

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 SEPTIEMBRE 2014**

### **I. Leyes.**

El 29 de septiembre se publicó la ley de Reforma Tributaria N° 20.780.

En el punto I de este informativo se entrega una lista de las principales vigencias de 1 de octubre de 2014 con algunos comentarios.

### **II. Proyectos de ley.**

No hay diferentes a los comentados anteriormente

### **III. Jurisprudencia administrativa.**

1. Modificaciones al IVA por la Reforma Tributaria (Circular 51 de 3 de octubre de 2014)
2. La asignación de colación para determinar el promedio de remuneraciones para la indemnización por años de servicio. (Oficio N° 1595 de 5 septiembre de 2014)
3. Tratamiento tributario aplicable a plan de stock option celebrado entre matriz extranjera de una filial chilena y un ejecutivo de esta última. (Oficio N° 1720 de 26 septiembre de 2014)
4. Aclara Oficio sobre la ganancia de capital en venta acciones de sociedades contractuales mineras. (Oficio N° 1721 de 26 de septiembre de 2014)
5. Criterios sobre la exención del Impuesto Timbres y Estampillas. (Oficio N° 1599 de 5 septiembre de 2014)

## **Desarrollo**

### **I Leyes**

Se publicó con fecha 29 de septiembre la ley 20.780, la que empezó a regir, en algunas disposiciones, el 1 de octubre.

A continuación se entrega la lista de las principales vigencias que comienzan el 1 de octubre del presente año.

**NORMAS DE VIGENCIA DESDE OCTUBRE DE 2014.**

## Ley de la Renta

1. Se incrementa la tasa del impuesto de Primera Categoría a 21% para el ejercicio comercial 2014.

En este caso y por lo que resta del año no se incrementan los PPM.

Si bien muchos alegan que es inconstitucional, pues debe regir desde el 1 de enero del año anterior a la publicación de la ley, nadie ha recurrido.

2. En el artículo 11 que trata sobre el lugar en que deben estar situadas las acciones de una sociedad anónima constituida en el país se incluye ahora los bonos y demás títulos o instrumentos de deuda, de oferta pública y privada, emitidos en el país por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile.

En términos prácticos si el bono es emitido en el país y se transa en el extranjero, se entiende que es renta de fuente chilena.

Por otra parte se elimina de ese artículo la fuente de los intereses de los créditos, y se agrega una norma más amplia que establece que los intereses de créditos, bonos y demás títulos o instrumentos de deuda, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor, o de la casa matriz u oficina principal cuando hayan sido contratados o emitidos a través de un establecimiento permanente en el exterior.

Esta norma clarifica lo que ocurre con los establecimientos permanentes.

3. Respecto de Cooperativas, en el artículo 17, 12 de la ley, se modifica el N° 11 del artículo 17 de la LIR, en cuanto da normas para aplicar la tributación que afecta a las cooperativas, particularmente respecto de prorrato de gastos.
4. Se precisa en el artículo 31 que los gastos de intereses y financieros que cumplan con los requisitos para ser deducidos como gastos, y que provengan de créditos para adquirir derechos sociales, acciones, bonos y en general cualquier tipo de capital mobiliario, podrán ser deducidos como tales.
5. Se modifican las normas de depreciación en el artículo 31, número 5, otorgándose diversas alternativas según sea las ventas anuales de la empresa.
6. En el artículo 41 E, sobre precios de transferencia, se amplía los países en los cuales el SII puede intervenir respecto de los precios entre partes relacionadas, pues ya no serán solo los paraísos tributarios sino cualquier país.
7. Se crea un artículo 54 bis, en el cual tratándose de una persona natural que invierte en determinados instrumentos que fijará a el Ministerio de Hacienda, por los intereses, dividendos y demás rendimientos, no se afectarán con impuestos personales en la medida que no sean retirados o percibidos, con determinados límites y exigencias administrativas.
8. En el artículo 58 sobre impuesto Adicional, se agrega a la responsabilidad del retencionario, la responsabilidad solidaria a la empresa emisora de los activos subyacentes, o la Agencia u otro establecimiento permanente.
9. En el artículo 60, los chilenos no domiciliados en Chile, que prestan servicios en Chile, por las rentas que reciben pagan Global Complementario. La modificación consiste que ahora pagarán igual que los extranjeros, esto es una tasa del 20%.

10. Se amplían las opciones de pagos de Tesorerías del artículo 97, la que originalmente estaba limitada, en este caso es un beneficio para los contribuyentes.
11. Se introducen diversas modificaciones a los PPM, rebajándose de 0.25% a 0.2% en el caso de las empresas 14 ter y quater. Asimismo hay una rebaja transitoria del 15% a las cantidades que corresponda pagar a contribuyentes que en el año 2013 su ingresos brutos hayan sido inferiores a 100.000 UF.

#### Ley del IVA.

1. Alza de bebidas analcohólicas, con colorante, sabor o edulcorantes, vinos y licores.
2. Se amplía para las Pymes a 36 meses el plazo, contado desde la publicación de esta ley para incorporarse el régimen de factura electrónica.
3. Se limita el uso del crédito fiscal en compras que hagan las empresas a supermercados.

#### Código del Trabajo.

Se modifica el artículo 48 del C del Trabajo disponiendo que, para determinar la base de cálculo de la gratificación del trabajador debe reconstituirse la renta líquida de la empresa cuando se trate de la depreciación de inmuebles, debiendo reflejar, solo para este cálculo, la depreciación normal y no acelerada, con lo cual se mejora el beneficio al trabajador.

#### III. Jurisprudencia administrativa.

1. Modificaciones al IVA por la Reforma Tributaria (Circular 51 de 3 de octubre de 2014)

El Artículo 2° de la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de fecha 29 de Septiembre de 2014, incorporó modificaciones al Decreto Ley N° 825, de 1974. De dichas modificaciones, en esta Circular se analizan las referidas a los Art. 3°; Art. 12°, letra B); Art. 23°, N° 4 y Art. 42 del citado Decreto Ley (D.L.).

## II.- MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY N° 20.780.

El Artículo 2° de la Ley N° 20.780 modificó las normas antes señaladas de la siguiente manera:

1. En el Art. 3°, inciso tercero, modificado por el número 2 del artículo 2° de la Ley N° 20.780 se intercaló luego de la palabra "exclusivo", la frase ", para lo cual podrá considerar, entre otras circunstancias, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados, por los vendedores y prestadores de servicios y, o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión".
2. En el Art. 12°, letra B), incorporado por la letra a) del número 5 del artículo 2° de la Ley N°20780 se agregó un número 16 del siguiente tenor: "Los Cuerpos de Bomberos y la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile, establecidos en el artículo 1° de la ley N° 20.564, respecto de los vehículos especificados en la subpartida 8705.30 y de las mercancías a que se refiere la Partida 00.36 de la Sección 0, ambas del Arancel Aduanero."

3. En el Art. 23°, N° 4, modificado por la letra a) del número 9 del artículo 2° de la Ley N°20.780 se agregó la siguiente oración final: "Tampoco darán derecho a crédito los gastos incurridos en supermercados y comercios similares que no cumplan con los requisitos que establece el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta."

4. El número 10 del artículo 2° de la Ley N° 20.780, reemplazó el inciso primero del Art. 42°, por el siguiente: "Artículo 42.- Sin perjuicio del impuesto establecido en el Título II de esta ley, las ventas o importaciones, sean estas últimas habituales o no, de las especies que se señalan en este artículo, pagarán un impuesto adicional con la tasa que en cada caso se indica, que se aplicará sobre la misma base imponible que la del impuesto al valor agregado:

a) Bebidas analcohólicas naturales o artificiales, energizantes o hipertónicas, jarabes y en general cualquier otro producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares, y aguas minerales o termales a las cuales se les haya adicionado colorante, sabor o edulcorantes, tasa del 10%. En el caso que las especies señaladas en esta letra presenten la composición nutricional de elevado contenido de azúcares a que se refiere el artículo 5° de la ley N° 20.606, la que para estos efectos se considerará existente cuando tengan más de 15 gramos (g) por cada 240 mililitros (ml) o porción equivalente, la tasa será del 18%.

b) Licores, piscos, whisky, aguardientes y destilados, incluyendo los vinos licorosos o aromatizados similares al vermouth, tasa del 31,5%.

c) Vinos destinados al consumo, comprendidos los vinos gasificados, los espumosos o champaña, los generosos o asoleados, chichas y sidras destinadas al consumo, cualquiera que sea su envase, cervezas y otras bebidas alcohólicas, cualquiera que sea su tipo, calidad o denominación, tasa del 20,5%."

### **III.- DISPOSICIONES ACTUALIZADAS**

Con las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, las normas del D.L. N° 825, señaladas en el Título I, quedan redactadas, en lo pertinente, de la siguiente manera:

Artículo 3°.- "Son contribuyentes, para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas , incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella

En el caso de las comunidades y sociedades de hecho, los comuneros y socios serán solidariamente responsables de todas las obligaciones de esta ley que afecten a la respectiva comunidad o sociedad de hecho.

No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión en los casos que lo determine esta ley o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo, para lo cual podrá considerar, entre otras circunstancias, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados, por los vendedores y prestadores de servicios y, o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión. En virtud de esta facultad, la Dirección referida podrá disponer el cambio de sujeto del tributo también sólo por una parte de la tasa del impuesto, como asimismo autorizar a los vendedores o prestadores de servicios, que por la aplicación de lo dispuesto en este inciso no puedan recuperar oportunamente sus créditos fiscales, a imputar el respectivo impuesto soportado o pagado a cualquier otro

impuesto fiscal incluso de retención o de recargo que deban pagar por el mismo período tributario, a darle el carácter de pago provisional mensual de la ley de la renta, o a que les sea devuelto por el Servicio de Tesorerías en el plazo de treinta días de presentada la solicitud, la cual deberá formularse dentro del mes siguiente al de la retención del tributo efectuada por el adquirente o beneficiario del servicio; pero en todos los casos hasta el monto del débito fiscal correspondiente.

.....  
.....  
.....

Artículo 12°: "Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:

- A. -.....
- B. - La importación de las especies efectuadas por:  
.....  
.....

16.- Los Cuerpos de Bomberos y la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile, establecidos en el artículo 1° de la ley N° 20.564, respecto de los vehículos especificados en la subpartida 8705.30 y de las mercancías a que se refiere la Partida 00.36 de la Sección 0, ambas del Arancel Aduanero."

Artículo 23°: "Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad con las siguientes normas:

1° .....  
.....

4° No darán derecho a crédito las importaciones, arrendamiento con o sin opción de compra y adquisición de automóviles, station wagons y similares y de los combustibles, lubricantes, repuestos y reparaciones para su mantención, ni las de productos o sus componentes que gocen en cualquier forma de subsidios al consumidor, de acuerdo a la facultad del artículo 48, salvo que el giro o actividad habitual del contribuyente sea la venta o arrendamiento de dichos bienes, según corresponda, salvo en aquellos casos en que se ejerza la facultad del inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta". Tampoco darán derecho a crédito los gastos incurridos en supermercados y comercios similares que no cumplan con los requisitos que establece el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta."

Artículo 42°: "Sin perjuicio del impuesto establecido en el Título II de esta ley, las ventas o importaciones, sean estas últimas habituales o no, de las especies que se señalan en este artículo, pagarán un impuesto adicional con la tasa que en cada caso se indica, que se aplicará sobre la misma base imponible que la del impuesto al valor agregado:

a) Bebidas analcohólicas naturales o artificiales, energizantes o hipertónicas, jarabes y en general cualquier otro producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares, y aguas minerales o termales a las cuales se les haya adicionado colorante, sabor o edulcorantes, tasa del 10%.

En el caso que las especies señaladas en esta letra presenten la composición nutricional de elevado contenido de azúcares a que se refiere el artículo 5° de la ley N° 20.606, la que para estos efectos se considerará existente cuando tengan más de 15 gramos (g) por cada 240 mililitros (ml) o porción equivalente, la tasa será del 18%.

b) Licores, piscos, whisky, aguardientes y destilados, incluyendo los vinos licorosos o aromatizados similares al vermouth, tasa del 31,5%.

c) Vinos destinados al consumo, comprendidos los vinos gasificados, los espumosos o champaña, los generosos o asoleados, chichas y sidras destinadas al consumo, cualquiera que sea su envase, cervezas y otras bebidas alcohólicas, cualquiera que sea su tipo, calidad o denominación, tasa del 20,5%.”

Para los efectos de este impuesto se considerarán también ventas las operaciones señaladas en el artículo 8° de la presente ley, siéndoles aplicables, en lo que corresponda, todas las disposiciones referidas a ellas.”

#### **IV.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.**

La modificación introducida por el número 2 del artículo 2° de la Ley N° 20.780 al artículo 3° del D.L. N° 825, incorpora en forma explícita algunos parámetros objetivos, que podrán ser considerados por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, cuando en ejercicio de la facultad otorgada en dicha norma legal determine como contribuyente del Impuesto al Valor Agregado al beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión, es decir, establezca el cambio de sujeto del impuesto.

De este modo, con la entrada en vigencia de esta modificación se podrá considerar para tales efectos, el volumen de ventas o de servicios registrados por los vendedores o prestadores de servicios respectivamente o bien atender al monto de ingresos registrados por ellos. Asimismo, dichos parámetros pueden ser aplicados a los adquirentes de los bienes o beneficiarios de los servicios, sobre los cuales recaerá el cambio de sujeto.

Sin embargo, cabe aclarar que los parámetros de volumen de ventas, volumen de prestación de servicios o monto de ingresos mencionados en la norma legal, son sólo algunos de los elementos que pueden considerarse para disponer el cambio de sujeto, pudiendo existir otros elementos no mencionados en forma explícita, que pueden ser también considerados, lo que se desprende claramente de la norma legal, al disponer que esta Dirección Nacional podrá considerar “**entre otras circunstancias**”, los parámetros analizados.

Con la presente modificación, esta Dirección Nacional podrá atender a las circunstancias o características del comprador o beneficiario del servicio señaladas anteriormente, para dictar futuros cambios de sujeto, sin perjuicio que estime, a su juicio exclusivo, considerar también otras circunstancias propias del vendedor o prestador del servicio, del mercado u otras que determine relevantes para aplicar dicha medida.

De acuerdo a lo establecido en el número 2 del artículo quinto transitorio de la Ley N° 20.780, esta modificación, comienza a regir el 1 de enero de 2015.

ARTÍCULO 12, LETRA B)

En el caso del Artículo 12°, letra B), del D.L. N° 825, de 1974, la letra a) del número 5 del artículo 2° de la Ley N° 20.780, introdujo una nueva exención que favorece a los Cuerpos de Bomberos y a la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos, establecidos en el artículo 1° de la ley N° 20.564. La referida norma legal libera del Impuesto al Valor Agregado a dichas instituciones por la importación de los vehículos especificados en la Subpartida 8705.30 y de las mercancías a que se refiere la Partida 00.36 de la Sección 0, ambas del Arancel Aduanero.

Al respecto, cabe señalar que actualmente la Subpartida 8705.30, del Arancel Aduanero comprende los camiones de bomberos.

De acuerdo al Arancel Aduanero Vigente, se incluyen en esa Subpartida:

8705.30 - Camiones de bomberos:  
8705.3010 – Coches escala  
8705.3020 -- Coches agua  
8705.3090 -- Los demás

Se hace presente que la clasificación de determinados vehículos en la Subpartida 8705.3090 bajo el rótulo genérico de “Los demás”, corresponde a una materia propia de la competencia del Servicio Nacional de Aduanas, de forma tal que la aplicación de la exención que establece la Ley respecto de vehículos distintos a los coches escala y coches agua, dependerá de la calificación que según lo señalado, efectúe dicha institución.

En cuanto a las mercancías especificadas en la partida 00.36, incorporada a la Sección 0 del Arancel Aduanero, por el Art. 12°, de la Ley 20.780, éstas fueron incluidas en los siguientes términos:

Partida 00.36: “Mercancías importadas por los Cuerpos de Bomberos y la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile, establecidos en el artículo 1° de la ley N° 20.564, que correspondan a repuestos, elementos, partes, piezas y accesorios para mantenimiento, conservación, reparación y mejoramiento de los vehículos a que se refiere la subpartida 8705.30, y los materiales, herramientas, aparatos, útiles, artículos o equipos para el combate de incendios y la atención directa de otras emergencias causadas por la naturaleza o el ser humano, como accidentes de tránsito u otros análogos. Esta partida se aplicará previa calificación de la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile, la que deberá emitir un certificado para ser presentado al momento de la tramitación de la importación.”

De la norma anterior se desprende que para la aplicación de la referida partida a las mercancías allí señaladas, éstas deben ser calificadas previamente por la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile, quien deberá emitir un certificado al momento de tramitarse la importación. Por lo tanto, para efectos tributarios sólo procederá la exención, en la medida que las señaladas mercancías ingresen al país amparadas en la partida 00.36, de la Sección 01 del Arancel Aduanero.

De acuerdo a lo establecido en el artículo vigesimoprimer transitorio de la Ley N° 20.780 esta modificación comienza a regir a contar del 1 de octubre de 2014.

### ARTÍCULO 23

La modificación efectuada por la letra a) del número 9 del artículo 2° de la Ley N° 20.780 al artículo 23°, N° 4, del D.L. N° 825, de 1974, tuvo como fin controlar el uso del crédito fiscal por parte de aquellos contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, en las compras efectuadas por éstos en supermercados y comercios similares.

Como es bien sabido, con la norma vigente a esta fecha, el uso del crédito fiscal sólo procede respecto de los gastos de tipo general, en la medida que la adquisición de bienes o utilización de servicios, diga relación con el giro o actividad del contribuyente.

No obstante lo anterior, en algunos casos se realizaba gastos en supermercados por los cuales se estaba utilizando el Impuesto al Valor Agregado soportado en ellos como crédito fiscal, sin que ellos tuvieran relación con el giro del contribuyente. Para frenar dicha práctica se modificó el artículo en comento, agregando en la parte final de su N° 4, la norma que dispone que no darán derecho a crédito los gastos incurridos en supermercados y comercios similares que no cumplan con los requisitos que establece el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre impuesto a la Renta, el cual también es modificado por la Ley N° 20.780, en los términos establecidos en la letra a) del N° 15 artículo 1 de la mencionada ley.

De este modo, desde la entrada en vigencia de la presente modificación, para que el impuesto soportado en los gastos incurridos en supermercados y comercios similares por contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, pueda ser utilizado como crédito fiscal, el gasto debe estar relacionado con el giro o actividad del contribuyente y además cumplir con los requisitos establecidos en el inciso primero del artículo 31, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. De no cumplirse con dichos requisitos, no podrá hacerse uso como crédito fiscal de dicho tributo.

En cuanto a dichos requisitos de acuerdo a las modificaciones introducidas al inciso primero del Art. 31°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se establece que no procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente. Respecto de este punto la nueva oración final del inciso primero del Art. 31° establece que “Tratándose de los gastos incurridos en supermercados y comercios similares, podrá llevarse a cabo su deducción cuando no excedan de 5 unidades tributarias anuales durante el ejercicio respectivo, siempre que se cumpla con todos los requisitos que establece el presente artículo. Cuando tales gastos excedan del monto señalado, igualmente procederá su deducción cumpliéndose la totalidad de los requisitos que establece este artículo, siempre que previo a presentar la declaración anual de impuesto a la renta, se informe al Servicio, en la forma que establezca mediante resolución, el monto en que se ha incurrido en los referidos gastos, así como el nombre y número de rol único tributario de él o los proveedores.”

Finalmente, para la aplicación de la norma en comento y considerando el sentido natural y obvio de la expresión ha de entenderse por “Supermercado”, aquel establecimiento comercial, en el que se expenden, una gran variedad de productos comestibles y no comestibles bajo la modalidad de autoatención.

Ahora bien, para determinar que se entiende por comercios similares, cabe tener presente que el concepto “similar”, según el Diccionario de la Real Academia, denota semejanza o analogía con algo. A su vez, “analogía”, se encuentra definida según la misma fuente como la “relación de semejanza entre cosas distintas”. Considerando lo anterior se entenderá por establecimientos similares a un supermercado, a todos aquellos que sin cumplir con todas las características propias de éste, se dediquen al expendio de productos comestibles y no comestibles.

Según lo dispuesto en la letra b) del artículo 1° transitorio de la Ley N° 20.780 para el caso del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y por el N° 2 del artículo quinto transitorio de la Ley N° 20.780 para el caso del artículo 23°, N° 4, del D.L. N° 825, de 1974, ambas modificaciones rigen a contar del 1° de enero de 2015.

#### ARTÍCULO 42

La modificación efectuada por el número 10 del artículo 2° de la Ley N° 20.780 a este artículo, reemplazó su inciso primero, incorporando tres cambios, consistentes en: la modificación de las tasas del impuesto; la inclusión de las bebidas energizantes o hipertónicas, dentro de aquellas bebidas cuya adquisición o importación se encuentra afecta a este impuesto adicional y; la incorporación de un nuevo inciso en la actual letra a), del artículo 42°, que condiciona la tasa a aplicar a la composición nutricional de elevado contenido de azúcares, presente en las bebidas señaladas en dicha letra.

Conforme a lo anterior, la tasa que afecta a la importación o adquisición de licores, piscos, whisky, aguardientes y destilados, incluyendo los vinos licorosos o aromatizados similares al vermouth, subió de un 27% a un 31,5%.

En el caso de los vinos destinados al consumo, comprendidos los vinos gasificados, los espumosos o champaña, los generosos o asoleados, chichas y sidras destinadas al consumo, cualquiera que sea su envase, cervezas y otras bebidas alcohólicas, cualquiera que sea su tipo, calidad o denominación, la tasa que afecta su importación o adquisición subió de un 15% a un 20,5%.

En cuanto a la tasa que afecta la importación o adquisición de bebidas analcohólicas naturales o artificiales, jarabes y en general cualquier otro producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares, y aguas minerales o termales a las cuales se les haya adicionado colorante, sabor o edulcorantes, ésta bajó de un 13%, a un 10%. Dentro de este grupo se incluyeron a las bebidas energizantes o hipertónicas, por lo que desde la entrada en vigencia de esta modificación, dichas bebidas deberán pagar en su importación o adquisición una tasa de 10%.

Según lo señalado, con esta modificación se incorporan al hecho gravado por este impuesto, las bebidas energizantes<sup>1</sup> o hipertónicas<sup>2</sup>, las cuales, según el uso técnico que le dan algunas organizaciones médico alimentarias a dicho término son aquellas bebidas, de cualquier clase o naturaleza, elaboradas en base a agua y que contienen sustancias sin valor nutritivo destinadas a actuar como estimulantes, tales como, cafeína, guaraná, taurina, ginseng, l- carnitina, creatina, glucuronolactona; con el objeto de realzar la potencia o el rendimiento físico o mental

Considerando que las bebidas hipertónicas corresponden a una categoría distinta de las energizantes, quedarán gravadas con el impuesto aquellas bebidas hipertónicas que contengan sustancias estimulantes en dosis suficientes como para producir el mismo efecto que las energizantes.

Respecto del nuevo inciso incorporado a la actual letra a), del Artículo 42°, del D.L. N° 825, cabe tener presente que sin perjuicio que la tasa general que grava la importación o adquisición de los productos señalados en dicha letra es de un 10%, ésta puede elevarse a un 18%, cuando dentro de la composición nutricional de éstos

---

<sup>1</sup> Comité Científico sobre alimentos, Comisión Europea Academia Americana de Pediatras

Código de Estándares Alimenticios de Australia y Nueva Zelandia

<sup>2</sup> Soft Drink and Fruit Juice Problems Solved. P Ashurst, R Hargit UNESDA, Union de asociaciones de bebidas suaves Europeas

se encuentre un elevado contenido de azúcares, el que para estos efectos se considerará existente cuando tengan más de 15 gramos (g) por cada 240 mililitros (ml) o porción equivalente.

De acuerdo a lo establecido en el del artículo vigesimoprimerio transitorio de la Ley N° 20.780, esta modificación comienza a regir a contar del 1 de octubre de 2014.

#### **V.- VIGENCIA DE LA LEY Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.**

La Ley N° 20.780, de 29 de Septiembre de 2014, dispuso distintas vigencias, de modo que las normas que modifican el Art. 3° y Art. 23°, N° 4, del DL 825 de 1974, entran en vigencia el 1 de enero de 2015.

Por su parte, las normas que modifican el Art. 12°, letra B) y Art. 42°, del citado texto legal, entran en vigencia a contar del 1 de octubre de 2014, según lo dispuesto en el artículo 21 transitorio de la ley N° 20.780, por lo tanto, afectarán a las ventas e importaciones que se realicen a contar de dicha fecha.

Consecuente con lo anterior las instrucciones contenidas en la presente Circular serán aplicables a medida que entren en vigencia las respectivas modificaciones.

2. La asignación de colación para determinar el promedio de remuneraciones para la indemnización por años de servicio. (Oficio N° 1595 de 5 septiembre de 2014)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la procedencia de considerar la asignación de colación, en la base de cálculo de las remuneraciones de un trabajador, para efectos de determinar la situación tributaria de la indemnización por años de servicio.

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

XXXXX ha solicitado un pronunciamiento sobre la aplicación del concepto de “colación” para efectos de determinar la indemnización por años de servicio que excede los topes legales y superiores al promedio de las últimas 24 rentas, que trae como consecuencia el cálculo de Impuesto Único de Segunda Categoría.

El requirente argumenta que si la asignación de colación no constituye renta, según el artículo 17 N° 14 de la LIR, y por otra parte no constituye remuneración de acuerdo al artículo 42 del Código del Trabajo, no se debería incluir en la base de cálculo de la indemnización por años de servicio para determinar el impuesto que la grave.

Tratándose de una materia en la cual no se han encontrado pronunciamientos específicos y sobre la cual existen interpretaciones diversas contenidas en pronunciamientos de otras instituciones fiscalizadoras, estima conveniente solicitar un pronunciamiento sobre la materia.

#### **II.- ANÁLISIS.**

El artículo 178 del Código del Trabajo establece que las indemnizaciones por término de funciones o de contratos de trabajo establecidas por ley, las pactadas en contratos colectivos de trabajo o en convenios colectivos que complementen, modifiquen o reemplacen estipulaciones de contratos colectivos, no constituirán renta para ningún efecto tributario. El inciso 2° de dicha disposición, agrega que sin perjuicio de lo

anterior, cuando por terminación de funciones o de contrato de trabajo, se pagaren además otras indemnizaciones a las precitadas, deberán sumarse éstas a aquéllas con el único objeto de aplicarles lo dispuesto en el N°13, del artículo 17 de la LIR a las indemnizaciones que no estén mencionadas en el inciso 1° de este artículo.

Por su parte, el N° 13, del artículo 17 de la LIR, dispone que no constituye renta la asignación familiar, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucio y la de retiro hasta un máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses. Añade esta norma legal que tratándose de dependientes del sector privado, se considerará remuneración mensual el promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, excluyendo gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias y reajustando previamente cada remuneración de acuerdo a la variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del devengamiento de la remuneración y el último día del mes anterior al del término del contrato.

Sobre la materia en consulta, cabe señalar que la Circular N° 29 de 1991 de este Servicio, establece que las indemnizaciones pactadas en un contrato individual de trabajo o pagadas voluntariamente, se rigen por el citado N° 13, del artículo 17 de la LIR en concordancia con el inciso 2°, del artículo 178 del Código del Trabajo, debiendo considerarse en el caso de los trabajadores del sector privado, para efectos de establecer sus remuneraciones mensuales, el promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, debidamente reajustadas; agregando que para el cálculo del promedio señalado no se considerarán las gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias. Agrega que para los efectos de precisar qué tipo de remuneraciones deben considerarse extraordinarias, es necesario tener presente al efecto las normas laborales que regulan el régimen de remuneraciones y que se encuentran contenidas en el Código del Trabajo, las que deben aplicarse en la medida que sean compatibles con el texto de la disposición tributaria en comento, como por ejemplo la exclusión de todas aquellas cantidades que para efectos laborales no constituyen remuneraciones.

De esta forma, como lo dispone la referida Circular N° 29, para efectos de establecer si una determinada contraprestación debe ser considerada o no en el promedio de las remuneraciones percibidas por un trabajador del sector privado, debe darse aplicación a las normas laborales contenidas en el Código del Trabajo, cuyo artículo 41 prescribe que no constituyen remuneración, entre otras, las asignaciones de colación.

Por consiguiente, de la lectura de las disposiciones e instrucciones citadas, es posible concluir que la asignación de colación no debe considerarse en el promedio de remuneraciones para los efectos tributarios en comento, siempre que, como lo establece el N° 14, del artículo 17 de la LIR, dicha asignación no constituya renta; es decir, sólo hasta la cantidad que el Director Regional estime razonable, de acuerdo con la facultad que esta misma disposición le otorga. Cuando el monto de la asignación exceda del que corresponde de acuerdo con las condiciones que ha establecido este Servicio en sus pronunciamientos, el excedente se considerará renta para los beneficiarios, y por consiguiente, deberá considerarse en el promedio de remuneraciones para la aplicación del N° 13, del artículo 17 de la LIR.

A este respecto, este Servicio ha expresado<sup>3</sup> que el N° 14, del artículo 17 de la LIR, establece que no constituye renta para los efectos tributarios, la asignación de alimentación, siempre que sea razonable a juicio del Director Regional, cuando se cumplan al efecto las siguientes condiciones copulativas:

- a) Que el monto de la asignación sea uniforme para todos los trabajadores de la empresa;
- b) Que su monto diga relación con el valor de un almuerzo corriente en plaza. Sin embargo, en casos excepcionales su cuantía podrá ser superior en razón del nivel jerárquico del trabajador, permitiéndose que el personal de un rango superior pueda gozar de una asignación de un monto mayor que el resto de los trabajadores de la empresa; y
- c) Que la referida asignación corresponda a días o períodos efectivamente trabajados.

### III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a lo razonado, para efectos de determinar el monto de la indemnización por retiro que califica como un ingreso no constitutivo de renta conforme a lo establecido en el N° 13, del artículo 17 de la LIR, en relación con el inciso 2°, del artículo 178 del Código del Trabajo, de acuerdo al promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, no se debe considerar dentro de la remuneración mensual las cantidades percibidas por el trabajador por concepto de asignación de alimentación, cuando no se consideren renta conforme a las instrucciones de este Servicio.

3. Tratamiento tributario aplicable a plan de stock option celebrado entre matriz extranjera de una filial chilena y un ejecutivo de esta última. (Oficio N° 1720 de 26 septiembre de 2014)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre las implicancias tributarias en Chile de un plan de Stock Option celebrado entre la empresa matriz extranjera de una filial chilena y un ejecutivo de esta última.

### I.- ANTECEDENTES.

Señala que uno de sus clientes, un ejecutivo residente en Chile de una sociedad chilena, que tiene la calidad de filial de un grupo transnacional, desea confirmar los efectos que -desde la perspectiva de la Ley sobre Impuesto a la Renta ("LIR")- se producen al cumplirse una de las etapas de un plan de compensación económica asociada a la propiedad del grupo ("plan de *stock option*"), que fuera suscrito directamente entre el ejecutivo y la matriz extranjera del grupo, conforme a los antecedentes de hecho y derecho que se señalan a continuación:

- La sociedad matriz del grupo empresarial, una empresa domiciliada y residente en el extranjero y cuyas acciones se transan en el mercado bursátil de su país de origen ("la Matriz"), suscribió un plan de *stock option*, el cual no acompaña a su presentación, con uno de los ejecutivos de la filial chilena del grupo, una persona natural con domicilio en el país y que posee la calidad de trabajador dependiente de la filial chilena ("el Ejecutivo").

---

<sup>3</sup> Así por ejemplo, Oficio N° 2.497 de 2001 de este Servicio.

- Dicho plan contemplaba una opción de compra de acciones de la Matriz que no era cesible a terceros. El plan de *stock option* fue directamente suscrito entre el Ejecutivo y la Matriz, sin que la filial chilena tuviese participación en la negociación ni en la suscripción de dicho plan, ni adquiriese formalmente derechos u obligaciones al respecto.
- Habiendo transcurrido el plazo contemplado en dicho plan para que se pudiese ejercer la opción de compra de las acciones de la Matriz, el Ejecutivo procedió a ejercer dicha opción durante el año calendario 2013, pagando por las acciones el precio contemplado en el plan y que a esa fecha era inferior al valor de mercado de las acciones adquiridas.
- Por este motivo, la Matriz tuvo que asumir una pérdida por la diferencia entre el valor pagado por el Ejecutivo y el actual precio de mercado de las acciones, pues debió adquirir acciones en el mercado para cumplir con el plan de *stock option*.
- Con posterioridad, el Ejecutivo no ha vendido tales acciones en Chile o en el extranjero.
- Fundada probablemente en un errado entendimiento de las normas tributarias chilenas, la Matriz ha entendido que tal diferencia de valor es un gasto que debe ser asumido por la filial chilena, aun cuando no existe acuerdo alguno -ni expreso ni tácito- entre ambas partes al respecto.
- Por igual motivo, la filial chilena ha entendido erradamente que la diferencia de valor constituye una mayor remuneración otorgada al Ejecutivo y, bajo tal errado entendimiento, pretende incluir dicha cantidad en su liquidación de remuneraciones y, consecuentemente, pretende determinar y liquidar el Impuesto Único de Segunda Categoría sobre dicha suma.

Conforme con lo señalado, solicita un pronunciamiento sobre los efectos tributarios que el plan de compensación económica o Stock Option ha producido en Chile tanto para el Ejecutivo como para la Matriz y para la filial chilena, para lo cual requiere confirmar los siguientes criterios:

- 1) Que -hasta esta fecha- no se ha generado un incremento de patrimonio tributable en Chile para el Ejecutivo y, como consecuencia, no se ha generado tampoco obligación alguna de pago o retención para el Ejecutivo o para la filial chilena, respectivamente.
- 2) Que esta conclusión es igualmente válida aun en el evento que la Matriz haya tenido que asumir una pérdida por la diferencia entre el valor pagado por el Ejecutivo y el actual precio de mercado de las acciones, si la Matriz debió adquirir acciones en el mercado para cumplir con el plan de *stock option*.
- 3) Que, salvo que exista un acuerdo en contrario y legalmente vigente entre Matriz y su filial chilena, la Matriz no posee derecho alguno a solicitar un cobro por este concepto a la filial chilena.
- 4) Que, salvo que existiese un acuerdo entre la filial chilena y el Ejecutivo, la filial chilena no está obligada a efectuar dicho pago ni mucho menos puede incluir un monto equivalente a dicho pago dentro de la liquidación de remuneraciones del Ejecutivo. Tampoco puede determinar y retener el Impuesto Único de Segunda Categoría sobre dicho monto.
- 5) Que, al contrario, si dicho pago fuera realizado por la filial chilena a la Matriz, éste no sería un gasto necesario para producir la renta de la misma y debería quedar afecto a la tributación contemplada en el artículo 21 de la LIR.
- 6) Que si la filial chilena incluyese dicha cantidad en la remuneración del Ejecutivo, dicha inclusión no tendría fundamento legal alguno y la retención de impuestos que se hiciera por este concepto carecería de causa y constituiría un pago indebido de impuestos.

## II.- ANÁLISIS.

A través de su jurisprudencia<sup>4</sup>, este Servicio ha analizado las implicancias tributarias de los planes de compensación denominados Stock Option, en el caso en que, como ocurre en la situación que plantea en su presentación, tales opciones sean entregadas por una empresa extranjera a trabajadores de sus subsidiarias o filiales en Chile; y hayan sido entregadas por una empresa nacional a sus trabajadores y para lo cual debió adquirir acciones de propia emisión.

Conforme con lo expresado en dichos pronunciamientos, y en lo que interesa a su consulta, cuando en el marco de un Plan de Incentivos se entrega una opción al trabajador, no cesible a terceros, para adquirir acciones de la empresa, si el trabajador ejerce la opción y compra las acciones, en la medida que lo haga con recursos propios, se produce simplemente una modificación en la composición de su patrimonio y se deberá esperar a que el trabajador enajene las acciones que adquirió para determinar su tributación conforme a las normas de la LIR.

Es decir, en tal situación, la entrega de la opción y el posterior ejercicio de la misma, que se concreta con la adquisición de las acciones con recursos propios del trabajador, aun cuando el precio que se pague sea inferior al valor de mercado de las acciones, no genera un incremento patrimonial para el trabajador al que se refiere en su consulta. En dicho caso, sólo la posterior enajenación de los valores adquiridos por el ejecutivo podrá tener alguna incidencia tributaria para éste, desde el punto de vista de la LIR.

Por su parte, la entrega de la opción, así como la adquisición de acciones de su propia emisión y venta posterior de las mismas al referido ejecutivo con el propósito de poder cumplir con el plan de incentivo sobre el cual consulta, desde el punto de vista de la LIR, no genera incidencia tributaria en Chile para la sociedad anónima o casa Matriz extranjera, ello dada su condición de contribuyente sin domicilio ni residencia en el país.

Ahora bien, si en la situación planteada la filial Chilena efectúa el pago de una suma equivalente a la pérdida producida entre la compra y la venta de las acciones de propia emisión efectuada por su casa Matriz, resultaría aplicable la tributación que establece el actual artículo 21 de la LIR, por tratarse de una partida de aquellas a que se refiere el N° 1, del artículo 33 de la LIR, específicamente un gasto rechazado que corresponde a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo. Conforme con el artículo 21 de la LIR, la tributación sobre tales cantidades se aplica sin distinguir la estructura social ni el tipo de contribuyente que incurren en ellas, aplicándoles en general a dichas sumas, un impuesto de 35%, en carácter de impuesto único a la renta, a nivel de la empresa. Sin embargo, cuando las cantidades gravadas con impuesto hayan beneficiado a un accionista, empresario individual o al socio de una sociedad de personas, contribuyente del Impuesto Global Complementario o Adicional, la norma en estudio dispone que éstos deberán afectarse, en reemplazo del impuesto único de 35%, con el citado Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, aplicando un recargo adicional de 10% sobre dichas cantidades.

---

<sup>4</sup> Por ejemplo, Oficios N°s 3.307 de 2001, 4.387 de 2001, 1.299 de 2010 y 1.042 de 04.05.2011, entre otros.

### **III.- CONCLUSIÓN.**

En relación con los criterios cuya ratificación solicita a través de los números 1, 2 y 6 de su presentación y en la parte final del número 4, cabe expresar que de acuerdo a la jurisprudencia previa de este Servicio, la entrega de la opción al ejecutivo, no cesible a terceros, y el posterior ejercicio de la opción, siempre que se concrete con la adquisición de las acciones con recursos propios del trabajador, aun cuando el precio que se pague por tales valores sea inferior al valor de mercado de las acciones, no genera un incremento patrimonial para el trabajador ejecutivo sobre el que consulta en dicha oportunidad. En tal situación, sólo la posterior enajenación de los valores adquiridos por el ejecutivo podrá tener alguna incidencia tributaria para éste, desde el punto de vista de la LIR.

Respecto de los criterios indicados en el numeral 3 y en la primera parte del numeral 4 de su presentación, cabe expresar que las obligaciones de cobro o pago entre Matriz y Filial, obedecen a acuerdos entre las partes que no corresponden a materias de índole tributaria, por lo que no resulta procedente que este Servicio se pronuncie sobre las mismas.

En cuanto al criterio que solicita ratificar en el número 5 de su presentación, esto es, en caso que la filial Chilena efectúe el pago de una suma equivalente a la pérdida producida entre la compra y la venta de las acciones de propia emisión efectuada por su casa Matriz, cabe señalar, basado sólo en los antecedentes que expone en su presentación, que dicho desembolso quedaría sujeto a la tributación dispuesta por el actual artículo 21 de la LIR, por tratarse de un gasto rechazado.

#### **4. Aclara Oficio sobre la ganancia de capital en venta acciones de sociedades contractuales mineras. (Oficio N° 1721 de 26 de septiembre de 2014)**

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto de la tributación de la ganancia de capital o mayor valor que los vendedores, inversionistas no residentes ni domiciliados en Chile, pueden obtener con ocasión de la venta de la totalidad de sus acciones en dos sociedades contractuales mineras constituidas en el país.

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

Indica que las empresas que representa, solicitaron confirmar la aplicación del Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, establecido en la letra a), del número 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta ("LIR"), sobre la ganancia de capital que dichas sociedades, en su calidad de vendedoras, obtuvieran con ocasión de la eventual venta de su participación en las sociedades contractuales mineras XXXX y BBBB, respectivamente.

Lo anterior, en la medida que en la referida enajenación se cumpliera con los requisitos copulativos establecidos para la aplicación de este régimen, de conformidad con la letra a) y el inciso 3° del artículo 17 N° 8, y el artículo 18 de la LIR, a saber:

- (a) que entre la fecha de adquisición y enajenación haya transcurrido a lo menos un año;

(b) que la enajenación no sea hecha a una persona relacionada de las vendedoras, en los términos establecidos en el inciso 4°, del artículo 17 N° 8 de la LIR; y

(c) que las vendedoras no tengan el carácter de "habituales" en este tipo de operaciones, de conformidad con el artículo 18 de la LIR.

Señala que, con fecha 21 de julio de 2014 les fue notificado el Oficio N°1.235, mediante el cual se dio respuesta a una consulta anterior, en la que el Servicio se pronunció sobre el tratamiento tributario aplicable al mayor valor obtenido en la enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias.

Al respecto, el análisis efectuado en el Oficio N°1.235 considera solamente el régimen tributario aplicable a la ganancia de capital para el caso que sea aplicable el artículo 17 N°8, letra h), de la LIR, pero no se pronuncia acerca de la situación en que la venta de la participación en una sociedad contractual minera no deba subsumirse en la hipótesis de hecho gravado contenida en dicha norma, cuestión que venimos en solicitar se aclare y complemente.

En efecto, en atención a los antecedentes de hecho y de derecho indicados tanto en la solicitud original, como de los nuevos antecedentes que acompaña a esta presentación, solicita se aclare y complemente el Oficio N°1.235 y, en consecuencia, confirme que la eventual venta que PD XXXX y PD BBBB puedan efectuar de XXXX y BBBB, respectivamente, puede tributar con Impuesto de Primera Categoría, en carácter de impuesto único a la renta, dado que no resulta aplicable la letra h), del artículo 17 N° 8 de la LIR, y en la medida que se cumpla con los requisitos copulativos indicados anteriormente.

Para el caso específico del nacimiento de la obligación tributaria que se regirá por la letra h), del artículo 17 N°8 de la LIR, es necesario, como lo prescribe la propia ley, que se trate de la enajenación de acciones o derechos de una sociedad legal minera o de una sociedad contractual minera que no sea anónima y que haya sido constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias.

Dicho lo anterior, es necesario señalar que, en caso que a la venta de la participación de una sociedad contractual minera (como es el caso de XXXX y BBBB) no le sea aplicable la letra h), del artículo 17 N°8 de la LIR, por no subsumirse la hipótesis fáctica en el hecho gravado contenido en dicha norma, corresponde aplicar a dicha venta el tratamiento tributario establecido para la enajenación de la participación en las sociedades de personas en general, entre los cuales se encuentra la posibilidad de aplicar el régimen establecido en la letra a), del artículo 17 N°8 de la LIR.

De acuerdo a los nuevos antecedentes de hecho y fundamentos acompañados a su presentación, solicita aclarar y complementar el Oficio N°1.235, en el siguiente sentido:

- (a) Que no procede aplicar a la enajenación de XXXX y BBBB por parte de PD XXXX y PD BBBB, respectivamente, la letra h), del artículo 17 N°8 de la LIR. En particular, solicita se confirme que en el caso bajo análisis no se cumplirían los presupuestos establecidos en letra h), del artículo 17 N°8 de la LIR, considerando que de acuerdo con el objeto social de estas últimas sociedades, XXXX y BBBB no fueron constituidas exclusivamente para explotar determinadas pertenencias mineras.

- (b) Que la ganancia de capital que puedan obtener PD XXXX y PD BBBB con ocasión de la venta de XXXX y BBBB debe gravarse de acuerdo con las normas generales contenidas en la LIR para las sociedades de personas, calificando para el régimen del Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, contenido en el artículo 17 N° 8, letra a), de la LIR, en caso que se cumpla con los siguientes requisitos copulativos:
- (i) Que las sociedades vendedoras PD XXXX y PD BBBB hayan mantenido sus acciones en XXXX y BBBB, respectivamente, por más de 1 año;
  - (ii) Que las sociedades vendedoras PD XXXX y PD BBBB no sean "habituales" en la venta de las acciones; y
  - (iii) Que las acciones de XXXX y BBBB sean vendidas a terceros no relacionados con las sociedades vendedoras, de conformidad con el inciso 4°, del artículo 17 N°8, letra a), de la LIR.
- (c) Que en caso que el mayor valor obtenido por PD XXXX y PD BBBB como consecuencia de la venta de su participación en XXXX y BBBB se afecte con Impuesto de Primera Categoría, en carácter de impuesto único a la renta, por cumplir los requisitos establecidos en la LIR para ello, considerando que las sociedades vendedoras PD XXXX y PD BBBB son entidades no residentes o domiciliadas en Chile, el o los compradores de las acciones de XXXX y BBBB deberán retener un monto equivalente al 5% del precio de venta de dichas acciones, respectivamente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 74 N°4 y 79 de la LIR.

## II.- ANÁLISIS.

1.- De acuerdo a los términos expresados en su nueva presentación y los antecedentes acompañados a la misma, es posible complementar el Oficio N° 1.235 del 21 de julio de 2014 en el siguiente sentido:

En relación con la enajenación de acciones a las que se refiere su consulta y de acuerdo con lo que al efecto dispone la LIR a través del párrafo 1°, de la letra h), del N° 8, de su artículo 17, cabe expresar que no constituye renta, el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en la enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias, siempre que quien enajene haya adquirido sus derechos antes de la inscripción del acta de mensura o dentro de los 5 años siguientes a dicha inscripción y que la enajenación se efectúe antes de transcurrido 8 años, contados desde la inscripción del acta de mensura.

A través de la Ley N°18.293, de 1984, se modificó la calificación como ingreso no constitutivo de renta, establecida por la referida disposición, entre otras, limitándola sólo a la parte del mayor valor que se obtenga hasta la concurrencia del costo inicial de las acciones, debidamente actualizado por la variación del índice de precios al consumidor, pasando a constituir renta el exceso, el cual, a partir de la vigencia de tal modificación, debe tributar con el impuesto de Primera Categoría, en calidad de impuesto único a la renta, en tanto se cumplan con los requisitos que la norma citada dispone.

Consecuente con lo señalado en los párrafos precedentes, en el Oficio N° 1.235 referido, este Servicio se pronunció sobre el régimen de tributación que afecta al mayor valor obtenido en la enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias, estableciéndose la siguiente distinción:

a) Queda sujeto al Impuesto de Primera Categoría, en carácter de impuesto único a la renta, cuando se cumplan las siguientes condiciones y requisitos copulativos:

i. Que el enajenante haya adquirido sus derechos antes de la inscripción del acta de mensura o dentro de los 5 años siguientes a dicha inscripción;

ii. Que la enajenación se efectúe antes de transcurridos 8 años, contados desde la inscripción del acta de mensura;

iii. Que el enajenante no sea un contribuyente que declare la renta efectiva en la Primera Categoría;

iv. Que las sociedades cuyas acciones o derechos se enajenan, no sean contribuyentes que declaren la renta efectiva en la Primera Categoría;

v. Que el enajenante no se encuentre relacionado con el adquirente en los términos que establece el párrafo 4°, del N°8 del artículo 17 de la LIR; y

vi. Que las operaciones de enajenación no representen el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente enajenante.

b) Queda sujeto a los impuestos generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, al Impuesto de Primera Categoría sobre la base de la renta percibida o devengada, e impuesto Global Complementario o Adicional, cuando no se cumplan una o más de las condiciones copulativas indicadas en la letra a) precedente.

2.- Ahora bien, el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima y que no se haya constituido exclusivamente para explotar determinadas pertenencias, no puede quedar sujeto al régimen de tributación que dispone la letra h), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, puesto que no se satisface uno de los presupuestos básicos que contempla dicha disposición, cuál es, que las acciones o derechos enajenados correspondan a una sociedad legal minera o una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias.

En la situación de hecho materia de esta consulta, de acuerdo a los antecedentes analizados, resulta que las acciones que se enajenarían se mantienen en dos Sociedades Contractuales Mineras, que no son anónimas, y no cumplen con el requisito de haberse constituido exclusivamente para explotar determinadas pertenencias.

En efecto, en las escrituras de constitución de las Sociedades XXXX y BBBB, se estipula que el objeto social, en ambos casos, es “la prospección, exploración y explotación de las concesiones mineras de que actualmente es dueña o pudiera adquirir o sobre los cuales detente algún tipo de derechos en la República de Chile, el procesamiento de los minerales extraídos de ellas, el transporte y comercialización de los productos derivados, la enajenación de los bienes de la Compañía, cualquier actividad accesoria a lo anteriormente mencionado...”

En consecuencia, atendido que no corresponde en este caso la aplicación de lo dispuesto en la letra h), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, cabe señalar que la norma que si resulta aplicable a la situación analizada es aquella de carácter general establecida en la letra a), del mismo N° 8, del referido artículo, respecto de la enajenación de derechos en sociedades de personas.

De acuerdo a ello, el mayor valor obtenido en la enajenación de las acciones referidas podrá quedar sujeto al Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, o bien, sujeto al régimen general de tributación, esto es, al Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, de acuerdo a las normas de la LIR y las instrucciones impartidas con anterioridad por este Servicio sobre la materia.

### **III.- CONCLUSIÓN.**

De acuerdo al análisis de los nuevos antecedentes y planteamientos efectuados mediante esta segunda presentación, se aclara y complementa lo resuelto mediante el Oficio N°1.235, en el siguiente sentido:

a) Atendido el objeto social con el cual fueron constituidas las sociedades XXXX y BBBB cuyas acciones se enajenarían, no procede aplicar al mayor valor obtenido en dicha enajenación lo dispuesto en la letra h), del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

b) El mayor valor que puedan obtener PD XXXX y PD BBBB con ocasión de la venta de XXXX y BBBB debe gravarse de acuerdo con las normas generales contenidas en la LIR para las sociedades de personas, calificando para el régimen del Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos copulativos:

- i) Que las sociedades vendedoras PD XXXX y PD BBBB hayan mantenido sus acciones en XXXX y BBBB, respectivamente, por más de 1 año;
- ii) Que las sociedades vendedoras PD XXXX y PD BBBB no sean "habituales" en la venta de las acciones, de acuerdo a lo establecido en el artículo 18 de la LIR, y las instrucciones de este Servicio sobre la materia;
- iii) Que las acciones de XXXX y BBBB sean vendidas a terceros no relacionados o en las que tengan intereses las sociedades vendedoras, de conformidad con lo dispuesto en el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

En caso que el mayor valor obtenido por PD XXXX y PD BBBB como consecuencia de la venta de su participación en XXXX y BBBB se afecte con Impuesto de Primera Categoría, en carácter de impuesto único a la renta, por cumplir los requisitos establecidos en la LIR para ello, considerando que las sociedades vendedoras PD XXXX y PD BBBB son entidades no residentes o domiciliadas en Chile, el o los compradores de las acciones de XXXX y BBBB deberán retener provisionalmente un monto equivalente al 5% sobre el total de la cantidad a remesar, sin deducción alguna, salvo que pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto, en cuyo caso, la

retención se hará con la tasa del Impuesto de Primera Categoría sobre dicho mayor valor, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 74 N°4 y 79 de la LIR<sup>5</sup>.

**5. Criterios sobre la exención del Impuesto Timbres y Estampillas. (Oficio N° 1599 de 5 septiembre de 2014)**

Se ha solicitado a este Servicio confirmar que la sociedad XXXXX califica como una “institución financiera” y como tal se encuentra favorecida por la exención de Impuesto de Timbres y Estampillas contenida en el N° 6 del artículo 24 de la ley del ramo.

**I ANTECEDENTES**

De acuerdo a la presentación XXXXX, es una sociedad que, en el desarrollo de su giro financiero, fundamentalmente opera en las siguientes líneas de negocios: otorgar créditos automotrices, otorgar créditos a las pequeñas y medianas empresas y realizar factoring doméstico e internacional.

Expresa que el financiamiento para dichas operaciones proviene fundamentalmente de créditos bancarios y de emisiones de efectos de comercio y bonos.

Tras una extensa exposición de argumentos de derecho, y en relación con lo dispuesto en el artículo 24 N° 6 de la ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas e instrucciones vigentes sobre la materia, solicita se confirme que:

- a) XXXXX califica como institución financiera.
- b) Los documentos que dan cuenta de mutuos y pagarés otorgados con ocasión de la captación de fondos de inversionistas locales se encuentran expresamente señalados en la Resolución N° 137 de 05.05.1975.
- c) Los bancos mutuantes, respecto del financiamiento que conceden, se entienden inversionistas.
- d) Por tanto, que se encuentran exentos del Impuesto de Timbres y Estampillas aquellos documentos que se emitan con ocasión del financiamiento que XXXXX obtiene de la banca local, tales como mutuos documentados o pagarés, por lo que a su respecto no procede retención de ese tributo o la exigencia de su pago.

**II ANÁLISIS**

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 24 N° 6, de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, están exentos los documentos otorgados por bancos o instituciones financieras en las operaciones de depósito o de captación de capitales, de ahorrantes o inversionistas locales, cuando éstos den cuenta de operaciones de crédito de dinero y sean necesarios para la realización de estas operaciones. Agrega la disposición que la lista de tales documentos será determinada por Resolución del Director del Servicio, previo informe del Banco Central.

Para que proceda la exención contenida en el artículo 24 N°6 de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, es necesario cumplir los requisitos allí dispuestos, sistematizados por la Resolución Exenta N°137 de 1975, del Servicio de Impuestos Internos. Esto es, que los documentos:

---

<sup>5</sup> Las instrucciones sobre la materia, fueron impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 54 de 2013.

- a) Se emitan (otorguen) por parte de bancos e instituciones financieras.
- b) Incidan en operaciones de depósito o captación de capitales de ahorrantes e inversionistas locales.
- c) Den cuenta de operaciones de crédito de dinero.
- d) Sean necesarios para la realización de las operaciones de crédito de dinero.
- e) Correspondan a aquellos documentos determinados por resolución del Director del Servicio de Impuestos Internos, previo informe favorable del Banco Central.

De los requisitos mencionados anteriormente, y para efectos del caso analizado, corresponde determinar primeramente si XXXXX efectivamente equivale a una institución financiera de aquellas señaladas por la ley.

Sobre el concepto de 'institución financiera', y a propósito de otras materias relacionadas con el Impuesto de Timbres y Estampillas (previa consulta a la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras), este Servicio ha entendido que corresponde a una expresión genérica, comprensiva de toda empresa que habitualmente se dedica a prestar dinero o a conceder créditos, sea que lo haga con sus propios fondos o con fondos recibidos de terceros, esto último cuando expresamente está facultada por la ley para ello.<sup>6</sup>

En consecuencia, respecto del criterio indicado en la letra a) de los antecedentes se confirma que XXXXX puede calificar como institución financiera para efectos de la exención contemplada en el N° 6 del artículo 24 de la Ley sobre Timbres y Estampillas, en la medida que cumpla las condiciones señaladas en el párrafo precedente.

Respecto de los documentos mencionados en la letra b) de los antecedentes, se confirma dichos documentos están exentos por encontrarse comprendidos en Resolución N° 137 de 05.05.1975; específicamente en las letras b) y d) del N° 1, que incluyen los pagarés en que las instituciones financieras se reconozcan deudoras de una captación de ahorros y los contratos de mutuo en que el deudor sea una institución financiera.

En cuanto al criterio referido en la letra c) de los antecedentes, cabe indicar lo instruido por la Circular N° 39 de 1991 que, refiriéndose a la Circular N° 58 de 1978, indica que "la exención en cuestión alcanza a las operaciones de crédito que se efectúen entre Bancos, por cuanto en ese caso la institución financiera que coloca sus recursos asume el carácter de inversionista, puesto que dicha colocación la efectúa con el objeto de percibir un interés...". En consecuencia, se confirma el criterio solicitado, en el sentido que los bancos mutuantes, respecto del financiamiento que conceden, pueden ser considerados inversionistas, en los términos del artículo 24 N° 6 de la Ley de Timbres y Estampillas; y, por tanto, dando respuesta a lo consultado en la letra d) de los antecedentes, se confirma que los referidos documentos se encuentran exentos del impuesto en cuestión no procediendo en consecuencia retención alguna.

Con todo, conviene precisar que, de una interpretación armónica de los requisitos señalados en las letras b) y d) del presente análisis, se sigue que los documentos deben ser 'necesarios' para realizar operaciones de crédito de dinero que incidan en 'operaciones de captación de capitales de ahorrantes e inversionistas'. Luego, debe tratarse de documentos necesarios (indispensables, inevitables o forzosos) para el cumplimiento de dicho fin, excluyendo aquellas operaciones de crédito que no reúnen el carácter de ser indispensables para la institución financiera porque no se relacionan con la finalidad de captar ahorros y efectuar intermediación financiera, como es la obtención de créditos para efectos de su financiamiento.

### **III CONCLUSION**

En razón de lo señalado, se confirman los criterios expuestos en su presentación y desarrollados en el cuerpo del presente oficio, sin perjuicio que este Servicio pueda verificar el cumplimiento efectivo de los requisitos legales mediante las instancias de fiscalización correspondientes.

---

<sup>6</sup> Oficio N° 1949 de 03.08.2012

#### IV. Jurisprudencia Judicial

**El plazo de prescripción de una cuota de contribuciones corre desde su vencimiento. (Fallo de la Corte Suprema de 22 de septiembre de 2014, rol 909-14)**

A un contribuyente le fueron liquidadas contribuciones atrasadas, todas antes de tres años de su vencimiento.

Al efecto las normas del Código Tributario disponen justamente lo indicado, y respecto de la acción del Fisco para el cobro, que es ejercida por Tesorería en el procedimiento del artículo 201 del CT, indica que las normas de prescripción de ese código y número le son aplicables para perseguir dicho pago.

Consecuente con lo anterior, se ha producido en el caso la prescripción contra el Fisco pues no hubo hecho demostrable que hubiera probado la interrupción de la prescripción, ya que el requerimiento judicial de cobro no la interrumpió, como sostenía el Fisco, pues se ejerció después de los tres años del vencimiento de la cuota.

## **RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO SEPTIEMBRE 2014**

En materia de ley, el 29 de septiembre se publicó la de Reforma Tributaria N° 20.780, comenzando a regir, algunas de sus disposiciones el 1 de octubre.

En el resumen de vigencia a esa fecha, que se incluye en el Boletín, se destacan las que afectan al alza del tabaco, licores, bebidas con azúcares, etc. Respecto del IVA, se detalla en la Circular 51, publicada el 3 de octubre, que también se incluye en el Boletín, en la cual se da cuenta de la situación de las partidas antes indicadas, como asimismo, y entre otras, de las limitaciones al uso del crédito de fiscal a las empresas por compras en supermercados.

Se destaca también en la jurisprudencia del SII, la nueva forma de calcular la base de la gratificación de los trabajadores, la cual se incrementa en vista de que en la renta líquida imponible de la empresa se debe recalcular con el gasto de depreciación normal y no la depreciación acelerada.

En cuanto a la jurisprudencia administrativa, el Oficio 1595 indica que la asignación de colación no se incluirá en la base para la indemnización por años de servicios no afecta a tributo en la medida que se haya pagado separadamente de la remuneración, pues de esa manera es ingreso no renta para el trabajador.

Refiero a la situación del stock option, en el caso que ocurra en una de las empresas suscriptoras de este informativo es un buen antecedente de estudio pues plantea varias opciones por la cual la tributación sería más beneficiosa.

En cuanto al Oficio sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, el SII acoge la tesis del consultante en el sentido de que aquellos documentos que se emitan con ocasión del financiamiento que una empresa obtiene de la banca local, tales como mutuos documentados o pagarés, no procede retención de ese tributo o la exigencia de su pago.

Franco Brzovic G.

Octubre 2014