, exceda de la suma de los créditos imputados contra el IUSC mensualmente durante el ejercicio, el contribuyente podrá efectuar una reliquidación anual del IUSC retenido durante el año en conformidad a lo establecido en el

29

Conforme a lo dispuesto en el inciso segundo, del artículo 2°, y en el artículo 5° de la Ley.

30

De acuerdo con el inciso 2°, del artículo 4°, en concordancia con el artículo 1°, N° 6, ambos de la Ley; y el inciso tercero, del artículo 10° de la Ley N° 19.885.

31

50% de la donación y 13 UTM, según corresponda. 11

artículo 47 de la LIR, aplicando la escala de tasas que resulte en valores anuales, según la unidad tributaria del mes de diciembre, y los créditos y los demás elementos de cálculo del impuesto, en la cual imputará el saldo de crédito que no haya deducido durante dicho ejercicio. Para los fines de esta reliquidación, se considerará como IUSC retenido, la parte de dicho impuesto que en la liquidación y cálculo del impuesto mensual haya sido cubierto con el crédito en comento, esto es el IUSC determinado antes de la rebaja del crédito respectivo. Para los efectos de la reliquidación señalada, la cuantía de las donaciones, el monto del IUSC determinado, así como las retenciones efectuadas y las rentas afectas a dicho tributo, se reajustarán de acuerdo al porcentaje de variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al de la obtención de la renta o desembolso de las cantidades referidas y el último día del mes de noviembre del año respectivo.

Cuando con motivo de la reliquidación e imputación anual se determine que las retenciones de IUSC practicadas durante el ejercicio resultaron excesivas, el contribuyente podrá pedir su devolución hasta por el monto de dicho exceso, debidamente reajustado en el porcentaje de variación experimentado por el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior al término del año calendario comercial y el último día del mes en que se efectúe la reliquidación correspondiente³²

En ningún caso dará derecho a devolución, el crédito por donaciones del ejercicio en aquella parte del mismo que exceda de las retenciones de IUSC practicadas durante el año, ni se tendrá derecho a la imputación de dicho exceso contra impuesto alguno.

Para los efectos de esta reliquidación y por expresa disposición de la norma en comento, las sumas retenidas por IUSC tendrán la calidad de pagos provisionales de aquellos a que se refiere el artículo 95 de la LIR.

Finalmente cabe recordar, tal como se indicó en el número 1.-, de la letra B) anterior respecto de los contribuyentes del IGC, que la Ley dispone que cuando estos contribuyentes obtengan además otras rentas afectas al IGC, podrán aplicar el LGA para las donaciones considerando el conjunto de la renta bruta global a que se refiere dicha disposición. En este caso, del crédito total anual contra el IGC que se determine, se rebajará, debidamente reajustado, aquel que se haya imputado en la forma antes señalada en contra del IUSC en el período respectivo.

La reliquidación indicada, se practicará anualmente y se efectuará en la Declaración Anual de los Impuestos a la Renta, a través del Formulario 22 respectivo.

D) Contribuyentes del IA³³

1.- Donantes.

Los contribuyentes del IA que deban declarar anualmente dicho tributo, y los accionistas a que se refiere el N° 2, del artículo 58 de la LIR.

2.- Donatario.

Los indicados en la letra D, del número 1.- anterior.

3.- Donaciones.

En el caso de estos contribuyentes la Ley no contempla la posibilidad de efectuar donaciones en especies. Por lo tanto sólo pueden ser efectuadas en dinero.

4.- Beneficio tributario³⁴

Estos contribuyentes tendrán derecho a un crédito contra el IA, equivalente al 35% del monto de las donaciones efectuadas en el ejercicio respectivo, reajustada, e incrementada por el monto de los créditos a que el contribuyente tenga derecho por la renta afecta a dicho tributo, en la medida en que dichos créditos deban considerarse formando parte de la base imponible del mismo.

32

Conforme a lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 97 de la LIR.

33

Conforme a lo dispuesto en el artículo 6°.

34

Conforme a lo dispuesto en el artículo 1°, N° 2 y en el inciso primero del artículo 6° de la Ley. 12

En este caso, el crédito procederá sólo sobre las donaciones en dinero que se realicen en el ejercicio comercial respectivo. La Ley no exige que la donación se haya efectuado con cargo a las rentas afectas al IA.

4.1.- Límite que afecta al monto de las donaciones que puede acceder al crédito.

En el caso de estos contribuyentes, no existe ningún límite para el monto de las donaciones respecto de las cuales se puede acceder al beneficio tributario. Sin embargo, el artículo 6° de la Ley si impone límites respecto del monto del crédito a utilizar en el ejercicio.

4.2.- Parte de la donación que constituye crédito.

El crédito a imputar contra el IA, equivale a un 35% de la suma conformada por las siguientes cantidades:

- i. El monto de la donación, reajustada de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se efectúa la donación y el mes anterior a aquél en que corresponda calcular el crédito, según el caso³⁵
- ii. Los créditos a que el contribuyente tenga derecho por la renta afecta al IA, en la medida en que dichos créditos deban considerarse formando parte de la base imponible de dicho tributo.

Cuando a las rentas del período, afectas al IA, correspondan créditos por distintos montos, considerando por ejemplo las diferentes tasas del IDPC que las hayan afectado en la empresa fuente, por no existir una regla especial en la Ley, el contribuyente podrá optar por agregar tales créditos en la forma que estime conveniente. A manera de ejemplo, se contempla en esta categoría el crédito por IDPC y el crédito por rentas extranjeras para evitar la doble tributación internacional.

4.3.- Límite del crédito contra el IA.

La Ley establece los siguientes límites respecto del crédito a utilizar, dependiendo de la oportunidad en que se utilice el beneficio:

a) En caso que el crédito se utilice en forma anual, éste no podrá ser superior al menor de los siguientes 2 límites:

- i. 2% de la renta imponible anual afecta al IA;
- ii. La suma equivalente a 20.000 UTM del mes de diciembre de cada ejercicio.

b) En caso que el crédito se utilice al momento de que se practique la retención que establece el N° 4, del artículo 74 de la LIR, éste no podrá ser superior al menor de los siguientes 2 límites:

- i. 2% de la base sobre la cual deba practicarse la retención;
- ii. La suma equivalente a 1.667 UTM del mes en que se practique la retención.

4.4.- Procedimiento de utilización del crédito.

a) Imputación en contra de la retención de IA36

Para imputar el crédito en contra de la retención de IA que deba practicarse en conformidad al N° 4, del artículo 74 de la LIR, el contribuyente deberá entregar al agente retenedor la copia del certificado emitido por el beneficiario o institución donataria en que conste la donación efectuada.

Respecto del procedimiento de utilización del crédito deben distinguirse las siguientes dos situaciones:

Este reajuste sólo será procedente, tal como se explica más adelante, cuando la donación se haya efectuado dentro del mismo ejercicio, pero en un mes anterior a aquel en que se produzca el retiro, remesa o distribución de las rentas gravadas con el Impuesto Adicional respecto de las cuales se practicará la retención. Por ello, cuando el retiro, distribución o remesa se haya efectuado en el mismo mes de la donación, no corresponderá aplicar reajuste alguno.

Efectuada en conformidad a lo establecido en el N° 4, del artículo 74 de la LIR. 13

a.1) Imputación provisoria: Los contribuyentes beneficiados, salvo los indicados en la letra a.2 siguiente, podrán imputar el crédito determinado provisoriamente conforme a lo dispuesto en el número 4.2 anterior, sin aplicar el reajuste indicado en su literal i. cuando la donación se haya efectuado en el mismo período al que correspondan las rentas sobre las cuales se debe aplicar la retención, y calculado con la misma tasa de retención.

a.2) Imputación definitiva: Los contribuyentes a que se refiere el artículo 14, letra A), número 3, letra c, de la LIR, es decir, los accionistas sin domicilio ni residencia en el país de sociedades anónimas y en comandita por acciones constituidas en Chile, podrán imputar el crédito contra la retención que se practique en conformidad a lo dispuesto en el N° 4, del artículo 74 de la LIR, de manera definitiva, pues no se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuestos a la renta.

El crédito se determinará en la forma señalada en el número 4.2 anterior, sin aplicar el reajuste indicado en su literal i., cuando la donación se haya efectuado en el mismo período al cual corresponden los dividendos o demás cantidades afectas, y siempre con una tasa de 35%.

Cuando estos contribuyentes, no imputen el crédito en el período en que se practique la retención de IA, podrán solicitar la devolución del impuesto retenido en exceso conforme a lo dispuesto por el artículo 126 del Código Tributario, cantidad que para estos efectos se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la retención y el mes anterior a la Resolución que ordene su devolución.

b) Imputación definitiva en contra del IA en la declaración anual de impuestos a la renta.

Los contribuyentes señalados en la letra a.1 precedente, podrán imputar el crédito definitivo que determinen conforme al número 4.2, contra el IA determinado en la declaración anual de impuestos a la renta, a la cual se encuentran obligados.

En este caso, dado que el crédito se determina al final del ejercicio, el monto de la donación deberá reajustarse de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la donación y el mes anterior a la fecha de cierre del mismo.

Cuando estos contribuyentes no hayan imputado el crédito determinado provisoriamente contra la retención, según lo señalado en la letra a.1 anterior, sólo podrán hacerlo en la declaración anual. En ningún caso procederá la devolución del impuesto retenido por no haberse imputado el crédito en tal oportunidad, puesto que no tiene el carácter de impuesto retenido en exceso, sino que el legislador ha previsto que en tal situación sólo podrá ser imputado a través de la declaración anual de impuestos a la renta.

4.5.- El crédito por la donación reemplaza los demás créditos³⁷

El crédito por donaciones en comento, reemplazará a los demás créditos tributarios a los que el contribuyente tenga derecho por la renta respectiva. Este procedimiento tiene por objeto evitar la duplicidad de créditos, como ocurre, entre otros, con el crédito por IDPC y el crédito por rentas extranjeras para evitar la doble tributación internacional. De esta forma, el o los créditos que se agregan al monto de las donaciones, para conformar la base sobre la cual se calculará el 35% de crédito por concepto de donaciones con fines culturales, se entienden reemplazados por este último y por tanto no deben considerarse como tales en el cálculo del IA definitivo que grava a las rentas afectas a dicho impuesto. Los créditos reemplazados, no dan derecho a devolución o imputación a impuesto alguno.

4.6.- Efecto del crédito en la determinación de la base imponible del IA.

El crédito por donaciones no formará parte de la base imponible del IA sobre el cual se imputará, salvo en la parte de los créditos que son reemplazados por éste.

4.7.- Orden de Imputación del crédito.

La Ley no establece un orden de imputación al pago del IA del crédito por donaciones con fines culturales. No obstante lo anterior, establece que el crédito en comento reemplazará a los demás créditos tributarios que el contribuyente pudiera imputar al pago de su IA, que no da derecho a

37

Conforme a lo dispuesto en el artículo 6°, inciso segundo de la Ley. 14

imputarse al pago de otros impuestos, así como tampoco podrá solicitarse su devolución en caso de resultar un excedente.

4.8.- Tratamiento tributario del crédito.

Si bien la Ley establece expresamente que el crédito por concepto de donaciones en comento, no formará parte de la base imponible del IA, establece además a continuación, que este crédito reemplazará a otros créditos tributarios del contribuyente por concepto de su renta afecta a IA, la que para efectos del cálculo del crédito deberá incrementarse por los créditos reemplazados.

El siguiente ejemplo explica la situación tributaria de los contribuyentes del IA que efectúen una donación:

I.- Antecedentes:

Dividendo bruto (monto histórico):

\$ 300.000.000 Tasa Impuesto de Primera Categoría :

20%

Monto donación efectuada por el accionista:

\$ 12.000.000

II.- Desarrollo Retención que afecta a un accionista no residente ni domiciliado en Chile:

1.- Determinación de la base Imponible de Impuesto Adicional, afecta a retención:

Dividendo bruto distribuido: (+) \$ 300.000.000

Incremento por Impuesto de Primera Categoría: (+) \$ 75.000.000

Base Imponible Impuesto Adicional: (=) \$ 375.000.000

Impuesto según Tasa (35%): (=) \$ 131.250.000

2.- Cálculo del crédito definitivo por donaciones:

Monto de la donación: (+) \$ 12.000.000

Créditos a que tiene derecho el contribuyente (Nota 1) (+) \$ 3.000.000

Base para calcular el crédito por donaciones: (=) \$ 15.000.000

Monto del crédito por donaciones (35%): (=) \$ 5.250.000

3.- Imputación del crédito definitivo contra el Impuesto Adicional:

Impuesto según Tasa: (+) \$ 131.250.000

Crédito definitivo por donaciones determinado: (-) \$ 5.250.000

Crédito por Impuesto de Primera Categoría (no reemplazado) (Nota 1) (-) \$ 72.000.000

Impuesto Adicional retenido a pagar: (=) \$ 54.000.000

Nota 1: El crédito por Impuesto de Primera Categoría que se reemplaza (Art. 6, inc. 2°) por el crédito por donaciones, corresponde a los \$ 3.000.000, que sirvieron de base para calcular el mismo. Por lo tanto el crédito por concepto de Impuesto de Primera Categoría a utilizar corresponde a \$ 72.000.000, que resulta de deducir del crédito original por dicho concepto de \$ 75.000.000, la suma reemplazada de \$3.000.000.

Desarrollo Retención y Declaración anual de Impuestos, que afecta a socio no residente ni domiciliado en Chile de una sociedad de personas:

I.- Antecedentes:

Fecha del retiro:

15-06-2013

Variación del IPC, de junio a diciembre 2013 (Supuesto):

2,2%

Retiro bruto (monto histórico):

\$ 300.000.000

Tasa Impuesto de Primera Categoría:

20%

Monto donación efectuada en junio 2013, por socio:

\$ 12.000.000

Al 31.12.2012, no existía FUT, ni FUNT disponible.

\$ 0

RLI al 31.12.2013 \$ 500.000.000

15

1.- Determinación de la base Imponible del Impuesto Adicional, afecta a retención:

Retiro bruto: (+) \$ 300.000.000

Incremento por Impuesto de Primera Categoría: (+) \$ 75.000.000

Base Imponible Impuesto Adicional: (=) \$ 375.000.000

Impuesto según Tasa (35%) (=) \$ 131.250.000

2.- Cálculo del crédito provisional por donaciones:

Monto de la donación: (+) \$ 12.000.000

Créditos a que tiene derecho el contribuyente: (+) \$ 3.000.000

Base para calcular el crédito provisional por donaciones: (=) \$ 15.000.000

Monto del crédito por donaciones (35%) (=) \$ 5.250.000

3.- Imputación del crédito provisional contra el Impuesto Adicional que debe retenerse:

Impuesto según Tasa: (+) \$ 131.250.000

Crédito provisorio por donaciones: (-) \$ 5.250.000

Crédito por Impuesto de Primera Categoría (no reemplazado) (Nota 1) (-) \$ 72.000.000

Impuesto Adicional retenido a pagar: (=) \$ 54.000.000

4.- Determinación de la base Imponible del Impuesto Adicional, en la declaración anual de impuestos:

Retiro bruto (reajustado): (+) \$ 306.600.000

Incremento por Impuesto de Primera Categoría, calculado a diciembre 2013: (+) \$ 76.650.000

Base Imponible Impuesto Adicional (=) \$ 383.250.000

Impuesto según Tasa (35%). (=) \$ 134.137.500

5.- Cálculo del crédito definitivo por donaciones:

Monto de la donación, reajustada a diciembre 2013: (+) \$ 12.264.000

Crédito a que tiene derecho el contribuyente a diciembre 2013: (+) \$ 3.066.000

Base para calcular el crédito por donaciones: (=) \$ 15.330.000

Monto del crédito por donaciones definitivo (35%). (=) \$ 5.365.500

6.- Imputación del crédito definitivo contra el Impuesto Adicional en la declaración anual.

Impuesto según Tasa (+) \$ 134.137.500

Crédito por Impuesto de 1a Categoría no reemplazado, determinada. a Dic. 2013: (-) \$ 73.584.000

Crédito por donaciones: (-) \$ 5.365.500

Impuesto Adicional determinado: (=) \$ 55.188.000

Retenciones efectuadas, reajustadas a diciembre 2013: (-) \$ 55.188.000

Impuesto a pagar: (+) \$ 0

3.- BENEFICIOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON EL IVA.

a) Beneficios relacionados con las donaciones efectuadas en especies.

i) Hecho no gravado: De acuerdo a la definición de “venta” del N° 1, del artículo 2°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA), en tanto la donación en especies es una convención en virtud de la cual se transfiere el dominio de bienes corporales muebles o inmuebles, a título gratuito, no constituye un hecho gravado con el IVA respecto del donante, sin perjuicio de la obligación de emitir la correspondiente factura no gravada. No obstante lo anterior, si la referida donación se realiza con fines promocionales, ésta se encontrará afecta a IVA por tratarse de un hecho gravado especial establecido en el artículo 8°, letra d), del D.L. N° 825.

16

ii) Crédito fiscal IVA: Conforme a lo dispuesto en el artículo 23 N° 2 de la Ley del IVA, estos contribuyentes no tendrán derecho al crédito fiscal por el impuesto soportado o pagado en las adquisiciones de bienes o servicios utilizados para llevar a cabo las donaciones.

iii) Proporcionalidad del crédito fiscal IVA: Sin perjuicio de lo indicado en el litera ii) anterior, la Ley establece que a estos contribuyentes no se les aplicarán las disposiciones de la Ley del IVA, o de su Reglamento, que obligan a la determinación de un crédito fiscal proporcional cuando existan operaciones exentas o no gravadas, por las donaciones en especies que efectúen. Por tanto, el monto correspondiente a las donaciones, no se considerará dentro de las ventas no gravadas del período para efectos de calcular la proporción del crédito fiscal de utilización común a que tiene derecho el contribuyente³⁸

b) Beneficios relacionados con el desarrollo de actividades complementarias.

La Ley dispone que ciertos gastos y actividades vinculados al desarrollo de actividades complementarias a las donaciones se acepten como gasto tributario conforme a lo dispuesto por el artículo 31 de la LIR. Ahora bien, a estos contribuyentes no se les aplicarán las disposiciones de la Ley del IVA, o de su Reglamento, que obligan a la determinación de un crédito fiscal proporcional cuando existan operaciones exentas o no gravadas, en lo que se refiere al crédito fiscal del IVA recargado en las facturas que den cuenta de dichos gastos³⁹

En todo caso, la entrega de los bienes donados se registrará y documentará en la forma que establezca este Servicio mediante Resolución.

4.- BENEFICIOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO A LAS ASIGNACIONES

POR CAUSA DE MUERTE⁴⁰

a) Beneficio tributario

41

Los contribuyentes podrán imputar como crédito contra el impuesto que afecte a las asignaciones por causa de muerte de la Ley N° 16.271, el 50% de las donaciones en dinero o en especies que efectúe el causante en vida, o las sucesiones hereditarias con cargo a la masa hereditaria de bienes. En este último caso, siempre que la donación se efectúe dentro de los tres años contados desde el fallecimiento del causante.

Para que proceda este crédito, las donaciones efectuadas no podrán acogerse a los demás beneficios tributarios establecidos en la Ley.

b) Donantes y beneficiarios del crédito.

b.1) Las personas naturales que efectúen donaciones en dinero o en especies, tendrán derecho a que el 50% de la misma, pueda ser imputado como crédito contra el impuesto que grave a sus herederos o legatarios, al tiempo de su fallecimiento, sin importar el tiempo que haya mediado entre la donación y dicho fallecimiento.

En este caso, el crédito por donaciones no formará parte de las asignaciones gravadas conforme a la Ley N° 16.271.

b.2) Las sucesiones hereditarias que efectúen donaciones en dinero o en especies con cargo a la masa hereditaria, siempre que éstas se efectúen dentro del plazo de 3 años contados desde el fallecimiento del causante, tendrán derecho a que el 50% de la misma, pueda ser imputado como crédito contra el impuesto que grave a los herederos o legatarios del donante al tiempo de su fallecimiento.

En este caso, las donaciones referidas, atendido que se efectúan con cargo a la masa hereditaria, deberán formar parte de las asignaciones gravadas por la Ley N° 16.271.

38

Conforme a lo dispuesto en el inciso final, del artículo 14 de la Ley.

39

Conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley.

40

Conforme a lo establecido en el artículo 7° de la Ley.

41

De acuerdo a lo establecido en el artículo 7° de la Ley. 17

c) Forma de acreditar el beneficio.

Conforme a las disposiciones de la Ley, para que los herederos o legatarios acrediten la procedencia de la imputación del crédito, los donantes deberán solicitar a este Servicio, la emisión de un certificado que establezca según el caso, lo siguiente:

c.1) Caso en que el donante sea el causante, en vida: Deberá solicitar a este Servicio un certificado que acredite:

a) La existencia del crédito tributario.

b) Su monto, expresado en Unidades de Fomento según su valor a la fecha de emisión del certificado.

c) La individualización del donante.

d) La constatación de que el crédito podrá imputarse al pago del impuesto a las asignaciones hereditarias que se devengue tras el fallecimiento del donante.

c.2) Caso en que el donante sea la sucesión hereditaria: El representante de la sucesión deberá solicitar a este Servicio un certificado que acredite:

a) La existencia del crédito tributario.

b) Su monto, expresado en Unidades de Fomento según su valor a la fecha de emisión del certificado.

c) La individualización del causante y sus sucesores.

d) La constatación de que, sin límite de tiempo, podrá imputarse al pago del impuesto a las asignaciones hereditarias que a los herederos y legatarios que forman parte de la sucesión les corresponda pagar.

Para que el Servicio se encuentre en condiciones de emitir el certificado señalado en los casos c.1 y c.2 anteriores, los donantes deberán presentarle de manera previa, el certificado que emita el beneficiario o donatario, dando cuenta de la donación efectuada.

d) Forma de imputar el beneficio.

La Ley dispone que el crédito se distribuirá e imputará en la forma que se indica a continuación:

d.1) Entre todos los herederos o legatarios, a prorrata del valor líquido de sus respectivas asignaciones respecto del total de la masa de bienes, una vez practicadas las deducciones que correspondan, o

d.2) En la forma en que los herederos o legatarios, de común acuerdo, establezcan en la liquidación del impuesto a las herencias.

En todo caso, se hace presente que el crédito no podrá exceder del 40% del monto del impuesto que habría correspondido pagar a cada asignatario, previo a efectuarse la donación.

e) Oportunidad en que procede la imputación del crédito: La imputación del crédito podrá efectuarse sólo al momento en que corresponda efectuar el pago del impuesto a las asignaciones hereditarias. Lo anterior, no se ve afectado en caso alguno por el plazo que medie entre el momento en que se efectúa la donación y el momento en que se efectúe la imputación del crédito. Debe recordarse en este punto, que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley N° 16.271, el impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte debe declararse y pagarse simultáneamente, dentro del plazo de 2 años contado desde la fecha en que la asignación se defiera.

f) Orden de imputación del crédito: El crédito se imputará a continuación de cualquier otro crédito y si luego de ello resultare un exceso, éste no se devolverá ni se podrá imputar a impuesto alguno.

g) Límite del crédito: El crédito imputable contra el impuesto que afecte a las asignaciones por causa de muerte de la Ley N° 16.271, no podrá exceder del 40% del monto del impuesto que habría correspondido pagar a cada asignatario, previo a efectuarse la donación. El límite anterior es aplicable tanto en el caso en que el donante sea el causante, como en el caso en que el donante sea la sucesión hereditaria.

18

5.- DONACIONES EN ESPECIE⁴²

La Ley autoriza que los contribuyentes de los IDPC, IGC e Impuesto a las Herencias puedan efectuar donaciones en especies, las que se sujetarán a las siguientes reglas:

5.1.- Valoración de las especies donadas.

Tratándose de contribuyentes del IDPC, que determinen su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa, o de contribuyentes del IGC que declaren igual tipo de rentas, el valor de la donación en especies corresponderá a su costo para los efectos de la LIR. Así por ejemplo, en aquellos casos en que la donación consista en un bien que se haya encontrado sujeto a depreciación, deberá considerarse el valor de adquisición menos las depreciaciones acumuladas, ambas cantidades reajustadas hasta la fecha del balance correspondiente al ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que se efectúa la donación.

En todo caso, la entrega de estos bienes se registrará y documentará en la forma que establecerá este Servicio mediante Resolución.

Tratándose de los demás contribuyentes, esto es, los contribuyentes del IGC que no determinen rentas efectivas según contabilidad completa, y los contribuyentes del Impuesto a las Herencias, el valor de las especies se determinará según las normas de valoración de bienes contenidas en la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Cuando esta ley no establezca métodos de valorización para los bienes específicos donados, el beneficiario deberá contar con un informe de peritos independientes, cuyo costo será de su cargo y no formará parte de la donación.

5.2.- Donaciones no forman parte del costo del activo.

Conforme a lo dispuesto en la Ley, en ningún caso las especies donadas formarán parte del costo de los bienes del activo de los donatarios que determinan sus rentas efectivas según contabilidad completa, durante la ejecución del proyecto. En el caso de la donación de especies que deban formar parte del activo fijo de los donatarios, durante la ejecución del proyecto, éstos no podrán deducir suma alguna por concepto de depreciación de dichos bienes⁴³

5.3.- Proporcionalidad del crédito fiscal IVA.

Tal como se indicó en el N° 3 anterior, sobre “BENEFICIOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON EL IVA” como regla general la donación en especies no constituye un hecho gravado con el IVA respecto del donante, salvo que ésta se realice con fines promocionales, en cuyo caso se encontrará afecta al referido tributo. A estos contribuyentes no se les aplicarán las disposiciones del D.L. 825 de 1974 o de su Reglamento, que obligan a la determinación de un crédito fiscal proporcional cuando existan operaciones exentas o no gravadas, por las donaciones en especies que efectúen.

6.- OBLIGACIONES DE INFORMAR Y CERTIFICAR⁴⁴

La Ley establece que el donatario y el Comité en su caso, deberán proporcionar la información que indica a este Servicio. Además, dispone que los donatarios estarán obligados a certificar las donaciones recibidas en los términos que se indican:

a) Información que los donatarios deben proporcionar a este Servicio:

Deberán elaborar y enviar al Servicio anualmente, un informe del estado de los ingresos provenientes de las donaciones y del uso detallado de dichos recursos, de acuerdo a lo contenidos y en la forma y plazo que éste determine mediante Resolución.

Si el beneficiario no cumple con la elaboración y envío del informe señalado, de acuerdo a lo contenidos y en la forma y plazo que determine este Servicio, será sancionado en la forma prescrita en el N° 2, del artículo 97 del Código Tributario. Los administradores o representantes del beneficiario serán solidariamente responsables de las multas que se establezcan por aplicación de esta disposición⁴⁵

42

Conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley.

43

De acuerdo a lo establecido en el inciso cuarto del artículo 14 de la Ley.

44

Conforme a lo establecido en los artículos 11 y 12 de la Ley.

45

Conforme a lo dispuesto en el inciso final del artículo 11 de la Ley. 19

b) Información que el Comité debe proporcionar a este Servicio:

El Comité deberá enviar antes del 31 de enero de cada año, en la forma que este Servicio determine mediante Resolución, un listado de los beneficiarios y de los proyectos aprobados en el año calendario anterior.

c) Obligación de certificar por parte del donatario⁴⁶

Para que el donante pueda acceder a los beneficios tributarios que la Ley establece sobre las donaciones que efectúe, es requisito que el donatario haya dado cuenta de haber recibido tal donación mediante el otorgamiento de un certificado, el cual se extenderá al donante conforme a las especificaciones y formalidades que establezca este Servicio mediante Resolución.

d) Obligación de acreditar la donación efectuada mediante el certificado respectivo⁴⁷

Los donantes a que se refiere el artículo 1º, N° 2 de la Ley, señalados en la letra E, del N° 1.- anterior, o sus representantes, según corresponda, deberán mantener en su poder el certificado que les entregue el donatario dando cuenta de la donación efectuada.

Tratándose de contribuyentes del IUSC, serán los empleadores habilitados o pagadores quienes deberán conservar los certificados referidos. Ahora bien, en caso que se practique una reliquidación anual del beneficio, el propio contribuyente deberá conservar los referidos certificados.

En el caso de contribuyentes del IA, los pagadores de las rentas respectivas deberán conservar copia de los certificados señalados, siempre que impute el crédito de esta ley contra las retenciones de este impuesto que efectúen. Ahora bien, cuando deba presentarse una declaración anual de impuestos o se practique la respectiva reliquidación del beneficio por el contribuyente, éste deberá conservar los certificados.

En las hipótesis señaladas, los certificados podrán ser requeridos a quienes corresponda por este Servicio en el ejercicio de sus facultades de fiscalización.

e) Obligación de preparar un estado de las fuentes y uso de las donaciones⁴⁸

Los beneficiarios deberán preparar anualmente un estado de las fuentes y uso detallado de los recursos recibidos en cada proyecto, los que deberán resumirse en un estado general. El Reglamento determinará la información que deberá incluirse en dichos estados y la forma de llevar la contabilidad del beneficiario para estos efectos.

En tal sentido, el artículo 30 del Reglamento, dispone que los beneficiarios deberán preparar anualmente un estado de las fuentes, especificando los ingresos provenientes de las donaciones, y uso detallado de los recursos recibidos de acuerdo a las condiciones del proyecto aprobado y conforme a los contenidos que indique el Servicio, que incluirán al menos lo siguiente:

- Identificación del proyecto, considerando destino de la donación dentro de éste y costo total del proyecto;

- Identificación del o de los donantes y de las donaciones recibidas; y
- Especificaciones de uso de la donación, considerando datos del proveedor o prestador del servicio, monto total pagado, número y tipo de documentos recibidos.

Los beneficiarios también deberán mantener sus libros y registros contables de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 16 y siguientes del Código Tributario, registrando de manera clara y precisa las cuentas que permitan identificar los ingresos provenientes de las donaciones y uso de las mismas, conforme a lo indicado anteriormente.

46

De acuerdo a lo establecido en el artículo 8° N° 2 de la Ley.

47

Según lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley.

48

Según lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley. 20

7.- SANCIONES POR EL MAL USO DE LOS BENEFICIOS⁴⁹

Sin perjuicio de la aplicación de las normas generales sobre la materia, la Ley establece las siguientes sanciones por el mal uso de los beneficios:

a) El Consejo Nacional de la Cultura y las Artes podrá declarar, previo informe del Comité y mediante resolución fundada, el incumplimiento de los términos y condiciones del proyecto correspondiente, en los siguientes casos o situaciones:

i) Si la información o antecedentes requeridos de conformidad con lo dispuesto en el inciso primero, del artículo 12° de la Ley, no fueron presentados a su satisfacción en los plazos que en cada caso se indique en la respectiva solicitud;

ii) Cuando la información entregada dé cuenta que los recursos han sido destinados a fines distintos de los señalados en el proyecto; o

iii) Cuando el beneficiario otorgue certificados por donaciones que no cumplan las condiciones establecidas en la Ley.

Una vez que se encuentre firme la citada resolución, esto es, cuando se haya resuelto sobre los recursos establecidos en la Ley N° 19.880, sobre Procedimientos Administrativos, en caso que se hubieren deducido, el Consejo Nacional de la Cultura y las Artes remitirá a este Servicio la referida resolución, para que éste proceda al giro del impuesto respectivo.

De esta manera, el beneficiario afectado por la referida resolución, deberá pagar al Fisco un impuesto equivalente al crédito utilizado por el donante de buena fe. El representante del beneficiario, conforme con lo informado por éste al Comité al momento de solicitar la aprobación del proyecto, será solidariamente responsable del pago de dicho tributo y de los reajustes, intereses y multas que se determinen, a menos que demuestre haberse opuesto a los actos que dan motivo a la sanción o que no tuvo conocimiento de ellos.

Para los efectos de su giro, determinación, reajuste y aplicación de sanciones, este tributo se considerará como un impuesto sujeto a retención y no podrá ser deducido como gasto por el contribuyente en la determinación de su renta líquida imponible afecta al IDPC de la LIR.

Contra el giro que emita este Servicio al efecto, el contribuyente podrá deducir reclamación sujetándose al procedimiento general establecido en el Título II, del Libro III, del Código Tributario, pero sólo cuando éste no se conforme a la resolución del Consejo Nacional de la Cultura y las Artes que le haya servido de antecedente.

b) Los beneficiarios que no hayan dado cumplimiento a alguna de las obligaciones que establece el artículo 12° de la Ley, o a alguna de las retribuciones culturales que disponga el Reglamento, no podrán presentar nuevos proyectos en el marco de la Ley, por un período de tres años contados desde la notificación de la resolución que sancione el incumplimiento.

El Comité podrá solicitar al Servicio, en la forma y plazo que éste determine mediante Resolución, aquellas resoluciones que hubiere emitido durante el ejercicio y que puedan tener como consecuencia la pérdida de los beneficios tributarios establecidos en la Ley.

8.- OTRAS NORMAS DE LA LEY.

A) Liberación de impuesto a las donaciones y del trámite de insinuación⁵⁰

Las donaciones efectuadas en conformidad a la Ley, incluso aquellas que excedan el LGA establecido en el artículo 10° de la Ley N° 19.885 y de los límites especiales que la propia Ley establece, se encuentran liberadas del trámite de la insinuación contemplado en los artículos 1.401 y siguientes del Código Civil y en el Título IX, Libro IV del Código de Procedimiento Civil y se eximen del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones establecido en la Ley N° 16.271.

49

Conforme a lo establecido en el artículo 12 de la Ley.

50

De acuerdo a lo establecido en el artículo 13 de la Ley. 21

B) Incompatibilidad con otros beneficios⁵¹

Las donaciones que se efectúen en conformidad con la Ley, no podrán acogerse a lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley N° 18.681, vale decir, a los beneficios tributarios que establece esta última norma legal respecto de las sumas donadas a Universidades e Institutos Profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado.

C) Excluye a las empresas del Estado como donantes beneficiados⁵²

Las empresas del Estado o en las que éste, sus organismos o empresas y las municipalidades tengan una participación o interés superior al 50% del capital, no podrán acogerse a los beneficios tributarios que establece la Ley, respecto de las donaciones que efectúen.

D) Destino de las donaciones recibidas previo al inicio de la ejecución del proyecto⁵³

La Ley dispone que los proyectos podrán considerar una duración máxima de ejecución de tres años contados desde la fecha que el beneficiario indique al Comité. Dicha fecha deberá recaer y ser informada por el beneficiario dentro de los doce meses siguientes a la aprobación del proyecto efectuada por el Comité.

Ahora bien, las donaciones que los beneficiarios o donatarios reciban entre el plazo que media entre la aprobación del proyecto y el inicio de la ejecución del mismo, deberán ser destinados a los fines propios del proyecto, puesto que de lo contrario, el Consejo Nacional de la Cultura y las Artes podrá declarar, mediante resolución fundada y previo informe del Comité, el incumplimiento de los términos y condiciones del proyecto correspondiente, y en tal caso, el beneficiario afectado por la referida resolución deberá pagar al Fisco un impuesto equivalente al crédito utilizado por el donante de buena fe.

E) Retribuciones a la comunidad⁵⁴

La Ley dispone, como una retribución a la Comunidad, que los proyectos deberán estar abiertos al público en general. Sin perjuicio de ello establece a continuación, que el Comité podrá determinar, en atención a la naturaleza del proyecto y al monto del financiamiento acogido a la Ley, una retribución cultural a la comunidad, la cual podrá consistir en diversas prestaciones ya sea a la comunidad en general, o a entidades en particular, de acuerdo a los términos que establece el artículo 10° de la Ley y su Reglamento, como por ejemplo:

a. En el caso de los espectáculos o exposiciones: realizar funciones o exhibiciones gratuitas y/o la disposición de la rebaja del precio de las entradas en un porcentaje determinado.

b. En el caso de la publicación de libros: destinar un porcentaje de los ejemplares para ser donados a bibliotecas públicas, a establecimientos educacionales que reciban aportes del Estado o a otras entidades sin fines de lucro, con acuerdo de las entidades receptoras de retribución cultural.

Asimismo, en los casos que estos proyectos se refieran a libros en soporte o formato digital, la retribución será determinada según la cantidad o porcentaje de descargas o licencias gratuitas que el beneficiario deberá otorgar, en conformidad a lo que señale el Reglamento.

Como se puede apreciar en este caso, la entrega de los ejemplares se efectúa a título de donación, razón por la cual deberá darse cumplimiento a las formalidades propias de ésta.

c. En el caso de los proyectos audiovisuales: entregar una autorización gratuita al Consejo

Nacional de la Cultura y las Artes, para la exhibición pública de la obra en el territorio nacional.

d. En el caso de los inmuebles declarados monumento nacional, edificios o construcciones patrimoniales: poner una placa distintiva y permitir el ingreso gratuito del público en determinadas oportunidades y por un plazo definido.

51

Según lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley.

52

Conforme a lo señalado en el artículo 1°, N° 2 de la Ley.

53

De acuerdo al N° 6, del artículo 9° de la Ley.

54

Según lo establecido en el N° 5, del artículo 9° de la Ley. 22

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

La Ley N° 20.675 que sustituye el artículo 8° de la Ley N° 18.985, estableció una regla expresa de vigencia en el artículo primero de sus artículos transitorios. De acuerdo con ello, el nuevo texto de la Ley de Donaciones con Fines Culturales rige a contar del 1° de enero del año siguiente al de su publicación en el Diario Oficial.

Teniendo presente que la Ley N° 20.675, fue publicada en el Diario Oficial el 5 de junio de 2013, el nuevo texto de la Ley de Donaciones con Fines Culturales rige a partir del 1° de enero de 2014.

En consecuencia, los beneficios tributarios que esta Ley establece, así como los requisitos y condiciones para su procedencia, se aplicarán respecto de las donaciones que se efectúen para financiar proyectos autorizados por el Comité a contar de esa fecha.

Las donaciones efectuadas para financiar proyectos aprobados por el Comité conforme a los términos del artículo 8° de la Ley N° 18.985, de acuerdo a su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, podrán acogerse a los beneficios tributarios establecidos en la Ley de acuerdo a su texto vigente a dicha fecha.

Las instrucciones contenidas en la presente Circular entrarán en vigencia a partir del 1° de enero de 2014, y a partir de esa fecha, se refunden y actualizan las instrucciones dictadas por este Servicio sobre la materia, a través de las Circulares N°s 24 y 50 de 1993 y 57 de 2001, las que quedan sin efecto, en aquellas partes que sean contrarias a las contenidas en el presente instructivo.

3. Solicita información sobre trust y entidades similares a un trust, creadas conforme derecho extranjero y deroga resolución N° 81 de 10.09.13. (Resolución N° 47 de 10.05.14)

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 1º y 7º de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1º del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; en los artículos 6º letra A) N° 1, 60 inciso octavo y 63 inciso primero del Código Tributario, contenido en el artículo 1º del D.L. N° 830, de 1974 y,

CONSIDERANDO:

1.- Que en el cumplimiento del mandato legal de velar por una eficiente administración y fiscalización de los impuestos se impone a este Servicio el deber de combatir la evasión en beneficio de la equidad tributaria, ejerciendo las facultades y atribuciones que la ley le confiere.

2.- Que, el artículo 60, inciso octavo, del Código Tributario faculta a este Servicio, en el desarrollo de las labores relacionadas con la aplicación, fiscalización o investigación del cumplimiento de las leyes tributarias, para exigir a toda persona declaración jurada por escrito sobre hechos, datos o antecedentes de cualquiera naturaleza relacionados con terceras personas.

3.- Que, el artículo 63º, inciso primero, del mismo cuerpo legal señala que el Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse.

4.- Que, se estima necesario contar con información respecto de trusts y entidades que reúnan las características de un trust, creados de acuerdo a disposiciones de derecho extranjero, así como de las personas relacionadas con dichos trusts y entidades, cuyos trustees o administradores tengan domicilio o residencia en Chile, o estén sujetos a impuestos en Chile sobre rentas obtenidas de fuentes chilenas y extranjeras.

5.- Que, la Resolución Ex. SII N°81, del 10.09.2013, D.O. 13.09.2013, estableció un régimen de información que debe ser cumplido por las personas que, de acuerdo a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta, estén sujetas a impuestos sobre sus rentas de cualquier origen y por los extranjeros que constituyan domicilio o residencia en el país, que adquieran la calidad de trustee de un trust creado de acuerdo a disposiciones de derecho extranjero, o asuman la calidad de administrador de un trust creado de acuerdo a disposiciones de derecho extranjero.

6.- Que, a fin de perfeccionar el sistema indicado y facilitar su cumplimiento, se considera necesario derogar las instrucciones contenidas en la citada Resolución Ex. SII N°81 de 2013, y reemplazarlas por las instrucciones que se establecen a continuación.

SE RESUELVE:

1.- Las personas que, de acuerdo a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta, estén sujetas a impuestos sobre sus rentas de cualquier origen y los extranjeros que constituyan domicilio o residencia en el país, que tengan o adquieran en un año calendario cualquiera la calidad de trustee de un trust creado de acuerdo a disposiciones de derecho extranjero o la calidad de administrador de un trust creado de acuerdo a disposiciones de derecho extranjero, deberán proporcionar al Servicio de Impuestos Internos, hasta el 30 de junio del año siguiente, la información que exige la presente Resolución.

Información Solicitada

I. Datos de conformación del trust

Respecto del trust: nombre o denominación; fecha de creación; país de origen, entendiéndose por tal el país cuya legislación rige los efectos de las disposiciones del trust (ley aplicable o governing law); país de residencia para efectos tributarios; número de identificación tributaria utilizado en el extranjero en los actos ejecutados en relación con los bienes del trust, indicando el país que otorgó dicho número; número de RUT del trust; y, patrimonio del trust. En caso que el trust no posea residencia para efectos tributarios en algún país, o número de identificación tributaria otorgado en el extranjero, o número de RUT, de todos modos deberá proporcionarse la información restante.

II. Datos de personas vinculadas al trust y otros antecedentes

Respecto del (o los) constituyente(s) o settlor(s) del trust, del (o los) trustee(s) del trust, del (o los) administrador(es) y del (o los) beneficiario(s) del trust: nombre, razón social o denominación, según corresponda; domicilio; país de residencia para efectos tributarios; número de identificación tributaria utilizado en el extranjero, indicando el país que otorgó dicho número; y, número de RUT.

En caso que el sujeto informado no posea residencia para efectos tributarios en algún país o, número de identificación tributaria otorgado en el extranjero, o número de RUT, de todos modos deberá proporcionarse la información restante.

La información indicada deberá proporcionarse respecto de todas y cada una de las personas o entes que reúnan la condición de constituyente o settlor, trustee, administrador y beneficiario de un trust.

Deberá identificarse todos y cada uno de los beneficiarios de un trust, aun cuando la obtención de beneficios por parte de tales beneficiarios está sujeta a la voluntad del trustee u otra condición. Además, deberá indicarse la clase de beneficiarios a la que pertenecen, cuando corresponda.

En el evento que una determinada clase de beneficiarios pudiere incluir personas que no son conocidas o no hayan sido determinadas al tiempo de la declaración, por ejemplo, porque dichas personas no han nacido o porque la referida clase permite que nuevas personas se incorporen a ella en el futuro, deberá indicarse dicha circunstancia en el formulario respectivo.

En el evento que los bienes del trust deban o puedan aplicarse a un fin(es) determinado(s), deberá indicarse dicho fin o fines.

Deberá informarse la remoción del trustee(s) o administrador(es) del trust, de sus funciones como tal, o la revocación del trust.

III. Vigencia de los datos informados

Las personas indicadas en la presente resolución deberán proporcionar la información vigente al 31 de diciembre del respectivo año calendario en que tengan o adquieran la calidad de trustee o administrador de un trust.

Modificaciones a la información del trust o de las personas vinculadas a este

Las personas que hubieren presentado la declaración jurada indicada en el párrafo precedente, deberán presentar una nueva declaración jurada informando la situación existente al 31 de diciembre de cada año calendario, en la medida que, a esa fecha, la información proporcionada anteriormente haya experimentado modificaciones.

Definición

Trust: Para efectos de esta Resolución, el término "trust" se refiere a las relaciones jurídicas creadas de acuerdo a normas de derecho extranjero - por acto inter vivos o mortis causa - por una persona, el constituyente, mediante la transmisión o transferencia de bienes, los cuales quedan bajo el control de un trustee en interés de uno o más beneficiarios o con un fin determinado. El trust posee las características

siguientes: a) Los bienes del trust constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio personal del trustee; b) El título sobre los bienes del trust se establece en nombre del trustee o de otra persona por cuenta del trustee; c) El trustee tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del trust y las obligaciones particulares que la ley extranjera le imponga. El hecho de que el constituyente conserve ciertas prerrogativas o que el trustee posea ciertos derechos como beneficiario no es incompatible necesariamente con la existencia de un trust.

Para efectos de esta Resolución, se entiende que el término trust también incluye cualquier relación jurídica creada de acuerdo a normas de derecho extranjero, en la que una persona ("el constituyente", para efectos de esta Resolución), transmite o transfiere el dominio de bienes, los cuales quedan bajo el control de una o más personas ("trustee", para efectos de esta Resolución), para el beneficio de una o más personas (beneficiarios) o con un fin determinado, y que constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio personal del trustee.

2.- La información requerida en el Resolutivo N°1, deberá ser proporcionada mediante las declaraciones juradas: “Declaración Jurada sobre Conformación de Trusts y Entidades Similares, e Información sobre las Personas Vinculadas a Estos” y “Declaración Jurada sobre Modificaciones de Trusts y Entidades Similares, e Información sobre las Personas Vinculadas a Estos”, de acuerdo a los formatos e instrucciones contenidos en los formularios respectivos que el Servicio de Impuestos Internos pondrá a disposición en su página web, y entregada en los plazos señalados en esta Resolución por medio de correo electrónico a la casilla infotrust@sii.cl

3.- El retardo, presentación incompleta u omisión en la presentación de las declaraciones juradas a que se refiere la presente Resolución, será sancionado en los términos prescritos en el N° 15 del artículo 97 del Código Tributario.

4.- La información proporcionada en cumplimiento de lo dispuesto en esta Resolución no se considerará como antecedente suficiente para dar por acreditados a los beneficiarios del trust para efectos de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

5.- Derogase la Resolución Ex. SII N°81, del 10.09.2013, D.O. 13.09.2013, a contar del 01.07.2014.

6.- La presente Resolución entrará en vigencia a contar del 01.07.2014.

4. Efectos tributarios que se derivan del ejercicio de una opción de compra de acciones para el adquirente de las mismas. (Oficio N° 186 de 31.03.2014)

I.- ANTECEDENTES.

Expresa, que se encuentra asesorando a los accionistas de una sociedad contractual minera, quienes venderán a una empresa minera extranjera, el 90% de sus acciones, a su valor comercial, pagándose en ese momento la totalidad de los impuestos que se generen con motivo de dicha venta.

Conjuntamente con esta compraventa, el vendedor celebrará una opción de compra por el 35% de estas mismas acciones. Dicha opción de compra se podrá ejercer al cabo de 3 años, determinándose el precio de ejercicio en función del precio de venta original y la fecha en que se ejerza la opción, de manera que el referido precio de ejercicio corresponderá al valor de venta original de las acciones incrementado en un 5% de interés anual compuesto.

Lo anterior traerá consigo que, en el caso de ejercerse la opción, el valor comercial de las acciones eventualmente sea muy superior al valor de compra en virtud de la opción.

Solicita se ratifique que el hecho de comprar las acciones en virtud de esta opción, a un valor inferior al comercial, no provoca que la empresa que ejerce la opción y compra las acciones deba tributar en ese momento por la diferencia entre el valor de compra y el valor comercial de las acciones, y que el impuesto sólo se devengará cuando la empresa que compró las acciones en virtud de la opción, proceda a enajenarlas generando un mayor valor por dicha operación.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe expresar que desde el punto de vista de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), la posible renta que puede reeditar la compra o inversión en acciones para el adquirente o accionista, como regla general, corresponde al reparto de las utilidades generadas por la sociedad anónima respectiva (dividendos), o bien, al mayor valor, determinado éste en conformidad con las normas del artículo 17 N°8 de la LIR, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 18 de esta misma ley, obtenido por el inversionista, con ocasión o en la oportunidad de la enajenación de estos mismos valores.

De esta manera, la compra de acciones en un valor inferior o superior al de su valor comercial o de mercado, no genera para el adquirente un resultado tributario reconocido como tal por la LIR en el momento de la compra de estos valores, sino que dicho resultado tributario, de mantenerse, es reconocido por el referido texto legal con ocasión de la enajenación de tales títulos¹.

En efecto, cuando el contribuyente procede a comprar acciones, pagando por ellas el precio convenido, en este caso, el precio pactado para el ejercicio de la opción de compra, se produce simplemente una modificación en la composición de su patrimonio, cambiando el dinero que representa el precio, por las respectivas acciones, pero no realiza una renta por ese sólo motivo.

De esta manera, al adquirente de las acciones sólo se le producirá eventualmente una renta por concepto de mayor valor en la oportunidad en que enajene las acciones, mayor valor que deberá determinarse y que tributará de conformidad con las reglas generales.

Sin embargo, debe tenerse presente que la Ley N° 20.544, regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados, estableciendo en su párrafo 2° las normas aplicables a las opciones.

Al respecto, el artículo 8° de la citada ley, para efectos del reconocimiento de los ingresos en estos contratos, establece que si el tomador de una opción, declara sus rentas efectivas en la primera categoría, según contabilidad completa, en tanto mantenga la opción vigente, deberá valorizar el respectivo contrato a su valor justo o razonable determinado al cierre de cada ejercicio. Las diferencias que se originen producto de esta valorización, constituyen para efectos tributarios, una utilidad o pérdida del ejercicio, según corresponda.

Por su parte, el literal i., del N°4, del artículo 5° de la misma ley, como norma supletoria al tratamiento tributario de las opciones, señala que se entenderá por valor justo o razonable la cantidad por la que pueda ser adquirido un activo o pagado un pasivo, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua. Por lo tanto, el valor justo o razonable del contrato de opción, será el valor que el contribuyente recibiría o pagaría, según el caso, con motivo de la celebración del contrato de derivado en condiciones de mercado, sin incluir los costos de venta o transferencia.

En consecuencia, al momento de la celebración del contrato de opción, su valor estará representado por el precio o prima pagada por el contribuyente más todos los desembolsos asociados directamente a la operación (comisiones, intereses, etc.), valor que deberá ser ajustado al cierre de cada ejercicio durante la vigencia del contrato, a su valor justo o razonable, reconociendo la ganancia o pérdida por dicho ajuste en el resultado del ejercicio correspondiente.

¹ Criterio sustentado en Oficio N°4.387 de 2001, de este Servicio.

Si el contribuyente ejerciere la opción, el costo de adquisición del activo subyacente, en este caso las acciones de la sociedad referida, estará conformado por el precio de ejercicio estipulado en el contrato de opción, más los desembolsos incurridos en la celebración del mismo, esto es, el costo de adquisición de la opción, representado por la prima pagada y otros desembolsos, aumentado o disminuido, según el caso, por las variaciones que correspondan para reflejar el valor justo o razonable del contrato al cierre del ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que se ejerce la opción.

En caso que el contribuyente no ejerciere ni cediere la opción una vez cumplido el plazo para su ejercicio, el precio de la opción y los gastos de su adquisición sólo podrán ser deducidos de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría, en la medida que la operación cumpla copulativamente con las condiciones establecidas en el N° 2 del artículo 5° y artículo 6° de la Ley N°20.544, según corresponda, y en caso contrario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR. Se hace presente que en este caso, el precio de la opción corresponde al valor de la prima pagada y demás desembolsos, considerando todos los ajustes posteriores efectuados para reflejar el valor justo o razonable del contrato al cierre del ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que expira el derecho para ejercer la opción.

Finalmente, cabe señalar que la referida ley dispone que en caso de cesión o transferencia de la opción, la ganancia de capital obtenida por el tomador se gravará con los Impuestos de Primera Categoría, y Global Complementario o Adicional, según corresponda. Para estos efectos, el costo de adquisición estará constituido por los desembolsos incurridos en la celebración del respectivo contrato, considerando todos los ajustes efectuados para reflejar el valor justo del contrato al cierre del ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que se efectúa la cesión o transferencia de la opción.

III.- CONCLUSIÓN.

El solo hecho de ejercer una opción de compra de acciones adquiriendo las mismas al precio estipulado en el contrato de opción, el que puede eventualmente ser inferior al valor comercial de las mismas a la fecha de ejercicio, no genera en ese momento una renta para el adquirente de las acciones. La tributación se postergará hasta el momento en que proceda enajenar dichas acciones generando un mayor valor o utilidad con motivo de tal operación, el que se determinará y tributará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 N°8 en relación con el artículo 18 de la LIR.

Sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8° de la Ley N°20.544, el contribuyente deberá reconocer las utilidades o pérdidas que se hayan producido con ocasión de los ajustes que correspondan al valor justo o razonable del respectivo contrato de opción, durante la vigencia del mismo.

5. Situación tributaria del traspaso de acciones a un valor notoriamente inferior a su valor real, como aporte de capital en la constitución de una sociedad anónima cerrada.(Oficio N°187, DE 31.01.2014)

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la situación tributaria del traspaso de acciones, a un valor notoriamente inferior a su valor real, efectuado como aporte de capital en la constitución de una sociedad anónima cerrada.

I.- ANTECEDENTES.

Señala, que en la constitución de una sociedad anónima cerrada, efectuada el año comercial 2008, uno de sus accionistas aportó varios paquetes de acciones adquiridas en distintas épocas y a través de una Bolsa de Valores, enmarcándose la operación, según indica, en los términos del artículo 107 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Indica, que el aporte de las acciones quedó debidamente detallado en la escritura de constitución, las que, independiente de su valor real, se reconocieron por todos los accionistas un valor único de cien pesos (\$100) por cada acción aportada.

Señala a continuación, que dicha valorización equivalió en promedio a un 1% del real valor de cotización en Bolsa de Valores, lo que derivó en que la subvalorización del aporte no generó, en los hechos, mayor valor tributable para el accionista aportante.

Los accionistas de la sociedad anónima cerrada pretenden corregir y asumir el costo tributario, el cual sería de una elevada magnitud, previo el cumplimiento de las etapas que fueran necesarias. Al respecto, esto es, para corregir y enterar en arcas fiscales los tributos que correspondan y obtener un ordenamiento de las responsabilidades impositivas, requiere respuesta a las siguientes consultas:

1.- ¿Es posible corregir la escritura de constitución de la sociedad anónima cerrada con el propósito de valorizar el aporte de los paquetes accionarios a su justa dimensión, ya sea al valor del costo tributario y/o valor de cotización que señala la Bolsa de Valores a fines del 2008?

2.- Al corregir los valores del aporte de los paquetes de acciones, elevándolos a su valor real, ¿es factible que tanto la sociedad anónima cerrada en la condición que tiene, adquirente de paquetes de acciones recibidas de un accionista que a su vez adquirió ciertas acciones bajo la vigencia del artículo 107 de la LIR, como el mismo accionista aportante, queden sometidos y regidos por las normas de dicho artículo 107, respecto del mayor valor corregido y respecto de las operaciones de venta a futuro?.

II.- ANÁLISIS.

En primer término, cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el artículo 6°, letra A), N° 1, del Código Tributario, contenido en el Decreto Ley N° 830, de 1974, al Director de Impuestos Internos le corresponde, entre otras facultades, interpretar administrativamente las disposiciones de índole tributaria.

Por lo anterior, este Servicio carece de atribuciones para pronunciarse sobre los medios legales que pudiere valerse el contribuyente para corregir el valor asignado a las acciones aportadas por uno de los accionistas en la constitución de una sociedad anónima cerrada, pudiendo, sin embargo, instruir sobre los aspectos tributarios a considerar, en caso de realizarse corrección indicada en forma legal.

Ahora bien, es importante indicar que de corregirse el monto asignado al aporte de las acciones referidas, debe tenerse en consideración lo dispuesto en el artículo 1.707 del Código Civil, norma que dispone que las contraescrituras públicas hechas por los contratantes para alterar lo pactado en escritura pública, no producirán efecto contra terceros, cuando no se ha tomado razón de su contenido al margen de la escritura matriz cuyas disposiciones se alteran en la contraescritura y del traslado en cuya virtud haya obrado el tercero.

Se concluye entonces, que en caso de poder realizarse legalmente la corrección del valor asignado al aporte en especies, entre las partes vale la modificación en virtud del principio de la fuerza obligatoria del contrato, sin perjuicio que para que dicha corrección alcance a terceros, en este caso al Fisco, debe bien ejecutarse o reducirse a través de una contraescritura pública de cuyo contenido se tome razón al margen de la escritura matriz y también en la copia en cuya virtud obre el tercero, produciendo sus efectos respecto de terceros sólo a partir de la fecha de la inscripción al margen de la escritura matriz y no retroactivamente, con las consiguientes consecuencias tributarias a partir de ese momento, como son por ejemplo, que pueda determinarse un mayor valor afecto a impuesto para los accionistas, producto del incremento de valor asignado a la enajenación de las referidas acciones.

Se hace presente además, que este Servicio podrá ejercer las facultades de fiscalización contenidas en el artículo 64 del Código Tributario, o bien aquella establecida en el artículo 17 N° 8 de la LIR, cuando el valor asignado a los valores indicados resulte notoriamente inferior o superior, respectivamente, 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, todo ello de acuerdo a las instrucciones impartidas con anterioridad por este Servicio sobre la materia.

Con respecto a la segunda consulta planteada, relacionada con la aplicación de lo dispuesto en el artículo 107 de la LIR en el aporte de las acciones que señala, así como en la posterior enajenación que eventualmente efectuaría la sociedad anónima cerrada, cabe expresar que dicha norma legal ampara las enajenaciones de acciones de sociedades anónimas abiertas que hayan sido adquiridas bajo las modalidades que contempla y que a su vez, se enajenen cumpliendo los requisitos que ésta exige.

En la especie, tanto la enajenación efectuada por los accionistas, así como la adquisición de tales acciones por parte de la sociedad anónima cerrada, no cumplen con los requisitos o condiciones que al efecto establece el artículo 107 de la LIR, razón por la cual, aun cuando se modifique el valor asignado en tales operaciones, ninguno de los contribuyentes referidos podría quedar sujeto al tratamiento tributario que establece la norma legal referida.

III.- CONCLUSIÓN.

En relación con su primera consulta, se informa en primer término que este Servicio no tiene atribuciones legales para pronunciarse sobre la procedencia y las formalidades que debieran seguirse para corregir la valoración de las acciones aportadas respecto de la empresa receptora de ellas, al no tratarse de una materia de índole tributaria, sin perjuicio que, de efectuarse dicha corrección conforme a derecho, los efectos de ésta no se aplicarán al Fisco en su calidad de tercero de manera retroactiva, sino que sólo partir de la fecha de la escritura pública respectiva. Lo anterior, no obsta a que este Servicio pueda ejercer las facultades de tasación contenidas en los artículos 64 del Código Tributario y 17 N° 8, inciso 5° de la LIR, cuando así corresponda de acuerdo a lo señalado.

En relación con su segunda consulta, cabe indicar que la aplicación de las disposiciones del artículo 107 de la LIR, sólo procede cuando se cumple con las condiciones y requisitos que tal norma establece, lo que no se verifica la especie. En razón de ello, las referidas enajenaciones no podrían quedar amparadas en las normas de beneficio que contempla dicho precepto legal.

6. Tratamiento tributario de acuerdo de operación conjunta. (Oficio N° 188, DE 31.01.2014)

I.- ANTECEDENTES.

De acuerdo a la presentación, XXX S.A., y la Empresa Nacional del Petróleo (en adelante ENAP), cada una de ellas por separado denominadas indistintamente como “Partícipes del Contratista” y ambas en conjunto denominados indistintamente como el “Contratista”, celebraron con el Estado de Chile tres Contratos Especiales de Operación para la Exploración y Explotación de Yacimientos de Hidrocarburos (en adelante CEOPs), en conformidad a lo establecido en el D.L. N° 1.089 de 1975. En virtud de tales contratos, el Contratista se obliga a la realización de actividades de exploración y explotación de hidrocarburos en las siguientes áreas:

- a) Contrato de xx.xx.xx; respecto de la zona geográfica denominada BLOQUE FLAMENCO, ubicado en la Provincia de Tierra del Fuego en la XII Región de Magallanes y la Antártica Chilena (en adelante CEOP Flamenco); aprobado por el Ministerio de Energía a través de la xxx; Toma de razón de la Contraloría General de la República cursada el 06.11.2012.
- b) Contrato de xx.xx.xx; respecto de la zona geográfica denominada BLOQUE ISLA NORTE, ubicado en la Provincia de Tierra del Fuego en la XII Región de Magallanes y la Antártica Chilena (en adelante CEOP Isla Norte); aprobado por el Ministerio de Energía a través de xxx; Toma de razón de la Contraloría General de la República cursada el 06.11.2012.
- c) Contrato de xx.xx.xx; respecto de la zona geográfica denominada BLOQUE CAMPANARIO, ubicado en la Provincia de Tierra del Fuego en la XII Región de Magallanes y la Antártica Chilena (en adelante CEOP Campanario); aprobado por el Ministerio de Energía a través de xxx; Toma de razón de la Contraloría General de la República cursada el 09.01.2013.

A fin de actuar conjuntamente y a través de un solo canal, XXX y ENAP celebraron con fecha xx.xx.xx, un acuerdo de actuación conjunta denominado “JOINT OPERATING AGREEMENT FLAMENCO BLOCK”; De igual forma, con fecha xx.xx.xx, celebraron un acuerdo de actuación conjunta denominado JOINT OPERATING AGREEMENT ISLA NORTE BLOCK (en adelante JOAs), cuyas copias (en inglés) se adjuntaron a la presentación².

A continuación se pasa a describir algunas cláusulas contractuales de los referidos JOAs. Conforme al artículo 3.1, su objeto es establecer los derechos y obligaciones de las partes en relación a las operaciones desarrolladas en virtud de ellos, incluyendo la exploración conjunta, valoración, desarrollo, producción y disposición de hidrocarburos en los denominados Bloques.

² Respecto del BLOQUE CAMPANARIO, no se acompaña el JOA respectivo, pues, según señala, las partes se encuentran a la fecha de la presentación en estudio, en el proceso de su suscripción.

En cuanto al interés de las Partes, a partir de la fecha de vigencia del contrato, cada uno de los Partícipes del Contratista tendrá las siguientes participaciones, según se indica en los JOAs tenidos a la vista y en los respectivos Decretos del Ministerio de Energía:

BLOCK	ENAP	XXX
FLAMENCO	50%	50%
ISLA NORTE	40%	60%
CAMPANARIO	50%	50%

En el artículo SEGUNDO; dos punto seis punto, de los CEOPs, se establece que los Partícipes del Contratista nombrarán a uno de ellos como Operador, encargado de llevar a efecto las Operaciones Petroleras dentro del Área de Contrato.

Con el fin de regular los términos en que se deban realizar las operaciones de exploración y explotación según disponen las normas que rigen los CEOPs celebrados con el Estado de Chile, los que establecen la necesidad de denominar a un Operador que actúe en nombre y por cuenta de los Partícipes del Contratista, las partes han celebrado contratos JOAs, en relación al BLOQUE FLAMENCO y al BLOQUE ISLA NORTE.

En el punto 4.1 de los JOAs, respecto del BLOQUE FLAMENCO y del BLOQUE ISLA NORTE, se nombra como Operador de dichos contratos a XXX. Por la razón indicada en la Nota, no se tiene antecedentes sobre el Operador del BLOQUE CAMPANARIO.

Por su parte, en el artículo DÉCIMO CUARTO de los contratos CEOPs, se establece el régimen de impuestos aplicable al Contratista, a los Partícipes del Contratista y a los subcontratistas, estableciéndose que respecto de aquellos impuestos o gravámenes que no estén contemplados en forma expresa en este mismo artículo, se aplicará el régimen general vigente en el país al momento de su aplicación.

Tras describir los elementos fundamentales de los contratos acompañados y sus anexos, se solicita, que las operaciones conducidas bajo los respectivos CEOPs sean tratadas como Joint Ventures y que la asociación entre los Partícipes del Contratista no sea considerada como un contribuyente separado. Para obtener este efecto, cada Partícipe del Contratista continuará siendo un contribuyente separado que obtiene utilidades separadas e incurre en gastos separados, para lo cual debe mostrar sus gastos reales y mantener contabilidad completa para aquellos gastos en que haya incurrido el Operador, contra la cual pueden ser cotejados los gastos individuales de cada Partícipe del Contratista en el Joint Venture respectivo.

Solicita además que este Servicio autorice a XXX y ENAP para operar como Joint Venture en relación a cada uno de los bloques objeto de esta presentación (Bloque Flamenco, Bloque Isla Norte y Bloque Campanario) de acuerdo a la fórmula solicitada en esta presentación. Al respecto señala que XXX y ENAP están de acuerdo en cumplir los requisitos que indica en su presentación y cumplir con las disposiciones aplicables de la legislación tributaria chilena.

Finalmente, tras exponer todos los antecedentes, solicita confirmar una serie detallada de criterios los cuales, por razones de orden, serán expuestos y resueltos en el análisis de este oficio.

II.- ANALISIS.

Antes de responder el fondo de su consulta, es necesario referirse a algunos criterios que ha establecido este Servicio sobre la materia.

En cuanto al tratamiento tributario aplicable a los llamados contratos "Joint Venture", este Servicio ha señalado en anteriores pronunciamientos que por tratarse de un contrato innominado, para determinar el régimen impositivo aplicable es necesario analizar las estipulaciones de la convención de que se trate.

En base a esto, en las situaciones concretas que han sido sometidas a conocimiento de este Servicio, se han distinguido aquellos casos en que una persona, actuando en calidad de "Operador" asume el carácter de mandatario de modo que, en relación con el Impuesto al Valor Agregado, cada Partícipe tiene su propio débito fiscal contra el cual imputar el IVA registrado en la "factura-liquidación" que emite el Operador; y otros casos en que el Joint Venture constituye, para efectos tributarios, una verdadera sociedad de hecho o comunidad regida por las reglas de estas últimas. El tratamiento tributario dependerá, como señala el Oficio N° 264 de 2.006, de la situación concreta analizada.

De acuerdo con lo establecido en el Decreto Ley N° 1.089 de 1975, el Presidente de la República, a través de los Decretos del Ministerio de Energía que a continuación se indican, estableció los requisitos, términos y condiciones de los Contratos Especiales de Operación para la Exploración y Explotación de Yacimientos de Hidrocarburos, que el Estado de Chile suscribió con los Contratistas, en los Bloques que en cada caso se señalan:

Decreto Ministerio de Energía	Contratista y Bloque
N° 126 de 06.12.2011	ENAP y XXXSpA; Bloque Flamenco
N° 123 de 06.12.2011	ENAP y XXXSpA; Bloque Isla Norte
N° 11 de 03.02.2012	ENAP y XXXSpA; Bloque Campanario

Ahora bien, respecto de su solicitud en cuanto a que este Servicio confirme las normas que indica en su presentación para ser aplicadas al régimen de impuestos o gravámenes del contratista, esta Dirección junto con hacer más adelante el análisis requerido, debe informar que en cada uno de los casos o contratos a los que se refiere su presentación, las reglas aplicables son las contenidas en los Decretos del Ministerio de Energía, precedentemente señalados, en concordancia con lo establecido en el Decreto Ley N° 1.089 de 1975 y sus modificaciones posteriores.

En consecuencia, cabe expresar que en materias de orden tributario, el Contratista respecto de los CEOPs delimitados en los artículos 4° de los citados Decretos del Ministerio de Energía, deberá sujetarse al régimen tributario establecido en los textos legales vigentes a la fecha de la escritura pública en que conste el Contrato. Este régimen tributario sustituirá todo otro impuesto directo o indirecto, que pudiere gravar la retribución del Contratista o a éste en razón de la misma, y será invariable por el plazo del Contrato.

Respecto de todas las materias no establecidas específicamente en el Contrato, en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el Código Tributario u otros textos legales, cabe expresar que el Operador y cada Partícipe deberán llevar su contabilidad en conformidad con los principios contables generalmente aceptados.

Ahora bien, en lo que se refiere a los contratos acompañados cabe expresar que de la lectura de sus cláusulas fluye inequívocamente que no ha sido ni es intención de las Partes constituir ninguna comunidad, sociedad de hecho ni otro ente, con o sin personalidad jurídica, independiente de las Partes. Consecuente con ello, cabe expresar que la naturaleza de la asociación, considerando los antecedentes expuestos y los referidos acuerdos de operación conjunta (JOAs), configuran para efectos tributarios, en opinión de este Servicio, "Joint Venture" con un Operador (XXX) en carácter de mandatario.

Por consiguiente, respecto del Impuesto al Valor Agregado, cada Partícipe tiene su propio débito fiscal contra el cual imputar el IVA registrado en la 'factura-liquidación' que emita el Operador.

Esclarecido lo anterior, a continuación se hará un análisis desde el punto de vista tributario sobre las materias que señala en su presentación, referidos a los criterios tributarios que deben aplicarse en el desarrollo de tales contratos, análisis que se practicará bajo el siguiente orden o puntuación: a) Solicitud de confirmación de diferentes aspectos tributarios generales de la tributación de los partícipes del contratista; b) Comentario sobre los Acuerdos de Operación Conjunta (Joint Operating Agreement "JOA", celebrados entre las partes; y c) Otros aspectos relacionados con el Impuesto al Valor Agregado y el impuesto específico al petróleo diésel:

a) Criterio de este Servicio, respecto a solicitud de confirmación de diferentes aspectos tributarios generales de la tributación de los partícipes del contratista.

Establecido que los acuerdos de operación conjunta (JOAs) acompañados, son contratos a través de los cuales no se constituye una persona o entidad, ni un contribuyente de impuestos independiente de las Partes que lo suscriben, es posible confirmar los criterios tributarios señalados en su presentación, en los siguientes términos: (Para los efectos del análisis que sigue a continuación, se guardará el mismo orden de los criterios que señala en las páginas 3 a la 6 de su presentación, bajo el título “I. Aspectos generales de la tributación de los Partícipes del Contratista”):

21. Este Servicio concuerda con lo expuesto, vale decir que los gastos relacionados con el giro que sean anteriores al ejercicio en que se devengue retribución con motivo de la producción de hidrocarburo, constituyen gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en seis ejercicios anuales consecutivos o a partir del primer ejercicio en que se devengue o genere la retribución para el contratista³.

22. La depreciación correspondiente a los equipos, instrumentos, herramientas, maquinarias, repuestos, instalaciones y todos los demás bienes o activos fijos que sean usados en el cumplimiento del Contrato y que sean adquiridos antes del año calendario en el cual se genere la primera Retribución del Contratista, forman parte de los gastos de organización y puesta en marcha, por lo tanto, su tratamiento tributario corresponde al indicado para dichos gastos en el número anterior.

23. Se comparte el criterio que señala respecto a que la proporción de cada Partícipe del Contratista en los gastos efectuados con motivo de las operaciones de exploración u operaciones de explotación y los gastos de depreciación permitidos, constituirán gastos de operación del Contratista, los que, junto con las pérdidas de arrastre de años anteriores, podrán ser deducidos de la renta de los Partícipes del Contratista para los efectos de determinar la renta líquida imponible de Primera Categoría. Lo anterior sin perjuicio de señalar que tales gastos deberán cumplir los requisitos genéricos que prevé el artículo 31 de la LIR en su inciso primero.

24. La proporción de cada partícipe del contratista en las pérdidas producidas en un año calendario y no absorbida totalmente durante ese año calendario por la renta de tal partícipe del contratista, podrá ser imputada al siguiente o siguientes años calendarios y descontada en tal o tales años calendarios, hasta que sea totalmente absorbida por dicha renta según el artículo 31 N° 3 de la LIR.

Al respecto cabe aclarar, que el Operador sólo lleva la contabilidad del total de los costos y/o gastos incurridos en las etapas de exploración y explotación que se desarrollen conjuntamente (esto es los desembolsos afrontados en común por los partícipes a través del Operador) y los traspasos de dichos gastos y costos que se hagan a los partícipes. Por su parte, los partícipes deben llevar su contabilidad en forma absolutamente separada de la contabilidad que lleve el operador.

³ Ver también Oficio N° 1.871 de 1988 de este Servicio.

Consecuente con ello, esto es, dada la particular operatoria de estos Joint Venture, los resultados tributarios de cada ejercicio de los partícipes del contratista, se van configurando en la medida en que este último les emite las liquidaciones mensuales sobre los gastos incurridos por éste por cuenta de sus mandantes.

En consecuencia, respecto del criterio en análisis cabe precisar que efectivamente, los resultados tributarios negativos o pérdidas tributarias, determinadas en forma independiente por cada partícipe, se pueden sujetar al procedimiento de absorción o imputación de las pérdidas, establecido en el primer párrafo de este número, vale decir, en lo dispuesto en el N° 3, del artículo 31 de la LIR.

25. Cada parte en el Joint Venture deberá ser considerada como copropietaria y cada una determinará el monto de su depreciación según el artículo 31 N° 5, de la LIR, separadamente y conforme a la proporción de dicha parte en la propiedad de tales bienes.

Cualquier activo inmovilizado adquirido en relación con Operaciones Petroleras será depreciado conforme al método de línea recta sin valor residual y a elección de cada partícipe del contratista podrá usar depreciación acelerada.

Con la autorización previa del Director Regional, cada partícipe del contratista puede elegir el sistema especial de depreciación especificado en el artículo 31 N° 5, de la LIR.

En lo relativo a los bienes del activo inmovilizado adquiridos para el desarrollo de las actividades de exploración y/o explotación, se entiende que siendo copropietarios los Partícipes del Joint Venture, la depreciación deberán hacerla efectiva de acuerdo a la cuota de dominio que cada asociado tenga sobre los bienes. Sin embargo, se hace presente que dicha cuota de depreciación deberá ser consistente con el porcentaje de los ingresos que se estén reconociendo en el mismo periodo. Asimismo, podrán aplicar la depreciación acelerada siempre que se cumplan los requisitos previstos en el N° 5, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En todo caso, cabe entender que los bienes son adquiridos nuevos por los Partícipes cuando efectivamente hayan sido adquiridos en tal calidad por el mandatario u Operador⁴.

Los años de vida útil de los bienes tanto para los fines de la depreciación normal como acelerada, son los establecidos en la Resolución Exenta N° 43 de 2002 de este Servicio.

26. Si los bienes son abandonados o llegan a ser obsoletos y no han sido aun completamente depreciados al momento de tal abandono u obsolescencia, el valor remanente no depreciado puede ser amortizado íntegramente en el año calendario correspondiente a su abandono y, en el caso de obsolescencia, la cantidad de gasto de depreciación por cada año calendario puede ser duplicada, esto último conforme a lo que expresamente establece la parte final, del inciso segundo, del N° 5, del artículo 31 de la LIR.

27. La proporción de cada Parte en los costos intangibles de perforación para petróleo y gas deberá ser considerada ya sea como costo de la Operación de exploración o como costo de la Operación de explotación, dependiendo del tipo de pozo que se está perforando, y tratada, en el año en que efectivamente se haya incurrido en ellos, ya sea como gasto de puesta en marcha o como gasto de operación. Al respecto cabe hacer presente que este Servicio entiende por costos intangibles los gastos en que incurre el operador o contratista por concepto de mano de obra, combustibles, reparaciones, transporte y suministros usados en perforar y completar el pozo de que se trate.

⁴ Ver también lo indicado Oficio N° 2.984 de 2012 de este Servicio.

28. Tal como se indicó en la letra b) de este ANÁLISIS, los referidos acuerdos de operación conjunta (JOAs) configuran, para efectos tributarios, en opinión de este Servicio, “Joint Venture” con un Operador (XXX) en carácter de mandatario.

La asociación entre los Partícipes del Contratista no constituye un contribuyente diferente de cada uno de los Partícipes del Contratista. Cada Partícipe mantiene su calidad de contribuyente individual, toda vez que cada uno de ellos realiza su utilidad por separado. Deberán confeccionarse por separado la contabilidad de los Partícipes entre sí, como la de éstos con el Operador, considerando en cada uno de éstos los gastos individuales que les corresponda; y, en la contabilidad global de éstos, llevada por el Operador, deberá contener los gastos afrontados en común, registro que además servirá para confrontar los gastos particulares de cada miembro del Joint Venture.

b) Criterio de este Servicio, sobre los Acuerdos de Operación Conjunta (Joint Operating Agreement) “JOA”, celebrados entre las partes;

Para los efectos del análisis que sigue a continuación, se guardará el mismo orden de los acuerdos que señala en las páginas 6 a la 8 de su presentación, bajo el título “Las partes acuerdan y dejan constancia de lo siguiente:

1. El Operador deberá llevar la contabilidad por el total de los costos y/o gastos incurridos en las etapas de exploración y explotación que se desarrollen conjuntamente. Esta contabilidad deberá registrar además los trasposos de dichos gastos y costos que se hagan a los partícipes. Por su parte los partícipes deberán llevar su contabilidad en forma absolutamente separada de la contabilidad que lleve el operador.

2. El Operador deberá confeccionar por separado y remitir a cada partícipe una liquidación mensual sobre los gastos incurridos, dentro del plazo de los ocho primeros días del mes siguiente al de aquél que los motiva. La citada liquidación deberá efectuarse en dos formularios distintos detallando en uno de ellos todos aquellos gastos en que se soportó el Impuesto al Valor Agregado y además los que traten de adquisiciones de especies o utilización de servicios exentos o no afectos a dicho gravamen, y en el otro formulario los gastos restantes o costos de la operación que por su naturaleza no se encuentren afectados por el Impuesto al valor Agregado. Tratándose de los gastos originados en el pago de remuneraciones, bastará con que se anote en la citada cuenta la suma global de dichos gastos extrayendo la cantidad en forma proporcional según la convención, del total registrado en el correspondiente libro de remuneraciones.

3. Las Liquidaciones deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Indicar en forma impresa el nombre, RUT, domicilio del operador señalando su actuación por sí y por cuenta del mandante.
- b) Indicar en forma impresa el nombre, RUT, y domicilio del partícipe del joint venture a quien se le rinde la cuenta.

- c) En el caso de adquisiciones de especies o de utilización de servicios realizados a través de la asociación, deberá indicarse el nombre y RUT del proveedor o del prestador del servicio, N° y fecha de la factura, valores netos, gravados o exentos, e impuesto, si procediere, en columnas separadas.
- d) Tratándose de otro tipo de gastos, deberá indicarse el detalle de la operación que los motiva con el máximo de especificaciones.
- e) Tanto en el caso de la letra c) como así de la letra d), deberá acompañarse a la liquidación, fotocopia de la documentación correspondiente.
- f) Señalar la proporción del gasto que corresponda al asociado en particular, con indicación del valor respectivo.
- g) Deberá indicarse que dicha liquidación no da cuenta de una transferencia sino que es emitida en cumplimiento del contrato de mandato celebrado entre las partes.
- h) Los documentos que contienen la liquidación a que se refieren las letras anteriores, deberán estar numerados correlativamente y estar timbrados por el Servicio de Impuestos Internos. Además, en cada uno de las liquidaciones deberá dejarse constancia del número y fecha del presente oficio que autoriza su emisión.

4. Tanto en el caso de la letra c) como así de la letra d), del número anterior, deberá acompañarse a la liquidación, fotocopia de la documentación correspondiente, siendo insuficiente, para tales efectos, que el sustento documental de tales gastos corresponda sólo a una imagen en archivo electrónico.

5. Los libros de contabilidad de la asociación o Joint Venture, deberán llevarse y ser mantenidos en el domicilio del operador.

6. En lo que respecta al uso del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, cada partícipe podrá imputar a su débito fiscal el Impuesto al Valor Agregado registrado en la liquidación a la que se refieren los números 2 y 3 anteriores, dentro de los plazos legales y en la proporción que le corresponda.

7. En lo relativo a los bienes del activo inmovilizado, adquiridos para la exploración y explotación petrolera, se entiende que siendo los partícipes del Joint Venture copropietarios, la depreciación deberán hacerla efectiva de acuerdo a la cuota de dominio que cada asociado tenga sobre los bienes. Asimismo pueden aplicar la depreciación acelerada a los bienes físicos del activo inmovilizado, supuesto que se cumplan los requisitos previstos en el N° 5, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En todo caso cabe entender que los bienes son adquiridos nuevos por las empresas en cuestión cuando efectivamente hayan sido adquiridos en tal calidad por el mandatario.

8. Respecto de todas las materias no establecidas específicamente en el Contrato, se aplicará lo dispuesto en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el Código Tributario u otros textos legales, el Operador y cada Partícipe deberán llevar su contabilidad en conformidad con los principios contables generalmente aceptados.

9. Por último y sin perjuicio de lo señalado en el punto anterior, XXX deberá actuar en todo caso, en la parte que corresponda a nombre de su mandante, ya que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 2.151 del Código Civil si el mandatario obra a nombre propio en la ejecución del mandato no obliga respecto de terceros al mandante. Lo anterior no será exigible respecto de los contratos de trabajo y otros de similar naturaleza que celebre el Operador por cuenta de su mandante; en otros términos, en la celebración de dichos actos jurídicos podrá actuar a nombre propio.

c) Criterio de este Servicio, sobre otros aspectos que indica en su presentación, relacionados con el Impuesto al Valor Agregado y el impuesto específico al petróleo diésel:

1. El Operador deberá confeccionar por separado y remitir a cada Partícipe una liquidación mensual sobre los gastos incurridos dentro del plazo que se determine. La citada liquidación deberá efectuarse en dos formularios distintos, detallando en uno de ellos todos aquellos gastos en que se soportó el Impuesto al Valor Agregado y además los que traten de adquisiciones de especies o utilización de servicios exentos o no afectos a dicho gravamen, y en el otro formulario los gastos restantes o costos de la operación que por su naturaleza no se encuentren afectados por el Impuesto al Valor Agregado.

En lo que respecta al uso del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, cada Partícipe podrá imputar a su débito fiscal el Impuesto al Valor Agregado registrado en la liquidación a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los plazos legales y en la proporción que le corresponda.

La Dirección Regional en cuya jurisdicción se encuentre domiciliado el Operador, procederá a registrar las liquidaciones mencionadas precedentemente y a timbrarlas, al igual que los libros de contabilidad necesarios para registrar las operaciones de la asociación, sin perjuicio de otros controles que estime necesarios para el mejor resguardo del interés fiscal.

Junto con el crédito fiscal registrado en la liquidación, el partícipe podrá hacer uso también del crédito fiscal generado en la etapa exploratoria del Contrato Especial de Operación Petrolera, cuando según dicho contrato, el 100% de las inversiones que se realizan por el mismo partícipe en el período de exploración, sean de su cargo.

Al respecto cabe señalar que tal situación no hace excepción a las reglas generales sobre titularidad del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado. En efecto, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 23 y 25 del Decreto Ley N° 825, el crédito fiscal corresponde al contribuyente afecto al pago del tributo que acredite que el impuesto le ha sido recargado en las respectivas facturas, o pagado según los comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones.

Por consiguiente, en respuesta a su consulta, puede informarse que en el marco de los Contratos Especiales de Operación Petrolera a los que se refiere su presentación, en los que conforme a lo señalado en su presentación, los respectivos Joint Ventures celebrados entre XXX y ENAP, establecen en su artículo 3.3, que durante la etapa de exploración todos los gastos costos, obligaciones y responsabilidades serán únicamente de cargo de XXX, se confirma que no es necesario que el Operador prepare la liquidación mensual señalada, durante la etapa de exploración, lo anterior, siempre que no existan costos ni gastos que prorratear ni tampoco IVA que traspasar, ya que en tal caso, el crédito fiscal correspondería íntegramente a XXX durante la referida etapa de exploración, por lo cual no sería procedente emitir dicha liquidación, bastando en tal caso como sustento del crédito fiscal, sólo las facturas de adquisiciones y servicios emitidas por los proveedores directamente a XXX.

2. Efectivamente, una vez que haya terminado la etapa de exploración, el Operador, vale decir XXX, deberá emitir las correspondientes liquidaciones en los términos precedentemente detallados.

3. El artículo 6°, de la Ley N° 18.502 de 1986, estableció a beneficio fiscal un impuesto a las gasolinas automotrices y al petróleo diésel, el que se devengará al tiempo de la primera venta o importación de los productos señalados y afectará al productor o importador de ellos.

El artículo 7° de la Ley citada, facultó al Presidente de la República para que mediante decretos expedidos a través del Ministerio de Hacienda, estableciera para las empresas afectas al Impuesto al Valor Agregado, que usen petróleo diésel, que no esté destinado a vehículos motorizados que transiten por las calles, caminos y vías públicas en general, la recuperación del impuesto de esta ley soportado en la adquisición de dicho producto, como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado determinado por el período tributario correspondiente.

En uso de tal facultad se dictó el Decreto del Ministerio de Hacienda N° 311 de 1986, el cual determinó en su artículo 2°, que los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado, tendrán derecho a deducir de su débito fiscal, una suma equivalente al impuesto que afecte las adquisiciones de petróleo diésel que realicen en el mismo período tributario en que se determine el débito fiscal respectivo o dentro del plazo que se señala en el inciso final del artículo 24°, del D.L. N° 825.

En consecuencia, en los casos en que en las correspondientes facturas recibidas por el Operador, se recargue el impuesto específico al petróleo diésel establecido por el artículo 6° de la Ley N° 18.502 del año 1986, y éste pueda ser recuperado por los Partícipes del Contratista conforme a las disposiciones señaladas, el Operador también puede trasladar el referido impuesto específico en las liquidaciones mensuales que emita, de forma tal que los Partícipes del Contratista lo puedan recuperar, teniendo como soporte la correspondiente liquidación factura.

III.- CONCLUSIÓN.

En el análisis precedente, se establecen los criterios de este Servicio, en relación con la normativa tributaria aplicable en general a los Contratos Especiales de Operación para la Exploración y Explotación de Yacimientos de Hidrocarburos y en particular respecto de los contratos a los que se refiere su presentación.

7. Aplicación de las normas de relación en la determinación de las rentas provenientes de la actividad agrícola. (Oficio N°189, DE 31.01.2014)

I.- ANTECEDENTES.

Señala, que ha recibido una comunicación de este Servicio en el marco de la “Operación Renta”, en donde se le informa que una empresa forestal –que no individualiza- no continuaría en el régimen de renta presunta, porque dejó de cumplir los requisitos para permanecer en dicho régimen, debiendo tributar bajo el régimen de renta efectiva.

Agrega que, para llegar a tal conclusión, este Servicio habría considerado las ventas agrícolas hechas durante el año comercial 2011 por una persona natural de profesión médico, que sería socio y representante de una sociedad de profesionales.

La sociedad de profesionales se dedicaría en forma exclusiva a actividades relativas a la medicina, por lo tanto, no ejecutaría ninguna función que tenga que ver con la agricultura, y estaría conformada por el médico y por otra persona que sería socia de la sociedad agrícola y forestal, pero que no tendría actividad agrícola como persona natural.

Las ventas agrícolas realizadas por el médico, habrían sido a título personal, por lo que a su juicio, nada tienen que ver con la sociedad agrícola y forestal, de modo que no pueden sumarse a las operaciones que ésta última sociedad ejecute.

Por lo anterior, consulta cuál sería la conexión existente entre las ventas agrícolas que hace un particular, a título personal, con las ventas de una sociedad ajena, de la que no forma parte.

II.- ANÁLISIS.

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso cuarto, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR⁵, solo pueden acogerse al régimen de presunción de renta contemplado en dicha letra, los contribuyentes propietarios o usufructuarios de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, cuyas ventas anuales no excedan en su conjunto de 8.000 unidades tributarias mensuales (en adelante UTM)⁶.

El inciso sexto de la norma antes citada, establece que para determinar si el contribuyente cumple con el requisito de ventas anuales, deberá sumar a sus ventas el total de las ventas realizadas por las sociedades y, en su caso, comunidades con las que esté relacionado y que realicen actividades agrícolas. Una vez efectuada esta operación, si el resultado obtenido excede el límite de 8.000 UTM, tanto el contribuyente como las sociedades o comunidades relacionadas con él deberán pagar el Impuesto de Primera Categoría determinado según renta efectiva.

De acuerdo con esta norma, deben cumplirse dos condiciones para su aplicación. Primero, que exista relación entre el contribuyente y la sociedad o comunidad respectiva, en los términos que establece el inciso penúltimo, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR; y segundo, que la sociedad o comunidad relacionada, realice actividades agrícolas, sea que tribute en renta efectiva o presunta por dichas actividades.

Por su parte, el inciso séptimo, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, señala que si una persona natural está relacionada con una o más comunidades o sociedades que sean a su vez propietarias o usufructuarias de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, para establecer si dichas comunidades o sociedades exceden el límite de 8.000 UTM, deberán sumarse el total de las ventas anuales de las comunidades y sociedades relacionadas con la persona natural. En este caso, solamente se requiere que las distintas sociedades o comunidades realicen actividades agrícolas y que la conexión entre ellas se produzca a través de la persona natural con la que se relacionan, sin necesidad que ésta última realice actividades agrícolas.

De esta forma, el contribuyente que sumadas sus ventas provenientes de su propia actividad agrícola con las de aquellas sociedades o comunidades relacionadas en los términos establecidos en los incisos sexto y séptimos, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, supere el límite de 8.000 UTM, estará obligado a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, a contar del 1° de enero del año siguiente a aquél en que se verifique tal circunstancia, no pudiendo volver al régimen de renta presunta, con la excepción que contempla el inciso quinto de la norma legal referida. Con todo, los contribuyentes cuyas ventas anuales agrícolas propias no exceden de 1.000 UTM podrán igualmente continuar acogidos al régimen de renta presunta⁷.

Ahora bien, en relación a la situación que expone en su presentación, no es posible establecer en base a los antecedentes que describe, que la sociedad agrícola y forestal pueda continuar tributando en base a renta presunta. No obstante ello, se hace presente que, es el propio contribuyente quien debe verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, y si efectuado el análisis considera que cumple las condiciones para seguir en el régimen de presunción, podrá acreditar tal

⁵ De acuerdo a su texto vigente durante el año comercial 2011. Al respecto, cabe señalar que la Ley 20.630 de 2012, modificó la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, modificando las normas de relación establecidas en su inciso penúltimo.

⁶ Las instrucciones sobre esta materia fueron impartidas por este Servicio, a través de las Circulares N°s 58 y 63 de 1990.

⁷ Igualmente se hace presente que la Ley N° 20.630, modificó el inciso noveno, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, modificando con ello, la forma en que debe computarse el límite de 1.000 UTM señalado. Dicha modificación rige a contar del 01.01.2013, razón por la cual no afecta la situación específica planteada.

circunstancia en las instancias de fiscalización pertinentes, conforme a lo indicado en la comunicación enviada por este Servicio.

III.- CONCLUSIÓN.

Las normas de relación para efectos de establecer el cumplimiento de los requisitos para acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta por la actividad agrícola, se encuentran establecidas en los incisos sexto, séptimo y décimo tercero de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, normas sobre las cuales este Servicio instruyó mediante las Circulares 58 y 63 de 1990. El cumplimiento de los requisitos para mantenerse en el régimen de renta presunta, respecto de contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas o que a cualquier título los exploten, debe ser acreditado por el propio contribuyente en los procesos de fiscalización respectivos, llevados a cabo por las Direcciones Regionales o Unidades de este Servicio.

8. Pronunciamiento respecto de las normas tributarias aplicables a la situación que regula la parte final del artículo 2.088 del Código Civil. (Oficio N° 190, de 31.01.2014)

I.- ANTECEDENTES.

Sostiene el peticionario que en su calidad de asesor tributario, fue consultado sobre las alternativas que permitirían participar a un tercero en una sociedad de responsabilidad limitada de giro agrícola, exclusivamente en la parte que le corresponde al socio original, el que tiene el carácter de empresario individual, sin modificar los estatutos sociales ni alterar la participación de aquel socio en la sociedad.

Para lograr dicho objetivo, se ha considerado emplear la figura que contempla el artículo 2.088 del Código Civil, norma que resultaría aplicable a las sociedades de responsabilidad limitada en virtud de lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley N°3.918 y el artículo 2° del Código de Comercio.

Indica que el artículo 2.088 del Código Civil, confiere una especial facultad al socio para constituir una nueva sociedad con un tercero, sólo en lo relativo a sus derechos en la sociedad original. El socio original, que no cuenta con el consentimiento de sus consocios para ceder sus derechos sociales, se asocia con un tercero formando una sociedad particular, la que detentaría los derechos sobre la cuota del socio.

De acuerdo a la descripción que hace el peticionario, el socio original, manteniendo su condición de tal en los estatutos de la sociedad original, concurriría a la constitución de una nueva sociedad con el tercero, la denominada sociedad particular, creando en favor de esta nueva sociedad un derecho personal, en virtud del cual todas las utilidades y beneficios económicos que le corresponden al socio original en la sociedad original de la que forma parte, se confieren y trasladan a la sociedad particular que ha constituido con el tercero, haciéndose dueña de todos los beneficios económicos derivados de la sociedad original.

El peticionario sostiene que la asignación de las utilidades y beneficios económicos a la sociedad particular, constituye un aporte de capital, el cual de acuerdo al artículo 17 N°5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), no es constitutivo de renta.

Sostiene sin embargo, que si bien existen aportes que se efectúan para la constitución de la sociedad particular en la figura del artículo 2.088 del Código Civil, no se daría jurídicamente una enajenación. Al no existir una enajenación, no es posible tasar el precio o valor asignado por el socio en la sociedad particular que se crea.

Por su parte, los repartos que efectúe la sociedad original, no tendrán consecuencia en la tributación final del socio empresario individual ya que él se desprendió del derecho que lo habilitaba a hacer suyas esas utilidades y por ende ya no tiene un crédito contra la sociedad original. Dichos fondos irán a la sociedad particular, constituyendo para ésta un aporte de capital y por ende un ingreso no constitutivo de renta de acuerdo al artículo 17 N° 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”). Es decir, jurídicamente los repartos no pueden ingresar al patrimonio del socio original, ingresando en su lugar, al patrimonio de la sociedad particular.

Agrega que el socio original y el tercero, tributarán sobre las utilidades y distribuciones que posteriormente le serán repartidas por la sociedad particular, por aquella cantidad que efectivamente cada uno reciba, de acuerdo a las reglas generales: el socio persona natural tributará con Impuesto Global Complementario (“IGC”) sirviendo de crédito el Impuesto de Primera Categoría correspondiente; si es una empresa contribuyente de Primera Categoría sobre base a renta efectiva determinada por contabilidad completa, dichas utilidades se registrarán en el FUT quedando pendiente su tributación al momento que éstas sean distribuidas a un contribuyente de ICG .

Luego de un análisis de la legislación comparada sobre la materia, solicita que se confirmen los siguientes criterios:

a) La creación de la figura contemplada en el artículo 2.088 del Código Civil no importa una enajenación de bienes, sino que solamente la creación de un derecho personal y su obligación correlativa para el socio original aportante. Al no existir una enajenación, no existe facultad de tasación por parte del Servicio de Impuestos Internos.

b) El socio original que ha concurrido a la formación de la sociedad particular, no tributa por los repartos de utilidades que le efectúe la sociedad original. Ello, atendido que legalmente éste se desprendió del derecho que lo habilitaba a hacer suyos tales repartos, por lo cual éstos no ingresan a su patrimonio ingresando en vez al patrimonio de la sociedad particular.

c) La transferencia de los derechos sociales se regula conforme a lo dispuesto en el artículo 41 N°9 y/o 8 de la LIR.

d) Para la valorización en la transmisión de derechos sociales, se debe distinguir:

(i) Los derechos del socio en la sociedad original. Al participar la sociedad particular en el derecho social del socio original, su valor debiese ser mínimo ya que no existen beneficios o derechos económicos reales a ser distribuidos al socio original.

(ii) Los derechos en la sociedad particular, los que debiesen valorarse de conformidad con su valor corriente en plaza. Esta conclusión, se condice con el principio tributario, de que un mismo bien no puede gravarse dos veces con el mismo impuesto de Herencias y Donaciones.

Considerando especialmente que no existen normas ni pronunciamientos tributarios que se refieran expresamente a esta materia, solicita confirmar los criterios expuestos acerca de la interpretación de las normas tributarias citadas.

II.- ANÁLISIS.

1.- El artículo 2.088 del Código Civil dispone que: “Ningún socio, aun ejerciendo las más amplias facultades administrativas, puede incorporar a un tercero en la sociedad, sin el consentimiento de sus consocios; pero puede sin este consentimiento asociarle a sí mismo, y se formará entonces entre él y el tercero una sociedad particular, que sólo será relativa a la parte del socio antiguo en la primera sociedad”.

En el caso específico de una sociedad de responsabilidad limitada, se ha señalado por la doctrina⁸ que dado su carácter de sociedad de personas, no es indiferente a los demás socios y tampoco a los terceros interesados, que un socio ceda su calidad de tal a un tercero. Al estar representado el derecho del socio en cuotas y no acciones, no existe posibilidad de emitir un título o valor representativo del mismo que pueda ser enajenado o gravado. Para la transferencia del derecho del socio, se requiere de la reforma de los estatutos y por ende del consentimiento de los demás consocios. Sin embargo, el socio puede disponer libremente, sin necesidad del consentimiento de sus consocios, de los créditos que posea contra la sociedad, aunque éstos deriven de su calidad de socio, como por ejemplo, de su derecho a retirar la utilidad devengada.

En lo que respecta a la configuración del capital societario, pueden aportarse cosas corporales o incorporales⁹, constituyendo el contrato de sociedad el título traslativo de dominio de los bienes aportados. El derecho personal de la sociedad para cobrar al socio su aporte, nace en el momento mismo en que la sociedad se constituye y el derecho real de dominio nace en cuanto el socio cumple con su obligación de efectuar el aporte, mediante la respectiva cesión de derechos en caso de aportarse un crédito¹⁰. Cuando se aporta un derecho personal o crédito, aun si se trata de la obligación personal que contrae un socio de prestar servicios o aporte de industria, la sociedad adquiere el dominio sobre el crédito que se aporta¹¹.

2.- Si bien en la presentación el consultante pareciera confundir dos situaciones distintas, señalándose inicialmente que el socio empresario individual aportaría la constitución de un nuevo derecho personal en favor de la sociedad particular, para después indicar que cedería mediante el aporte, el derecho personal que detenta en contra de la sociedad original, se entiende que en el caso descrito el aporte efectuado a la sociedad particular se materializaría a través de la cesión del derecho personal a percibir las utilidades generadas por la sociedad original, derecho que detenta el socio original en contra de esta última sociedad.

Por lo anterior, el socio original, en su calidad de empresario individual, se obligaría con un tercero a conformar una nueva sociedad a la cual aportaría un bien incorporal, en este caso, el crédito o derecho personal que detenta en contra de la sociedad original por las utilidades que ésta genere. Dicho aporte habilitaría a la nueva sociedad que se constituye, para hacerse del todo o parte de las eventuales utilidades que obtenga desde la

⁸ Alvaro Puelma Accorsi, Sociedades, Tomo I, Editorial Jurídica de Chile, 2006, págs. 285 y 286.

⁹ En lo que respecta a la sociedad de responsabilidad limitada, Alvaro Puelma Accorsi, (op cit. página 342) indica que los créditos que no tienen el carácter de personalísimos pueden ser aportados, sean ellos en dinero, de especie o cuerpo cierto o cosas fungibles. Su entero o transferencia deberá hacerse de acuerdo con las reglas respectivas, teniendo en consideración si el crédito es nominativo, a la orden o al portador

¹⁰ Gonzalo Figueroa Yáñez, El Patrimonio, Editorial Jurídica de Chile, 2008, páginas 491 y 492.

¹¹ Alvaro Puelma Accorsi, op cit. página 335.

sociedad original, sin perjuicio del aporte que deba efectuar el tercero para la conformación de la referida sociedad.

Ahora bien, al haberse aportado a la sociedad particular el derecho personal del socio contra la sociedad original, dicho aporte no constituiría renta para la sociedad particular conforme a lo dispuesto en el artículo 17 N° 5 de la LIR, sin perjuicio de que las utilidades que perciba la sociedad particular desde la sociedad original, en el ejercicio de tal derecho personal, deban considerarse como utilidades tributables o no tributables, según corresponda, aplicándose las reglas generales sobre la materia.

Por su parte, el socio original, en la cesión del referido derecho personal, obtiene una renta tributable clasificada en el N° 5, del artículo 20 de la LIR, equivalente al valor asignado en la cesión del referido derecho, atendido que no existe un costo tributario deducible en la cesión del mismo.

Por lo anteriormente expuesto, habiendo cedido el socio empresario individual su derecho personal a las utilidades a la nueva sociedad que se constituye, no se comparte lo expuesto en su presentación, en cuanto a que no existiría una enajenación en dicha cesión, atendido que este Servicio ha señalado en reiteradas oportunidades que el aporte de bienes de cualquier clase a una sociedad, constituye una transferencia o enajenación de activos, en virtud de la acepción que se le atribuye jurídicamente al término “enajenación”, toda vez que mediante el citado acto de disposición sale de un patrimonio un derecho preexistente, que pasa a formar parte de un patrimonio diverso.

En consecuencia, este Servicio se encuentra facultado para tasar el valor asignado a la cesión del derecho personal, cuanto éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, en virtud de lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 64 del Código Tributario. Sin perjuicio de lo anterior, de concurrir los requisitos establecidos en el inciso 5° de la misma norma legal, este Servicio quedaría inhibido de practicar la tasación del valor asignado a la cesión del derecho personal objeto del aporte.

Como contrapartida, el reparto de utilidades que efectúe la sociedad original a la sociedad particular, en su calidad de cesionaria del derecho personal o crédito que habilita para percibir las utilidades de la sociedad original, no genera un hecho gravado para el empresario individual al haberse desprendido del derecho que lo habilita para hacer suyo tales repartos.

3.- Con respecto a la eventual enajenación de los derechos sociales en la sociedad original, se debe precisar que, como consecuencia de las modificaciones incorporadas por la Ley N°20.630 a la LIR, en la actualidad su régimen de tributación se rige por lo dispuesto en los artículos 17 N° 8, 18 y 41 N° 9 de la LIR.

4.- Por su parte, en caso del fallecimiento del socio, la valorización de los derechos sociales en la sociedad original y particular que debe efectuarse para el cálculo del impuesto a las asignaciones por causa de muerte, se hará conforme a lo dispuesto en los artículos 46 y 46 bis de la Ley N°16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo al análisis anterior, se responden las consultas efectuadas en su presentación en el orden indicado:

a) El aporte del bien incorporal efectuado para la constitución de una nueva sociedad al amparo de la figura de la parte final del artículo 2.088 del Código Civil, conlleva la enajenación de dicho bien incorporal, pudiendo, conforme a lo indicado en el artículo 64 inciso 3° del Código Tributario, dicho aporte ser tasado por este Servicio. Sin perjuicio de lo anterior, de concurrir los requisitos indicados en el inciso 5° de la misma norma legal, este Servicio quedaría inhibido de practicar la tasación del valor asignado a la cesión del derecho personal objeto del aporte.

b) Las utilidades y repartos realizados por la sociedad original a la sociedad particular constituida por el empresario individual y el tercero, en virtud de la cesión del derecho personal sobre éstas, no afectan al empresario individual, es decir, éste no debe reconocerlas como tales, puesto que le pertenecen a la sociedad particular, quién si debe registrar las utilidades sociales que perciba de acuerdo a las reglas generales sobre la materia, particularmente el artículo 14 de la LIR.

c) La transferencia, cesión o enajenación de los derechos sociales en la sociedad original que pudiera eventualmente efectuar el socio original, se rige por lo dispuesto en los artículos 17 N°8, 18 y 41 N° 9 de la LIR. Las mismas normas resultan aplicables si lo que se cede, transfiere o enajena es su derecho social en la sociedad particular.

d) Para la valorización de la transmisión de los derechos sociales en la sociedad original que poseía el socio original, debe aplicarse lo dispuesto en los artículos 46 y 46 bis de la Ley N°16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, mismas normas que deben aplicarse en caso que lo que se transmita sea el derecho social en la sociedad particular.

29. Tratamiento tributario, para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de las cuotas pagadas por una empresa inmobiliaria, por contratos de leasing sobre bienes raíces. (Oficio N° 191, DE 31.01.2014)

I.- ANTECEDENTES.

Indica que una empresa inmobiliaria celebró los años 2007, 2008 y 2009, contratos de arrendamiento con opción de compra sobre tres bienes raíces. El contribuyente ha rebajado las cuotas de arriendo como un gasto para efectos de determinar su renta líquida. Agrega que el giro de la sociedad inmobiliaria, es la venta de viviendas cuya construcción es encargada a terceros.

Añade, que se desconoce el objetivo que la arrendataria tuvo al celebrar estos contratos, así como el destino que se le otorgará a los bienes raíces, esto es, si los va a entregar en arriendo o va a construir en ellos; sin que existan a la fecha ingresos asociados a tales gastos.

Señala que basado en pronunciamientos anteriores de este Servicio, a su juicio, dado que no es posible asociar los pagos indicados a ingresos determinados, las cuotas por concepto de pago de arriendos no podrían ser deducidas como gasto, debiendo ser activados hasta la fecha en que los inmuebles produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría.

II.- ANÁLISIS.

1.- El contribuyente es una empresa de giro inmobiliario cuya principal actividad es la venta de viviendas cuya construcción, total o parcialmente, es encargada a terceros; que ha suscrito contratos de leasing sobre bienes raíces sobre los cuales construiría las viviendas respectivas para su posterior venta, sin que actualmente existan ingresos provenientes de dicha actividad, o que se puedan asociar a las cuotas de arriendo pagadas que pretende deducir como gasto.

Al respecto, cabe señalar que una empresa inmobiliaria que desarrolle como actividad principal la venta de inmuebles, se encuentra gravada conforme a lo dispuesto por el N° 3, del artículo 20 de la LIR, debiendo tributar sobre sus rentas efectivas determinadas mediante balance general y contabilidad completa, aplicando al efecto lo dispuesto por los artículos 29 al 33 de la misma Ley.

Conforme a lo establecido en el artículo 30 de la LIR, el contribuyente podrá deducir de los ingresos brutos, el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta, el que en el caso particular de la venta de viviendas corresponde al costo directo de su adquisición o construcción, conformado por el valor de los materiales necesarios para la construcción del inmueble (incluyendo el valor del terreno, y otros), el valor de la mano de obra utilizada directamente en dicha construcción, y el valor de los servicios proporcionados por terceros que guarden directa relación con los inmuebles construidos.

El contribuyente también podrá rebajar de la renta bruta, los gastos necesarios para producir la renta, en cuanto se relacionen de modo directo con su actividad, es decir, aquellas cantidades que estén encaminadas a cumplir con el objetivo de ésta, cual es, la compra y venta de inmuebles, debiendo cumplir además con todos los requisitos de carácter general que establece el inciso primero, del artículo 31 de la LIR.

Tanto los costos como gastos referidos, deben guardar una debida correlación con los ingresos que generan, con el fin de poder imputar en cada período tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir las obligaciones tributarias que establece la Ley, sin la posibilidad de postergar el pago de los impuestos a los ejercicios siguientes, situación que no se ajustaría con el ordenamiento jurídico que reglamenta el sistema tributario de la LIR.

2.- En relación con el contrato de leasing, este Servicio ha señalado con anterioridad¹², que es jurídicamente un contrato de arrendamiento de bienes, pues concurren en él las condiciones estipuladas en el artículo 1.915 del Código Civil; vale decir, la obligación de una de las partes a conceder el goce de una cosa y la consiguiente obligación de la otra de pagar por dicho goce un precio determinado. Por otra parte, el artículo 1.916 del mismo cuerpo legal establece que son susceptibles de arrendamiento todas las cosas corporales o incorporeales que puedan usarse sin consumirse, excepto aquellas que la Ley prohíbe arrendar. Al respecto, cabe señalar que los criterios expuestos por este Servicio a través de los Oficios que citados, se encuentran vigentes, no obstante que para la aplicación de los mismos debe considerarse los términos del contrato respectivo.

¹² Por ejemplo, Oficios N°s. 3.747 de 1999, 1.871 de 2006 y 3.338 de 2009.

3.- De esta forma, en cuanto al tratamiento tributario de las cuotas correspondientes a un contrato de leasing, en la medida que las mismas incidan en la generación de los ingresos de la respectiva empresa, y cumplan con los requisitos generales para la deducción de todo gasto, establecidos en el artículo 31 de la LIR, podrán deducirse en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría que le afecte.

Sin embargo, conforme a las normas generales aplicables en materia de Impuesto a la Renta, en caso que las cuotas pagadas formen parte del costo directo de los bienes producidos o construidos por el contribuyente, no podrán ser deducidos como gasto del ejercicio respectivo, sino que deberán deducirse como costo del bien que se enajena y en la oportunidad que corresponda. Así por ejemplo, este Servicio señaló mediante el Oficio N° 3.747 de 1999, que las cuotas de un contrato de leasing financiero celebrado por un contribuyente para financiar la adquisición de un terreno en el que construiría una nueva planta industrial, forman parte del costo directo de lo que se construya y no un gasto del respectivo ejercicio, en atención a que en tal caso el valor del señalado bien que se pretende adquirir bajo dicho sistema, se incorporaría al del inmueble que se construya en él.

III.- CONCLUSIONES.

Conforme a las normas legales y pronunciamientos precitados, las cuotas de leasing sobre tales bienes raíces, pagadas o adeudadas por la empresa inmobiliaria en la situación específica a que se refiere su consulta, corresponden a cantidades que deben formar parte del costo directo de la construcción de tales inmuebles. De acuerdo a ello, se estima aplicable el criterio contenido en el Oficio N° 3.747 de 1999, por lo que a dichas cuotas corresponderá darles el tratamiento tributario señalado en el artículo 30 de la LIR. Vale decir, deberán ser consideradas como parte del costo directo de los respectivos bienes, el que podrá ser deducido conforme a la norma legal referida, en la oportunidad que legalmente proceda, esto es, al momento de la enajenación o venta de las respectivas viviendas, razón por la cual en ningún caso podrán ser considerados como gasto del ejercicio conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la LIR.

30. Consulta sobre el procedimiento para ejercitar la opción de acogerse al artículo 14 quáter de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). (Oficio N° 196, DE 31.01.2014)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, consultando si es posible rectificar la declaración sobre impuesto a la renta del año tributario 2011, para poder acogerse de manera retroactiva a los beneficios tributarios establecidos en el artículo 14 quáter de la LIR.

I. ANTECEDENTES.

Expone, que un contribuyente de esa Unidad, manifiesta que por un error involuntario no marcó en el código 888 de su Formulario 22, correspondiente al Año Tributario 2011, la opción de acogerse a la exención del Impuesto de Primera Categoría que contempla el artículo 14 quáter de la LIR, respecto de los ingresos obtenidos desde enero del año comercial 2011. Señala que posteriormente, hizo su declaración de impuestos correspondiente al año tributario 2012, como un contribuyente acogido a dicho régimen tributario, oportunidad en la cual se habría percatado de su omisión, al recibir una carta de este Servicio, alertándole sobre su error.

Al respecto consulta, si es posible rectificar la declaración sobre impuesto a la renta del año tributario 2011 para poder marcar la opción del Código 888 de su Formulario 22, y poder validar con ello el uso del beneficio tributario, del ya citado artículo 14 quáter, que hizo en su declaración de impuesto a la renta correspondiente al año tributario 2012.

Luego de un análisis de las disposiciones e instrucciones relacionadas con la materia, esa Dirección Regional estima que no es posible acoger a las normas del artículo 14 quáter de la LIR, las rentas del año comercial 2011, declaradas por el contribuyente en cuestión, por cuanto la misma ley establece ciertos requisitos a ser cumplidos, y uno de ellos es justamente manifestar la voluntad de acogerse al régimen tributario en los plazos que indica la norma, y en caso que sea manifestada vía su declaración anual de impuestos, formulario 22, la exención se aplicará a partir del año calendario en que se efectúe tal declaración.

II.- ANÁLISIS.

En relación con la materia consultada, cabe expresar que este Servicio ha señalado¹³ que los contribuyentes que cumplan con los requisitos legales que contempla el artículo 14 quáter de la LIR, podrán acogerse a la exención establecida en el N° 7, del artículo 40 de la misma ley, manifestando su voluntad de hacerlo de la siguiente forma:

- a) En su declaración de inicio de actividades;
- b) Al momento de efectuar su Declaración de Impuestos Anuales a la Renta (a través del Formulario 22), en la forma y de acuerdo a las instrucciones que se imparten en el Suplemento Tributario de Renta respectivo. Lo anterior, sin perjuicio de la regla especial que establecía el artículo undécimo transitorio de la Ley N° 20.455.

Ahora bien, el artículo 14 quáter de la LIR, en concordancia con el N° 7, del artículo 40 de la misma ley, establecen un régimen de exención del Impuesto de Primera Categoría, el cual tiene el carácter de excepcional y sujeto al estricto cumplimiento de las condiciones y requisitos que dichas normas expresan, por tanto, la manifestación de voluntad efectuada en la forma y oportunidad establecida en la ley constituye un requisito habilitante para acogerse a los beneficios señalados. En consecuencia, si dicha voluntad no se expresa, o bien se expresa en una oportunidad o forma distinta a la señalada, no podrá producir los efectos tributarios que el legislador ha señalado, perdiendo el contribuyente tal derecho.

En el caso particular de su consulta, el contribuyente no manifestó expresa y oportunamente su voluntad de acogerse a lo dispuesto en el artículo 14 quáter y 40 N°7 de la LIR, por las rentas obtenidas durante el año comercial 2011, al momento de efectuar su Declaración de Impuestos Anuales a la Renta, a través del Formulario 22 correspondiente al año tributario 2011, cuestión que no puede ser subsanada ni rectifica con posterioridad.

En todo caso, se hace presente que el contribuyente pudo acogerse al beneficio señalado, al momento de efectuar su Declaración de Impuestos Anuales a la Renta a través del Formulario 22 correspondiente al año tributario 2012, respecto de las rentas obtenidas durante el año comercial 2012, siempre que cumpliera con los requisitos legales para tal efecto.

¹³ Contenidas en las Circulares N°s 63 del 30.09.2010; 18 del 01.04.2011 y 26, del 07.05.2012.

III.- CONCLUSIÓN.

Atendido que los artículos 14 quáter y 40 N°7 de la LIR, establecen un régimen de exención del Impuesto de Primera Categoría, el cual tiene el carácter de excepcional y sujeto al estricto cumplimiento de las condiciones y requisitos que dichas normas expresan, la manifestación de voluntad efectuada en la forma y oportunidad establecida en la ley constituye un requisito habilitante para acogerse a los beneficios señalados.

En consecuencia, si dicha voluntad no se expresa, o bien se expresa en una oportunidad o forma distinta a la señalada, no podrá producir los efectos tributarios que el legislador ha señalado, perdiendo el contribuyente tal derecho.

Se hace presente que el contribuyente puede manifestar su voluntad de acogerse al régimen referido, al momento de efectuar su Declaración de Impuestos Anuales a la Renta (a través del Formulario 22), en la forma y de acuerdo a las instrucciones que se imparten en el Suplemento Tributario de Renta respectivo. En tal caso, la exención se aplicará a partir del año calendario en que se efectúe dicha declaración.

11 .Aplicación y vigencia del cambio de criterio sobre imputación pérdidas a las utilidades acumuladas en la empresa, contenido en el Oficio N°194 de 2010. (Oficio N°198, DE 31.01.2014)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la aplicación y vigencia del cambio de criterio efectuado por este Servicio a través del Oficio N° 194 de 29.01.2010, respecto de la instrucción contenida en la Circular N° 17 de 1993, en lo que dice relación con el mecanismo de imputación de las pérdidas tributarias a las utilidades acumuladas en las empresas.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que un contribuyente de esa Dirección Regional interpuso reclamo en contra de la Resolución que no dio lugar a la devolución solicitada en su declaración anual de Impuesto a la Renta correspondiente al año tributario 2012, por concepto de devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas, debido a que no resultó acreditada la pérdida tributaria declarada, ni la correcta determinación y procedencia de dicha devolución, de acuerdo a lo establecido en el N° 3, del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), ya que el contribuyente no aportó documentación fehaciente.

Por su parte, según indica esa Dirección Regional, el contribuyente asegura tener derecho a la devolución solicitada por el año tributario 2012, invocando una diferencia de criterio en la imputación de las pérdidas a las utilidades registradas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) percibidas en los años anteriores, entendiendo que las pérdidas sólo serán absorbidas por la obtención de utilidades que hayan pagado el Impuesto de Primera Categoría, con el correspondiente derecho a crédito, y que de no existir éstas, las pérdidas no se imputarían a utilidades que no hayan pagado dicho impuesto, aumentando sus pérdidas de arrastre, fundamentando su punto de vista, en el pronunciamiento del Servicio establecido en el Oficio N° 194 de 2010.

Concluye el contribuyente, que a raíz del cambio de criterio establecido en el Oficio N° 194, al no haber obtenido utilidades con derecho a crédito, nunca debió haber imputado las pérdidas a las utilidades sin crédito, razón por lo cual confeccionó nuevamente el FUT sin realizar dichas imputaciones, aumentando así las pérdidas generadas en los años tributarios involucrados.

Esa Dirección Regional por su parte, luego de una serie de análisis internos sobre las instrucciones contenidas en la Circular y sobre el cambio de criterio expresado por el Servicio a través del referido pronunciamiento; considerando que en el reclamo que interpone el contribuyente quiere aplicar dicho cambio de criterio en su FUT, incluso en años tributarios anteriores a su dictación, manteniendo, a través de la rectificación de dicho registro, pérdidas tributarias que ya habían sido absorbidas por utilidades que recibió en su oportunidad sin crédito; teniendo presente además que en el análisis efectuado se plantearon dudas sobre si el cambio de criterio sólo produce efectos para el contribuyente que realizó la consulta y si por tratarse de un oficio, puede éste derogar las instrucciones impartidas por una Circular que contiene una instrucción de carácter general, consultando finalmente, para los fines de poder resolver el reclamo en cuestión:

- a) Si en el caso de las sociedades anónimas debe aplicarse la interpretación contenida en la citada Circular N° 17 de 1993 o la establecida en el Oficio N°194 de 2010; y
- b) Vigencia del cambio de criterio contenido en el Oficio N° 194.

II.- ANÁLISIS.

1.- Tal como expresamente se indicó en el Oficio N° 194 de 2010, este Servicio, como consecuencia de un nuevo estudio sobre lo dispuesto en el inciso 2°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR, esto es, sobre la absorción de utilidades tributables acumuladas en el registro FUT por pérdidas tributarias determinadas en un ejercicio, determinó modificar el criterio sostenido en el punto seguido final, de la letra d), de la Circular N° 17 de 1993, que expresa: “Esta situación también es aplicable cuando se absorban utilidades tributables que no hayan sido afectadas con el Impuesto de Primera Categoría y, por consiguiente, sin derecho a la recuperación como pago provisional del citado tributo de categoría.”.

De acuerdo con lo que se indica en dicho pronunciamiento, el referido cambio de criterio se sustenta en lo dispuesto por el N° 3, del artículo 31 de la LIR, que autoriza la deducción de las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, incluyendo también las pérdidas de ejercicios anteriores, para efectos de determinar la renta líquida que, con los ajustes que correspondan, estará afecta al Impuesto de Primera Categoría; y además en lo dispuesto por los artículos 54 N°1, inciso 4° y 58 N°2, de la LIR, a través de los cuales se establece que se encuentran afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, las cantidades distribuidas a cualquier título por las sociedades anónimas.

El referido Oficio concluye que “...conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR, las pérdidas determinadas de acuerdo a los artículo 29 al 33 del mismo texto legal, y siempre que se cumplan los requisitos para su deducción, sólo pueden ser imputadas, en el caso de las sociedades anónimas, a aquellas rentas percibidas o devengadas que forman, hayan formado o puedan formar parte de la base imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría y no a las rentas que no están afectas a dicho tributo, como sucede con los dividendos distribuidos por sociedades anónimas con cargo a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables.”

Consecuente con ello, este Servicio a través de dicho pronunciamiento, resolvió modificar la instrucción contenida en la Circular N° 17 de 1993, en la parte transcrita precedentemente, constituyendo el criterio vigente en relación con esta materia. Dicho criterio, es de aplicación restringida sólo al caso de las sociedades anónimas que reciban dividendos distribuidos por otras sociedades anónimas con cargo a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, vale decir, cantidades distribuidas a cualquier título por parte de otras sociedades anónimas (que como consecuencia de lo dispuesto en los artículos 54 N°1, inciso 4° y 58 N°2, de la LIR, se encuentran afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional). De allí que tal cambio de criterio no se aplique respecto de los dividendos distribuidos por dichas sociedades anónimas, que resulten imputados a utilidades tributables registradas en su FUT, aun cuando dichas cantidades no tengan derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría.

Advierte finalmente el pronunciamiento en cuestión, que al no ser procedente tal imputación, las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, deben ser mantenidas íntegramente en el registro FUT de la sociedad anónima que las percibe, a efectos de cumplir, al momento de su distribución o reparto, con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, y sin derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría, por no haberse afectado con dicho gravamen.

2.- Ahora bien, en relación con la vigencia del cambio de criterio contenido en el Oficio N° 194, cabe señalar que dicho pronunciamiento es de fecha 29.01.2010, sustituyendo las instrucciones dictadas mediante la Circular N° 17 de 1993, respecto a la forma en que las sociedades anónimas deben imputar las pérdidas tributarias del ejercicio y determinar el saldo de utilidades en el registro FUT a que se refiere el artículo 14 de la LIR, todo ello, en relación con los dividendos recibidos desde otras sociedades anónimas que resulten imputados a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables.

Sobre el particular, este Servicio estima que la nueva interpretación administrativa tiene un efecto retroactivo, en cuanto corresponde al verdadero sentido y alcance de la norma analizada, y por tanto, si en la situación expuesta el contribuyente efectuó la imputación de la pérdida tributaria a las utilidades registradas en el FUT siguiendo los criterios contenidos en la Circular N° 17 de 1993, puede optar por aplicar el nuevo criterio sustentado en el Oficio N° 194, rectificando para tal efecto sus registros contables y sus declaraciones anuales de impuesto a la renta.

En tal caso, y de acuerdo a lo señalado con anterioridad por este Servicio¹⁴, como norma general, no existe un plazo para que el contribuyente efectúe las rectificaciones correspondientes, siempre que éstas no modifiquen o alteren situaciones ya consolidadas, como ocurre por ejemplo con la imputación de la pérdida tributaria a utilidades no retiradas o distribuidas, u obtenidas en ejercicios posteriores, distintas a las señaladas en el Oficio N°194.

¹⁴ En oficio N° 784 de 1998, se pronunció respecto de la corrección por errores manifiestos y comprobados en los registros contables o extracontables de un contribuyente.

Sin embargo, respecto de los efectos tributarios que tales rectificaciones pudieren provocar, deben distinguirse las siguientes tres situaciones:

a) Si con motivo de tales rectificaciones se produce un impuesto mayor al declarado por el contribuyente, este Servicio se encuentra facultado para efectuar su cobro, sólo dentro de los plazos de prescripción establecidos en los artículos 200 y 201 del Código Tributario, ello sin perjuicio del entero voluntario de las diferencias por parte del contribuyente cuando correspondan a períodos no comprendidos en la referida prescripción; y sin perjuicio de que proceda la aplicación de lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, cuando corresponda.

b) Por el contrario, si a raíz de tales rectificaciones efectuadas resulta un impuesto pagado indebidamente por el contribuyente, dicha diferencia deberá someterse para su recuperación, a la normativa dispuesta por el N° 2, del artículo 126 del Código Tributario¹⁵.

Al respecto, cabe tener presente que de acuerdo a la norma legal referida, la petición de devolución de impuestos pagados indebidamente debe presentarse dentro del plazo de 3 años, contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento. En la situación analizada, dicho acto o hecho corresponde justamente al pago indebido de un impuesto.

c) Si producto de dichas rectificaciones, no se produce un impuesto mayor al declarado por el contribuyente, ni tampoco resulta un impuesto pagado indebidamente por éste, sino que se determina una mayor pérdida tributaria para el ejercicio respectivo, atendido que las pérdidas de ejercicios anteriores no han resultado imputadas a rentas o utilidades no distribuidas en la empresa u otras obtenidas en los ejercicios siguientes distintas a las señaladas en el Oficio N° 194, el contribuyente podrá imputar a las utilidades no retiradas o distribuidas en la empresa, o rebajar como gasto en el ejercicio siguiente, según corresponda, la pérdida tributaria que en definitiva se determine efectuando las imputaciones que ordena el N°3, del artículo 31 de la LIR¹⁶.

Lo anterior, es sin perjuicio de la facultad con que cuenta este Servicio para verificar la correcta aplicación del criterio contenido en el Oficio N° 194, la procedencia de la rectificación de los registros contables y declaraciones anuales de impuestos a la renta del contribuyente, así como de la eventual devolución de impuestos pagados indebidamente que solicite por este motivo, todo ello, de acuerdo a las reglas generales sobre la materia, particularmente conforme a lo establecido en los artículos 16 al 28 del Código Tributario y en los artículos 29 al 33 de la LIR.

¹⁵ Las instrucciones sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 71 de 2001, de este Servicio.

¹⁶ Dicha norma establece que los contribuyentes podrán deducir como gasto las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos que indica su inciso 1°, agregando que para tales efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas pérdidas, y si las referidas utilidades no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente.

La mencionada norma establece un orden imperativo para la deducción de las pérdidas de ejercicios anteriores, debiendo rebajarse éstas, en el orden de imputación que contempla dicha disposición, sin la posibilidad que el contribuyente pueda efectuar tal imputación en forma opcional, o en un orden distinto del que señala ese precepto legal.

III.- CONCLUSIÓN:

El criterio sostenido por este Servicio a través del Oficio N° 194 de 29.01.2010, es el actualmente vigente sobre la materia, el cual reemplaza, en lo pertinente, las instrucciones contenidas en la Circular N° 17 de 1993.

La nueva interpretación administrativa tiene un efecto retroactivo, en cuanto corresponde al verdadero sentido y alcance de la norma analizada, y por tanto, faculta al contribuyente para rectificar sus registros contables y declaraciones anuales de impuesto a la renta, y eventualmente solicitar la devolución de impuestos pagados indebidamente en virtud de la aplicación del criterio anterior, todo ello, de acuerdo a lo establecido en el artículo 126 del Código Tributario. No obstante lo anterior, se hace presente que también resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 26 de la misma Ley, cuando corresponda.

Finalmente, cabe señalar que corresponde a la instancia de fiscalización respectiva, verificar la correcta aplicación del criterio contenido en el Oficio N° 194, la procedencia de la rectificación de los registros contables y declaraciones anuales de impuestos a la renta del contribuyente, así como de la eventual devolución de impuestos pagados indebidamente que solicite por este motivo, todo ello, de acuerdo a las reglas generales sobre la materia.

12. No procede aplicación del Impuesto Único de Segunda Categoría, sobre sumas percibidas durante el descanso postnatal parental establecido en el artículo 197 bis del Código del Trabajo. (Oficio N°199, DE 31.01.2014)

La Contraloría General de la República ha remitido un pronunciamiento referido al derecho al pago de la asignación de modernización establecida por la Ley N°19.553 a quienes estén gozando del permiso postnatal parental establecido en el Código del Trabajo, solicitando a este Servicio se pronuncie si procede afectar con impuesto las sumas percibidas por concepto del subsidio otorgado a quienes gocen de tal permiso.

I.- ANTECEDENTES.

Mediante una presentación efectuada ante la Contraloría General de la República, la ocurrente consultó la procedencia de recibir la asignación de modernización que establece la Ley N°19.553, correspondiente al mes de diciembre de 2012, considerando que a la época se encontraba haciendo uso del permiso postnatal parental instituido por la Ley N°20.545.

Dicha entidad, luego de responder a su consulta, remitió los antecedentes a este Servicio con el objeto de que se pronunciara respecto a la procedencia de aplicar el Impuesto Único de Segunda Categoría, sobre las sumas percibidas durante el descanso postnatal parental.

II.- ANÁLISIS.

La Ley N°20.545 de 2011, modificó las normas sobre protección a la maternidad e instituyó el permiso postnatal parental, introduciendo importantes cambios al Código del Trabajo.

El N° 3, del artículo 1° de ese texto legal, agregó el artículo 197 bis al Código del Trabajo, estableciendo que las trabajadoras tendrán derecho a un permiso postnatal parental de doce semanas a continuación del período postnatal, durante el cual recibirán un subsidio cuya base de cálculo será la misma del subsidio por descanso de maternidad a que se refiere el inciso 1°, del artículo 195 del referido Código.

Por su parte, el artículo 6° de la referida ley, dispone que las y los funcionarios del sector público a que se refiere el inciso 1°, del artículo 194 del Código del Trabajo, tendrán derecho al permiso postnatal parental y al subsidio que éste origine en los mismos términos del artículo 197 bis del Código del Trabajo, disponiendo que a éste subsidio se le aplicarán las normas correspondientes del Decreto con Fuerza de Ley N°44 de 1978, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, que fija normas comunes para los subsidios por incapacidad laboral de los trabajadores dependientes del sector privado, igualando respecto de ésta materia su tributación para ambos sectores.

De acuerdo con tal remisión, el artículo 3° del citado Decreto con Fuerza de Ley, dispone que los subsidios serán imponibles para previsión social y salud, y no se considerarán renta para todos los efectos legales, criterio que guarda coherencia con lo resuelto por la Contraloría General de la República, entidad que ha sostenido que durante el reposo postnatal parental los servidores no devengan remuneraciones, sino el mencionado subsidio, razón por la cual quienes gocen del respectivo descanso en el respectivo trimestre, sólo pueden recibir la cuota del estipendio de que se trata, excluyendo el lapso que dure ese permiso¹⁷.

III.- CONCLUSIÓN.

Conforme a lo señalado anteriormente, debe concluirse que el subsidio que reciban las y los funcionarios del sector público por concepto de permiso postnatal parental establecido en el artículo 197 bis del Código del Trabajo, no constituye renta para efectos tributarios, y por tanto, dichas cantidades deben excluirse de la aplicación del Impuesto Único de Segunda Categoría.

13. Tratamiento tributario de las operaciones realizadas por una agencia en Chile, en el caso que éstas sean financiadas directamente por su casa matriz. Oficio N° 202, DE 31.01.2014)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto de diversos criterios que expone sobre el tratamiento contable y tributario de las sumas de dinero que recibiría una agencia en Chile como financiamiento de su matriz en el exterior.

I.- ANTECEDENTES

Señala, que una agencia en Chile realizará la construcción de una subestación eléctrica para la empresa XXXX y que para poder realizar dicha obra, debe financiarse con recursos provenientes de la casa matriz ubicada en Seúl, Corea, quien envía los dineros.

Indica además, que según la normativa de Corea, todas las prestaciones que contrate la agencia en Chile deben ser pagadas en forma directa por la matriz, señalando al respecto que las facturas se emitirían a nombre de la agencia por los servicios contratados.

En relación a lo anterior, solicita la confirmación de los siguientes criterios:

a) Respecto de las facturas que serán recibidas por la agencia en Chile y por la matriz, analizado lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado, en resumen, concluye que el derecho al crédito fiscal no queda supeditado a que el comprador o beneficiario del servicio pague con dineros de su propio patrimonio la compra o servicio. Por tanto, no se observa impedimento para utilizar el crédito fiscal en caso de que la matriz pague las compras o servicios utilizados por su agencia, sin perjuicio de que en esta situación, el contribuyente, en caso de que se objete una factura, no podrá valerse de los medios de prueba que contempla el N° 5 del mismo artículo.

b) Los préstamos que la matriz realice a la agencia en Chile, deberán contabilizarse como tales por esta última, y se encontrarían sujetos al Impuesto de Timbres y Estampillas, el que se devengará de acuerdo a las normas del artículo 14°, del D.L. N° 3.475.

c) Por su parte, los pagos o abonos en cuenta que una agencia realice a su matriz por concepto de intereses, se encontrará gravado con Impuesto Adicional, en virtud de lo dispuesto en el artículo 59 N° 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

II.- ANÁLISIS

En primer término, cabe señalar que no se aportó copia de los contratos de construcción referidos, así como tampoco copia del mutuo que existiría entre la agencia y su matriz. No obstante lo anterior, se analizan los criterios que somete a consideración sobre la base de los supuestos que expone en su consulta, sin perjuicio de la verificación que corresponda efectuar en la instancia de fiscalización respectiva.

- a) En lo que dice relación la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado, esto es, la procedencia de utilizar el crédito fiscal asociado a facturas por compras o servicios contratados por la agencia, que serán pagados por la matriz extranjera, cabe señalar que este Servicio ya se ha pronunciado sobre la materia¹⁸ señalando que la procedencia del crédito fiscal depende exclusivamente del cumplimiento de los requisitos legales ampliamente analizados en dichos pronunciamientos, y no de quien pague materialmente el impuesto.

¹⁸ Oficio N° 432 de 2002, 2525 de 2003 y 1931 de 2010 de este Servicio.

La eventualidad de que las facturas sean objetadas por este Servicio, y la posibilidad de contar o no con los medios de prueba legales, no requiere de un mayor análisis, toda vez que la norma es clara en el establecimiento de los medios de prueba, y por tanto deberá darse cumplimiento a lo señalado en ella.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe expresar que en el tema en análisis no presenta mayor relevancia el hecho de que se trate de una agencia de una sociedad extranjera, como indica en el N° 9 de su presentación, siendo irrelevante lo allí indicado para resolver sobre la materia.

b) Frente al Impuesto a la Renta, en caso que el financiamiento a la agencia en Chile se efectúe mediante un préstamo otorgado por la casa matriz, cabe señalar que los intereses a remesar al exterior quedan afectos al Impuesto Adicional, ya sea, con una tasa de 4% ó 35%, conforme a lo establecido en el inciso cuarto del artículo 59 de la LIR. En efecto, si la citada operación se trata de alguna de aquellas que expresamente señala el N° 1 de la norma legal antes mencionada, los intereses remesados al exterior, quedan afectos a la tasa especial del 4%, siempre que en la especie se cumplan con todos los requisitos que exige dicha norma legal; tributo que se aplica en calidad de único a la renta. En caso contrario, es decir, si no se cumplen los requisitos indicados en la norma legal antes mencionada, el monto de las cantidades a remesar al exterior por concepto de intereses, se encuentran afectas a la tasa general del Impuesto Adicional de 35% establecida en el inciso cuarto del artículo 59 de la ley del ramo. En ambos casos, el Impuesto Adicional debe ser retenido, declarado y pagado al Fisco por el pagador de la renta, dentro de los doce primeros días del mes siguiente al de su retención, conforme a las normas de los artículos 74 N° 4 y 79 de la LIR.

c) Por su parte, el Impuesto de Timbres y Estampillas, que grava los créditos otorgados desde el exterior a Chile, se devengará conforme a lo establecido en el inciso primero del artículo 14°, del Decreto Ley N° 3.475, de 1980, el que dispone que tratándose de documentos emitidos en el extranjero, o de operaciones de crédito de dinero provenientes del extranjero, el impuesto se devengará, en el primer caso, al momento de su llegada al país, o al ser protocolizados o contabilizados, y en el segundo caso, al ser contabilizadas las operaciones en Chile.¹⁹

Finalmente, respecto de la forma en que deben registrarse contablemente las operaciones que indica, cabe señalar que este Servicio ha señalado de manera reiterada a través de su jurisprudencia²⁰, que carece de competencia para impartir normas contables sobre la forma en que los contribuyentes deben contabilizar las inversiones, los ingresos o gastos provenientes de las operaciones o actividades que desarrollen, puesto que tal materia está radicada en los organismos técnicos que tienen las facultades para ello, sin perjuicio de lo dispuesto por el inciso primero del artículo 16 del Código Tributario, en cuanto establece que en los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios. Lo anterior, es sin perjuicio que al resultado contable que arroje el balance, se le efectúen los ajustes necesarios que establecen los artículos 32 y 33 de la LIR, con el fin de poder determinar la base imponible sobre la cual el contribuyente debe cumplir con sus obligaciones tributarias.

¹⁹ Oficio N° 393, de 19.02.2009

²⁰ Oficios N°s 87 de 1999; 2.563 de 2000; 4.558 de 2000; 2.774 de 2001; 11 de 2003, de este Servicio.

III.- CONCLUSIÓN

En conformidad a lo expuesto se informa lo siguiente:

a) En materia de Impuesto al Valor Agregado, se ratifica el criterio sometido a consulta, esto es, que la utilización del crédito fiscal asociado a compras o servicios contratados por la agencia, no queda supeditado a que sea la propia agencia que realice materialmente el pago del impuesto; en consecuencia, el hecho de que las facturas sean pagadas por su matriz no resulta un obstáculo para dichos efectos.

b) En relación con el Impuesto a la Renta, en caso que el financiamiento a la agencia en Chile se efectúe mediante un préstamo otorgado por la casa matriz, los intereses a remesar al exterior quedan afectos al Impuesto Adicional, ya sea, con una tasa de 4% ó 35%, conforme a lo establecido en el inciso cuarto del artículo 59 de la LIR. En ambos casos, dicho tributo debe ser retenido, declarado y pagado al Fisco por el pagador de la renta, dentro de los doce primeros días del mes siguiente al de su retención, conforme a las normas de los artículos 74 N° 4 y 79 de la LIR.

c) Respecto al Impuesto de Timbres y Estampillas, se confirma el criterio contenido en la consulta, en el sentido que la operación que describe se encuentra gravada con dicho tributo, el que se devengará conforme a las normas del artículo 14 del D.L. 3.475 de 1980.

Por último, en cuanto a la forma en que las operaciones deben registrarse contablemente, se informa que no corresponde a este Servicio determinarla, por tratarse de una materia ajena al ámbito de su competencia legal.

14. Aplicación de la facultad de tasación en caso de reorganización de empresas. Oficio N° 308, DE 19.02.2014)

I.- ANTECEDENTES.

Señala que se ha consultado sobre la situación tributaria de personas naturales propietarias, en forma directa o indirecta, a través de diversas sociedades y Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, del 52,98 % de las acciones de la sociedad XXX S.A. Añade que dada la compleja estructura de esa organización, se busca, mediante una reestructuración de las indicadas sociedades, simplificar su composición para efectos de facilitar el acceso a financiamiento. En definitiva, las personas naturales terminarán siendo socios de una sociedad, de propiedad de cada uno de ellos, por medio de las cuales serán propietarios indirectos del mismo número de acciones que tenían antes de dichas modificaciones. Agrega que los cónyuges de estas personas serán los socios minoritarios de las respectivas sociedades resultantes, mediante aportes de capital.

Al respecto se consulta si es aplicable lo establecido en los incisos 4° y 5°, del artículo 64 del Código Tributario, considerando que se trata de un proceso de reorganización de un grupo empresarial, en la cual se realizarán fusiones de sociedades, aportes de capital en compañías preexistentes y aportes de capital a la constitución de nuevas sociedades, cuya legítima razón de negocios es simplificar la estructura de las empresas, que permitirá un más fácil acceso al crédito, sin que medien flujos efectivos de dinero.

II.- ANÁLISIS.

Los incisos 4° y 5°, del artículo 64 del Código Tributario, respectivamente, disponen que no se aplicará la facultad de tasación que establece el inciso 3° de esta norma legal, cuando se cumplan las condiciones que tales normas establecen. Las instrucciones sobre la materia, fueron impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 45 del año 2001.

Ahora bien, para efectos de determinar si la situación que describe se enmarca dentro de lo establecido en los incisos 4° o 5° del artículo 64 del Código Tributario, se debe analizar cada una de estos actos en forma separada.

En relación a las fusiones de sociedades, el inciso 4°, del artículo 64 del Código Tributario, exige para que no resulte aplicable la facultad de tasación referida, que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado en sus libros contables el valor tributario que tenían los activos en la sociedad absorbida.

Respecto del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, 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, no resulta aplicable la facultad de tasación referida, siempre que dichos procesos de reorganización cumplan los siguientes requisitos:

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

Como se puede apreciar, para que no resulte aplicable la facultad de tasación del inciso 3°, del artículo 64 del Código Tributario en este último caso, se requiere junto al cumplimiento de los requisitos señalados que exista una empresa aportante, que subsista con posterioridad a dicho aporte, pudiendo ésta ser una empresa individual, societaria o contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR.

En cuanto a la existencia de una legítima razón de negocios, cabe señalar que ésta es una condición que sólo puede ser calificada con ocasión del ejercicio de las facultades fiscalizadoras de este Servicio, no correspondiendo que esta Dirección emita un pronunciamiento específico, por cuanto esta última es una cuestión de hecho que debe ser apreciada en su debida oportunidad, dentro de los plazos que al efecto consagra el artículo 200 del Código Tributario.

III.- CONCLUSIONES.

La fusión de sociedades se enmarca en lo dispuesto en el inciso 4°, del artículo 64 del Código Tributario, en la medida que se cumplan las condiciones señaladas en el análisis.

En cuanto a la aplicación de lo dispuesto en el inciso 5° de la misma norma legal, en relación a los aportes que se efectuarían, cabe señalar que no se aplicará la facultad de tasación referida, siempre que se acredite la concurrencia de los presupuestos establecidos en la norma legal citada, particularmente la existencia de una “legítima razón de negocios” como lo exige la norma que se invoca, no correspondiendo que esta Dirección emita un pronunciamiento a priori, ya que ello debe ser calificado por la respectiva unidad fiscalizadora, a la vista de los correspondientes antecedentes de hecho.

15. Aplicación del régimen del artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a contribuyente empresario individual que tiene participación en sociedades. (Oficio N° 309, DE 19.02.2014)

I.- ANTECEDENTES.

Indica que un contribuyente persona natural, que tiene iniciación de actividades como empresario individual, con giro en explotación de canteras y arriendo de maquinarias, y que tiene participación en dos sociedades de responsabilidad limitada, ha solicitado la aplicación del régimen tributario establecido en el artículo 14 bis de la LIR.

A juicio de esa Dirección, en el caso específico en consulta, el contribuyente no cumpliría con los requisitos para acogerse a este sistema simplificado, ya que el inciso 1°, de la citada norma legal, establece como requisito para sujetarse a dicha modalidad de tributación, no poseer ni explotar a cualquier título derechos sociales o acciones de sociedades. Agrega que a su juicio esta limitación se aplica aún cuando los derechos sociales no los tenga registrados el contribuyente empresario individual en su contabilidad y aún en caso que la posesión o explotación de tales derechos no sea su actividad principal o exclusiva.

El contribuyente señala, por su parte, que en su caso no se cumpliría tal exclusión, ya que a su juicio para efectos tributarios se debe distinguir el patrimonio de la empresa, de su patrimonio personal, aplicándose sólo en caso que los derechos sociales los tenga registrados en la contabilidad de la empresa, lo que en el caso en cuestión no sucedería. Además, argumenta que este Servicio ha señalado en sus instrucciones que, para la aplicación del régimen tributario en comento, la Ley establece que el contribuyente no debe tener como actividad exclusiva ni como actividad principal la explotación a cualquier título de derechos sociales o acciones, agregando que en su caso no se cumplirían estas circunstancias.

II.- ANÁLISIS.

Según este Servicio ha señalado con anterioridad²¹, se puede concluir de las normas del propio artículo 14 bis de la LIR y de las instrucciones de este Servicio sobre la materia, impartidas mediante la Circular N°5 de 2009, que tanto para los efectos de acogerse al régimen que contempla dicha norma, como para mantenerse en el mismo, es requisito que el contribuyente no tenga como actividad principal la posesión o explotación a cualquier título de derechos sociales o acciones de sociedades anónimas, sociedades por acciones, sociedades en comandita por acciones o sociedades legales o contractuales mineras, ya sea que dichas sociedades se encuentren constituidas en Chile o en el extranjero.

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

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

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

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

III.- CONCLUSIÓN.

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

²¹ Oficios N° 1.325 y 1.846, de 2003.

16. Alcance de lo establecido en el inciso 3°, del artículo 11 de la Ley sobre Impuesto a la Renta sobre cuotas de fondos de inversión de la Ley N°18.815. (Oficio N° 310 de 10.02.14)

I.- ANTECEDENTES.

Expresa, que de acuerdo a lo previsto por el inciso 3°, del artículo 11 de la LIR, no se considerarán situados en Chile entre otros valores, las cuotas de fondos de inversión regidos por la Ley N°18.815, siempre que estén respaldadas en al menos un 90% por títulos, valores o activos extranjeros, y que el porcentaje restante sólo podrá ser invertido en instrumentos de renta fija cuyo plazo de vencimiento no sea superior a 120 días, contado desde su fecha de adquisición.

Agrega, que la Ley N° 19.705 del año 2000, introdujo una serie de modificaciones a la Ley N°18.815, y, en lo que interesa, creó los fondos de inversión privados, y si bien este Servicio emitió instrucciones por medio de la Circular 11, de 2001, no aclaró este aspecto.

En atención a ello, se requiere un pronunciamiento sobre este tema, precisando si se consideran o no situadas en Chile las cuotas de fondos de inversión privados de la Ley N°18.815, que estén respaldadas en al menos un 90% por títulos, valores o activos extranjeros y que el porcentaje restante sea invertido en instrumentos de renta fija cuyo plazo de vencimiento no sea superior a 120 días, contado desde su fecha de adquisición.

II.- ANÁLISIS.

El inciso 3°, del artículo 11 de la LIR, dispone que no se considerarán situadas en Chile, las cuotas de fondos de inversión regidos por la Ley N°18.815, siempre que estén respaldados en al menos un 90% por títulos, valores o activos extranjeros. El porcentaje restante solo podrá ser invertido en instrumentos de renta fija cuyo plazo de vencimiento no sea superior a 120 días, contado desde su fecha de adquisición.

Este inciso final, fue agregado por el artículo 6°, N° 1, letra a), de la Ley N°19.705, publicada en el Diario Oficial de fecha 20.12.2000, texto que también incorporó un nuevo Título VII a la Ley N°18.815, relativo a fondos de inversión privados.

En relación con ello, se advierte que la ficción de no considerar situadas en Chile las cuotas de fondos de inversión regidas por la Ley N°18.815, que cumplan con ciertos requisitos opera sea que se trate de cuotas de fondos de inversión públicos o privados, atendido que el legislador no excluyó en el texto de modo expreso a este tipo de cuotas.

En tal sentido, la redacción del precepto guarda coherencia con la concepción del legislador cuando instituyó los fondos de inversión privados, al disponer en el artículo 41 de la Ley N°18.815, que dichos fondos se rigen junto a las cláusulas de sus reglamentos internos, por lo establecido en el artículo 5° y en los Títulos V y VII de la referida Ley.

III.- CONCLUSIÓN.

La ficción establecida en el inciso 3°, del artículo 11 de la LIR, de no considerar situadas en Chile las cuotas de fondos de inversión, que estén respaldados en al menos un 90% por títulos, valores o activos extranjeros, opera también respecto de las cuotas de fondos de inversión privados a que se refiere el Título VII, de la Ley N° 18.815.

17. Consulta si la adquisición de las licencias por software Microsoft, están exentas del impuesto adicional que establece el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. (Oficio N° 311 de 10.02.14)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre el alcance de la modificación incorporada por la Ley N°20.630 del 2012, al artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), de acuerdo con la cual se estableció la exención del Impuesto Adicional (IA), respecto de las sumas remesadas en pago de "programas computacionales estándar", esto es, si dicha exención es aplicable respecto de las sumas remesadas por la Oficina de Estudios y Políticas Agrarias (ODEPA), por la adquisición de unas licencias por software Microsoft, con el objeto de ser utilizadas en los computadores de esa repartición gubernamental.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que ODEPA adquirió el 3 de enero de 2013, unas licencias por Software Microsoft, con el objeto de ser utilizadas en los computadores de esa repartición gubernamental. Al respecto, la Dirección Regional Metropolitana Santiago XXX consulta, considerando la redacción actual del artículo 59 de la LIR, si las sumas remesadas por la adquisición de tales licencias están exentas del IA que dicha norma legal establece.

Agrega, que de acuerdo la Resolución Exenta N°39 de 16 de enero de 2013, de la Dirección Nacional de ODEPA, se aprobó la suscripción de un contrato por licencias Microsoft para dicha Oficina. Agrega que la misma Resolución Exenta, señala que estos software están disponibles en el catálogo electrónico Chile Compra Express, bajo la modalidad convenio marco, por lo que se generaron las órdenes de compra correspondientes.

Al respecto indica que de conformidad a los antecedentes acompañados, las adquisiciones corresponderían a licencias por programas computacionales o software estándar, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 59 de la LIR, esto es, que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso. Conforme a lo señalado, estima que estas adquisiciones estarían exentas de IA.

II.- ANÁLISIS.

El inciso 1° del artículo 59 de la LIR dispone que se gravarán con un IA de tasa 15%, las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales, salvo que las cantidades se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto.

Se entiende por programas computacionales estándar²², el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, todo ello de acuerdo con las definiciones o especificaciones técnicas establecidas en la Ley 17.336 de 1970, sobre Propiedad Intelectual y siempre que los derechos que se transfieran se limiten a los necesarios para permitir el uso del mismo y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso.

En consecuencia, para que un programa computacional pueda ser calificado como estándar, y por tanto pueda gozar de la exención del IA, debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Requisito de carácter general en relación con el concepto de programas computacionales que establece la LIR, conforme a las definiciones y especificaciones técnicas de la Ley N°17.336, sobre Propiedad Intelectual²³.
- b) Requisito relacionado con el carácter de estándar de los programas computacionales y el alcance de la transferencia o cesión de derechos respecto de los referidos programas.

Sobre este último punto, para que opere la exención, la transferencia o cesión de derechos referida sólo debe tener por objeto el uso de los referidos programas y en ningún caso permitir:

- i.- La explotación comercial del programa computacional.
- ii.- La reproducción del programa computacional con cualquier otro fin, que no sea el de habilitarlo para su uso.
- iii.- La modificación de dicho programa computacional, con cualquier otro fin, que no sea el de habilitarlo para su uso.

Ahora bien, en la situación planteada, y sin perjuicio de la verificación que corresponda efectuar en la instancia de fiscalización respectiva, se trataría de la cesión de derechos para el uso del programa computacional referido, sin que se efectúe la explotación, reproducción o modificación del mismo con cualquier otro fin que no sea su uso.

Finalmente, cabe señalar que de conformidad a lo establecido por la norma general de vigencia de la Ley N° 20.630, la exención incorporada al artículo 59 de la LIR, rige a contar del 01.01.2013. Por lo tanto, las cantidades que a partir de la fecha antes señalada se remesen al exterior, paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición de personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de la cesión o transferencia de los derechos de uso de programas computacionales estándar, estarán exentas del IA establecido en el inciso 1°, de la norma señalada, salvo que el IA respectivo se encuentre adeudado con anterioridad, en conformidad a lo establecido en el artículo 82 de la LIR.

²² Conforme a lo dispuesto en el mismo inciso 1°, del artículo 59 de la LIR.

²³ Conforme a las instrucciones contenidas en Circular N° 8, de 2007.

III.- CONCLUSIÓN.

Las cantidades que se remesen al exterior, paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición de personas sin domicilio ni residencia en el país a contar del 01.01.2013, por la cesión o transferencia de los derechos de uso de programas computacionales estándar, como aquellos a que se refiere en su consulta, se encuentran exentas del IA de tasa 15% establecido en el inciso 1°, del artículo 59 de la LIR, salvo que la referida cesión o transferencia de los derechos permita la explotación comercial del programa computacional, o bien, la reproducción o modificación del programa computacional con cualquier otro fin que no sea el de habilitarlo para su uso.

Lo anterior, salvo que el IA respectivo se encuentre adeudado con anterioridad a la fecha señalada, en conformidad a lo establecido en el artículo 82 de la LIR.

18. Restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido en exceso, conforme al artículo 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. (Oficio N° 312 de 10.02.2014)

I.- ANTECEDENTES.

Señala que una entidad financiera, actuando como representante o custodio de accionistas sin domicilio o residencia en Chile de una sociedad anónima chilena, retuvo por concepto de Impuesto Adicional, conforme al artículo 74 N° 4 de la LIR, una suma inferior a la que correspondía, debido a que el crédito por Impuesto de Primera Categoría que dedujo fue informado erróneamente por la sociedad anónima.

En el contexto de lo anteriormente expuesto, el peticionario elabora dos planteamientos, cuya confirmación solicita:

1) En el entendido que el pago se encuentra acreditado fehacientemente, la restitución efectuada por la sociedad anónima del crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido en exceso o indebidamente, extingue la obligación de restitución, aun cuando ésta no haya sido efectuada por la entidad financiera representante de los accionistas sin domicilio o residencia en Chile.

Indica que la entidad financiera, una vez informada del pago insuficiente de Impuesto Adicional, a consecuencia del exceso de crédito otorgado por Impuesto de Primera Categoría, dio cuenta de dicha situación a los accionistas extranjeros, quienes le remesaron los fondos correspondientes para cubrir dicha diferencia. Sin embargo, a la época en que se produjo la transferencia de los fondos por los accionistas extranjeros, puesto que no se había dictado el Oficio N° 3.020 de 2011, el cual ilustra respecto de cómo proceder en estos casos, tanto la entidad financiera como la sociedad anónima local entendieron que ésta última entidad era quien debía efectuar la restitución.

Fundamenta que el artículo 74 N° 4 de la LIR señala que debe ser la misma sociedad que repartió el dividendo la que debe restituir. Agrega que las normas sobre extinción de las obligaciones contenidas en el Código Civil son plenamente aplicables en materia tributaria en virtud de lo dispuesto en el artículo 2° del Código Tributario. Como consecuencia de lo anterior, aun cuando el obligado principal al pago fuere la entidad financiera, de acuerdo a los artículos 1.572 a 1.574 del Código Civil, el pago hecho por un tercero vale y extingue la obligación.

2) La cantidad que debe restituirse equivale al impuesto efectivamente adeudado, representado por la diferencia entre el Impuesto Adicional definitivo y la retención realizada al repartirse el dividendo que gozó del crédito.

A su respecto, indica que cuando se distribuye un dividendo, la sociedad debe otorgar el crédito por el Impuesto de Primera Categoría, independientemente de la inexistencia o insuficiencia de FUT al comienzo del ejercicio, como se instruye en la Circular N° 60, de 1990. Ello se traduce en que el monto neto del dividendo debe incrementarse con el crédito conforme al siguiente procedimiento:

	\$
Dividendo	100
Crédito 20%	25
Base impuesto	125
Impuesto Adicional	43,75
Menos crédito	(25)
Retención	18,75

Si al término del ejercicio no hay FUT, o éste es insuficiente, al no haber crédito tampoco procede el incremento del dividendo. Ello lleva a aplicar al siguiente procedimiento para recalcular el Impuesto Adicional definitivo:

	\$
Dividendo	100
Base impuesto	100
Impuesto Adicional	35
Menos crédito	(00)
Impuesto Adicional definitivo	35

La operación anterior resulta en que debe restituirse al fisco la suma de \$16,25, equivalente al IA de \$35 menos la retención de \$18,75.

Basa su opinión, en el hecho que las normas de interpretación de la ley contenidas en los artículos 19 a 24 del Código Civil y en lo dispuesto en el artículo 74 N° 4 de la Ley de la Renta, en la parte pertinente según texto vigente a la época de distribución del dividendo.

En su opinión, el texto transcrito puede ser gramaticalmente claro, pero el sentido de la ley no lo es pues conduce a una conclusión absurda, al arrojar dicho procedimiento siempre un pago excesivo de Impuesto Adicional cuya devolución debe después solicitarse.

Indica que tan lógica es la conclusión, que lo que debe restituirse es el impuesto adeudado y no el crédito utilizado, cuestión que así fue consagrada en las modificaciones efectuadas por la Ley 20.630.

II.- ANÁLISIS.

Primeramente, se debe señalar que en la presentación no se aporta información respecto si el accionista extranjero o bien la entidad financiera en su calidad de agente responsable, figuraba inscrito en el registro de accionistas de la sociedad anónima que distribuyó el dividendo, como tampoco se hace mención a la fecha en que acaecieron los hechos objeto de la consulta, a saber, cuándo se retuvo el Impuesto Adicional que gozó del crédito improcedente por Impuesto de Primera Categoría, sin perjuicio que por las circunstancias relatadas se asume que éstos ocurrieron antes de la emisión del Oficio N°3.020, que se cita en la presentación.

El texto del N°4 del artículo 74 como asimismo las instrucciones impartidas por este Servicio, principalmente a través de la Circular N° 60, del 3 de diciembre de 1990, vigentes en la época indicada, señalan que en el evento que el crédito por Impuesto de Primera Categoría resulte improcedente, ya sea total o parcialmente, por haberse determinado al final del ejercicio una pérdida tributaria o bien por haberse generado utilidades tributarias insuficientes para cubrir el monto del dividendo provisorio, la sociedad anónima respectiva, por cuenta del accionista sin domicilio o residencia en el país, deberá restituir en arcas fiscales, el total o el exceso del crédito rebajado indebidamente, todo ello conforme a lo que disponía a la sazón el N° 4 del artículo 74 de la LIR. Esta cantidad se pagará reajustada en la proporción de la variación del Índice de Precios al Consumidor, entre el último día del mes anterior al de la retención y el último día del mes anterior a la presentación de la declaración de impuesto a la renta de la sociedad anónima, a través de la cual se debe realizar la restitución.

Por su parte, a la fecha indicada ya se encontraba vigente la Resolución Exenta N° 36, del 14 de marzo de 2011, la cual fijó un procedimiento simplificado de obtención de RUT y liberación de las obligaciones de dar aviso del inicio de actividades, llevar contabilidad y presentar declaraciones anuales de impuestos, para los inversionistas sin domicilio ni residencia en Chile que operen en Chile a través de agentes responsables para fines tributarios y cuyos negocios u operaciones susceptibles de generar rentas de fuente chilena provengan de determinadas inversiones indicadas específicamente en la resolución.

La resolución citada, en su resolutivo 2°, impone al agente la obligación de declarar y pagar los impuestos que afecten al contribuyente sin domicilio o residencia en Chile por las inversiones u operaciones a que se refiere la citada resolución llevadas a cabo durante el periodo en que el contrato celebrado con el agente se encuentre vigente, precisando que dicha obligación abarca incluso a los impuestos sujetos a retención, cuando quien debía efectuarla no haya cumplido con dicha obligación. La resolución precisa que la obligación de retener el Impuesto Adicional cuando se trate de dividendos de acciones de sociedades anónimas, corresponderá, según lo dispuesto en el artículo 74 N°4, de la LIR, a la sociedad emisora de dichos títulos, cuando aquellos se encuentren registrados a nombre del inversionista sin domicilio ni residencia en el país. Por el contrario, cuando en el registro de los títulos respectivos que mantiene el emisor, éstos se encuentren inscritos a nombre del agente responsable para fines tributarios en Chile, este último será responsable de la declaración y pago de las retenciones u otros impuestos que correspondan por los dividendos, intereses y demás cantidades devengadas, pagadas, remesadas, puestas a disposición o abonadas en cuenta, según sea el caso, a menos que al momento de requerir el respectivo registro haya comunicado por escrito al emisor que mantiene los títulos por cuenta de un inversionista sin domicilio ni residencia en Chile, indicando el RUT del mismo y dejando constancia de dicha circunstancia en el registro.

No obstante que la Resolución Exenta N° 36 trata en forma pormenorizada quién debe practicar la retención del Impuesto Adicional que grava las distribuciones de dividendos, no se refiere expresamente a la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría otorgado en exceso o indebidamente, caso que fue posteriormente especificado a través del Oficio N°3020 del 14.12.2011, indicándose en dicho pronunciamiento que la obligación de restitución del crédito indebido corresponde al mismo sujeto obligado a efectuar la retención.

Siendo el accionista sin domicilio o residencia en Chile el contribuyente de Impuesto Adicional al asumir financieramente dicho gravamen, el titular del crédito por Impuesto de Primera Categoría y obligado financieramente a la restitución del crédito imputado indebidamente o en exceso, para facilitar la recaudación de dicha suma el artículo 74 N°4 establece que la sociedad anónima chilena, en calidad de sustituto del accionista extranjero y por cuenta de éste, debe reponer el crédito excesivo o indebido en arcas fiscales.

De esta forma, por regla general, la sociedad anónima local en su calidad de agente retenedor, toma el lugar o sustituye al accionista sin domicilio o residencia en Chile, recayendo sobre ésta el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias de pago, como formales derivadas de la obligación tributaria, incluyéndose dentro de tales obligaciones la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría indebido o excesivo.

Sin embargo, la sustitución del accionista extranjero que hace la sociedad anónima local puede verse alterada en caso de operar el accionista sin domicilio o residencia en Chile a través de un agente responsable para fines tributarios en Chile dentro del marco dispuesto en la Resolución Exenta N° 36, asumiendo en dicho supuesto, el agente, en vez de la sociedad anónima local, la obligación de retener, declarar y pagar el tributo que grava a los accionistas sin domicilio o residencia en Chile como también la restitución del crédito del artículo 63 de la LIR improcedente o deducido en forma excesiva.

En este caso bajo análisis, tal como se señaló, no se especifica si el accionista extranjero sin domicilio o residencia en Chile o la entidad financiera que actúa como agente responsable de aquel, se encontraba inscrito en el registro de accionista de la sociedad en cuestión. Por tanto, de acuerdo a lo anteriormente expuesto, de haberse encontrado las acciones registradas a nombre del accionista sin domicilio o residencia en Chile, la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría improcedente efectuada por la sociedad anónima que distribuyó el dividendo, extinguió dicha obligación de pago.

Sin embargo, hallándose las acciones inscritas a nombre del agente responsable, según lo relatado se observa que medió un entendimiento expreso compartido entre la sociedad anónima y la entidad financiera que actuaba como agente responsable, en orden a que el pago debía ser efectuado por la sociedad anónima, por lo cual el pago efectuado por ésta última se enmarca en la hipótesis de subrogación legal del N° 5, del artículo 1610 del Código Civil. Tal es así, que el agente responsable entregó a la sociedad, los fondos que le remesaron a Chile los accionistas extranjeros para cubrir dicha diferencia. En consecuencia, dicho pago extingue la obligación referida, en este caso, la de resarcir al Fisco el crédito por Impuesto de Primera Categoría que resultó improcedente.

Con respecto a la segunda consulta, relativa a la forma en que se debe determinar el monto del crédito por Impuesto de Primera Categoría objeto de restitución al Fisco, en conformidad a lo establecido en el N° 4, del artículo 74 de la LIR, cabe señalar que este Servicio ya se pronunció sobre la materia en Oficio N° 1.268, del 11 de junio de 2013.

III.- CONCLUSIÓN.

De haberse encontrado las acciones registradas a nombre del accionista sin domicilio o residencia en Chile, la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría efectuada por la sociedad anónima que distribuyó el dividendo, extinguió dicha obligación de pago.

Por el contrario, si dichos títulos estaban registrados a nombre de la entidad financiera en su calidad de agente responsable, igualmente la restitución efectuada por la sociedad anónima local que distribuyó el dividendo extinguió la obligación tributaria de resarcir dicho crédito, atendido que conforme se exponen los hechos en la presentación, la sociedad anónima habría actuado en calidad de diputado para el pago con el consentimiento expreso del agente responsable.

Por último, respecto a su segunda consulta, relativa a la forma en que se debe determinar el monto del crédito por Impuesto de Primera Categoría objeto de restitución al Fisco, en conformidad a lo establecido en el N° 4, del artículo 74 de la LIR, cabe señalar que este Servicio ya se pronunció sobre la materia en Oficio N° 1.268, del 11 de junio de 2013.

19. Aplicación de la norma de excepción contemplada en el inciso final, del artículo 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). (Oficio N° 327 de 20.02.2014)

1.- ANTECEDENTES.

Expone en su presentación que un cliente, matriz de un grupo empresarial con presencia mundial constituida en los Estados Unidos, se encuentra en un proceso de reorganización de sus subsidiarias. Indica que las inversiones en el exterior son canalizadas a través de una empresa holding (“Holding Internacional”), entidad constituida en los Estados Unidos, de la cual XXX es dueña en un 100%, y la que, para efectos tributarios es considerada como parte de la empresa matriz.

Concretamente, las inversiones en Sudamérica se ordenan a través de Holding AAA, entidad constituida en los Estados Unidos, de propiedad en un 100% de la Holding Internacional, y que para efectos tributarios en dicho país, tampoco constituye una empresa independiente o distinta de la última sociedad. Holding AAA, a su vez, es dueña en un 100% de Holding BBB, empresa constituida en los Estados Unidos, y que para efectos tributarios en dicho país, no constituye una empresa independiente o distinta de aquella. Holding BBB, por su parte, tiene el 99,28% de las acciones TTT S.A., empresa constituida en Chile. El valor de mercado de las acciones de Holding BBB proviene exclusivamente de las acciones en la sociedad chilena, al carecer de otros activos.

Señala, que debido a razones de negocio se ha hecho necesario llevar a cabo un proceso de reorganización del grupo empresarial, que permitiría a la nueva estructura cumplir de manera más eficiente con los objetivos estratégicos del grupo y facilitar el cumplimiento de las normas tributarias y de precio de transferencia de cada jurisdicción.

Para estos efectos, la nueva estructura contempla la implementación de la denominada "Plataforma Global", en virtud de la cual se incorporarían 3 nuevas empresas holding, que serían constituidas en el país "Y", a través de las cuales se dirigirán las inversiones en el extranjero. En este contexto de reorganización, se hace necesario separar las inversiones que el grupo mantiene en Sudamérica. Para tales efectos, Holding AAA procedería a traspasar sus acciones en Holding BBB, distribuyéndoselas a Holding Internacional.

Indica que la figura de la distribución de acciones, perfectamente posible en conformidad con la legislación de los Estados Unidos, resulta del todo conveniente, ya que para efectos tributarios ambas empresas son miradas como una sola entidad, por lo que la operación es tributariamente neutra. Holding Internacional, que recibiría las acciones de Holding BBB, registraría la inversión al mismo costo tributario que ella tenía en su subsidiaria (Holding AAA), por lo que en ningún momento se produce una variación, aumentándose o disminuyéndose, el costo de dicha inversión. Agrega que la figura de la distribución de acciones garantiza que no exista un mayor valor para el enajenante, pues se trata de una operación neutra desde el punto de vista tributario. En efecto, lo único que se busca con la distribución de las acciones es trasladar las inversiones en Chile desde una empresa del grupo hacia otra empresa del grupo, manteniendo el costo tributario de dicha inversión totalmente inalterado.

Sostiene que la enajenación descrita, no obstante configurar una hipótesis gravada en el inciso 3°, del artículo 10 de la LIR, forma parte de una reorganización del grupo empresarial, puesto que los activos e inversiones de dicho grupo se reordenan de una manera más eficiente para el logro de los objetivos estratégicos de crecimiento corporativo, mudando su posición dentro de la malla organizacional, pero sin que en ningún momento salgan de la propiedad del grupo. Precisamente las acciones de la sociedad extranjera dueña de los activos subyacentes en Chile, se traslada desde un holding para radicarlas en otro holding del mismo grupo empresarial, sin salir los activos de la propiedad del grupo, el que se mantiene en todo momento como dueño indirecto de las acciones en Chile.

La inversión indicada se mantendría registrada en la empresa adquirente siempre a su costo tributario. Así, no existe mayor valor o renta para el enajenante, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 58 N° 3 de la LIR, ya que el valor de enajenación coincide con el costo tributario de las acciones en la sociedad extranjera, que a su vez concuerda con el costo tributario de los activos subyacentes en Chile. De esta manera, el costo tributario de la inversión en Chile coincide con el costo de la inversión registrado por la Holding enajenante de las acciones en la sociedad chilena y por la adquirente. En otras palabras, sólo se traslada el dominio de las acciones en la sociedad constituida en Chile desde Holding AAA a Holding Internacional, sin que se altere el costo tributario de la inversión para el grupo.

De acuerdo con los antecedentes expuestos, solicita confirmar que la distribución de las acciones que confieren la propiedad indirecta de los activos subyacentes en Chile, se efectúa en el contexto de una reorganización del grupo empresarial y, en consecuencia, en la medida que tanto las acciones distribuidas como las acciones chilenas subyacentes se mantengan registradas al mismo costo tributario y no se genere renta o mayor valor para el enajenante, la operación en cuestión se beneficiará de la norma de excepción consagrada en el inciso final del artículo 10 de la LIR.

II.- ANÁLISIS.

1.- La Ley N° 20.630²⁴, entre otras materias, incorporó nuevos casos de renta de fuente chilena en el inciso 3°, del artículo 10 de la LIR, estableciendo que se considerarán como tales y se afectarán con el Impuesto Adicional (IA) establecido en el N° 3, del artículo 58 de la LIR, las rentas obtenidas por contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país, en la enajenación de determinados títulos o instrumentos, cuyos valores, en todo o parte, se encuentren representados por uno o más de los activos subyacentes situados en Chile que la norma legal especifica.

El inciso 3°, del artículo 10 de la LIR, comprende tres distintas hipótesis de hecho gravado, todas ellas provenientes de la enajenación efectuada por una persona sin domicilio ni residencia en el país, de derechos sociales, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o de otros derechos representativos del capital, de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero, o de títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad o patrimonio, constituido, formado o residente en el extranjero.

El primero de ellos, establecido en la letra a) del referido inciso 3° y al que alude en su presentación, se verifica cuando al menos un 20% del valor de mercado del total de alguno de los instrumentos mencionados, según corresponda, que el enajenante sin domicilio o residencia en Chile posee, directa o indirectamente, ya sea a la fecha de la enajenación o en cualquiera de los doce meses anteriores a ésta, proviene de uno o más de los activos subyacentes que la norma señala, y en la proporción que corresponda a la participación indirecta que en ellos posee el enajenante extranjero. Para la verificación de este hecho gravado, es necesario además, que se efectúe la enajenación de al menos un 10% del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos de la persona o entidad extranjera, considerando todas las enajenaciones, directas o indirectas, de dichas acciones, cuotas, títulos o derechos, efectuadas en un período de doce meses anteriores a la última de ellas, ya sea por el enajenante u otros miembros no residentes o domiciliados en Chile de su mismo grupo empresarial²⁵.

Dentro de los activos subyacentes que se deben considerar para determinar si la enajenación de que se trata, se comprende dentro del hecho gravado descrito anteriormente, se encuentran las acciones, derechos, cuotas u otros títulos de participación en la propiedad, control o utilidades de una sociedad, fondo o entidad constituida en Chile. En la situación planteada, se trataría de acciones de una sociedad anónima constituida en el país.

2.- De acuerdo a los antecedentes expuestos en su presentación, el traspaso efectuado por Holding AAA a Holding Internacional de la totalidad de las acciones de Holding BBB, entidad constituida en los Estados Unidos y que controla el 99,28% de la sociedad anónima constituida en el país, TTT S.A., se enmarca en la situación descrita en la letra a), del inciso 3°, del artículo 10 de la LIR, como un hecho gravado sobre renta de fuente chilena sujeta al IA del artículo 58 N° 3, atendido que el valor de mercado de las acciones de Holding BBB proviene exclusivamente de su inversión en acciones de una sociedad anónima chilena al carecer la primera entidad de otros activos.

²⁴ Publicada en el Diario Oficial el 27 de septiembre del 2012.

²⁵ En los términos del artículo 96 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores.

No obstante lo anterior, de acuerdo a lo establecido en el inciso final del artículo 10 de la LIR, en la situación descrita no se aplica lo dispuesto en el inciso 3° del mismo artículo, es decir, no se considera un hecho gravado con IA, cuando las enajenaciones se hayan efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial y siempre que en dichas operaciones no se haya generado renta o un mayor valor para el enajenante, determinada ésta, de acuerdo a cualquiera de los dos métodos establecidos en el N° 3, del artículo 58 de la LIR. Para estos efectos, se considerará como grupo empresarial aquel definido en el artículo 96, de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.

Como se puede apreciar, la norma de excepción requiere la concurrencia de dos requisitos copulativos, para que la enajenación referida no sea considerada como un hecho gravado con IA:

a.- Que la enajenación de activos efectuada en el exterior, se realice en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, según éste se define en el artículo 96, de la ley N° 18.045. Este primer requisito supone que la enajenación se efectúe en el marco de dicha reorganización, de suerte que la enajenación de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros corresponde a una de las operaciones ejecutadas para implementar los cambios al interior del grupo empresarial.

El artículo 96 de la Ley N° 18.045, define grupo empresarial como el conjunto de entidades que presentan vínculos de tal naturaleza en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten. Seguidamente, la norma enumera una serie de casos en que las entidades y sociedades se entienden formar parte de un mismo grupo empresarial.

De lo anterior se desprende que es imprescindible para enmarcarse en la norma de excepción, que tanto el enajenante como el adquirente o receptor, deben estar bajo un controlador común, de suerte que la propiedad o derechos de propiedad de personas jurídicas, entidades, sociedades o patrimonios constituidas, formados o residente en el extranjero, se mantengan bajo la propiedad directa o indirecta de un mismo dueño común.

b.- 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 N° 3 de la LIR. Según se ha señalado, dicho mayor valor o renta, debe ser calculado conforme a uno de los mecanismos dispuestos en las letras a) y b) del artículo 58 N° 3 de la LIR, a elección del enajenante.

El primer método, señalado en la letra a) de la referida disposición legal, 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.

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, la operación descrita se enmarcaría en la regla de excepción contenida en el inciso final, del artículo 10 de la LIR, puesto que la enajenación de las acciones de Holding BBB se efectúa en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, manteniéndose siempre bajo la propiedad de un mismo controlador, y no se generaría renta o mayor valor para el enajenante conforme al mecanismo establecido en la letra a), del artículo 58 N° 3 de la LIR, siempre que las referidas acciones se enajenan en un valor igual a su costo de adquisición.

20. Efectos tributarios de traspaso de bien raíz, registrado en los activos de empresa individual que declara sus rentas efectivas en la Primera Categoría, al patrimonio personal del empresario. (Oficio N° 385 del 28.02.2014)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio sobre los efectos tributarios de la transferencia de un bien raíz que figura registrado en la contabilidad de una empresa individual que declara sus rentas efectivas en la Primera Categoría, al patrimonio personal de mismo empresario.

I.- ANTECEDENTES.

Señala, que un empresario individual (no constituido como Empresa Individual de Responsabilidad Limitada), que tiene registrado en su contabilidad un bien raíz, y que tiene un saldo de FUT, desea traspasar este bien raíz a su patrimonio personal ya que viviría en él y desea asumir la deuda bancaria que registra la contabilidad de la empresa relacionada con el referido bien raíz.

Al respecto, consulta si para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), el retiro correspondiente a la citada transferencia, corresponde a la diferencia entre el valor del bien raíz y la deuda bancaria, ó el valor en que el bien raíz está registrado en su contabilidad.

II.- ANÁLISIS.

Conforme a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 de la LIR, los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58, número 1°, socios de sociedades de personas y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones, que declaran el Impuesto de Primera Categoría, según contabilidad completa, quedarán gravados con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda, por los retiros o remesas que reciban de la empresa, hasta completar el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), referido en el número 3° de dicho artículo.

En relación a la consulta formulada, cabe señalar que mediante Oficio N°3.492, de 2000, publicado en la página web de este Servicio, www.sii.cl, se expresó en lo pertinente a su requerimiento, que el aporte y posterior retiro de un inmueble de una empresa individual, sólo tiene efecto tributario respecto del valor en que se aportó y retiró el citado bien, el cual debe ser equivalente a su valor tributario, y en el evento que dicho retiro sea cubierto con utilidades tributables éste debe ser declarado como tal en el Impuesto Global Complementario por el valor tributario por el cual figura en la contabilidad de su actividad empresarial, conforme a las normas del artículo 14 de la LIR.

De esta forma, para los efectos de su imputación a las utilidades tributables acumuladas en el FUT de la empresa individual, el retiro efectuado se deberá considerar por el valor tributario en el cual se encuentra registrado el bien raíz en su contabilidad. Este valor obedece al de adquisición o aporte, según corresponda, debidamente reajustado en la forma establecida en el N° 2, del artículo 41 de la LIR, menos el valor de la depreciación acumulada que correspondiera al bien respectivo, todo ello, según sus valores al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe el retiro. Ahora bien, en caso que el retiro del bien raíz involucre además la exclusión de la deuda bancaria relacionada con dicho bien desde la contabilidad de la empresa individual, el monto total del retiro efectivo corresponderá al valor tributario del activo según lo indicado anteriormente, menos el monto de la obligación respectiva, según el valor del saldo de capital insoluto de la misma, a la fecha en que la exclusión de tal deuda se produzca.

III.- CONCLUSIÓN.

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIR, el retiro de un bien físico del activo inmovilizado que efectúe un empresario individual, se debe considerar a su valor tributario, determinado éste al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que se efectúa el retiro. Cuando además de dicho retiro, se excluya de la contabilidad de la empresa individual la deuda bancaria relacionada con dicho bien, el monto total del retiro efectivo corresponderá al valor tributario del activo, descontado el monto de la obligación excluida, todo ello, de acuerdo a los valores señalados en el análisis de esta respuesta

IV. Jurisprudencia Judicial

3. Durante el mes de mayo se dictaron 11 fallos referidos al Impuesto de Timbres en los créditos para exportaciones, manteniendo dicho tribunal el criterio a favor del contribuyente explicado en el Boletín de febrero del presente año. En definitiva lo que importa al tribunal es si el crédito solicitado se destinó a exportaciones, independiente quién fuere el exportador.
4. Facturas irregulares o ideológicamente falsas y el uso del crédito fiscal IVA. (Fallo de la I Corte Suprema de 27 de mayo de 2014, rol 6686-13)

Se trata de una sociedad la cual el SII le denegó las solicitudes de devolución de retenciones de IVA, por cambio de sujeto en la compras de chatarra en razón a que eran facturas ideológicamente falsas al presentar los proveedores inconsistencias ante el SII.

La sociedad demostró que eran compras reales, cumpliéndose cada uno de los requisitos del artículo 23 N° 5 de la ley del IVA, exigencia necesaria para hacer uso del crédito.

Las facturas además se encontraban con el timbre del SII, se pagaron con cheques nominativos, etc. Además se acompañaron copia del folio del Libro de Compras, inspección personal del tribunal, etc.

El tribunal reconoce el valor probatorio de las pruebas, su concordancia, por lo cual en definitiva la Corte revoca la sentencia apelada que dio razón al SII, y la sustituye acogiendo los reclamos del contribuyente.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO MAYO 2014

El 28 de mayo se dictó la ley N° 20.752, la que además de adecuar las plantas de los Tribunales Tributarios, permite, entre otros, cambiar los procesos que se tramitan ante el Juez Tributario, Director Regional, a los Tribunales Tributarios, cumpliendo algunos requisitos que ahí se establecen. Lo mismo ocurre con los procesos ante el Tribunal Aduanero.

En cuanto a las Circulares, la N° 31 se encuentra encaminada a facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes personas naturales sin domicilio ni residencia en Chile, de personas naturales extranjeras con residencia en Chile y de personas jurídicas u otros entes de cualquier especie, con o sin personalidad jurídica, constituidos u organizados en el extranjero, con lo cual regula la forma de cumplir las obligaciones de inscripción en el Rol Único Tributario y declaración de inicio de actividades.

La Circular 34, norma sobre el contenido de la ley 20.675 que hizo modificaciones a la ley de donaciones para fines culturales. Esta Circular tiene por objeto instruir sobre el tratamiento tributario de las donaciones que se efectúen al amparo de la Ley, y su reglamento, y para ello, se refunden y actualizan las instrucciones dictadas por el Servicio a través de las Circulares N°s 24 y 50 de 1993 y 57 de 2001, las que quedan sin efecto, en aquella parte que sean contrarias a las contenidas en el presente instructivo.

En la resoluciones, se dictó la N° 47 que regula a los trust y similares, creadas conforme al derecho extranjero.

Las personas que estén sujetas a impuestos sobre sus rentas de cualquier origen y los extranjeros que constituyan domicilio o residencia en el país, que tengan o adquieran en un año calendario cualquiera la calidad de trustee de un trust creado de acuerdo a disposiciones de derecho extranjero o la calidad de administrador de un trust creado de acuerdo a disposiciones de derecho extranjero, deberán proporcionar al Servicio de Impuestos Internos, hasta el 30 de junio del año siguiente, la información que exige la presente Resolución, tales como datos de conformación del trust, datos de personas vinculadas al trust y otros .

En cuanto a la jurisprudencia administrativa, aparecieron el mes de mayo todas aquellas desde el 1 de enero de este año de una sola vez.

Entre ellas se destaca el Oficio N° 186, que trata sobre los efectos tributarios que se derivan del ejercicio de una opción de compra de acciones para el adquirente de las mismas, precio que puede eventualmente ser inferior al valor comercial a la fecha de ejercicio, no genera en ese momento una renta para el adquirente de las acciones. La tributación se postergará hasta el momento en que proceda enajenar dichas acciones generando un mayor valor o utilidad con motivo de tal operación, el que se determinará y tributará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 N°8 en relación con el artículo 18 de la LIR.

Sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8° de la Ley N°20.544, el contribuyente deberá reconocer las utilidades o pérdidas que se hayan producido con ocasión de los ajustes que correspondan al valor justo o razonable del respectivo contrato de opción, durante la vigencia del mismo.

En el Oficio N° 188, en que se aborda el tratamiento de una operación conjunta, en particular exploraciones y explotaciones petroleras, el SII se remite principalmente a las normas sobre Asociación o Cuentas en Participación y Joint Ventures, en los cuales fija criterios sobre gastos e ingresos que corresponden a los ya conocidos e interpretados por el SII.

Al tratarse de contratos innominados el SII estima que deben fijarse claramente las cláusulas de obligaciones y derechos.

El Oficio 189, trata sobre las normas de relación en la determinación de las rentas provenientes de la actividad agrícola, respondiendo el SII que dichas normas se encuentran en la ley y Circulares y para los efectos de establecer el cumplimiento de los requisitos para acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta por la actividad agrícola, deben ser acreditados por el propio contribuyente en los procesos de fiscalización respectivos.

En el Oficio N° 190, se plantea la opción que un socio ceda a una sociedad particular sus derechos en las utilidades de esta sociedad original.

Esta figura muy especial se puede realizar, sin embargo el SII indica que podrá tasar el valor del traspaso de esos derechos.

Las utilidades y repartos realizados por la sociedad original a la sociedad particular en virtud de la cesión del derecho personal sobre éstas, no afectan al vendedor de esos derechos, es decir, éste no debe reconocerlas como tales, puesto que le pertenecen a la sociedad particular, quién si debe registrar las utilidades sociales que perciba de acuerdo a las reglas generales sobre la materia, particularmente el artículo 14 de la LIR.

El Oficio 191, trata sobre el tratamiento tributario, para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de las cuotas pagadas por una empresa inmobiliaria, por contratos de leasing sobre bienes raíces. El SII responde que las cuotas de leasing sobre tales bienes raíces, pagadas o adeudadas por la empresa inmobiliaria, corresponden a cantidades que deben formar parte del costo directo de la construcción de tales inmuebles, por lo que a dichas cuotas deberán ser consideradas como parte del costo directo de los respectivos bienes, el que podrá ser deducido al momento de la enajenación o venta de las respectivas viviendas, razón por la cual en ningún caso podrán ser considerados como gasto del ejercicio conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la LIR.

En el Oficio 194, se trata sobre la vigencia del cambio de criterio sobre imputación pérdidas a las utilidades acumuladas en la empresa, contenido en el Oficio N°194 de 2010.

El criterio sostenido por el Servicio a través del Oficio N° 194 de 29.01.2010, es el actualmente vigente sobre la materia, el cual reemplaza, en lo pertinente, las instrucciones contenidas en la Circular N° 17 de 1993.

La nueva interpretación administrativa tiene un efecto retroactivo, y por tanto, faculta al contribuyente para rectificar sus registros contables y declaraciones anuales de impuesto a la renta, y eventualmente solicitar la devolución de impuestos pagados indebidamente en virtud de la aplicación del criterio anterior, todo ello, de acuerdo a lo establecido en el artículo 126 del Código Tributario.

El Oficio 308 trata sobre la facultad de tasación en caso de reorganización de empresas, en la cual se realizarán fusiones de sociedades, aportes de capital en compañías preexistentes y aportes de capital a la constitución de nuevas sociedades, cuya legítima razón de negocios es simplificar la estructura de las empresas, que permitirá un más fácil acceso al crédito, sin que medien flujos efectivos de dinero.

El SII responde que la fusión de sociedades se enmarca en lo dispuesto en el inciso 4°, del artículo 64 del Código Tributario la cual no existe la facultad de tasación en la medida que se cumplan los requisitos indicados en dicha norma.

En cuanto a la aplicación de lo dispuesto en el inciso 5° de la misma norma legal, en relación a los aportes que se efectuarían, el SII indica que no se aplicará la facultad de tasación referida, siempre que se acredite la concurrencia de los presupuestos establecidos en la norma legal citada, particularmente la existencia de una “legítima razón de negocios”.

El Oficio 310, trata sobre el alcance de la norma que dispone que no se considerarán situados en Chile entre otros valores, las cuotas de fondos de inversión regidos por la Ley N°18.815, siempre que estén respaldadas en al menos un 90% por títulos, valores o activos, entre otros requisitos.

El SII responde que en el caso indicado, no se consideran situados en Chile las cuotas de fondos de inversión, que estén respaldados en al menos un 90% por títulos, valores o activos extranjeros, norma que opera también respecto de las cuotas de fondos de inversión privados a que se refiere el Título VII, de la Ley N° 18.815.

En el caso del Oficio 385, esto es el traspaso de un bien raíz registrado en los activos de un empresario individual que declara sus rentas efectivas en la Primera Categoría, a su patrimonio personal, se debe considerar a su valor tributario, determinado éste al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que se efectúa el retiro. Cuando además de dicho retiro, se excluya de la contabilidad de la empresa individual la deuda bancaria relacionada con dicho bien, el monto total del retiro efectivo corresponderá al valor tributario del activo, descontado el monto de la obligación excluida, todo ello, de acuerdo a los valores señalados en el análisis de esta respuesta

En cuanto a la Jurisprudencia Judicial, revisado mas de cincuenta fallos, se destacan 11 reiterando que no se afectan con el Impuesto de Timbres los créditos para exportaciones, manteniendo dicho tribunal el criterio a favor del contribuyente explicado en el Boletín de febrero del presente año. En definitiva lo que importa al tribunal es si el crédito solicitado se destinó a exportaciones, independiente quién fue el titular del crédito.

En cuanto al caso de las facturas irregulares o ideológicamente falsas y el uso del crédito fiscal IVA, el tribunal falla a favor del contribuyente quién había probado que cumplió todos los requisitos que la ley exige en esta materia.

Franco Brzovic G.