

BOLETIN TRIBUTARIO NOVIEMBRE 2014

I. Leyes.

No hay

II. Proyectos de ley.

No hay diferentes a los comentados anteriormente.

Sin embargo se ha tenido conocimiento que se encuentra en preparación un proyecto de ley para adecuar ciertas normas de la ley de Reforma Tributaria que impiden su desarrollo en los programas computacionales existentes en el SII.

III. Jurisprudencia administrativa.

1. Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, que tienen incidencia en el impuesto a la renta y entraron en vigencia a contar del 1° de octubre de 2014. (Circular N° 62 de 2.12. 2014)
2. Modifica Circular 14 de 2014 sobre aplicación de convenios para evitar la doble tributación (Circular N° 59 de 14.11.2014)
3. Postergación pago IVA según nueva ley de reforma tributaria. (Circular 61 de 1.12.2014)
4. Créditos por impuestos pagados en el exterior no habiéndose regularizado la inversión en el Registro Inversiones en el extranjero. (Oficio N° 2068 de 12.11.2014)
5. Provisión de gastos por prestaciones médicas adeudadas. (Oficio N° 2069 de 12.11.2014)
6. Corrección monetaria del pasivo cuando ha operado pago con subrogación y remisión voluntaria de deuda. (Oficio N° 2140 de 21.11.2014)

IV Jurisprudencia Judicial

1. Si no hay Citación previa al contribuyente, y se liquidan impuestos, el contribuyente puede solicitar la nulidad ante el mismo Tribunal Tributario y Aduanero. (Fallo de la I. Corte Suprema de 11 de noviembre de 2014, rol N° 16.350-13).

Desarrollo

III. Jurisprudencia administrativa.

1. Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, que tienen incidencia en el impuesto a la renta y entraron en vigencia a contar del 1° de octubre de 2014. (Circular N° 62 de 2.12. 2014)

I. - INTRODUCCION.

Con fecha 29 de septiembre de 2014, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780 (en adelante la Ley), que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

La presente Circular, instruye respecto de las modificaciones efectuadas por dicha Ley, que tienen incidencia en materia de impuesto a la renta y entraron en vigencia a contar del 1° de octubre de 2014.

Dentro de ese ámbito de materias, las instrucciones se refieren particularmente a las modificaciones introducidas por el artículo 1° de la Ley, y por los numerales 3) y 12) del artículo 17 de la misma, en concordancia con lo dispuesto en la letra a), del artículo primero y en el artículo decimoctavo, ambos de las disposiciones transitorias de la Ley.

De esta manera, las modificaciones que rigen a contar del 1° de octubre de 2014, sobre las cuales se instruye en la presente Circular, son las siguientes:

N°	Artículo de la Ley que introduce la modificación	Norma modificada	Página
1)	Artículo 1°, N° 2).	Artículo 11 de la LIR.	2
2)	Artículo 1°, N° 12).	Artículo 22 N° 2 de la LIR.	4
3)	Artículo 1°, N° 14).	Artículo 29 inciso 1° de la LIR.	4
4) A)	Artículo 1°, N° 15), letra c).	Artículo 31 N° 1 inciso 2° de la LIR.	4
4) B)	Artículo 1°, N° 15), letra f).	Artículo 31 N° 5 bis de la LIR.	5
4) C)	Artículo 1°, N° 15), letra g).	Artículo 31 N° 6 de la LIR.	8
5)	Artículo 1°, N° 20).	Artículo 37 de la LIR.	8
6)	Artículo 1°, N° 26).	Artículo 41 E inciso 2° de la LIR.	9
7)	Artículo 1°, N° 31).	Artículo 47 inciso 4° de la LIR.	10
8)	Artículo 1°, N° 35).	Artículo 54 bis de la LIR.	10
9)	Artículo 1°, N° 36).	Artículo 55 bis inciso 5° de la LIR.	19
10)	Artículo 1°, N° 39), letra c).	Artículo 58 N° 3 párrafo 5° de la LIR.	19
11)	Artículo 1°, N° 41), letra b).	Artículo 60 inciso 2° de la LIR.	21
12)	Artículo 1°, N° 46).	Artículo 70 inciso final de la LIR.	21
13)	Artículo 1°, N° 50).	Artículo 97 inciso 5° y final de la LIR.	23
14)	Artículo 17°, N° 3).	Artículo 48 del Código del Trabajo.	24
15)	Artículo 17°, N° 12).	Artículo 17, N° 11 del D.L. 824 de 1974.	25
16)	Artículo 1°, N° 17), y artículo tercero de las disposiciones transitorias, N° VII).	Norma transitoria del nuevo Crédito establecido en el artículo 33 bis de la LIR.	27

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

1) Modifica las reglas sobre la situación de algunos bienes y la fuente de la renta en ciertos casos (Artículo 11, de la LIR¹).

A) En el inciso 1°, de dicho artículo, se incorporan nuevos bienes que se considerarán situados en Chile, por lo que las rentas que provengan de ellos se considerarán de fuente chilena. De esta manera, se incorpora la siguiente oración: *“También se considerarán situados en Chile los bonos y demás títulos de deuda de oferta pública o privada emitidos en el país por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en el país.”*

De acuerdo con dichas modificaciones, las rentas provenientes de bonos y demás títulos de deuda de oferta pública o privada emitidos en el país, por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile, se considerarán de fuente chilena, en conformidad a las disposiciones del artículo 10 de la LIR, sea que dicha renta consista en intereses u otros rendimientos, o en una ganancia de capital obtenida en la cesión o enajenación de dichos títulos o instrumentos, según corresponda.

Ahora bien, para que las rentas provenientes de dichos títulos o instrumentos se consideren de fuente chilena, es necesario que concurren los siguientes requisitos copulativos:

a) Que se trate de bonos y demás títulos de deuda de oferta pública o privada.

b) Que dichos títulos o instrumentos sean emitidos en el país.

c) Que sean emitidos por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile.

B) Se sustituyó el inciso 2°, del artículo 11², estableciendo que: *“En el caso de los 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 contraídos o emitidos a través de un establecimiento permanente en el exterior.”*³

¹ A través de las letras a) y b), del N° 2, del artículo 1°, en concordancia con la letra a), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

² Con anterioridad a la modificación, el inciso 2°, del artículo 11, de la LIR, disponía que: *“En el caso de los créditos, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor.”*

³ El texto modificado del artículo 11, de la LIR, quedó del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

“Artículo 11.- Para los efectos del artículo anterior, se entenderá que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país. Igual regla se aplicará en relación a los derechos en sociedades de personas. También se considerarán situados en Chile los bonos y demás títulos de deuda de oferta pública o privada emitidos en el país por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en el país.

En el caso de los 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 contraídos o emitidos a través de un establecimiento permanente en el exterior.

No se considerarán situados en Chile los valores extranjeros o los Certificados de Depósito de Valores emitidos en el país y que sean representativos de los mismos, a que se refieren las normas del Título XXIV de la Ley 18.045, de Mercado de Valores, por emisores constituidos fuera del país u organismos de carácter internacional o en los casos del inciso segundo del artículo 183 del referido Título de dicha ley. Igualmente, no se considerarán situadas en Chile, las cuotas de fondos de inversión, regidos por la Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales, y los valores autorizados por la Superintendencia de Valores y Seguros para ser transados de conformidad a las normas del Título XXIV de la ley N°18.045, siempre que ambos estén respaldados en al menos un 90% por títulos, valores o activos extranjeros. 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.”

De acuerdo a ello, podemos distinguir dos situaciones particulares que comprende la disposición legal analizada:

a) Regla general: La fuente de los intereses en el caso de créditos, bonos y demás títulos de deuda, se encuentra situada en el domicilio del deudor.

b) Regla especial: En caso que los referidos títulos o instrumentos hayan sido contraídos o emitidos por un establecimiento permanente en el exterior, se entenderá que la fuente de los intereses se encuentra situada en el domicilio de la casa matriz u oficina principal.

En consecuencia, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile se afectarán en el país con los impuestos que correspondan sobre los intereses respectivos, en tanto sean acreedores de los mismos, sea que el deudor se encuentre domiciliado en Chile o en el exterior.

Por su parte, los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, se afectarán con el impuesto que corresponda sobre los intereses respectivos, en caso que el domicilio del deudor se encuentre situado en Chile. De igual manera, los contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país se gravarán con impuesto en Chile, cuando los intereses provengan de títulos o instrumentos contraídos o emitidos por un establecimiento permanente en el exterior, siempre que la casa matriz u oficina principal de dicho establecimiento se encuentre domiciliada en Chile.

Cabe destacar que, son títulos o instrumentos de deuda, aquellos negociables, representativos de obligaciones de dinero y pagaderos a un plazo determinado, emitidos en oferta pública o privada con el propósito de obtener un flujo de financiamiento, que llevan incorporado un derecho literal y autónomo que se puede ejercer por el portador legítimo contra el deudor a su fecha de vencimiento o a la vista, según corresponda. A título meramente ejemplar, son títulos de deuda de oferta pública o privada los siguientes: letras hipotecarias, bonos subordinados, pagarés, bonos convertibles, bonos de empresas y bonos securitizados.

Se hace presente que los créditos, bonos o demás títulos de deuda en que el deudor sea un establecimiento permanente en el exterior de una empresa constituida en Chile, no deben por ahora ser considerados para aplicar las normas sobre exceso de endeudamiento establecidas en el N° 1, del actual inciso 4°, del artículo 59 de la LIR, atendido que la matriz y el establecimiento permanente se consideran para estos efectos como entidades⁴.

En cuanto a la tributación que afecta a las rentas provenientes de los títulos o instrumentos a que se refiere la letra b) precedente, se debe tener presente lo siguiente:

i) Se refiere sólo a los créditos, bonos y demás títulos de deuda oferta pública o privada que contempla, de modo que no se extiende a los depósitos que tales agencias, sucursales u otros establecimientos permanentes reciban. La distinta naturaleza jurídica de los créditos, préstamos, bonos y demás títulos de deuda, con los depósitos, ha sido reconocida por este Servicio en distintos pronunciamientos anteriores⁵.

⁴ Por esta razón, el nuevo artículo 41 F, de la LIR, que establece normas sobre exceso de endeudamiento, incluyó las deudas contraídas a través de los establecimientos permanentes de empresas chilenas en el extranjero expresamente dentro del concepto de "endeudamiento", pero dicha norma comienza a regir a contar del 1° de enero de 2015.

⁵ Por ejemplo, en Oficios N°s 1.932, de 8 de julio de 1996 y 1.620, de 1 de agosto de 2008.

ii) Cuando se trate de intereses pagados o abonados en cuenta a contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, se gravarán con el Impuesto Adicional del artículo 59, N°1, de la LIR, con tasa de 35% o 4%, dependiendo del caso.

Por ejemplo, cuando se trata de intereses provenientes de créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales, u otros a que se refiere la letra b) del N°1, del artículo 59 de la LIR, la tasa aplicable será de un 4%, tributo que deberá ser declarado y pagado por el contribuyente conforme a lo dispuesto por los artículos 74 N°4 y 79, de dicha Ley. En este mismo caso, resulta también aplicable la exención que establece el párrafo segundo de la misma letra b), del N°1 citado, cuando el deudor, aun cuando el crédito se haya contratado a través de un establecimiento permanente, sea una institución financiera constituida en el país y siempre que se hubiesen utilizado los recursos para el otorgamiento de créditos al exterior. Resultan además aplicables las obligaciones de información que establece la norma legal analizada, ello de acuerdo a lo que disponga este Servicio en las resoluciones que dicte al efecto.

2) Modifica el alcance de una facultad del Director Regional respectivo, aplicable a pequeños comerciantes (Artículo 22 de la LIR⁶).

En el número 2 de este artículo se sustituyó la expresión “*este párrafo*” por “*el artículo 24*”¹.

Esta modificación relativa a los “pequeños comerciantes que desarrollen actividades en la vía pública”, precisa la referencia a la facultad que el Director Regional respectivo tiene para excluir a dichos contribuyentes del impuesto anual determinado en el artículo 24 de la LIR, cuando existan circunstancias que los coloquen en una situación de excepción con respecto de los contribuyentes de su misma actividad o cuando la rentabilidad de los negocios no se compadezca con la tributación especial a que están sometidos⁷.

3) Especifica cuáles ingresos del artículo 17 de la LIR, no deben considerarse dentro de los ingresos brutos del contribuyente (Artículo 29 de la LIR⁸).

Se intercaló, a continuación de la palabra “*ingresos*”, la tercera vez que aparece en la primera frase del inciso 1°, del artículo 29 de la LIR, las expresiones “*que no constituyan renta*”⁹.

El objetivo de esta modificación fue aclarar que sólo se excluyen de los ingresos brutos a que se refiere el artículo 29 de la LIR, aquellos ingresos que el artículo 11 de la LIR califica como no constitutivos de renta, y no cualquier ingreso establecido en dicho artículo 11.

4) Modifica los requisitos para la deducción de ciertos gastos (Artículo 31 de la LIR).

⁶ Mediante el numeral 12), del artículo 1°, en concordancia con la letra a), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁷ Instrucciones contenidas en Circular N° 55 de 1915, de este Servicio.

⁸ De acuerdo al numeral 14), del artículo 1°, en concordancia con la letra a), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁹ La primera frase del inciso 1°, del artículo 29, que resultó modificada, quedó del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

“Constituyen “*ingresos brutos*” todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto los ingresos que no constituyan renta a que se refiere el artículo 17”.

El artículo 31, de la LIR, contiene diversas normas que establecen los requisitos para que ciertos gastos puedan deducirse como tales en la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría. A continuación, se analizan las modificaciones que han sufrido los requisitos que deben cumplir los gastos específicos que se indican:

A) Intereses y demás gastos financieros (Artículo 31 N° 1 de la LIR¹⁰).

En el N° 1, del artículo 31, de la LIR, se agregó el siguiente párrafo segundo¹¹: *“Con todo, los intereses y demás gastos financieros que conforme a las disposiciones de este artículo cumplan con los requisitos para ser deducidos como gastos, que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos, y en general, cualquier tipo de capital mobiliario, podrán ser deducidos como tales.”*

Con esta modificación, se establece que los intereses y demás gastos financieros, como por ejemplo, reajustes, diferencias de cambio, comisiones, etc., podrán ser deducidos como gastos en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría, cuando los créditos a los que accedan hayan sido destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y en general, cualquier tipo de capital mobiliario.

De esta forma, los intereses y demás gastos financieros que se paguen, devenguen o adeuden a partir del 1° de octubre de 2014, podrán ser deducidos como gasto, en tanto accedan a créditos destinados por el contribuyente a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos, y en general, cualquier tipo de capital mobiliario, aun cuando estos bienes no produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría.

En todo caso, se hace presente que los intereses y demás gastos financieros igualmente deberán cumplir con los demás requisitos generales que establece el inciso 1° del artículo 31 para que sean deducibles como gasto, esto es, que tales sumas no se encuentren rebajadas como parte del costo de adquisición de los bienes, que se encuentren pagadas, devengadas o adeudadas al término del ejercicio y que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante este Servicio.

Finalmente, cabe señalar que los intereses y demás gastos financieros, pagados, devengados o adeudados hasta el 30 de septiembre de 2014, podrán ser deducidos como gasto, en tanto se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR, según su texto vigente hasta esa fecha.

B) Nuevas vidas útiles que pueden considerar las micro, pequeñas y medianas empresas para deducir la cuota anual de depreciación, en los casos que se indica (Artículo 31 N°

¹⁰ De acuerdo a la letra c), del numeral 15), del artículo 1°, en concordancia con la letra a), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

¹¹ El N° 1, del artículo 31 queda del siguiente tenor luego de la modificación (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

“1°.- Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto. No se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en esta categoría.

Con todo, los intereses y demás gastos financieros que conforme a las disposiciones de este artículo cumplan con los requisitos para ser deducidos como gastos, que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos, y en general, cualquier tipo de capital mobiliario, podrán ser deducidos como tales.”

5 bis de la LIR¹²).

En el artículo 31, de la LIR, a continuación del N°5, se intercaló un nuevo N°5 bis, estableciendo un régimen opcional de depreciación acelerada para micro, pequeñas y medianas empresas, el que opera de la siguiente manera¹³:

a) Contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, registren un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 25.000 UF.

Estos contribuyentes podrán aplicar la depreciación a que se refiere el N° 5, del artículo 31 de la LIR, considerando para tales efectos una vida útil de 1 año, ya sea que se trate de bienes nuevos o usados.

Esto implica que los contribuyentes referidos podrán deducir como gasto del ejercicio, una cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto del referido bien a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41 N° 2 de la LIR.

Cuando los bienes han sido utilizados sólo a contar de una parte del año, como generalmente ocurre en el año de su adquisición o construcción, según corresponda, la cuota de depreciación anual se calculará en proporción al número de meses de uso, computándose toda fracción de mes como mes completo.

Si se trata de contribuyentes que no registren operaciones en ninguno de los años anteriores, igualmente podrán acogerse a este régimen de depreciación, siempre que tengan un capital efectivo no superior a 30.000 UF, según el valor de ésta en el primer día del mes del inicio de actividades.

b) Contribuyentes que registren en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, un promedio anual de ingresos del giro superior a 25.000 UF y que no

¹² De acuerdo a la letra f), del numeral 15), del artículo 1°, en concordancia con la letra a), del artículo primero, y en el numeral XII), del artículo tercero, ambos de las disposiciones transitorias de la Ley.

¹³ El texto del nuevo N° 5 bis es el siguiente (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

"5° bis.- Para los efectos de lo dispuesto en el número 5° precedente, los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, sea que se trate de bienes nuevos o usados, registren un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 25.000 unidades de fomento, podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado considerando una vida útil de un año. Los contribuyentes que no registren operaciones en los años anteriores podrán acogerse a este régimen de depreciación siempre que tengan un capital efectivo no superior a 30.000 unidades de fomento, al valor que éstas tengan en el primer día del mes del inicio de las actividades. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Los contribuyentes que, en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, registren un promedio anual de ingresos del giro superior a 25.000 unidades de fomento y que no supere las 100.000, podrán aplicar el régimen de depreciación a que se refiere el párrafo precedente, para bienes nuevos o importados, considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección o Dirección Regional, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten. En todo caso, la vida útil resultante no podrá ser inferior a un año. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Para efectos de determinar el promedio de ingresos anuales del giro conforme a lo dispuesto en los párrafos precedentes, los ingresos de cada mes se expresarán en unidades de fomento según el valor de ésta en el último día del mes respectivo.

En lo demás, se aplicarán las reglas que establece el número 5° anterior."

superen las 100.000 UF.

Estos contribuyentes podrán aplicar la depreciación a que se refiere el N° 5, del artículo 31 de la LIR, ya sea que se trate de bienes nuevos o importados, considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección o Dirección Regional, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten, y en todo caso, la vida útil resultante no podrá ser inferior a un año.

Conforme a lo anterior, estos contribuyentes deberán considerar los años de vida útil normal fijados por la Dirección Nacional en la Resolución Exenta N° 43 de 2002 y sus complementos y modificaciones, o la que la reemplace en el futuro, y dividirlos por 10, considerando ese resultado como los años de vida útil a aplicar para la depreciación, sin considerar los valores decimales que resulten del referido cálculo, y con un mínimo de 1 año.

El mismo método de división deberá ser utilizado cuando los años de vida útil hayan sido fijados por la Dirección Regional como lo permite el actual inciso 3°, del N°5, del artículo 31 de la LIR.

Esto implica que los contribuyentes podrán deducir como gasto del ejercicio, una cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto del referido bien a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41 N° 2 de la LIR, considerando los años de vida útil que en definitiva se determine.

Al igual que en el caso anterior, cuando los bienes han sido utilizados sólo a contar de una parte del año, como generalmente ocurre en el año de su adquisición o construcción, según corresponda, la cuota de depreciación anual se calculará en proporción al número de meses de uso, computándose toda fracción de mes como mes completo.

c) Normas comunes.

En los casos descritos en las letras a) y b) anteriores, se aplicarán las siguientes normas comunes:

i) Forma de calcular el promedio de ingresos en los casos señalados.

- Las empresas respectivas deberán determinar al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al cual pretenden aplicar la depreciación de acuerdo a las vidas útiles señaladas, el promedio de ingresos anuales de su giro en los tres últimos ejercicios comerciales consecutivos, que para cada caso se indica. Dicho promedio se determina por tanto, considerando la suma de los ingresos anuales del giro, obtenidos en los tres últimos ejercicios comerciales consecutivos, resultado que se dividirá por 3.
- Para determinar el promedio de ingresos del giro de los últimos 3 años, los ingresos de cada mes se expresarán en UF según el valor de ésta en el último día del mes respectivo.
- Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio de ingresos anuales del giro, se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva de dicha empresa, esto es, se promediará el total de los ingresos anuales del giro obtenidos en los ejercicios de existencia efectiva por uno o dos, según sea la cantidad de años que tenga la empresa. El período que va desde la fecha de inicio de actividades del contribuyente hasta el término de ese año, se considerará como un

ejercicio completo para los efectos señalados, computándose el total de los ingresos de ese período conforme a lo expresado en este numeral.

- Se deben considerar los ingresos del giro, esto es, los que provienen de la actividad habitual del contribuyente, excluyéndose aquellos que sean extraordinarios o esporádicos, como ocurre en los originados en ventas de activo inmovilizado o ganancias de capital, siempre que en este último caso, no se encuentre dentro del giro de la empresa.

ii) Otras reglas comunes.

- Los contribuyentes que cumplan con los requisitos indicados para cada caso, pueden optar por hacer uso del beneficio establecido en el N° 5 bis o aplicar la norma general de depreciación contenida en el N° 5 del artículo 31, pero una vez que hayan ejercido dicha opción mediante la respectiva declaración de impuestos, ésta resulta irrevocable, no pudiendo modificar su opción aduciendo corrección de errores propios en virtud de lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, ya que no puede entenderse que existe un error en el ejercicio libre de una opción otorgada por la ley.
- En lo no regulado específicamente en el N° 5 bis del artículo 31 de la LIR, se aplicarán las reglas sobre depreciación contenidas en el N° 5, del mismo artículo. Así por ejemplo, los contribuyentes podrán en cualquier oportunidad abandonar el régimen de depreciación escogido, volviendo así definitivamente al régimen de depreciación normal¹⁴.
- Se hace presente que, de acuerdo a lo establecido en el actual párrafo 3°, del N° 5, del artículo 31 de la LIR, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sea aquel contenido en el N° 5, del referido artículo 31, o aquellos establecidos en el N° 5 bis del mismo artículo, sólo se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, de la LIR, la depreciación normal que corresponde al total de los años de vida útil del bien.

De esta manera, la diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada que se aplique cumpliendo los requisitos legales y la depreciación normal, sólo podrá deducirse como gasto para los efectos de primera categoría y no para los efectos establecidos en el artículo 14 de la LIR.

d) Normas de vigencia¹⁵.

Lo dispuesto en el N° 5 bis, del artículo 31, de la LIR, se aplicará a contar del 1° de octubre de 2014, respecto de bienes adquiridos o terminados de construir a partir de esa fecha.

Por su parte, los bienes adquiridos o construidos hasta el 30 de septiembre de 2014, podrán comenzar a depreciarse o continuar depreciándose conforme a las normas generales establecidas en el N° 5, del artículo 31 de la LIR.

C) Adecúa los conceptos utilizados en materia de gastos por remuneraciones (Artículo 31 N° 6 de la LIR¹⁶).

En el N° 6, del artículo 31, de la LIR, se sustituyeron las expresiones “empleados y obreros”, “empleado y obrero” y “empleados o a todos los obreros”, por las expresiones “los trabajadores”, “trabajador”, y “trabajadores”, respectivamente.

¹⁴ Las instrucciones sobre la forma de calcular el saldo de vida útil normal que resta, luego de volver a ese régimen de depreciación, están contenidas en la Circular N° 114, de 1911.

¹⁵ De acuerdo a lo previsto en el numeral XII), del artículo tercero, en concordancia con la letra a), del artículo primero, ambos de las disposiciones transitorias de la Ley.

¹⁶ De acuerdo a la letra g), del numeral 15), del artículo 1°, en concordancia con la letra a), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

Dicha modificación tuvo por objeto adaptar un término propio del derecho laboral a la nomenclatura actual, en que el Código del Trabajo utiliza la expresión “trabajador”, no existiendo actualmente la distinción entre empleado y obrero.

- 5) Facultades de fiscalización a los bancos que no estén constituidos como sociedades chilenas en la situación que se indica (Artículo 37 de la LIR¹⁷).

En el artículo 37, de la LIR, se sustituyó la expresión “*el artículo 41 E*”, por las expresiones “*los artículos 31, inciso tercero y 41 E*”¹⁸.

La modificación legal tuvo por objeto concordar su aplicación con aquella introducida al nuevo inciso 3°, del artículo 31 de la LIR, que fue incorporado por la Ley a contar del 1° de enero de 2015¹⁹.

De acuerdo con esta modificación, la facultad que el artículo 37 de la LIR otorga al Director Regional respectivo, que le permite rechazar como gasto necesario para producir la renta, el exceso que determine por las cantidades pagadas o adeudadas por los bancos que no estén constituidos en calidad de sociedades chilenas, a sus casas matrices por concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago que provenga de operaciones financieras, cuando los montos de estas cantidades no guarden relación con las que se cobran habitualmente en situaciones similares, no se contrapone con la aplicación de lo dispuesto en el nuevo inciso 3° del artículo 31, así como tampoco con lo establecido en el artículo 41 E, ambos de la LIR.

De este modo, si la Dirección Regional no hace uso de la facultad establecida en el artículo 37, no significa que tales partidas correspondan necesariamente a un gasto aceptado, puesto que para tal efecto, deberán cumplirse igualmente los requisitos particulares que establece el nuevo inciso 3° de artículo 31 de la LIR, para que estas cantidades puedan ser rebajadas como gasto en el cálculo de la renta líquida imponible.

¹⁷ De acuerdo al numeral 20), del artículo 1°, en concordancia con la letra a), del artículo primero transitorio de la Ley.

¹⁸ El texto del artículo 37 de la LIR, queda luego de la modificación, del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

“Artículo 37°.- En el caso de los bancos que no estén constituidos en calidad de sociedades chilenas, y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 31, inciso tercero y 41 E, la Dirección Regional podrá rechazar como gasto necesario para producir la renta el exceso que determine por las cantidades pagadas o adeudadas a sus casas matrices por concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago que provenga de operaciones financieras cuando los montos de estas cantidades no guarden relación con las que se cobran habitualmente en situaciones similares, conforme a los antecedentes que proporcione el Banco Central de Chile y la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras a solicitud del respectivo Director Regional.”

¹⁹ El nuevo inciso 3°, del artículo 31 de la LIR, que rige a contar del 1° de enero de 2015, es del siguiente tenor:

“Respecto de las cantidades a que se refiere el artículo 59, cuando se originen en actos o contratos celebrados con partes directa o indirectamente relacionadas de la entidad local respectiva en los términos del artículo 41 E, sólo procederá su deducción como gasto en el año calendario o comercial de su pago, abono en cuenta o puesta a disposición. Para que proceda su deducción, se requiere que se haya declarado y pagado el respectivo impuesto adicional, salvo que tales cantidades se encuentren exentas o no gravadas con el citado tributo, ya sea por ley o por aplicación de un convenio para evitar la doble tributación internacional. Adicionalmente, para que sea procedente su deducción deberán cumplir con los requisitos que establece este artículo, en cuanto sean aplicables. Lo dispuesto en este inciso, no obsta a la aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 41 E.”

- 6) Amplía el ámbito de aplicación de las normas sobre precios de transferencia (Artículo 41 E de la LIR²⁰).

La modificación legal sustituyó en el inciso 2°, del artículo 41 E, las expresiones “a un país o territorio de aquellos incluidos en la lista a que se refiere el número 2, del artículo 41 D” por las expresiones “al extranjero”²¹.

El artículo 41 E, de la LIR, que establece las normas sobre precios de transferencia, otorga a este Servicio facultades que le permiten impugnar precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado, en los siguientes casos:

- a) Operaciones transfronterizas, efectuadas por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile, con partes relacionadas en el extranjero.
- b) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios efectuadas por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile, cuando en virtud de ellas, se haya producido a cualquier título o sin título alguno, el traslado de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país, desde Chile al extranjero.

La modificación legal que se examina, afecta a la segunda de las hipótesis señaladas, ampliándose el ámbito de aplicación de las normas sobre precios de transferencia y las facultades de este Servicio sobre la materia, ya que en forma previa a la modificación legal, las normas contenidas en el artículo 41 E sólo tenían aplicación cuando las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios involucraban traslados de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país, desde Chile a algún país o territorio incluido en la lista a que se refiere el N° 2, del artículo 41 D, de la LIR, esto es, a países o territorios que fueran considerados como paraísos fiscales o regímenes preferenciales nocivos por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, que figuraran en una lista determinada por el Ministerio de Hacienda a través de un Decreto Supremo²².

Ahora bien, a contar de la modificación que rige desde el 1° de octubre de 2014, frente a una reorganización o reestructuración empresarial o de negocios, cualquiera sea el país o el territorio al que desde Chile se trasladen bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país, resultarán aplicables las normas sobre precios de transferencia y las facultades de este Servicio sobre la materia.

²⁰ Conforme al numeral 26), del artículo 1°, en concordancia con la letra a), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

²¹ El texto del inciso 2°, del artículo 41 E de la LIR, modificado a contar del 1° de octubre de 2014, ha quedado del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

“Las disposiciones de este artículo se aplicarán respecto de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios señaladas cuando a juicio del Servicio, en virtud de ellas, se haya producido a cualquier título o sin título alguno, el traslado desde Chile al extranjero de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país y se estime que de haberse transferido los bienes, cedido los derechos, celebrados los contratos o desarrollado las actividades entre partes independientes, se habría pactado un precio, valor o rentabilidad normal de mercado, o los fijados serían distintos a los que establecieron las partes, para cuyos efectos deberá aplicar los métodos referidos en este artículo.”

²² Lista actualmente contenida en el Decreto N° 628, de 24 de julio de 2003, del Ministerio de Hacienda.

En relación a las demás normas contenidas en el artículo 41 E de la LIR, se mantienen plenamente vigentes las instrucciones dictadas previamente por este Servicio²³.

7) Modifica referencia que se efectúa en el inciso 4º, del artículo 47 de la LIR²⁴.

En el inciso 4º, del artículo 41 de la LIR, a continuación de las palabras “*penúltimo del*”, se agregó la expresión “*número 3 del*”²⁵.

Esta modificación tiene por objeto precisar la correcta referencia que efectúa el inciso 4º, del artículo 47, de la LIR, a las normas sobre reajuste establecidas en el N° 3, del artículo 54 de la misma ley.

De esta manera, se precisa la referencia legal, que dicha norma dispone, para efectos de la reliquidación de impuestos que deben efectuar los contribuyentes del artículo 42 N° 1 de la LIR por las rentas que allí se establecen, y que durante un año calendario hayan recibido rentas de más de un empleador, patrón o pagador simultáneamente, en el sentido que el reajuste que tales contribuyentes deben aplicar sobre las referidas rentas es aquel establecido en el N° 3, del artículo 54 de la LIR, esto es, de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al de la obtención de la renta y el último día del mes de noviembre del año respectivo.

8) Incentivo al ahorro establecido en el artículo 54 bis de la LIR²⁶.

La Ley incorpora a contar del 1º de octubre de 2014, un nuevo artículo 54 bis a la LIR que establece un incentivo tributario al ahorro e inversión en determinados instrumentos financieros, en tanto se cumplan los requisitos establecidos al efecto²⁷.

²³ Dichas instrucciones se encuentran contenidas en la Circular N° 29 de 14.06.2013.

²⁴ De acuerdo al numeral 31), del artículo 1º, en concordancia con la letra a), del artículo primero transitorio de la Ley.

²⁵ El inciso 4º, del artículo 47 LIR que resultó modificado, quedó del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

“Para la aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores, las rentas imponible se reajustarán en conformidad al inciso penúltimo del número 3 del artículo 54 y los impuestos retenidos según el artículo 75. ”

²⁶ El nuevo artículo 54 bis, es incorporado a la LIR, mediante el numeral 35), del artículo 1º de la Ley. Dicha modificación rige a contar del 1º de octubre de 2014, de acuerdo a lo establecido en la letra a), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

²⁷ El texto del nuevo artículo 54 bis de la LIR, es del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

“Artículo 54 bis.- Los intereses, dividendos y demás rendimientos provenientes de depósitos a plazo, cuentas de ahorro y cuotas de fondos mutuos, así como los demás instrumentos que se determine mediante decreto supremo del Ministerio de Hacienda, emitidos por entidades sometidas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, de la Superintendencia de Valores y Seguros, de la Superintendencia de Seguridad Social, de la Superintendencia de Pensiones y del Departamento de Cooperativas dependiente del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, que se encuentren facultadas para ofrecer al público tales productos financieros, extendidos a nombre del contribuyente, en forma unipersonal y nominativa, no se considerarán percibidos para los efectos de gravarlos con el impuesto global complementario, en tanto no sean retirados por el contribuyente y permanezcan ahorrados en instrumentos del mismo tipo emitidos por las instituciones señaladas.

Para gozar del beneficio referido, el contribuyente deberá expresar a la entidad respectiva su voluntad en tal sentido al momento de efectuar las inversiones. En todo caso, en cualquier momento los contribuyentes podrán renunciar al beneficio que establece este artículo, debiendo incluir en la base imponible del impuesto global complementario, el total de los intereses, dividendos y demás rendimientos percibidos hasta esa fecha y que se encuentren pendientes de tributación.

El monto total destinado anualmente al ahorro en el conjunto de los instrumentos acogidos a lo dispuesto en

este artículo, no podrá exceder del equivalente a 100 unidades tributarias anuales.

Si el contribuyente hubiere efectuado en el mismo ejercicio inversiones acogidas a lo dispuesto en el artículo 57 bis, éstas deberán considerarse para el cómputo del límite señalado en el inciso anterior, sumándose antes del ahorro acogido al presente artículo.

Para el cómputo de los límites señalados, cada monto destinado al ahorro se considerará a su valor en unidades tributarias anuales, según el valor de ésta en el mes en que se efectúe. El monto total de las inversiones efectuadas en el ejercicio acogidas a lo dispuesto en el artículo 57 bis, reajustadas en la forma establecida en dicha disposición, se considerará en unidades tributarias anuales según el valor de ésta al término del ejercicio.

En caso que el total de inversiones efectuadas durante un año exceda de la suma equivalente a las 100 unidades tributarias anuales, las inversiones a partir de las cuales se haya producido dicho exceso, quedarán excluidas del beneficio establecido en el presente artículo, y por lo tanto, el contribuyente deberá declarar los intereses, dividendos y demás rendimientos percibidos que obtenga de estas inversiones de acuerdo con las reglas generales. El Servicio informará a las entidades receptoras de las inversiones, en la forma y plazo que establezca mediante resolución, las inversiones efectuadas por los contribuyentes en el ejercicio respectivo que quedan excluidas del beneficio que dispone el presente artículo, por exceder del límite anual. La entidad respectiva, quedará liberada de las obligaciones que se establecen en los siguientes incisos, respecto de las inversiones excluidas del régimen.

Los instrumentos a que se refiere este artículo no podrán someterse a ninguna otra disposición de esta ley que establezca un beneficio tributario.

Las instituciones señaladas deberán llevar una cuenta detallada por cada persona y por cada instrumento de ahorro acogido al presente artículo que dicha persona tenga en la respectiva institución. En la cuenta se anotará al menos el monto y fecha de toda cantidad que la persona deposite o invierta, y la fecha y monto de cada giro o retiro efectuado o percibido por la persona, sean éstos de capital, utilidades, intereses u otras, debiendo informar tales antecedentes al Servicio en la forma y plazos que éste determine mediante resolución, así como los demás antecedentes que dicho organismo requiera para los efectos de controlar el cumplimiento de los requisitos de este artículo.

En cada retiro o rescate que efectúe el contribuyente de cantidades invertidas en los instrumentos acogidos a las disposiciones de este artículo, se considerarán incluidos en la misma proporción, tanto el capital originalmente invertido como los intereses, dividendos y otros rendimientos percibidos hasta esa fecha. Dicha proporción corresponde al monto del retiro o rescate efectuado, sobre el saldo acumulado de la inversión considerando la suma del capital más los intereses, dividendos y otros rendimientos percibidos a la fecha del retiro o rescate. Para determinar qué parte de la inversión se considerará como intereses, dividendos u otros rendimientos, se aplicarán las normas del artículo 41 bis.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, no se considerará percibido el interés, dividendos u otros rendimientos que formen parte de un retiro o liquidación de inversiones, efectuada con ocasión de la reinversión de tales fondos en los instrumentos, cuentas o depósitos señalados en la misma u otras instituciones habilitadas. Para ello, el contribuyente deberá instruir a la respectiva institución en que mantiene su inversión, cuenta o depósito, mediante un poder que deberá cumplir las formalidades y contener las menciones mínimas que el Servicio establecerá mediante resolución, para que liquide y transfiera, todo o parte del producto de su inversión, a otro depósito, cuenta de ahorro o instrumento en la misma institución o en otra.

Las entidades habilitadas a que se refiere este artículo deberán informar al Servicio en la forma y plazos que éste determine, sobre los depósitos e inversiones recibidas y las cuentas abiertas, que se acojan a este beneficio, los retiros reinvertidos en otros instrumentos, depósitos o cuentas y sobre los retiros efectuados. Además, deberán certificar, a petición del interesado, los intereses, dividendos u otros rendimientos percibidos cuando hayan sido efectivamente retirados, ello en la forma y plazo que establezca el Servicio, mediante resolución.

La falta de emisión por parte de la institución habilitada en la oportunidad y forma señalada en el inciso anterior, la omisión o retardo de la entrega de la información exigida por el Servicio, así como su entrega incompleta o errónea, se sancionará con una multa de una unidad tributaria mensual hasta una unidad tributaria anual por cada incumplimiento, la cual se aplicará de conformidad al procedimiento establecido en el N° 1 del artículo 165 del Código Tributario.

Para efectos de calcular el impuesto sobre las rentas percibidas conforme a este artículo, se aplicará la tasa del impuesto global complementario que corresponda al ejercicio en que se perciban. Con todo, el contribuyente podrá optar por una tasa de impuesto global complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente durante el período en que mantuvo el ahorro, considerando un máximo de seis años comerciales."

A) Beneficio tributario.

El beneficio tributario consiste en que los rendimientos provenientes de los instrumentos en que se haya invertido, acogidos a las disposiciones del artículo 54 bis de la LIR, no se considerarán percibidos para efectos de aplicar el IGC, en la medida que tales rendimientos no sean retirados por el contribuyente y se mantengan ahorrados en dichos instrumentos o en otros del mismo tipo, emitidos u ofrecidos por las instituciones emisoras u oferentes, bajo el cumplimiento de los requisitos que para tal efecto establece la norma legal citada. El beneficio tributario alcanza sólo a los intereses, dividendos y otros rendimientos provenientes de las inversiones en los instrumentos que señala. Es decir, se trata de inversiones en capitales mobiliarios de aquellos a que se refiere el N° 2, del artículo 20 de la LIR.

Cabe señalar también, que conforme a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 54 bis, este beneficio excluye respecto de las inversiones acogidas, la aplicación de cualquier otro beneficio tributario establecido en la LIR. De la misma manera, las inversiones sujetas a otra disposición legal que establezca un beneficio tributario, como por ejemplo, el establecido en los artículos 42 bis, 42 ter, 42 quáter y 51 bis de la LIR, entre otros, no podrán gozar de aquel establecido en el artículo 54 bis.

B) Inversiones que pueden acogerse a lo dispuesto en el artículo 54 bis de la LIR.

De acuerdo con el inciso 1°, del artículo 54 bis de la LIR, las inversiones que pueden acogerse a lo dispuesto en dicha norma, deberán efectuarse en alguno de los siguientes instrumentos:

- Depósitos a plazo;
- Cuentas de ahorro;
- Fondos mutuos;
- Otros instrumentos que determine el Ministerio de Hacienda mediante Decreto Supremo.

C) Entidades emisoras u oferentes de los instrumentos en que deben efectuarse las inversiones para gozar del beneficio.

Los instrumentos referidos en la letra anterior, deben ser emitidos u ofrecidos por entidades facultadas para ofrecer al público tales productos financieros, y siempre que se encuentren sometidas a la fiscalización de alguna de las siguientes instituciones:

- Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras;
- Superintendencia de Valores y Seguros;
- Superintendencia de Seguridad Social;
- Superintendencia de Pensiones;
- Departamento de Cooperativas, dependiente del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo.

D) Requisitos.

Para que los contribuyentes del IGC, puedan gozar del beneficio tributario que establece el artículo 54 bis de la LIR, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- a) El inversionista debe ser un contribuyente gravado con el IGC por las rentas o rendimientos de que trata este artículo.

Según se ha señalado, el beneficio tributario consiste en que los rendimientos provenientes de los referidos instrumentos no se considerarán percibidos para efectos de gravarlos con el IGC. Además, la norma analizada se sitúa en el párrafo 2°, del Título III de la LIR, sobre el IGC. Por tanto, para la aplicación del beneficio tributario, las inversiones respectivas deben haberse efectuado por contribuyentes que, de haber percibido dichas rentas, éstas se hubieran incluido en la base imponible del IGC para gravarse con el referido tributo.

b) Los instrumentos deben extenderse en forma unipersonal y nominativa.

Los instrumentos o valores susceptibles de acogerse al beneficio tributario deben emitirse a nombre del contribuyente y tener el carácter de nominativos. Para estos efectos, en el documento que se suscriba dando cuenta de la inversión, deberá individualizarse al contribuyente con indicación de su nombre y número de cédula de identidad.

Tratándose de cuotas de fondos mutuos, esta formalidad se cumplirá con la anotación que debe efectuar la administradora en el registro de aportantes a que se refiere el artículo 34 de la ley que regula la administración de fondos de terceros y carteras individuales²⁸, o en el registro especial que deben llevar los agentes de valores, corredores de bolsa, bolsas de valores, bancos, o cualquier otra entidad legalmente autorizada, que mantenga valores por cuenta de terceros pero a nombre propio, conforme al artículo 175 de la Ley N° 18.045.

c) Debe manifestarse expresamente la voluntad de acogerse al beneficio tributario.

El contribuyente, al momento de efectuar la inversión, deberá manifestar expresamente a la institución receptora, su voluntad de acogerse a lo dispuesto en el artículo 54 bis, de la LIR, en el documento que dé cuenta del instrumento o valor invertido, o en algún otro documento que se emita para éstos efectos.

La institución receptora deberá dejar constancia de esta circunstancia en el documento respectivo, o en los certificados que se emitan cuando los instrumentos sean suscritos por medios electrónicos consignando la siguiente frase: *"Instrumento o valor de ahorro acogido a lo dispuesto en el artículo 54 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta."*

d) La suma total de las inversiones anuales que se efectúen acogidas al beneficio, no podrán exceder de 100 Unidades Tributarias Anuales (UTA).

El monto total anual que podrá acogerse a este beneficio, será el equivalente a 100 UTA en el conjunto de las inversiones efectuadas por el contribuyente en los instrumentos a que se refiere el artículo 54 bis, de la LIR. Para determinar este monto, se considerarán sólo las inversiones efectuadas durante el año y no las que provengan de ejercicios anteriores, así como tampoco se considerarán los réditos que se acojan a esta norma y que aumenten el capital originalmente invertido. En todo caso, no deberán computarse las inversiones efectuadas en el año, cuando éstas sean retiradas o rescatadas en el mismo período, computándose sólo las inversiones netas realizadas en el ejercicio.

Si en el mismo año, el contribuyente hubiere realizado inversiones acogidas a lo dispuesto en el artículo 51 bis de la LIR, éstas se considerarán completamente en el ejercicio en que se efectúen, en primer lugar para efectos de determinar el límite de 100 UTA. Por lo tanto, en estos casos, el monto susceptible de acoger al beneficio de que trata el artículo 54 bis se

²⁸ Contendida en el artículo 1° de la Ley N° 20.712 de 2014.

reducirá a la diferencia que resulte de restar a las 100 UTA, el monto total de las inversiones efectuadas en el ejercicio y que se hayan acogido a lo dispuesto en el referido artículo 51 bis, también expresadas en UTA.

Para tales efectos, las inversiones se expresarán en su equivalente en UTA según el valor de esta unidad en el mes en que se realizó la inversión respectiva.

Por su parte, el monto anual de las inversiones efectuadas al amparo del artículo 51 bis, que deben considerarse en el cómputo del límite, reajustadas en la forma que establece dicho artículo, se expresará en UTA según el valor de esta unidad al término del ejercicio.

La parte que exceda del límite de inversiones señalado, quedará excluida del beneficio, y por lo tanto, los intereses, dividendos y otros rendimientos asociados a la parte de la inversión excluida, tributarán en el período en que se perciban, aun cuando dichas rentas no sean retiradas por el contribuyente.

Si el último instrumento considerado en la determinación del cómputo referido, excede sólo en parte el límite señalado, y dicho instrumento es de carácter indivisible, es decir, no puede separarse del valor total del instrumento aquella parte que excede del límite, el total de la inversión efectuada en el instrumento quedará excluida del beneficio tributario.

Considerando que en la mayoría de los casos, las instituciones receptoras de estas inversiones se verán imposibilitadas de determinar si el monto invertido por un contribuyente excede o no del límite de 100 UTA, sobre todo si el contribuyente tiene inversiones acogidas al beneficio en instituciones diferentes, la norma en análisis ha establecido que sea este Servicio quién deba informar a la institución respectiva, el todo o parte de éstas que quedarán excluidas del beneficio tributario por exceder del límite referido. Para tales efectos, este Servicio emitirá una resolución que establecerá el procedimiento y plazo para informar dicha circunstancia a las instituciones involucradas.

Las instituciones receptoras, por las inversiones que de acuerdo a lo informado por el Servicio excedan del límite de 100 UTA, se liberarán a partir del año comercial en que reciban dicha comunicación, de las obligaciones de control, registro y declaración establecidas en los incisos 1° y siguientes del artículo 54 bis de la LIR, por la parte correspondiente a dicho exceso. Lo anterior, es sin perjuicio de las obligaciones que de acuerdo a las normas generales de la LIR, deban cumplir por tales inversiones y de las obligaciones de control, registro y declaración que procedan según lo dispuesto en el referido artículo respecto del año en que se efectuó la inversión respectiva y aquella parte de la misma que se computó dentro del límite señalado.

- e) Que los intereses, dividendos y otros rendimientos no sean retirados por el contribuyente.

Cabe señalar que el beneficio tributario opera respecto de los intereses, dividendos y demás rendimientos obtenidos por el contribuyente, que provengan de las inversiones acogidas a este beneficio, los que, si bien, no han sido retirados desde la institución correspondiente, se encuentran percibidos, por ejemplo, cuando han sido abonados en cuenta del inversionista por la institución correspondiente. Tratándose de inversiones en cuotas de fondos mutuos, el beneficio alcanza tanto a los dividendos que se distribuyan como al mayor valor que se obtenga en el rescate de las cuotas, en tanto, se produzca la reinversión de dichas cantidades de acuerdo a lo señalado en las presentes instrucciones.

De esta forma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54 bis de la LIR, tratándose de los instrumentos beneficiados, la percepción de las rentas sólo se entenderá materializada al momento del retiro o rescate de las mismas.

E) Momento y forma en que deben tributar las rentas obtenidas en los instrumentos acogidos a este beneficio.

De acuerdo a lo señalado en la letra e), de la letra D) anterior, los intereses, dividendos y otros rendimientos provenientes de los instrumentos acogidos al beneficio tributario, sólo se entenderán percibidos al momento del retiro o rescate efectuado por el contribuyente, por lo tanto, es en ese ejercicio en que se afectarán con el IGC.

Para determinar la parte del retiro o rescate que corresponde a intereses, dividendos o rendimientos afectos al IGC, la norma establece que debe calcularse en base a la proporción que representa el monto del retiro o rescate efectuado, sobre el total acumulado en el instrumento de ahorro respectivo (capital más intereses, dividendos u otros rendimientos) a la fecha del retiro o rescate. El porcentaje así calculado, se aplicará sobre el monto acumulado de intereses, dividendos o rendimientos.

A continuación se presenta un ejemplo de lo anterior:

Capital invertido reajustado conforme al Art. 41 bis de la LIR	\$ 44.000.000
Interés acumulado, determinado de acuerdo al Art. 41 bis de la LIR _\$ _____	<u>2.850.000</u>
Total acumulado en instrumento de ahorro	\$ 46.850.000
Monto rescatado por el contribuyente	\$ 6.000.000
Proporción aplicable al interés acumulado:	
Monto del rescate	\$ 6.000.000
Total ahorro acumulado	\$ 46.850.000
% que representa el rescate sobre el total ahorrado	12,81%
Interés afecto a IGC (\$ 2.850.000 x 12,81%)	\$365.085

No obstante lo anterior, respecto de las inversiones efectuadas en cuotas de fondos mutuos acogidos al artículo 54 bis de la LIR, la renta afecta al IGC corresponderá a la parte de ésta que resulte de aplicar al monto de las cuotas que forman parte del rescate efectuado por el contribuyente, el porcentaje que éstas representan en el total de cuotas acogidas a esta disposición a la fecha del rescate.

Lo anterior se grafica a través del siguiente ejemplo:

Capital invertido, actualizado de acuerdo al artículo 41 bis de la LIR N° de cuotas adquiridas N° de cuotas liberadas de pago N° de cuotas rescatadas por el contribuyente Valor cuota a la fecha del rescate	\$ 48.000.000 1.400 50 300 \$ 37.825 \$ 54.846.250 \$ 6.846.250
---	---

Monto total inversión a la fecha del rescate (1.450 x \$ 37.825)

Rendimiento determinado conforme al artículo 41 bis de la LIR (\$54.846.250 - \$48.000.000)

Cálculo de la proporción aplicable al rescate:

Monto rescate (50 cuotas x \$37.825)	\$ 11.347.500
Monto total inversión incluida los rendimientos	\$ 54.846.250
% que representa el rescate sobre el total ahorrado	20,69%
Parte del rescate afecto al IGC (\$6.846.250 x 20,69%)	\$ 1.416.489

Se hace presente que para determinar la parte del rescate que constituye intereses, dividendos u otros rendimientos, resultan aplicables las disposiciones del artículo 41 bis de la LIR²⁹.

De acuerdo con lo establecido en el inciso final, del artículo 54 bis de la LIR, el contribuyente puede optar por:

a) Pagar el IGC según las reglas generales.

Las cantidades afectas, formarán parte de la renta bruta global a que se refiere el artículo 54 de la LIR, gravándose con IGC según las tasas correspondientes al período en que se efectuó el retiro o rescate.

b) Aplicar el promedio de tasas más altas de IGC que afectaron al contribuyente durante el período en que mantuvo la inversión.

Bajo esta modalidad, las cantidades afectas a IGC tributarán en forma separada de las demás rentas gravadas con dicho impuesto, en el período tributario correspondiente al año en que se produzca el retiro o rescate, aplicándose una tasa de impuesto equivalente al promedio de las tasas marginales más altas de la escala de dicho tributo, que haya afectado a los contribuyentes por las rentas obtenidas en los años comerciales anteriores a aquel en que se efectúa el retiro o rescate del instrumento de ahorro, contados desde el año comercial más antiguo del que provengan las inversiones acogidas a este régimen y que son retiradas, rescatadas o liquidadas por el contribuyente. Sin embargo, si las inversiones tienen una data superior a 6 años comerciales, el contribuyente sólo podrá considerar las tasas marginales de IGC de los últimos 6 años comerciales respectivos.

Si en el período considerado para el cálculo de la tasa promedio, existen años en que la tasa marginal de IGC fue igual a cero, o bien, si el contribuyente no ha obtenido rentas gravadas con IGC, sólo se considerarán aquellos años en que las tasas marginales han sido mayores a cero, utilizando como denominador el número de años en que se cumpla esa condición. Ahora bien, si se trata de contribuyentes que no se han afectado con el IGC durante todos los períodos en que mantuvo el ahorro, pagarán dicho impuesto conforme a las reglas generales, de acuerdo a lo señalado en la letra a) anterior.

Tratándose de contribuyentes que sólo han estado afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría durante uno o más de los períodos en que mantuvo el ahorro, considerarán para el cálculo de la tasa promedio en cada año, la tasa marginal anual más alta del Impuesto Único de Segunda Categoría que les haya afectado, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 41, de la LIR. En el caso de contribuyentes que no hayan estado obligados a efectuar la reliquidación que establece el referido artículo 41, así como tampoco la hayan presentado voluntariamente de acuerdo a las disposiciones de dicho artículo, igualmente considerarán la tasa marginal anual más alta del Impuesto Único de Segunda Categoría que habría resultado en caso de haber efectuado voluntariamente dicha reliquidación. Ahora bien, si en el período

²⁹ El N°1 del artículo 41 bis de la LIR, establece que el valor del capital originalmente adeudado en moneda del mismo valor adquisitivo se determinará reajustando la suma numérica originalmente entregada o adeudada de acuerdo con la variación de la unidad de fomento experimentada en el plazo que comprende la operación. Por su parte, el N° 2, de dicha disposición establece que en las obligaciones de dinero, se considerará interés la cantidad que el acreedor tiene derecho a cobrar al deudor, en virtud de la ley o de la convención, por sobre el capital inicial debidamente reajustado en conformidad a lo dispuesto en el N° 1 de dicho artículo, y no se considerará interés sin embargo, las costas procesales y personales, si las hubiere.

considerado para el cálculo de la tasa promedio, existen años en que la tasa marginal anual del Impuesto Único de Segunda Categoría fue igual a cero, o bien, si el contribuyente tampoco ha obtenido rentas gravadas con dicho tributo, sólo se considerarán aquellos años en que las tasas marginales han sido mayores a cero, utilizando como denominador el número de años en que se cumpla esa condición. Si se trata de contribuyentes que no se han afectado con el Impuesto Único de Segunda Categoría durante todos los períodos en que mantuvo el ahorro, pagarán el IGC conforme a las reglas generales, de acuerdo a lo señalado en la letra a) anterior.

Se hace presente que, a los contribuyentes acogidos al artículo 54 bis, de la LIR, igualmente les resulta aplicable la exención dispuesta en el artículo 51, de la misma ley, bajo el cumplimiento de los requisitos que dicha norma establece.

De esta manera, tratándose de inversiones en cuotas de fondos mutuos, el mayor valor o rendimiento determinado conforme a las reglas del artículo 41 bis de la LIR, estará exento cuando no exceda de 30 unidades tributarias mensuales vigentes al mes de diciembre del año en que se efectúa el rescate, retiro o liquidación.

En los demás casos, tratándose de rentas del artículo 20, N°2, se aplicará la referida exención, cuando el monto total de ellas no exceda en conjunto de 20 unidades tributarias mensuales vigentes al mes de diciembre del año en que se efectúa el rescate, retiro o liquidación.

F) Reinversión en otros instrumentos del mismo tipo.

La norma legal en análisis también establece que los intereses, dividendos u otros rendimientos, que formen parte de un retiro, rescate o liquidación de inversiones, no se afectarán con el IGC, siempre que dicho retiro, rescate o liquidación se efectúe con el objeto de reinvertir dichas cantidades en otros instrumentos, cuentas o depósitos acogidos a este beneficio.

Para estos efectos, se exige que el contribuyente instruya previo al retiro, rescate o liquidación del instrumento, mediante un poder otorgado a la institución desde la cual lo efectúa, para que ésta transfiera de inmediato los fondos a otro depósito, cuenta de ahorro u otro instrumento acogido al mismo beneficio, ofrecidos por la misma institución o por otra diferente.

Para que se produzca la reinversión de que trata esta letra, es requisito esencial, que los fondos se traspasen directamente desde un instrumento a otro, sin que materialmente queden a disposición del inversionista.

Este Servicio mediante resolución, establecerá las formalidades y menciones mínimas que deberá contener el poder que se otorgue a la institución respectiva.

La institución mandataria deberá además proveer toda la información respecto de la inversión que se liquida, relativa al capital originalmente invertido y los intereses, dividendos u otros rendimientos que no hayan sido retirados por el contribuyente, para efectos del control que deberá llevar la institución receptora de los fondos reinvertidos.

Situación de reinversiones efectuadas con fondos rescatados en instrumentos que han excedido el límite de 100 UTA.

Si el contribuyente efectúa un retiro o rescate de las inversiones realizadas para reinvertirlo en otro instrumento acogido al beneficio, y a la fecha de tal retiro la institución desde la cual se liquida el todo o parte de la inversión, no tiene conocimiento de si las inversiones efectuadas se encuentran bajo el límite de las 100 UTA, de todas formas se aplicará lo establecido en el inciso 10°, del artículo 54 bis, de la LIR, sin embargo, dicha reinversión quedará sujeta, para objeto de determinar si procede la aplicación del beneficio, a la condición de que el Servicio informe a la institución respectiva, que el todo o parte de la inversión original no se encuentra acogida al beneficio por haber excedido el límite de 100 UTA.

De verificarse esta condición, el monto del rescate para reinvertir se regirá por las reglas generales respecto de las rentas afectas a IGC, debiendo la institución respectiva informar los intereses, dividendos u otros rendimientos percibidos conforme a las reglas generales por el contribuyente, para afectarse con el IGC en el mismo ejercicio en que excedieron el límite de 100 UTA. En todo caso, el contribuyente podrá optar por acoger, aquella parte de la reinversión que en su origen excedió el límite de 100 UTA, al régimen del artículo 54 bis como una nueva inversión, en tanto cumpla con los requisitos legales en este nuevo ejercicio.

G) Efectos de la cesión de los instrumentos o valores acogidos al beneficio.

Según se señaló en la letra b), de la letra D) anterior, es requisito esencial para gozar del beneficio establecido en el artículo 54 bis de la LIR, que los instrumentos sean emitidos en forma nominativa, lo que implica que el beneficio procede sólo respecto de la persona a nombre de quien se emitió el instrumento. En consecuencia, también se considerará que los intereses, dividendos y otros rendimientos han sido percibidos por el contribuyente que cede o enajena todo o parte del instrumento de ahorro acogido a este régimen, para afectarse con el IGC, atendido que el beneficio es intransferible. Por lo tanto, en estos casos la renta afecta a IGC, se determinará en función de la proporción que representa el instrumento o título que se cede o enajena, sobre el total invertido por el contribuyente, según sus valores a la fecha de enajenación, siendo aplicables en estos casos las instrucciones de la letra E) anterior.

Cabe hacer presente que al efectuarse la cesión o enajenación de tales instrumentos, los intereses, dividendos y otros rendimientos que el cedente o enajenante percibe por ese efecto y que se afectan con el IGC, pasan a formar parte del costo tributario de la inversión, y por tanto, sólo podrá determinarse un mayor valor afecto a los impuestos que correspondan en dicha operación, en caso que el precio de cesión o enajenación exceda el valor originalmente invertido y la suma de los rendimientos señalados, todos ellos, reajustados en la forma que proceda, de acuerdo al tipo de instrumento de que se trate.

Por su parte, el cesionario o adquirente de la inversión no podrá gozar del beneficio tributario sobre ella, atendido el carácter personalísimo de la misma. No obstante aquello, podrá acogerla al beneficio establecido en el artículo 54 bis de la LIR a partir de la fecha de cesión o enajenación, en tanto cumpla con los requisitos que la norma establece, considerándose que los intereses, dividendos y demás rendimientos que se entienden percibidos por el cedente o enajenante a la fecha de cesión o enajenación para afectarse con el IGC, forman parte de la

inversión que efectúa el cesionario o adquirente, y por ello, al momento de su retiro o rescate tales sumas no se afectarán nuevamente con dicho impuesto.

H) Renuncia al beneficio establecido en el artículo 54 bis de la LIR.

De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 2° de la norma legal analizada, el contribuyente puede renunciar en cualquier momento al beneficio tributario, sin embargo, esta renuncia deberá comunicarse expresamente a la institución respectiva, la que quedará liberada a partir de esa fecha, de las obligaciones que establece el artículo 54 bis, sin perjuicio de los deberes que procedan respecto de las inversiones, de acuerdo con las reglas generales aplicables a las rentas que de ellas obtenga el contribuyente.

Por disponerlo expresamente el referido inciso 2°, el contribuyente, en este caso, deberá incluir en la renta bruta de IGC, el total de intereses, dividendos u otros rendimientos que se encuentren percibidos a la fecha de renuncia y que no hayan tributado por aplicación del beneficio tributario establecido en el referido artículo, no siendo procedente la opción de tributación en base al promedio de tasas marginales que establece el inciso final de la citada norma.

I) Obligaciones de la institución o entidad que emite u ofrece los instrumentos.

El artículo 54 bis de la LIR, establece las siguientes obligaciones de registro, control y de información que afectan a las instituciones o entidades emisoras de los instrumentos que se acogen al beneficio analizado:

a) Obligación de llevar una cuenta detallada por cada contribuyente y respecto de cada instrumento acogido al beneficio tributario.

Para el adecuado control de las inversiones acogidas a este régimen, la institución respectiva, debe llevar un registro auxiliar en el que consignará en cuentas abiertas para cada inversionista y en forma separada por cada instrumento, el detalle de movimientos efectuados respecto de dichas inversiones. Este registro deberá contener al menos el monto y fecha de todo depósito, ahorro o inversión efectuada, así como cada giro, rescate o retiro efectuado por el contribuyente, detallando el monto de capital, utilidades, intereses u otras rentas que forman parte del giro.

El Servicio mediante resolución establecerá las formalidades que deberá cumplir y los antecedentes que deberá contener el registro auxiliar referido.

El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere esta letra, será sancionado con la multa establecida en el N° 7, del artículo 97 del Código Tributario.

b) Obligación de informar a este Servicio, las inversiones, movimientos y saldos de los instrumentos acogidos al beneficio tributario.

También se establece la obligación para la institución respectiva, de informar al Servicio sobre los depósitos e inversiones recibidas durante el año, los retiros o rescates realizados, distinguiendo el monto de capital, intereses, utilidades u otros rendimientos que forman parte del retiro o rescate, los rescates destinados a reinversiones en otros instrumentos, el saldo acumulado en el instrumento al término del ejercicio, con indicación de los intereses,

utilidades u otros rendimientos pendientes de tributación, entre otros antecedentes que determine el Servicio mediante resolución, en la que se establecerá la forma y plazo para dar cumplimiento a esta obligación.

El retardo u omisión en la entrega de la información señalada, o su entrega errónea o incompleta, será sancionado por cada incumplimiento con la multa establecida en el inciso penúltimo, del artículo 54 bis de la LIR, cuyo valor podrá fijarse entre 1 UTM y 1 UTA y se aplicará de acuerdo al procedimiento establecido en el N° 1, del artículo 165 del Código Tributario.

c) Obligación de certificar.

Finalmente, la institución receptora de la inversión, a petición del inversionista, deberá certificar el monto de los intereses, dividendos u otros rendimientos por él percibidos en cada uno de los retiros o rescates efectuados durante el año. Dicho certificado servirá para acreditar las rentas afectas a IGC informadas por el contribuyente en su declaración anual de impuesto a la renta. El Servicio establecerá mediante resolución la forma y plazo para dar cumplimiento a la obligación de certificar por parte de la institución respectiva.

La no emisión del certificado o su emisión extemporánea, será sancionado con la misma multa y de acuerdo al mismo procedimiento señalado en la letra b) anterior.

J) Vigencia del nuevo artículo 54 bis de la LIR.

El nuevo artículo 54 bis de la LIR, rige a contar del día 1° de octubre de 2014, y por tanto, las inversiones que se efectúen a partir de esa fecha, en tanto cumplan los requisitos establecidos para tal efecto, podrán gozar del beneficio señalado.

9) Modifica referencia que se efectúa en el inciso 5°, del artículo 55 bis, de la LIR³⁰.

En el inciso 5°, del artículo 55 bis, de la LIR, a continuación de las expresiones “*penúltimo del*”, se intercaló la expresión “*número 3 del*”⁸². Esta modificación tiene por objeto precisar la correcta referencia que efectúa el inciso 5°, del artículo 55 bis, de la LIR, a las normas sobre reajuste establecidas en el N° 3, del artículo 54 de la misma ley.

De esta manera, se precisa la referencia legal, que dicha norma dispone para efectos de la reliquidación anual de impuestos que establece el artículo 55 bis, de la LIR, que deben efectuar los contribuyentes del artículo 42 N°1 gravados con el impuesto del artículo 43 N°1, en el sentido que el reajuste que dichos contribuyentes deben aplicar es el contenido en el N°3, del artículo 54, de la LIR, esto es, de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al de la obtención de la renta y el último día del mes de noviembre del año respectivo.

10) Establece una responsabilidad solidaria para el pago de los impuestos, en la situación establecida en el N° 3, del artículo 58, de la LIR³¹.

En el párrafo 5°, del N° 3, del artículo 58 de la LIR, a continuación del punto final, que pasa a ser punto seguido, se agregó la siguiente oración: “*Con todo, responderá*”

³⁰ De acuerdo al numeral 36), del artículo 1°, en concordancia con la letra a), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

³¹ Conforme a lo dispuesto en la letra c), del numeral 39), del artículo 1°, en concordancia con la letra a), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

solidariamente sobre las cantidades señaladas, junto con el adquirente de las acciones, la entidad, empresa o sociedad emisora de los activos subyacentes a que se refiere el literal (i) del inciso tercero del artículo 10, o la agencia u otro establecimiento permanente en Chile a que se refiere el literal (ii) de la citada disposición”³².

En relación con esta modificación, debe tenerse presente en primer término que la LIR establece en su artículo 10 que se consideran rentas de fuente chilena, y por tanto, afectas al Impuesto Adicional (IA) en carácter de único establecido en el N° 3, del artículo 58 de la misma ley, las rentas obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, en la enajenación de ciertos, bienes, títulos o instrumentos, cuando la totalidad o una parte del valor de éstos se encuentre representado por uno o más de los activos subyacentes situados en Chile que la norma legal indica³³.

Por su parte, el N° 3, del artículo 58, de la LIR, establece que si el impuesto no es declarado y pagado en la forma que el mismo indica, el Servicio, previa citación, podrá liquidar y girar el tributo adeudado al adquirente de las acciones, cuotas, títulos o derechos emitidos por la sociedad o entidad extranjera.

De esta manera, la modificación legal que se examina, vino a establecer una obligación solidaria para el pago anual del referido impuesto, la cual afecta:

- a) A la entidad, empresa o sociedad emisora de los activos subyacentes a que se refiere el literal (i) del inciso 3°, del artículo 10 de la LIR, o, según corresponda.
- b) A la agencia u otro establecimiento permanente en Chile a que se refiere el literal (ii) del inciso 3°, del artículo 10 de la LIR.

La obligación solidaria, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 1.511 y siguientes del Código Civil, disposiciones que corresponde aplicar en estos casos conforme a lo dispuesto por el artículo 2°, del Código Tributario, supone en este caso que el Servicio puede exigir a cualquiera de los deudores solidarios, el total de la deuda, y podrá dirigirse contra todos los deudores solidarios o contra cualquiera de ellos a su arbitrio, sin que éstos puedan oponer el beneficio de división.

De este modo, si el impuesto establecido en el N° 3, del artículo 58, de la LIR, no es pagado por el enajenante sin domicilio ni residencia en el país, el Servicio podrá dirigir su acción fiscalizadora previa citación, para posteriormente liquidar y girar indistintamente:

- a) Al adquirente de las acciones, cuotas, títulos o derechos emitidos por la sociedad o entidad extranjera, o
- b) A la entidad, empresa o sociedad emisora de los siguientes activos subyacentes: acciones, derechos, cuotas u otros títulos de participación en la propiedad, control o

³² El texto del inciso 5°, del N° 3, del artículo 58 de la LIR modificado, ha quedado del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

“En caso que el impuesto no sea declarado y pagado conforme a lo dispuesto precedentemente, el Servicio, con los antecedentes que obren en su poder y previa citación, podrá liquidar y girar el tributo adeudado al adquirente de las acciones, cuotas, títulos o derechos emitidos por la sociedad o entidad extranjera. Con todo, responderá solidariamente sobre las cantidades señaladas, junto con el adquirente de las acciones, la entidad, empresa o sociedad emisora de los activos subyacentes a que se refiere el literal (i) del inciso tercero del artículo 10, o la agencia u otro establecimiento permanente en Chile a que se refiere el literal (ii) de la citada disposición.”

³³ Las instrucciones de este Servicio sobre el impuesto establecido en el artículo 58 N°3 de la LIR, en concordancia con el artículo 10 de la misma ley, se encuentran contenidas en las Circulares N° 54 de 2013 y 14 de 2014.

utilidades de una sociedad, fondo o entidad constituida en Chile, o

- c) A la agencia u otro tipo de establecimiento permanente en Chile, de un contribuyente no domiciliado ni residente en el país, considerándose para estos efectos que dicho establecimiento permanente es una empresa independiente de su matriz u oficina principal.

Por otra parte, y de acuerdo al tenor literal de la norma, la solidaridad establecida en esta nueva disposición afecta únicamente a la declaración anual del impuesto del N° 3, del artículo 58, de la LIR y, por tanto, en principio no afecta la obligación de retención establecida en el N° 4, del artículo 14 de la misma ley. En este sentido, se hace presente que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 83, de la LIR, norma que no ha sido modificada, la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención recae únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, en este caso, el adquirente o comprador de las acciones, cuotas, derechos y demás títulos, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener, acredite que dicha retención se efectuó. Si no se efectuó la retención, el Servicio podrá girar el impuesto al obligado a efectuarla, pero también al beneficiario de la renta afecta.

- 11) Amplía el régimen de tributación que establece el inciso 2°, del artículo 60, de la LIR, a las personas naturales chilenas sin domicilio ni residencia en Chile³⁴.

En el inciso 2°, del artículo 60 de la LIR, se suprimió la palabra “*extranjeras*”³⁵. Esta modificación vino a establecer que la tasa rebajada de 20% de IA que se aplica sobre las remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas naturales que desarrollen en Chile actividades científicas, culturales o deportivas, beneficia a dichas personas, sean chilenas o extranjeras, y siempre que no tengan domicilio ni residencia en Chile.

- 12) Aumenta los plazos de prescripción dentro de los cuales puede el Servicio ejercer ciertas facultades de fiscalización, en la situación que se indica (Artículo 70 de la LIR³⁶).

La Ley incorporó el siguiente inciso final, en el artículo 10 de la LIR: *“Cuando el contribuyente probare el origen de los fondos, pero no acredite haber cumplido con los impuestos que hubiese correspondido aplicar sobre tales cantidades, los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario se entenderán aumentados por el término de seis meses contados desde la notificación de la citación efectuada en conformidad con el artículo 63 del Código Tributario, para perseguir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de los intereses penales y multas que deriven de tal incumplimiento”*.

a) En primer término, cabe señalar que el artículo 10 de la LIR establece normas sobre justificación de inversiones, desembolsos o gastos efectuados por los contribuyentes. Al efecto, dispone una presunción legal, señalando que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas.

³⁴ De acuerdo a la letra b), del numeral 41), del artículo 1°, en concordancia con la letra a), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

³¹ El inciso 2°, del artículo 60 de la LIR modificado, quedó del siguiente tenor:

“No obstante, la citada tasa será de 20% cuando se trate de remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas, percibidas por las personas naturales a que se refiere el inciso anterior, sólo cuando éstas hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, culturales o deportivas. Este impuesto deberá ser retenido y pagado antes de que dichas personas se ausenten del país, por quien o quienes contrataron sus servicios, de acuerdo con las normas de los artículos 74° y 79°.”

³⁶ De acuerdo al numeral 46), del artículo 1°, en concordancia con la letra a), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

A continuación, prescribe que si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas a impuesto a la renta, atendiendo a la actividad principal del contribuyente³⁷.

b) Ahora bien, la modificación legal analizada, aumenta en seis meses los plazos de prescripción del artículo 200 del Código Tributario, de tres o seis años, según corresponda, que tiene el Servicio para liquidar, reliquidar o girar impuesto, intereses penales y multas que se deriven del incumplimiento. Para tal efecto, se requiere que se haya notificado legalmente una Citación al contribuyente en el marco de un proceso de justificación de inversiones, de conformidad al artículo 63 del Código Tributario.

El aumento de los plazos de prescripción referidos, se contarán a partir del día siguiente del término original de prescripción³⁸.

Se hace presente que este aumento del plazo no es para liquidar, reliquidar o girar cualquier impuesto, intereses o multas, sino exclusivamente aquellos que procedan respecto de las sumas o cantidades que permiten al contribuyente acreditar las inversiones, gastos o desembolsos que se indiquen en la Citación emitida en el proceso de justificación de inversiones, siempre que el contribuyente en su respuesta a dicha Citación hubiere probado el origen de los fondos con que efectuó dichos gastos, desembolsos o inversiones, pero no hubiere acreditado haber cumplido con los impuestos que hubiese correspondido aplicar sobre tales fondos.

Es decir, en este caso, el contribuyente justifica y prueba el origen de los fondos con que efectuó sus gastos, desembolsos o inversiones, procediendo la conciliación de dichas partidas contenidas en la Citación, y por tanto no procede el cobro de los impuestos conforme a lo establecido en el artículo 70 de la LIR. No obstante lo anterior, la situación planteada es aquella en que el contribuyente no acreditó haber cumplido con los impuestos que correspondía aplicar sobre las sumas, cantidades o fondos que le permitieron justificar o acreditar sus gastos, desembolsos o inversiones. Por tanto, es el impuesto que hubiera resultado aplicable sobre estas últimas cantidades, el que puede perseguirse dentro de los plazos de prescripción que se aumentan.

En consecuencia, para que surta efecto este aumento del plazo de prescripción en favor de las facultades fiscalizadoras de este Servicio, es necesario que:

- i) La "Citación" se haya efectuado en el marco de un proceso de justificación de inversiones, gastos y desembolsos, y que en ella se indiquen, con la mayor precisión y exactitud posible, las operaciones del contribuyente que éste debe justificar y que puedan dar lugar al cobro de un impuesto.
- ii) La Citación, se notifique legalmente al contribuyente antes de que transcurra el plazo legal de prescripción original, de tres o seis años, según corresponda.
- iii) El contribuyente justifique y pruebe el origen de los fondos con que efectuó sus gastos, desembolsos o inversiones, procediendo la conciliación de dichas partidas contenidas en la Citación.
- iv) A pesar de lo anterior, el contribuyente no acredite haber cumplido con los impuestos que correspondía aplicar sobre las sumas, cantidades o fondos que le

³⁷ Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 8 del año 2000.

³⁸ Para efectos del cómputo de los plazos, véase las instrucciones de este Servicio contenidas en la Circular N° 47 de 2011.

permitieron justificar o acreditar sus gastos, desembolsos o inversiones.

- v) La liquidación de los impuestos, intereses y multas que resulten aplicables sobre las sumas, cantidades o fondos que le permitieron al contribuyente justificar o acreditar sus gastos, desembolsos o inversiones, se efectúe dentro del plazo de tres o seis años del artículo 200 del Código Tributario, según corresponda, más el aumento de seis meses que establece el nuevo inciso final, del artículo 70 de la LIR.

Es preciso indicar que este aumento del plazo de prescripción, es un plazo especial establecido para una situación particular que tuvo en vista el legislador, y en consecuencia se aplica en sustitución del plazo general de aumento de la prescripción por efecto de haberse notificado una Citación al contribuyente, y de haberse concedido la prórroga solicitada por el contribuyente para dar respuesta a la misma, de acuerdo al inciso 4° del artículo 200 del Código Tributario, no pudiendo adicionarse ambos aumentos.

13) Modificaciones al artículo 97 LIR.

El artículo 97 de la LIR, fue modificado en el siguiente sentido³⁹:

a) En el inciso 5°, del artículo 91, de la LIR, se sustituyeron las oraciones *“No obstante, quienes opten por el envío del cheque por correo a su domicilio deberán solicitarlo al Servicio de Tesorerías. En caso que el contribuyente no tenga alguna de las cuentas indicadas, dicha devolución se hará mediante cheque nominativo enviado por correo a su domicilio.”*, por la oración *“Cuando el contribuyente no tenga alguna de las cuentas referidas o el Servicio de Tesorerías carezca de información sobre aquellas, la devolución podrá efectuarse mediante la puesta a disposición del contribuyente de las sumas respectivas mediante vale vista bancario o llevarse a cabo a través de un pago directo por caja en un banco o institución financiera habilitados al efecto.”*⁴².

Esta modificación tuvo por objeto facilitar al Servicio de Tesorería General de la República la forma de efectuar la devolución de impuestos a que se refiere el artículo 91, de la LIR, cuando el contribuyente no tenga cuenta corriente, de ahorro a plazo o a la vista, o bien, dicho Servicio no tenga información sobre las referidas cuentas, otorgándole facultades para efectuar la devolución:

- i) Mediante la puesta a disposición del contribuyente de las sumas respectivas mediante vale vista bancario, o
- ii) Llevarse a cabo a través de un pago directo por caja, en un banco o institución financiera habilitados al efecto.

b) Por otra parte, se agregó el siguiente inciso final en el artículo 91:

“El Servicio dispondrá de un plazo de doce meses, contados desde la fecha de la solicitud, para resolver la devolución del saldo a favor del contribuyente cuyo fundamento sea la absorción de utilidades conforme a lo dispuesto en el artículo 31, número 3. Con todo, el Servicio podrá revisar las respectivas devoluciones de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 59 y 200 del Código Tributario.”

El objetivo de esta modificación fue clarificar el plazo que tiene este Servicio para resolver sobre peticiones de devolución de impuestos cuyo fundamento sea la absorción de utilidades

³⁹ El texto del artículo 97 de la LIR, modificado a contar del 1° de octubre de 2014, ha quedado del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

por pérdidas tributarias de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31, N°3, de la LIR, plazo que se incorpora en el artículo 97 de la misma ley, en relación a lo dispuesto en el inciso final, del artículo 59, del Código Tributario, esto es, doce meses contados desde la fecha de solicitud de devolución.

Este plazo de doce meses es oponible al Servicio, tanto si la solicitud de devolución se efectuó a través del procedimiento normal de declaración de impuesto a la Renta, mediante la presentación del Formulario 22, como si la solicitud se efectuó a través del procedimiento establecido en el artículo 126, del Código Tributario.

El Servicio deberá determinar la procedencia o improcedencia de la devolución en el plazo de 12 meses, debiendo dictar el correspondiente acto administrativo, si procediere, dentro de dicho término.

En todo caso, la incorporación del nuevo inciso final aclara y precisa que el establecimiento de este plazo para resolver la solicitud de devolución presentada, no se contrapone con los plazos de prescripción señalados en el artículo 200 del Código Tributario, que facultan a este Servicio para ejercer plenamente sus facultades de fiscalización. De esta manera, si, autorizada y efectuada una devolución, cuyo fundamento sea la absorción de utilidades conforme a lo dispuesto en el artículo 31, N° 3, el Servicio determina con posterioridad que ella era improcedente, podrá requerir al contribuyente el reintegro respectivo, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 6°, del artículo 97, de la LIR.

Se hace presente que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 24, del Código Tributario, las sumas que un contribuyente deba legalmente reintegrar, correspondientes a cantidades respecto de las cuales haya obtenido devolución, serán consideradas como impuestos sujetos a retención para los efectos de su determinación, reajustes, intereses y sanciones que procedan, y para la posibilidad de efectuar giro inmediato⁴⁰.

- 14) Modifica la forma de determinar la utilidad líquida y el capital propio tributario, para los efectos de calcular las gratificaciones que deben pagarse a los trabajadores de acuerdo al artículo 48, del Código del Trabajo⁴¹.

La Ley modificó el inciso 1°, del artículo 48, del Código del Trabajo, incorporando a continuación de la frase *“determinación del impuesto a la renta”*, la expresión *“aplicando el régimen de depreciación normal que establece el número 5 del artículo 31 de la ley sobre Impuesto a la Renta,”* y agregó a continuación del punto aparte, que pasó a ser punto seguido, lo siguiente: *“Para estos efectos, no se considerarán como parte del capital propio los ajustes que ordenan efectuar los números 8° y 9° del artículo 41 de la referida ley, por disposición del inciso segundo del referido número 8°.”*

⁴⁰ Las instrucciones para la aplicación de la facultad de reintegro, se encuentran contenidas en la Circular N° 48 de 1997.

⁴¹ El artículo 48 del Código del Trabajo, fue modificado por el N° 3, del artículo 17, en concordancia con el artículo decimotercero de las disposiciones transitorias de la Ley, y quedó del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

“Para estos efectos se considerará utilidad la que resulte de la liquidación que practique el Servicio de Impuestos Internos para la determinación del impuesto a la renta, aplicando el régimen de depreciación normal que establece el N°5 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin deducir las pérdidas de ejercicios anteriores; y por utilidad líquida se entenderá la que arroje dicha liquidación deducido el diez por ciento del valor del capital propio del empleador, por interés de dicho capital. Para estos efectos, no se considerará como parte del capital propio los ajustes que ordenan efectuar los números 8 y 9 del artículo 41 de la referida ley, por disposición del inciso segundo del referido número 8.”

El artículo 48, del Código del Trabajo, es una norma referida a las gratificaciones legales a las que están obligados ciertos empleadores respecto de sus trabajadores, razón por la cual no es una materia de competencia de este Servicio, salvo en cuanto a la interpretación del sentido y alcance de los conceptos de carácter tributario que dicha norma establece.

Las modificaciones efectuadas a dicho artículo incluyen cambios en la forma de determinar dos parámetros de carácter tributario, utilizados para el cálculo de las referidas gratificaciones, como son la utilidad y el capital propio tributario, según se señala a continuación:

a) Forma de determinar la utilidad: Para la determinación de la utilidad sobre la base de la cual se efectúa el cálculo de las gratificaciones, la modificación prescribe que sólo se considerará el régimen de depreciación normal que establece el N° 5, del artículo 31, de la LIR. Por tanto, no puede considerarse para estos efectos, la depreciación acelerada también contenida en el artículo 31 N° 5, así como tampoco la depreciación acelerada establecida en el nuevo N° 5 bis, del artículo 31 de la LIR. De este modo, si la empresa, para la determinación de su impuesto a la renta, hubiere utilizado una depreciación diferente de la depreciación normal, deberá efectuar, para efectos del cálculo de las gratificaciones, los ajustes correspondientes para determinar la referida utilidad.

b) Capital propio que debe considerarse: La modificación legal también estableció que para efectos del cálculo de la utilidad líquida en materia de gratificaciones, no se deberá considerar como parte del capital propio los ajustes que ordenan efectuar los N°s 8 y 9 del artículo 41 de la LIR, por disposición expresa del inciso 2°, del referido N° 8, de manera que si bien estos ajustes son obligatorios en materia impositiva, no deben considerarse para efectos del cálculo de las gratificaciones⁴².

15) Concepto de operaciones con terceros realizadas por las Cooperativas (Artículo 17 N° 11 del D.L. N° 824 de 1974⁴³).

⁴² Los ajustes a que se refieren los N°s 8 y 9, del artículo 41 de la LIR, son incorporados a contar del 1° de enero de 2011, por la letra b), del numeral 24), del artículo 1°, en concordancia con el inciso 1°, del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley, razón por la cual dicha modificación en particular, tiene sus efectos a contar de esa fecha. El referido ajuste establece que:

“Tratándose de la inversión en acciones en empresas o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, el valor así determinado deberá ajustarse al inicio de cada año comercial, en la proporción que corresponda al capital suscrito y pagado por el accionista en el total de éste, aplicado sobre las rentas a que se refiere la letra a) del número 4 de la letra A) del artículo 14, que no hayan sido distribuidas al término del ejercicio anterior. Las diferencias que se produzcan de este ajuste se contabilizarán, según corresponda, con cargo o abono a la cuenta “Revalorización del Capital Propio.”

⁴³ De acuerdo al número 12, del artículo H, en concordancia con el artículo decimoctavo de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁴¹ El N° 11, del artículo H, del D.L. 824 modificado, ha quedado del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

“11°.- Para los fines de aplicar la tributación del número segundo que antecede, la cooperativa deberá considerar que los ingresos brutos corresponden a operaciones con personas que no sean socios cuando provengan de:

a) Cualquier operación que no sea propia del giro de la cooperativa, realizada con personas que no sean socios.

b) Cualquier operación que sea propia del giro de la cooperativa y cumpla las siguientes condiciones copulativas:

i. Que los bienes o servicios propios del giro de la cooperativa sean utilizados o consumidos, a cualquier título, por personas que no sean socios; y,

La Ley sustituyó el N°11, del artículo 11, del D.L. N° 824 de 1914⁴¹, con el objeto de precisar los casos en que las operaciones que realiza una Cooperativa se entienden efectuadas con personas que no son socios de la misma, para efectos de aplicar el Impuesto de Primera Categoría a la parte del remanente que corresponda a dichas operaciones.

En efecto, el referido artículo 17, del D.L. 824, establece en su numeral 2°.- que aquella parte del remanente que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socios, estará afecta al Impuesto de Primera Categoría y que dicha parte se determinará aplicando la relación porcentual existente entre el monto de los ingresos brutos correspondientes a operaciones con personas que no sean socios y el monto total de los ingresos brutos correspondientes a todas las operaciones.

Ahora bien, para determinar los ingresos brutos a considerar en las operaciones con personas que no sean socios, la norma legal modificada hace una distinción entre aquellas operaciones que son propias del giro de la Cooperativa y aquellas que no lo son.

Para estos efectos, debe entenderse como “operaciones propias del giro”, aquellas que forman parte o dicen relación con la actividad habitual de la Cooperativa, incorporadas en el objeto social de la misma, es decir, los negocios o actividades desarrolladas por ésta de manera reiterada o continua en el tiempo; así como aquellas necesarias y complementarias para la ejecución de las mismas, de lo cual se siguen las situaciones que se pasan a enunciar:

a) La Cooperativa deberá considerar que los ingresos brutos provenientes de cualquier operación que no sea propia de su giro, realizada con personas que no sean socios de la Cooperativa, son ingresos brutos provenientes de operaciones con terceros o personas que no son socios.

b) Respecto de los ingresos brutos obtenidos en operaciones propias del giro de la Cooperativa, se considerará que provienen de operaciones con terceros o personas que no sean socios de la Cooperativa, cuando cumplan copulativamente las siguientes condiciones:

1. - Que los bienes o servicios que provea la Cooperativa, propios de su giro, sean utilizados o consumidos, a cualquier título, por personas que no sean socios.

Esta condición se compone de los siguientes requisitos:

a) Que el objeto de la operación sea la provisión de bienes o servicios, provenientes de actividades propias del giro de la Cooperativa;

Para determinar qué bienes y servicios tienen este carácter, se estará a la definición de “operaciones propias del giro” señalada anteriormente.

ii. Que las materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones que formen parte principal de los bienes o servicios propios del giro de la cooperativa hayan sido adquiridos de o prestados por personas que no sean socios, a cualquier título.

Para estos efectos se considerará que las materias primas, insumos, servicios o cualquier otra prestación constituyen parte principal de los bienes o servicios del giro de la cooperativa cuando, en términos de costos de fabricación, producción o prestación de éstos, signifiquen más del 50% de su valor de costo total. La cooperativa deberá llevar un control en el Libro de Inventarios y Balance, que permita identificar el porcentaje señalado.

No se considerarán formando parte de los ingresos brutos de la cooperativa aquellos provenientes de utilizar o consumir, a cualquier título, materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones proporcionadas por los socios de la respectiva cooperativa y que formen parte principal de los bienes o servicios del giro de la cooperativa. Tampoco se considerarán los bienes o servicios del giro de la cooperativa que sean utilizados o consumidos, a cualquier título, entre ésta y sus cooperados.

b) Que los bienes o servicios sean utilizados o consumidos por personas que no sean socios;
Al respecto, debe entenderse que los bienes o servicios son utilizados o consumidos, según corresponda, cuando el servicio ha sido prestado, o los bienes han sido entregados al acreedor en cumplimiento de la obligación contraída por la Cooperativa, bastando que sean destinados por el primero a su uso o consumo.

c) Que la utilización o consumo por parte de las personas que no sean socios, sea a cualquier título;

Por lo tanto, quedarían comprendidos los contratos de compraventa, permuta, arrendamiento, mutuo o cualquier otro título que otorgue el derecho a las personas indicadas para usar o consumir los bienes o servicios proveídos por la Cooperativa.

No obstante, se hace presente, que debe tratarse de contratos a título oneroso, es decir, que reporten una utilidad para la Cooperativa, toda vez que, es el ingreso bruto obtenido en estas operaciones el que será considerado para los efectos de lo establecido en el N° 2 del citado artículo 17.

2. - Que las materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones que formen parte principal de los bienes o servicios que provea la Cooperativa, propios de su giro, hayan sido adquiridos de, o prestados por personas que no sean socios, a cualquier título.

La propia norma legal fija un criterio para determinar los casos en que se considera que las partidas indicadas forman parte principal de los bienes y servicios del giro de la Cooperativa, estableciéndose que si dichos componentes del costo de fabricación, producción o prestación de servicios, constituyen un 50% o más del valor de costo total de los bienes o servicios respectivos, se cumpliría con esta condición.

La Cooperativa deberá llevar un control separado en el libro de inventarios y balance, de los componentes del costo que han sido adquiridos de, o prestados por personas que no sean socios, que permita identificar el porcentaje que dichos componentes representan en el costo de los bienes y servicios del giro de la Cooperativa.

Para determinar el costo de los bienes o servicios del giro de la Cooperativa, se aplicarán los principios y normas contables de general aplicación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104 del Reglamento de la Ley General de Cooperativas, contenido en el Decreto Supremo N° 101 de 2007, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo⁴⁴.

Finalmente, el último párrafo del nuevo N° 11, del artículo 17, del D.L. N° 824, viene a complementar lo anterior, señalando que no se considerarán como ingresos brutos provenientes de operaciones con terceros que no sean socios de las Cooperativa para efectos de lo dispuesto en el N° 2 del mismo artículo, aquellos provenientes de operaciones sobre bienes o servicios del giro de la Cooperativa, cuyas materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones proporcionadas por los socios de la Cooperativa, formen parte principal de éstos, lo que significa que tales componentes, deberán constituir el 50% o más del costo total de dichos bienes o servicios. Tampoco se considerarán como ingresos brutos provenientes de operaciones con terceros que no sean socios de las Cooperativa aquellos obtenidos de

⁴⁴ De acuerdo con este artículo, se denomina remanente **“al saldo favorable del ejercicio económico, determinado mediante un balance, confeccionado de conformidad con las normas y principios contables de general aceptación y a las disposiciones legales generales y especiales aplicables a los distintos tipos de cooperativas.”**

operaciones sobre bienes o servicios del giro de la Cooperativa, que hayan sido utilizados o consumidos, a cualquier título, por sus socios o cooperados.

- 16) Modifica las normas sobre el crédito por inversiones en activo fijo o inmovilizado (Artículo 33 bis de la LIR⁴⁵).

La Ley reemplazó el texto del artículo 33 bis de la LIR, a contar del 1° de enero de 2015, modificando con ello, el crédito por inversiones en activo inmovilizado⁴⁶.

No obstante la vigencia de la modificación referida, la Ley también establece el beneficio de manera transitoria entre el 1° de octubre de 2014 y hasta el 1° de octubre de 2015, considerando una tasa de crédito mayor, en los casos que indica.

⁴⁵ Conforme a lo establecido en el numeral 17), del artículo 1°, en concordancia con la letra b), del artículo primero y el numeral VII), del artículo tercero, ambos de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁴⁶ El artículo 33 bis de la LIR, modificado, que rige a contar del 1° de enero de 2015, ha quedado del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

“Artículo 33 bis.- Crédito por inversiones en activo fijo.

a) Los contribuyentes que declaren el impuesto de primera categoría sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes respectivos, según corresponda, registren un promedio de ventas anuales que no superen las 25.000 unidades de fomento, tendrán derecho a un crédito equivalente al 6% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, o terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento, según proceda. Para este efecto, las ventas anuales se expresarán en unidades de fomento, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales según el valor de la unidad de fomento al término de cada mes. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Respecto de los bienes construidos, no darán derecho a crédito las obras que consistan en mantención o reparación de los mismos. Tampoco darán derecho a crédito los activos que puedan ser usados para fines habitacionales o de transporte, excluidos los camiones, camionetas de cabina simple y otros destinados exclusivamente al transporte de carga o buses que presten servicios interurbanos o rurales de transporte público remunerado de pasajeros, inscritos como tales en el Registro Nacional de Servicios de Transporte de Pasajeros, que lleva el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones.

El crédito establecido en el inciso primero se deducirá del impuesto de primera categoría que deba pagarse por las rentas del ejercicio en que ocurra la adquisición o término de la construcción, y, de producirse un exceso, no dará derecho a devolución.

Para los efectos de calcular el crédito, los bienes se considerarán por su valor actualizado al término del ejercicio, en conformidad con las normas del artículo 41 de esta ley, y antes de deducir la depreciación correspondiente.

En ningún caso, el monto anual del crédito podrá exceder de 500 unidades tributarias mensuales, considerando el valor de la unidad tributaria mensual del mes de cierre del ejercicio.

El crédito establecido en este artículo no se aplicará a las empresas del Estado ni a las empresas en las que el Estado, sus organismos o empresas o las municipalidades tengan una participación o interés superior al 50% del capital.

Tampoco se aplicará dicho crédito respecto de los bienes que una empresa entregue en arrendamiento con opción de compra.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo se entenderá que forman parte del activo físico inmovilizado los bienes corporales muebles nuevos que una empresa toma en arrendamiento con opción de compra. En este caso el crédito se calculará sobre el monto total del contrato.

b) Aquellos contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir, o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes respectivos, según corresponda, registren un promedio de ventas anuales superior a 25.000 unidades de fomento y que no supere las 100.000 unidades de fomento, tendrán derecho al crédito establecido en los incisos precedentes con el porcentaje que resulte de multiplicar 6% por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales, sobre 75.000. Para este efecto, las ventas anuales se expresarán en unidades de fomento, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales según el valor de la unidad de fomento al término de cada mes. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

A continuación se explica el beneficio permanente y luego la disposición transitoria:

A) Crédito por inversiones en activo fijo o inmovilizado, a contar del 1° de enero de 2015.

a) Normas anteriores que se mantienen vigentes: Si bien la Ley reemplaza por completo el artículo 33 bis de la LIR, mantiene íntegramente las normas sobre las siguientes materias, contenidas en el artículo que se modifica:

- Contribuyentes beneficiados que pueden acceder al referido crédito⁴⁷.
- Bienes en los cuales debe efectuarse la inversión.
- Valor de los bienes a considerar para los efectos de determinar el monto del crédito.
- Ejercicio en el cual corresponde invocar el crédito.
- Impuesto del cual debe deducirse el mencionado crédito.
- Orden de imputación del crédito.
- Situación del crédito frente a la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría.
- Monto máximo anual con que puede invocarse el crédito.
- Tratamiento de los excesos de crédito (que no pueden imputarse en los ejercicios siguientes ni solicitarse su devolución).

De acuerdo a ello, sobre las materias referidas, serán aplicables las instrucciones impartidas por este Servicio contenidas en la Circular N° 41 de 1990 y sus modificaciones posteriores que resulten pertinentes⁴⁸.

b) Modificaciones al artículo 33 bis de la LIR: Las modificaciones introducidas a la norma señalada, en relación a su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, dicen relación solamente con el establecimiento de porcentajes de crédito diferenciados según el nivel de ingresos que obtengan los contribuyentes y con la incorporación de reglas para determinar el porcentaje que corresponde en cada caso, de acuerdo al siguiente detalle:

i) Contribuyentes que registren un promedio de ventas o ingresos anuales que no superen las 25.000 UF, en los últimos 3 ejercicios.

Tales contribuyentes tendrán derecho a un crédito equivalente al 6% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, o terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento con opción de compra, según proceda.

ii) Contribuyentes que registren un promedio de ventas o ingresos anuales superior a 25.0 UF y que no supere las 100.000 UF, en los últimos 3 ejercicios.

47 el porcentaje que resulte es inferior al 4%, será este último porcentaje el que se aplicará para la determinación del referido crédito.

En todo lo demás, se aplicarán las reglas establecidas en la letra a) precedente.

c) Los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir, o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes respectivos, según corresponda, y registren un promedio de ventas anuales superior a 100.000 unidades de fomento tendrán derecho al crédito establecido en este artículo, equivalente a un 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento, según corresponda.

En todo lo demás, se aplicarán las reglas establecidas en la letra a) precedente.”.

⁵¹ Cabe hacer presente que, a partir del 1° de enero de 2015, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, también podrán acceder al crédito establecido en el artículo 33 bis y al establecido en el numeral VII), del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, a partir de esa fecha.

⁴⁸ La Circular N° 41 de 1990, ha sido modificada y complementada en las materias referidas, por las Circulares N°s 20 de 2007 y 19 de 2009.

Tales contribuyentes tendrán derecho al crédito con el porcentaje que resulte de multiplicar 6%, por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales expresados en UF, sobre 75.000.

La fórmula que deberán considerar los contribuyentes para estos efectos, es la siguiente:

$$6\% \times [(100.000 - \text{Ventas o Ingresos anuales expresados en UF}) / 75.000] = \% \text{ a aplicar.}$$

Si el porcentaje que resulte al aplicar la fórmula referida es inferior al 4%, será este último porcentaje el que se aplicará para la determinación del crédito.

Para el cálculo del referido porcentaje, las ventas o ingresos anuales se expresarán en UF, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales según el valor de la UF al término de cada mes.

Ejemplo:

Ventas o ingresos expresados en UF =

40.000 Aplicación de la fórmula:

$$6\% \times [(100.000 - 40.000) / 75.000] = \%$$

$$6\% \times 0,8 = 4,8\%$$

En este caso, el contribuyente podrá aplicar una tasa de crédito de 4,8%.

iii) Contribuyentes que registren un promedio de ventas o ingresos anuales superiores a 100.0 UF, en los últimos 3 ejercicios.

Estos contribuyentes tendrán derecho a un crédito equivalente al 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento con opción de compra, según corresponda.

iv) Reglas comunes para los casos señalados en los numerales i), ii) y iii) anteriores.

Para el cálculo del promedio de ventas o ingresos anuales señalados, los contribuyentes deberán considerar los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes respectivos, según corresponda. De esta manera, el promedio de ingresos se determina considerando la suma de los ingresos o ventas anuales obtenidos en los tres últimos ejercicios comerciales consecutivos, y dicho resultado se divide por 3.

Se deben considerar las ventas o ingresos del giro, esto es, los que provienen de la actividad habitual del contribuyente, excluyéndose aquellos que sean extraordinarios o esporádicos, como ocurre en los originados en ventas de activo inmovilizado o ganancias de capital, siempre que en este último caso, no se encuentre dentro del giro de la empresa.

Para este efecto, las ventas o ingresos anuales se expresarán en UF, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales según el valor de la UF al término de cada mes.

Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio de ventas o ingresos, se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva de dicha empresa, esto es, se promediará el total de los ingresos o ventas obtenidos en los ejercicios de existencia efectiva

por uno o dos, según sea la cantidad de años que tenga la empresa. El período que va desde la fecha de inicio de actividades del contribuyente hasta el término de ese año, se considerará como un ejercicio completo para los efectos señalados, computándose el total de las ventas o ingresos de ese período conforme a lo expresado anteriormente.

Los contribuyentes que efectúen inversiones conforme al artículo 33 bis, de la LIR, en el ejercicio correspondiente al inicio de actividades, tendrán derecho al crédito, de acuerdo a lo dispuesto en la letra a), del referido artículo, atendido que no existen ventas o ingresos obtenidos en ejercicios anteriores.

En todos los casos señalados, los contribuyentes deberán considerar las normas e instrucciones que se mantienen vigentes, de acuerdo a lo señalado en el numeral i) anterior.

B) Crédito por inversiones en activo fijo o inmovilizado vigente entre el 1° de octubre de 2014 y hasta el 1° de octubre de 2015⁴⁹.

a) Normas anteriores que se mantienen vigentes en la aplicación de la norma transitoria: Al igual que para la aplicación de las normas permanentes sobre este crédito, en la aplicación de las normas transitorias del mismo, deben considerarse íntegramente las normas contenidas en el artículo 33 bis de la LIR, considerando:

- Contribuyentes beneficiados que pueden acceder al referido crédito.
- Bienes en los cuales debe efectuarse la inversión.
- Valor de los bienes a considerar para los efectos de determinar el monto del crédito.
- Ejercicio en el cual corresponde invocar el crédito.
- Impuesto del cual debe deducirse el mencionado crédito.
- Orden de imputación del crédito.
- Situación del crédito frente a la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría.
- Monto máximo anual con que puede invocarse el crédito.
- Tratamiento de los excesos de crédito (que no pueden imputarse en los ejercicios siguientes ni solicitarse su devolución).

De acuerdo a ello, sobre las materias referidas, deberán aplicarse las instrucciones impartidas por este Servicio contenidas en la Circular N° 41 de 1990 y sus modificaciones posteriores que resulten pertinentes⁵⁰.

b) Porcentajes de crédito establecidos para la aplicación de las normas transitorias: Las normas transitorias introducidas para la aplicación del crédito y por el período que transcurre desde el 1° de octubre de 2014 y hasta el 1° de octubre de 2015, dicen relación solamente con el establecimiento de porcentajes de crédito diferenciados según el nivel de ingresos que obtengan los contribuyentes, mayores que aquellos establecidos en la norma permanente vigente a contar del 1° de enero de 2015, y de la incorporación de reglas para determinar el porcentaje que corresponde en cada caso, de acuerdo al detalle que se indica.

En todo caso, se hace presente que el contribuyente igualmente podrá aplicar las normas del artículo 33 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, sobre el valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, terminados de construir o que tomen en arrendamiento con opción de compra, hasta la fecha señalada⁵¹.

⁴⁹ De acuerdo al numeral VII), del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁵⁰ La Circular N° 41 de 1990, ha sido modificada y complementada en las materias referidas, por las Circulares N°s 20 de 2001 y 19 de 2009.

⁵¹ Las instrucciones sobre el artículo 33 bis de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, se encuentran contenidas en la Circular N° 41 de 1990, modificada y complementada por las Circulares N°s 44 de 1993, 20 de 2007 y

i) Contribuyentes que registren un promedio de ventas o ingresos anuales que no superen las 25.000 UF, en los últimos 3 ejercicios.

Tales contribuyentes tendrán derecho a un crédito equivalente al 8% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, o terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento con opción de compra, según proceda.

ii) Contribuyentes que registren un promedio de ventas o ingresos anuales superior a 25 UF y que no supere las 100.000 UF, en los últimos 3 ejercicios.

Tales contribuyentes tendrán derecho al crédito con el porcentaje que resulte de multiplicar 8%, por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales expresados en UF, sobre 75.000

La fórmula que deberán considerar estos contribuyentes es la siguiente:

$$8\% \times [(100.000 - \text{Ventas o Ingresos anuales expresados en UF}) / 75.000] = \% \text{ a aplicar.}$$

Si el porcentaje que resulte al aplicar la fórmula referida es inferior al 4%, será este último porcentaje el que se aplicará para la determinación del crédito.

Para el cálculo del referido porcentaje, las ventas o ingresos anuales se expresarán en UF, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales según el valor de la UF al término de cada mes.

Ejemplo:

Ventas o ingresos expresados en UF =

40.000 Aplicación de la fórmula:

$$8\% \times [(100.000 - 40.000) / 75.000] = \%$$

$$8\% \times 0,8 = 6,4\%$$

En este caso, el contribuyente podrá aplicar una tasa de crédito de 6,4%.

iii) Reglas comunes para los casos señalados en los numerales i) y ii) anteriores.

- Para el cálculo de los promedios de ventas o ingresos señalados, los contribuyentes deberán considerar los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes respectivos, según corresponda. De esta manera, el promedio de ingresos se determina considerando la suma de los ingresos o ventas anuales obtenidos en los tres últimos ejercicios comerciales consecutivos, y dicho resultado se divide por 3.

Se debe considerar las ventas o ingresos del giro, esto es, los que provienen de la actividad habitual del contribuyente, excluyéndose aquellos que sean extraordinarios o esporádicos, como ocurre en los originados en ventas de activo inmovilizado o ganancias de capital, siempre que en este último caso, no se encuentre dentro del giro de la empresa.

- Para este efecto, las ventas o ingresos anuales se expresarán en UF, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales según el valor de la UF al término de cada mes.
- Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio de ventas o ingresos, se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva de dicha empresa, esto es, se promediará el total de los ingresos o ventas obtenidos en los ejercicios de existencia efectiva por uno o dos, según sea la cantidad de años que tenga la empresa. El período que va desde la fecha de inicio de actividades del contribuyente hasta el término de ese año, se considerará como un ejercicio completo para los efectos señalados, computándose el total de las ventas o ingresos de ese período conforme a lo expresado anteriormente.
- Los contribuyentes que efectúen inversiones conforme al numeral VII), del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, en el ejercicio correspondiente al inicio de actividades, tendrán derecho al crédito, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1 de dicha norma, y por tanto, de acuerdo a lo señalado en el numeral i) anterior, atendido que no existen ventas o ingresos obtenidos en ejercicios anteriores.
- En todos los casos señalados, los contribuyentes deberán considerar las normas e instrucciones que se mantienen vigentes, de acuerdo a lo señalado en la letra a) anterior.
- El crédito determinado con los porcentajes analizados, rige para los bienes físicos del activo fijo o inmovilizado que se adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra desde el 1° de octubre de 2014 y hasta el 1° de octubre de 2015, ambas fechas incluidas.

C) Remanentes de crédito por aplicación del artículo 4° transitorio de la Ley N° 19.578.

a) De acuerdo a lo establecido en el artículo 33 bis, de la LIR, tanto en su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, como en aquel que lo reemplaza a contar del 1° de enero de 2015, y el establecido en las normas transitorias, el exceso de crédito que se determine en un ejercicio no puede imputarse en los ejercicios siguientes ni solicitarse su devolución.

b) Ahora bien, conforme a lo establecido por el artículo 4° transitorio de la Ley N° 19.518 de 1998, los contribuyentes que tenían derecho al crédito por inversiones en activos fijos, de acuerdo a las disposiciones del artículo 33 bis, de la LIR, vigente a esa fecha, podían recuperar en su totalidad en los años tributarios 1999 al 2002, ambos períodos inclusive, los excesos y remanentes que se les produjeran de dicho crédito por inversiones efectuadas en tales activos durante los ejercicios comerciales 1998 al 2001.

En otras palabras, los excedentes de crédito por activos fijos que se le generaron a los citados contribuyentes en los ejercicios comerciales 1998 al 2001, pueden ser recuperados en su totalidad imputándolos al IDPC que debía declararse en los años tributarios 1999 al 2002, ambos inclusive. Para los fines de esta recuperación, dichos remanentes se debían actualizar por la variación del Índice de Precios al Consumidor existente entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que se produjeron y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que se imputen al IDPC del año tributario correspondiente.

Si al término del año tributario 2002 aún quedaba un remanente de crédito por inversiones efectuadas durante los años comerciales 1998 al 2001, dicho remanente podía imputarse al IDPC que debía declararse en los ejercicios tributarios posteriores hasta su total extinción o recuperación, debidamente actualizado bajo la misma modalidad indicada anteriormente, imputándose por su calidad de crédito recuperable, a continuación del crédito por igual

concepto que se originara por inversiones en activos fijos efectuadas en el ejercicio comercial 2002 y siguientes.

c) Considerando todo lo anterior, la Ley dispone en el numeral VII.-, de su artículo tercero de las disposiciones transitorias, que los contribuyentes que según lo dispuesto en el artículo 4° transitorio de la Ley N° 19.518, aun mantengan al 31 de diciembre de 2016 remanentes de crédito por adquisiciones o construcciones de bienes físicos del activo inmovilizado por inversiones efectuadas durante los años comerciales 1998 al 2001, podrán seguir imputando dicho remanente de crédito al IDPC que se determine a partir del año comercial 2011, hasta su total extinción. En todo caso, se aclara que la imputación de dicho remanente de crédito igualmente se podrá efectuar al IDPC que se determine por los años comerciales 2014, 2015 y 2016.

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

Conforme a lo instruido en el Capítulo II.- de la presente Circular, las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 analizadas, rigen a contar del 1° de octubre de 2014, sin perjuicio de las normas especiales de vigencia y de la aplicación de las normas transitorias que resulten pertinentes en cada uno de los casos en que se ha señalado así de manera expresa. El texto modificado del artículo 22 N°2 de la LIR, quedó del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

“2°.- Los "pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública", entendiéndose por tales las personas naturales que presten servicios o venden productos en la vía pública, en forma ambulante o estacionada y directamente al público, según calificación que quedará determinada en el respectivo permiso municipal, sin perjuicio de la facultad del Director Regional para excluir a determinados contribuyentes del régimen que se establece en el artículo 24, cuando existan circunstancias que los coloquen en una situación de excepción con respecto del resto de los contribuyentes de su misma actividad o cuando la rentabilidad de sus negocios no se compadezca con la tributación especial a que estén sometidos.”

³² El inciso 5°, del artículo 55 bis que resultó modificado, quedó del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación):

“Para la aplicación de lo dispuesto en el inciso anterior, las rentas imponibles se reajustarán en conformidad con lo dispuesto en el inciso penúltimo del número 3 del artículo 54° y los impuestos retenidos según el artículo 75°. Para estos efectos y del Impuesto Global Complementario, se aplicará a los intereses deducibles la reajustabilidad establecida en el inciso final del artículo 55°.”

“Artículo 97°.- El saldo que resultare a favor del contribuyente de la comparación referida en el artículo 96, le será devuelto por el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar la declaración anual del impuesto a la renta.

En aquellos casos en que la declaración anual se presente con posterioridad al período señalado, cualquiera sea su causa, la devolución del saldo se realizará por el Servicio de Tesorerías dentro del mes siguiente a aquél en que se efectuó dicha declaración.

Para los efectos de la devolución del saldo indicado en los incisos anteriores, éste se reajustará previamente de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del balance, término del año calendario o comercial y el último día del mes en que se declare el impuesto correspondiente.

En caso que el contribuyente dejare de estar afecto a impuesto por término de su giro o actividades y no existiere otro impuesto al cual imputar el respectivo saldo a favor, deberá solicitarse su devolución ante el Servicio de Impuestos Internos, en cuyo caso el reajuste se calculará en la forma señalada en el inciso tercero, pero sólo hasta el último día del mes anterior al de devolución.

El Servicio de Tesorerías podrá efectuar la devolución a que se refieren los incisos precedentes, mediante depósito en la cuenta corriente, de ahorro a plazo o a la vista que posea el contribuyente. Cuando el contribuyente no tenga alguna de las cuentas referidas o el Servicio de Tesorerías carezca de información sobre aquellas, la devolución podrá efectuarse mediante la puesta a disposición del contribuyente de las

sumas respectivas mediante vale vista bancario o llevarse a cabo a través de un pago directo por caja en un banco o institución financiera habilitados al efecto.

El contribuyente que perciba una cantidad mayor a la que le corresponda deberá restituir la parte indebidamente percibida, reajustada ésta, previamente, según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor experimentado entre el último día del mes anterior al de devolución y el último día del mes anterior al reintegro efectivo; más un interés del 1,5% mensual por cada mes o fracción del mes, sin perjuicio de aplicar las sanciones que establece el Código Tributario en su artículo 97, N° 4 cuando la devolución tenga su origen en una declaración o solicitud de devolución, maliciosamente falsa o incompleta.

El Servicio dispondrá de un plazo de doce meses, contados desde la fecha de la solicitud, para resolver la devolución del saldo a favor del contribuyente cuyo fundamento sea la absorción de utilidades conforme a lo dispuesto en el artículo 31, número 3. Con todo, el Servicio podrá revisar las respectivas devoluciones de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 59 y 200 del Código Tributario.”

⁴² De acuerdo a la letra a), del numeral 50), del artículo 1°, en concordancia con la letra a), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

2. Modifica Circular 14 de 2014 sobre aplicación de convenios para evitar la doble tributación (Circular N° 59 de 14.11.2014)

I. - INTRODUCCION.

Considerando que se han recibido diversas consultas, y que este Servicio ha realizado un nuevo estudio sobre la materia, se ha estimado necesario modificar, aclarar y precisar las instrucciones contenidas en la letra H), del N° 1), del Capítulo II.-, de la Circular N°14, del 7 de marzo de 2014 respecto de la “*Aplicación de los Convenios para evitar la doble tributación internacional a las rentas e impuesto que establecen los artículos 10 y 58 N° 3 de la LIR*”.

II. - INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

1. - *Mediante la Circular N°14 referida, este Servicio instruyó que, “en virtud de lo estipulado en los Convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por Chile que se encuentren vigentes, se estima que los términos de éstos resultan aplicables a las rentas e impuesto referido, cuando el enajenante o adquirente en su caso, sean personas residentes del otro estado contratante, considerándose para estos efectos como comprendidas en el artículo “otras rentas” de dichos Convenios.”*

Además, se estableció que “No obstante lo anterior, cuando el enajenante o adquirente, según corresponda, hayan ejercido la opción a que se refiere el inciso final, del N°3, del artículo 58 de la LIR, de acoger la renta gravada allí señalada al régimen de tributación que habría correspondido aplicar de haberse enajenado directamente los activos subyacentes situados en Chile, tales rentas se considerarán como comprendidas en el artículo “ganancias de capital” de dichos Convenios, cuando el activo subyacente respectivo se comprenda dentro de aquellos bienes cuya ganancia de capital ampara el Convenio respectivo.”

2. - Ahora bien, analizados los términos de los Convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por Chile y que se encuentran vigentes, este Servicio ha resuelto modificar las citadas instrucciones.

De acuerdo a ello, se reemplazan las instrucciones contenidas en la letra H), del N°1), del Capítulo II., de la Circular N°14, de 2014, por las siguientes:

H) Aplicación de los Convenios para evitar la doble tributación internacional a las rentas e impuesto que establecen los artículos 10 y 58 N°3 de la LIR.

Los artículos 10 y 58 N°3 de la LIR, establecen que se consideran rentas de fuente chilena, y por tanto, afectas al IA establecido en esta última disposición, las rentas obtenidas por contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país, en la enajenación de ciertos títulos o instrumentos, cuando la totalidad o una parte del valor de éstos se encuentre representado por uno o más de los activos subyacentes situados en Chile que la norma legal indica.

Ahora bien, en virtud de lo estipulado en los Convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por Chile que se encuentren vigentes, se estima que los términos de éstos podrían ser aplicables a las rentas e impuesto referido, en particular cuando el enajenante sea una persona residente del otro estado contratante. Para los efectos indicados, se debe recurrir a lo dispuesto en cada convenio para determinar la situación tributaria de la renta que se determine. Ello, por cuanto las normas de los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por Chile, que se refieren a las ganancias de capital, presentan diferencias importantes entre sí, y por ello no se puede establecer una regla única de aplicación del impuesto del artículo 58 N°3 de la LIR en el contexto de los Convenios, sino que se debe considerar lo que dispone cada uno de ellos en particular.

En el Convenio suscrito con España, por ejemplo, la norma que se refiere a la tributación de las ganancias de capital, dispone en el N°4, del artículo 13 que:

"Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga por la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante si:

- a) Proviene de la enajenación de acciones cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50 por ciento de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante, o
- b) El receptor de la ganancia ha poseído, en cualquier momento dentro del período de doce meses precedentes a la enajenación, directa o indirectamente, acciones u otros derechos consistentes en un 20 por ciento o más del capital de esa sociedad.

Cualquier otra ganancia obtenida por un residente de un Estado Contratante por la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad residente en el otro Estado Contratante también pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante, pero el impuesto así exigido no podrá exceder del 16 por ciento del monto de la ganancia."

De acuerdo a la norma transcrita, en el caso del subpárrafo a), las ganancias que un residente en España obtenga por la enajenación de acciones u otros derechos pueden someterse a imposición en Chile sin ninguna limitación, si la ganancia se deriva directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles situados en Chile. Dicho párrafo autoriza la tributación de la totalidad de las ganancias atribuibles a las acciones a las que se aplica, incluso cuando una parte del valor de la acción proviene de activos distintos de la propiedad inmobiliaria situada en el Estado de la fuente, en este caso, en Chile. Esa situación podría darse por ejemplo, en el caso que se venda una sociedad española, dueña de una sociedad chilena, cuyo capital consiste en 55% de propiedad inmobiliaria. Dado que la ganancia por la venta de las acciones de la sociedad española se deriva en más de un 50% de bienes inmuebles situados en el país, Chile tiene derecho a gravar la ganancia total de la venta de acuerdo al Convenio.

En el subpárrafo b) se presenta una situación similar. En efecto, de acuerdo a esa norma la ganancia de capital que un residente de un Estado Contratante obtenga por la enajenación directa o indirecta de acciones u otros derechos representativos del capital en una sociedad constituida en el otro Estado Contratante, se puede gravar sin ninguna limitación en el otro Estado Contratante, si el perceptor de la ganancia ha poseído, directa o indirectamente, en cualquier momento dentro de un período de doce meses, esas acciones o derechos consistentes en un 20% o más del capital de esa sociedad.

Por lo expuesto, en el contexto del Convenio vigente con España, la ganancia obtenida en la enajenación de acciones u otros derechos en una sociedad constituida en España, que tenga como activos subyacentes acciones emitidas por sociedades constituidas en Chile, y siempre que se verifique el monto mínimo de participación en el capital en la sociedad constituida en Chile, se puede gravar en nuestro país con el impuesto del artículo 58 N°3 de la LIR.

En ambos casos, si no se cumple la participación mínima que exige el Convenio, también se puede gravar, pero la tasa que en definitiva se aplique no puede exceder de 16%.

De acuerdo con lo indicado, resulta pertinente la aplicación de lo dispuesto en el inciso 11°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, cuando corresponda, conforme se describe en la Circular N°54 de 2013 de este Servicio.

III. - VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Las instrucciones contenidas en la presente Circular, rigen a partir de la fecha de su publicación en extracto en el Diario Oficial.

3. Postergación pago IVA según nueva ley de reforma tributaria. (Circular 61 de 1.12.2014)

I. - INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780, mediante la cual se modificaron diversas normas tributarias, entre ellas el Art. 64, del D.L. N° 825, de 1974. Dicha modificación consiste en permitir a un grupo de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA), postergar el pago del referido tributo hasta dos meses después de la fecha de pago establecida en el inciso primero, del Art. 64 y en el Art. 1°, del Decreto N° 1.001, de 2006, del Ministerio de Hacienda.

La presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones sobre dicha modificación, su vigencia y la gradualidad con que comenzará a operar.

II. - MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY

Mediante el Art. 2°, N° 11, de la Ley N° 20.780, se agregaron los siguientes incisos tercero y cuarto al Art. 64, del D.L. N° 825:

Inciso tercero: "Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo y en el artículo 1° del decreto N° 1.001, de 2006, del Ministerio de Hacienda, los contribuyentes que a continuación se indican podrán postergar el pago íntegro del

impuesto al valor agregado devengado en un respectivo mes, hasta dos meses después de las fechas de pago señaladas en las precitadas disposiciones:

- a. Contribuyentes acogidos a lo dispuesto en la letra A del artículo 14 ter de la ley sobre impuesto a la renta.
- b. Contribuyentes acogidos al régimen general de contabilidad completa o simplificada, cuyo promedio anual de los ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los últimos tres años calendario”.

Inciso cuarto: "Para efectos de lo dispuesto en los incisos precedentes, el Servicio de Impuestos Internos establecerá la forma y procedimientos en que se hará efectiva la postergación a que se refiere el inciso anterior. Con todo, en estos casos no podrá prorrogarse la obligación de declarar el impuesto”.

II. - INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

Conforme a lo dispuesto en el Art. 64, incisos primero y segundo, del D.L. N° 825, de 1974, los contribuyentes del IVA tienen hasta el día 12 de cada mes, para declarar y pagar los impuestos devengados en el mes anterior.

Dicho plazo se extiende hasta el día 20 de cada mes, para aquellos contribuyentes que presenten su declaración de impuestos a través de Internet y se encuentren autorizados como emisores de documentos tributarios electrónicos, según lo dispone el Art. 1°, del Decreto N° 1.001, ya citado.

Con la modificación incorporada al Art. 64, del D.L. 825, de 1974, los contribuyentes que cumplan con los requisitos señalados más adelante, podrán postergar el pago del IVA devengado en un período tributario, hasta dos meses después de las fechas de pago señaladas en los párrafos precedentes.

Consecuente con lo anterior, el siguiente cuadro muestra el plazo máximo por el cual se podrá postergar el pago del IVA, conforme a los plazos de declaración y pago vigentes que tienen actualmente los contribuyentes de dicho impuesto.

CONTRIBUYENTE	DEVENGO DEL IMPUESTO	FECHA DE DECLARACIÓN Y PAGO	POSTERGACIÓN DEL PAGO (NO DE LA DECLARACIÓN) INC. 3° Y 4° ART. 64
Contribuyente X	Enero de 2015	Hasta el 12-02-2015. (Art. 64, inc. Primero, D.L. N° 825)	Hasta el 12-04-2015
Contribuyente Y	Enero de 2015	Hasta el 20-02-2015	Hasta el 20-04-2015

Contribuyentes que pueden acogerse a la postergación del pago de IVA.

De acuerdo a la Ley N°20.780, pueden acogerse a este beneficio los siguientes contribuyentes:

- a) Aquellos acogidos a lo dispuesto en la letra A del artículo 14 ter de la Ley sobre

Impuesto a la Renta (LIR).

b) Aquellos acogidos al régimen general de contabilidad completa o simplificada, cuyo promedio anual de los ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los últimos tres años calendarios.

Respecto del actual régimen establecido en el Art. 14 ter, de la LIR, cabe señalar que mediante el Art. 1º, N° 6, de la Ley N° 20.780, éste fue sustituido en forma permanente por un nuevo Art. 14º ter, que establece regímenes especiales para micros, pequeñas y medianas empresas, el cual rige a contar del 1º de enero del año 2017.

Con todo, el N° 2, del Artículo 2º de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780, sustituyó transitoriamente el texto del artículo 14 ter de la LIR, a partir del año comercial 2015, por lo que su vigencia se extiende desde el 1º de enero del 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

Ahora bien, los contribuyentes acogidos al régimen del Art. 14 ter, vigente antes del 1 de enero de 2015, se entenderán acogidos de pleno derecho al nuevo régimen del Art. 14 ter, establecido en el número 2), del Art. 2º, de las Disposiciones Transitorias a partir del 1 de enero de 2015, sin perjuicio que posteriormente deban dar cumplimiento a los requisitos establecidos en la nueva disposición, para mantenerse en dicho régimen, según lo dispuesto por el Art. 3º transitorio, N° III, N° 1), de la Ley N° 20.780.

Por lo tanto, para efectos de la postergación del pago de IVA, se entiende cumplido el requisito signado con la letra a), más arriba señalado, en el caso de contribuyentes acogidos al régimen del Art. 14º ter, vigente antes del 1 de enero de 2015, sin perjuicio que para mantenerse en dicho régimen deban cumplir con los requisitos que éste exige.

Respecto del requisito signado con la letra b), pueden acceder al beneficio aquellos contribuyentes que lleven contabilidad completa o simplificada pero cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento, en los últimos tres años calendarios, inmediatamente anteriores a aquel en que se acoja al beneficio en comento, y así sucesivamente, mientras decida hacer uso de éste.

Para calcular el referido promedio anual deben sumarse los ingresos anuales del giro, expresados en unidades de fomento, de los tres ejercicios comerciales anteriores consecutivos, dividiendo el total que resulte por la cantidad de años comprendidos en el cálculo, es decir, por tres.

La conversión a unidades de fomento de los ingresos del giro, se deberá efectuar mensualmente, dividiendo los ingresos del giro de cada mes (sin impuestos), por el valor que tenga la unidad de fomento en el mes respectivo.

Para estos efectos, se entenderá por "ingresos del giro" todas las cantidades o sumas provenientes de ventas, exportaciones, servicios u otras operaciones que conforman el giro habitual del contribuyente, ya sean gravadas, no gravadas o exentas del IVA, excluyendo el impuesto recargado en las operaciones afectas a dicho tributo, como también los demás impuestos especiales o específicos que se recarguen en el precio del producto o servicio que

corresponda. En consecuencia, al considerarse sólo los ingresos que provienen de las actividades u operaciones realizadas habitualmente por el contribuyente, según su actividad o giro, deben excluirse todas aquellas sumas o cantidades que se obtengan de actividades u operaciones realizadas en forma esporádica u ocasionalmente, como por ejemplo los ingresos por ventas de bienes físicos del activo inmovilizado.

Los contribuyentes que no cumplan con los requisitos analizados precedentemente, no podrán postergar el pago del IVA, debiendo regirse por la normativa general de declaración y pago dispuesto en el inciso primero, del Art. 64 y en el Art. 1°, del Decreto N° 1.001, del Ministerio de Hacienda, de 2006.

Respecto de la aplicación del beneficio, cabe tener presente lo siguiente:

- a) La norma incorporada al Art. 64, del D.L. N° 825, sólo permite a aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos dispuestos en la norma legal, postergar la obligación de pago del IVA, no así la obligación de declaración del mismo. Ello queda expresamente establecido en el inciso cuarto incorporado al Art. 64, el cual dispone en su parte final que "en estos casos no podrá prorrogarse la obligación de declarar el impuesto".
- b) La postergación del pago del impuesto es aplicable al monto total de IVA devengado en un período tributario, por lo que no es posible impetrarlo sólo por una parte de éste.
- c) Los contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos en la norma legal sólo pueden impetrar el beneficio dentro de los plazos dispuestos en el inciso primero del Art. 64, del D.L. N° 825 y en el Art. 1°, del Decreto N° 1.001, del Ministerio de Hacienda, de 2006, por lo que no procede si la declaración del mes respectivo se presenta fuera de los plazos legales.
- d) Si vencido el plazo en virtud del cual se postergó el pago del impuesto, éste no es enterado en arcas fiscales, el monto en mora generará, desde dicho vencimiento, los intereses y reajustes correspondientes, conforme al Art. 53, del Código Tributario. Lo anterior por cuanto esta modificación ha establecido un nuevo plazo legal de pago del IVA, razón por la cual el contribuyente que optó por la opción de la postergación, sólo se encontrará en mora desde que ha vencido el nuevo plazo legal de pago y no desde la fecha original en que debía pagarse el impuesto.
- e) La postergación en el pago del impuesto, no es aplicable al impuesto pagado en las importaciones, toda vez que la obligación de pago para estas operaciones se encuentra establecida en el actual inciso cuarto, que pasó a ser sexto con la modificación legal y el beneficio en análisis sólo favorece a las operaciones cuya obligación de pago se encuentra regulada en el inciso primero del Art. 64, del D.L. N° 825 y en el Art. 1°, del Decreto N° 1.001, ya citado.
- f) Tampoco es aplicable la postergación del pago del impuesto a ninguno de los otros impuestos contenidos en el D. L. N° 825, de 1974, así como tampoco a ningún otro impuesto cuya declaración se efectúe mediante el formulario 29. Ello en atención a que la norma contenida en el nuevo inciso tercero, del Art. 64°, circunscribe el beneficio de postergación sólo al IVA.

Gradualidad en la aplicación del beneficio.

Sin perjuicio que la norma que modifica el Art. 64, del D.L. N° 825, incorporando dos nuevos incisos, comienza a regir a partir del año comercial 2015, el Art. 5°, de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, en su número 3), incorpora una norma de gradualidad en la aplicación del beneficio.

Dicho artículo dispone que: "Lo dispuesto en el numeral 11 regirá a partir del año comercial 2015. Con todo, podrán acogerse al beneficio establecido en los incisos tercero y cuarto del artículo 64 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, aquellos contribuyentes que cumpliendo los requisitos establecidos en dicha disposición, registren ingresos de su giro, en el año precedente, respectivamente, conforme a la siguiente gradualidad:

a) Año comercial 2015: contribuyentes que registren ingresos de su giro hasta 25.000 unidades de fomento.

b) Año comercial 2016: contribuyentes que registren ingresos de su giro hasta 100.000 unidades de fomento".

Conforme a lo anterior, a contar del 1° de enero del 2015, podrán acogerse al beneficio los contribuyentes que cumplan los requisitos dispuestos por la norma legal, en los términos señalados en la presente Circular, siempre que en el año comercial 2014 hayan registrado ingresos sólo hasta 25.000 unidades de fomento. Los contribuyentes que registren ingresos superiores a esa cantidad durante el año 2014, no podrán acogerse al beneficio durante el año 2015, aun cuando cumplan los requisitos dispuestos en las letras a) o b), del Art. 64, del D.L. N° 825.

Lo mismo ocurrirá respecto del año comercial 2016, sólo que el monto máximo de ingresos que puede registrar, durante el año comercial 2015 el contribuyente que ha cumplido con los requisitos dispuestos en las letras a) o b), del Art. 64, del D.L. N° 825, no puede superar las 100.000 unidades de fomento. En caso que el monto de los ingresos del giro supere dicha cantidad, el contribuyente se encuentra impedido de acogerse a la postergación del pago del impuesto.

Finalmente, y a contar del año 2017, esto es, desde el 1 de enero de 2017, para acogerse a la postergación del pago de IVA, el contribuyente debe cumplir solamente con uno de los requisitos dispuestos en la norma legal, a saber, ser contribuyente acogido a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter, de la LIR o bien ser contribuyente acogido al régimen general de contabilidad completa o simplificada, cuyo promedio anual de los ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los últimos tres años calendario.

III. - VIGENCIA DE LA LEY Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Conforme al artículo 5°, N° 3), de las Disposiciones Transitorias, de la Ley N° 20.780, las normas que modifican el Art. 64, del D.L. N° 825, entran en vigencia a partir del año comercial 2015, respetando la gradualidad en su aplicación, que la misma norma dispone para los años 2015 y

2015, cuyas instrucciones se imparten en la presente Circular.

Las formalidades y procedimientos que deberán cumplir los contribuyentes para hacer uso de este beneficio, serán establecidos mediante una Resolución que dictará este Servicio.

4. Créditos por impuestos pagados en el exterior no habiéndose regularizado la inversión en el Registro Inversiones en el extranjero. (Oficio N° 2068 de 12.11.2014)

Solicita se confirme que resulta procedente el uso del crédito por impuestos pagados en el exterior, por una sociedad que nace de una división y que registra entre los activos que le fueron asignados la inversión en el extranjero, haciendo presente que la información relativa a la actualización de la inversión en el Registro de Inversiones en el Extranjero (RIE) que lleva este Servicio, se llevó a cabo en un año comercial posterior al de la percepción de las rentas de fuente extranjera.

I.- ANTECEDENTES.

Indica, que la "Sociedad AAA", se constituyó durante el año comercial 2010, producto de la división de la "Sociedad BBB", y que en tal acto se le asignó una inversión en Perú.

Señala, que en el mismo año percibió dividendos de la sociedad extranjera, los que fueron reconocidos en sus resultados tributarios, y que al término del año comercial 2010, la inversión aún figuraba en el RIE que lleva este Servicio, a nombre de la "Sociedad BBB", situación que se regularizó y actualizó durante el año comercial 2011.

Por tanto, solicita se confirme que la "Sociedad AAA", tiene derecho a utilizar el crédito por impuestos pagados en el exterior en el Año Tributario 2011, ya que a la sociedad le corresponden los mismos derechos y obligaciones que la sociedad dividida y, por ende, ella solo tiene que actualizar la información en el ya mencionado registro y no inscribirse nuevamente en el RIE, toda vez que en la figura jurídica de la división no hay enajenación.

II.- ANÁLISIS.

- 1.- El artículo 41 A, letra D), N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), dispone que los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que perciban dividendos o efectúen retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero en conformidad al artículo 12, de la misma Ley, para hacer uso del crédito establecido en la letras A.- y B.- del mismo artículo, deberán inscribirse previamente en el RIE que lleva este Servicio.

2.- Las instrucciones sobre la materia se contienen en la Circular N° 25, de 2008, la cual se encuentra publicada en la página web de este Servicio, www.sii.cl, y señala en su punto III, N° 2, letra c), que los contribuyentes que deseen hacer uso del beneficio tributario en análisis, deberán presentar en la Dirección Regional que corresponda a su domicilio o en la Dirección Grandes Contribuyentes, según sea el caso, una Declaración Jurada Simple, proporcionando toda la información relativa a la inversión que se contempla en el modelo de formulario de solicitud de inscripción en el RIE⁵².

La misma Circular establece que la no presentación de esta solicitud, acarrea como sanción que los contribuyentes sólo podrán hacer uso del crédito por los impuestos soportados en el extranjero por aquellas rentas percibidas o devengadas, según corresponda, a partir del año comercial en que se solicite la inscripción de las inversiones de las cuales provienen dichas rentas, indicándose además que si se hacen modificaciones posteriores, ellas deberán también informarse del mismo modo, lo cual permitirá mantener actualizado el RIE y, por consiguiente, habilitado al contribuyente para que pueda hacer uso del crédito por los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior, según corresponda.

Finalmente se indica que, en el caso en que como consecuencia de la enajenación de la inversión, fusión, absorción o “por otra causa”, se produzca el cambio del titular de una inversión ya inscrita en el RIE, el nuevo titular no tendrá derecho al crédito mientras no regularice la titularidad de dicha inversión. Una vez regularizado el registro, el nuevo titular de la inversión podrá invocar el crédito respecto de los impuestos soportados en el extranjero que correspondan a las rentas percibidas o devengadas a partir del año comercial en que se solicitó la regularización señalada, siempre que se cumplan los demás requisitos legales.

3.- Por otra parte, conforme a lo dispuesto por el artículo 94, de la Ley N° 18.046, la división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide.

En relación con la figura jurídica señalada, este Servicio ha expresado que la distribución que se hace del patrimonio de la sociedad que se divide, corresponde a la asignación de cuotas de una universalidad jurídica y, consecuencialmente, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que una especificación de derechos preexistentes, los cuales en virtud de la decisión societaria adoptada, quedan radicados en una entidad jurídica independiente, de modo que la asignación de bienes que se hace a la nueva sociedad resultante de la división no constituye una enajenación, así como tampoco se produce en ese evento un cambio en el titular de la inversión, sino que sólo se especifican los derechos preexistentes sobre la inversión referida.

Por tanto, como se puede apreciar, la situación descrita en su presentación no se refiere a una nueva inversión que se efectúe en el exterior, a la enajenación de ésta, o al cambio del titular

⁵² Mediante Res. Ex. 50, de 2011, se modificó la forma en que los contribuyentes deben informar, modificar, rectificar o actualizar, según corresponda, las inversiones incorporadas al RIE que lleva este Servicio, para lo cual deberán utilizar el registro electrónico que al efecto se crea.

de la misma, motivo por el cual, no le resultan aplicables las instrucciones y sanciones contenidas en la Circular N° 25, de 2008.

III.- CONCLUSIÓN.

Según se ha señalado, en la situación descrita en su presentación, sólo se produce una especificación de derechos preexistentes sobre una inversión ya inscrita en el RIE que lleva este Servicio, razón por la cual no existe la obligación de volver a cumplir con la inscripción que establece el N° 2, de la letra D), del artículo 41 A, de la LIR, así como tampoco existe obligación de actualizar la información que consta en el referido registro, sin perjuicio de la conveniencia para el contribuyente de efectuar tal trámite en conformidad a Res. Ex. N° 50, de 2011.

En cuanto al aprovechamiento del crédito por impuestos pagados en el extranjero, cabe expresar que al no corresponder a una nueva inversión y al no producirse el cambio de titular de la misma, la sociedad en la cual queda radicada la inversión en el extranjero, "Sociedad AAA", tendrá derecho a usar el referido crédito en su declaración anual de impuestos a la renta correspondiente al año tributario 2011, respecto de los impuestos soportados en el extranjero que correspondan a los dividendos percibidos durante el año comercial 2010, en conformidad al artículo 12 de la LIR y en concordancia con el artículo 41 A, de la misma Ley, siempre que se cumplan los demás requisitos legales.

3. Provisión de gastos por prestaciones médicas adeudadas. (Oficio N° 2069 de 12.11.2014)

I.- ANTECEDENTES.

Expresa, que esa Dirección recibió una presentación de la empresa BBB, con domicilio en xxx, en la cual solicita se emita un pronunciamiento respecto a la posibilidad de deducir como gastos necesarios para producir la renta, aquellos amparados por documentos que acreditan prestaciones o cirugías médicas realizadas por médicos a usuarios de esa empresa, servicios que no constan en boletas o facturas, sino que en protocolos, fichas médicas y presupuestos de honorarios médicos, donde se indica el arancel Fonasa de cada prestación y los honorarios del equipo médico quirúrgico, señalando que esta materia fue sometida a la consideración de esa Dirección, y fue respondida en términos negativos mediante el Ordinario N° xxxxxxx.

En su presentación, la ocurrente expone que su principal actividad consiste en la asesoría empresarial y la prestación de servicios médicos por cuenta de terceros contratados para tal efecto. Para el cumplimiento de su giro, la sociedad realiza sus prestaciones mediante la adquisición de servicios a médicos y profesionales de la salud, debidamente calificados por los organismos competentes, celebrando contratos de prestación de servicios y/o cobranza de los honorarios por encargo de los prestadores.

Indica, que durante el proceso de cobranza de las prestaciones médicas realizadas por los prestadores, la sociedad emite una boleta o factura por el pago a los pacientes e instituciones, las que constituyen sus ingresos brutos percibidos o devengados y para la determinación de su renta líquida imponible, deduce de sus ingresos brutos, los costos directos, que corresponden a los honorarios cancelados a los prestadores médicos, los que en promedio, equivalen al 97% del valor de cada prestación, debidamente documentados por la boleta entregada por el prestador médico a la sociedad, y de la diferencia de las sumas cobradas a los pacientes e

instituciones por las prestaciones médicas (ingresos brutos) y el valor pagado a los prestadores, en promedio el 3% del valor de la prestación, determina el margen operacional, diferencia sobre la cual la sociedad deduce sus gastos necesarios (sueldos, honorarios administrativos, arriendo), determinando el monto que resulta afecto a impuesto.

En razón de lo anterior, le surgen dudas respecto a la correcta imputación del gasto por los honorarios médicos que al cierre del ejercicio comercial se encuentran pendientes de pago o liquidación a los prestadores, por cirugías realizadas en el período en que se está declarando, toda vez que la sociedad liquida a los prestadores las cuentas que han sido efectivamente canceladas por los pacientes e instituciones pagadoras, sin perjuicio de que tribute por todos los documentos emitidos en base a renta percibida o devengada.

Por ello, y ante una consulta realizada en esa Dirección, en un proceso de fiscalización realizado a la sociedad se indicó por parte de funcionarios de este Servicio que el único medio probatorio que éste aceptaba como prueba fehaciente de un gasto es la boleta o factura emitida por cada prestador médico o proveedor, de lo cual resulta que sólo aquellos honorarios médicos que se encuentran pendientes de pago a los prestadores médicos al término del ejercicio y que se encuentran facturados cumplirían los requisitos para ser considerados como un gasto necesario, siendo a su juicio sólo semántica la discusión respecto del mérito probatorio de documentos que dan fe del detalle de prestaciones médicas tales como protocolos operatorios, ficha médica del paciente, presupuesto de honorarios médicos y todos los documentos de cobranza que respaldan el proceso de cobranza, tal como lo establece el Ordinario N° 77312013726 la que establece que los documentos emitidos para acreditar un gasto deben tener el carácter de fehacientes.

Por lo anterior, no resultando claro si procede o no la rebaja del gasto, considerando que la respuesta de la Dirección Regional se limita a mencionar que los documentos que respaldan gastos deben tener el carácter de fehacientes, solicita se determine si este Servicio considera como fehaciente los documentos que dan fe de de las prestaciones o cirugías realizadas a los pacientes los protocolos operatorios y fichas médicas y documentos que los respaldan los presupuestos y procesos de cobranza tales como presupuestos de honorarios médicos, avisos de cobranza, documentos donde consta el código de arancel Fonasa, etc.

II.- ANÁLISIS.

El inciso primero, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), dispone que la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la misma ley, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio⁵³.

De acuerdo a los antecedentes descritos, el objeto de la consulta es determinar si procede aceptar la deducción como gasto de los honorarios médicos adeudados y no pagados en un ejercicio, sin que exista en forma previa la emisión de una boleta o factura, constando su efectividad en instrumentos privados de diversa índole, mencionándose a vía de ejemplo,

⁵³ Este Servicio se ha referido al cumplimiento de estos requisitos, entre otros, en el Oficio N° 2.585 de 2004.

protocolos operatorios, fichas médicas, presupuestos de honorarios médicos y avisos de cobranza y documentos en que consta el arancel Fonasa de cada prestación, etc.

De acuerdo a ello, es necesario analizar especialmente el cumplimiento de dos de los requisitos exigidos por el inciso primero, del artículo 31 de la LIR, cuales son; que dichas cantidades se encuentren pagadas o adeudadas, y que se acrediten fehacientemente antes este Servicio.

En el primer caso, es necesario que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación o estimación del contribuyente. Que el gasto se encuentre adeudado, implica para el deudor que ha nacido la obligación de pago, aun cuando ésta pueda ser exigida con posterioridad por haberse estipulado un plazo u oportunidad para dicho pago, mientras que para el acreedor implica el nacimiento de un derecho correlativo, el cual es coincidente con el concepto de renta devengada.

Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio, implica que el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes. Al respecto, debe tenerse presente lo establecido en el artículo 21 del Código Tributario, en cuanto dispone que corresponde al contribuyente probar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y montos de las operaciones con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él.

Finalmente, cabe señalar que como un principio general, los gastos deducibles en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría del ejercicio, deben tener una relación directa con los ingresos brutos del mismo a que se refiere el artículo 29 de la ley del ramo, a objeto de establecer la debida correlatividad que debe existir entre ingresos y gastos del período.

III.- CONCLUSIÓN.

La deducción de los gastos referidos procederá en la medida que se dé cumplimiento a los requisitos que establece el artículo 31 de la LIR, particularmente en la situación analizada, que se encuentren pagados o adeudados y se acrediten fehacientemente ante este Servicio, todo ello en los términos señalados en el análisis.

Para efectos de su acreditación fehaciente, el contribuyente deberá probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, según el caso, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, pudiendo en todo caso, este Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

Lo anterior, resulta ser una cuestión de hecho que debe ser analizada en la instancia de fiscalización respectiva, verificándose el cumplimiento de los requisitos señalados para la

procedencia de la deducción de los gastos referidos, sin que pueda este Servicio pronunciarse a priori sobre la materia.

4. Corrección monetaria del pasivo cuando ha operado pago con subrogación y remisión voluntaria de deuda. (Oficio N° 2140 de 21.11.2014)

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el monto tributario que corresponde asignar a la corrección monetaria de un pasivo cuando opera un pago con subrogación acordado mediante un avenimiento.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, el contribuyente Inmobiliaria TTTT, antes denominada **Comercializadora** YYY, solicitó rectificar su pérdida declarada conforme al artículo 126 del Código Tributario, por haber consignado montos equivocados en las pérdidas, las que se justifican por dos tipos de gastos: depreciación y corrección monetaria de pasivo.

En lo que respecta al pasivo corregido que motiva la presentación, aquel tendría su origen en una serie de operaciones que se describen a continuación:

- a) A principios de los años ochenta, **Constructora** XXX, actualmente denominada Inmobiliaria ZZZZ, contrajo una deuda con el Banco BBB, ascendente a la suma de UF xxxxxx aproximadamente, para la construcción de un edificio.
- b) En marzo de 1982, la **Constructora** XXX vende el edificio en construcción a los señores A y B, C, D y E, por la suma de \$ xxx.xxx.xxx.
- c) En junio de 1982, los señores ABCDE venden el edificio terminado a **Comercializadora** YYY en la suma de \$ xxx.xxx.xxx.
- d) En la misma oportunidad los señores ABCDE endosan el documento que les emitiera **Comercializadora** YYY, con el objeto de pagar a los señores ABCDE el precio adeudado en la compra del edificio en construcción a Constructora XXX (letra b).
- e) En virtud del endoso antes referido, **Comercializadora** YYY quedó debiendo el monto del documento emitido a Constructora XXX (que no ha sido pagado hasta la fecha), por la suma de \$ xxx.xxx.xxx
- f) Con fecha xx.xx.xxxx, en los autos **Rol de Ingreso Corte Suprema N° xxx-xx**, se firmó un acta de avenimiento en virtud de la cual, los señores ABCDE pagan mediante vale vista el equivalente a xx.xxx UF (equivalentes a \$ xxx.xxx.xxx), subrogando legalmente en los derechos al Banco respecto de una deuda mantenida por **Comercializadora** YYY (actualmente Inmobiliaria TTT). La deuda original ascendía a la suma de UF xx.xxx,xxx.

En relación a este avenimiento, se solicita determinar cuál es el monto tributario por el cual es posible aceptar la subrogación. Esto es, determinar si los nuevos acreedores se subrogaron por el monto original de la deuda (ascendente a UF xx.xxx) o, en cambio, por el monto efectivamente pagado (UF xx.xxx).

En opinión del consultante, existiría una remisión de la deuda por parte del Banco y, en consecuencia, conforme al artículo 1612 del Código Civil, solo sería posible traspasar a los nuevos acreedores el monto de la deuda efectivamente pagada y no la totalidad de la pérdida tributaria registrada en la sociedad Constructora XXX.

Aunque no se indica en la presentación, de las operaciones descritas se deduce que parte de la pérdida por corrección monetaria de pasivo provendría de los créditos pagados con subrogación, de suerte que los pasivos subsistieron, pero con distinto acreedor.

II ANÁLISIS

Como cuestión preliminar, es necesario señalar que, de acuerdo a los antecedentes y la individualización del contribuyente sometido a revisión, la pérdida tributaria que se objeta corresponde a TTT, antes denominada **Comercializadora** YYY; y no a la sociedad **Constructora** XXX actualmente denominada Inmobiliaria ZZZ (como indica el acápite 'Consulta al Director' del Ord. DJUxxxN° xxx).

Asimismo, se hace presente que en la documentación acompañada no se adjunta copia de la resolución que tenga por aprobado los acuerdos de avenimiento y transacción. Revisados los roles de ingreso en la Corte Suprema, números xxx-xx y xxx-xx, la información no está disponible. Luego, es necesario obtener copia autorizada de las resoluciones judiciales.

Dicho lo anterior y en lo que respecta a la cuestión de fondo, puede informarse que el pago con subrogación, en términos generales, se verifica cuando un tercero paga al acreedor, pasando a ocupar su misma situación jurídica en el crédito, reemplazándolo como sujeto activo del mismo⁵⁴. En lo que respecta específicamente a la denominada subrogación legal, el artículo 1610 del Código Civil dispone que la subrogación se efectúa por el ministerio de la ley, y aun contra la voluntad del acreedor, en todos los casos señalados por las leyes, y especialmente a beneficio del que paga una deuda ajena, consintiéndolo expresa o tácitamente el deudor (artículo 1610 N° 5).

En cualquier caso, la subrogación supone un pago y, por tanto, limita sus efectos a lo efectivamente cumplido o pagado, conservando el acreedor su crédito por la parte insoluta y adquiriendo el subrogado únicamente la porción pagada por él. Así se desprende del artículo 1612, inciso segundo, del Código Civil⁵⁵.

En consecuencia, se precisa que el "traspaso" de la acreencia desde el banco al tercero que paga es consecuencia propia del instituto jurídico "pago con subrogación" y no de la remisión, que consiste en un modo de extinguir las obligaciones no satisfactivo (a diferencia del pago con subrogación), en virtud del cual el acreedor renuncia a su derecho sin recibir nada a cambio⁵⁶.

Otra cuestión es si acaso, junto con verificarse un pago con subrogación parcial, el banco acreedor consintió además en liberar al deudor respecto del saldo insoluto o no subrogado conforme al avenimiento celebrado en los autos Rol de Ingreso Corte Suprema N° xxxx-xx, caratulados "Banco CCC con Empresa Comercializadora YYY y otra". En efecto, no obstante que el monto de la deuda original ascendía a la suma de UF xx.xxx, los señores ABCDE sólo pagan el equivalente a UF xx.xxx (equivalentes a \$ xxx.xxx.xxx); sin perjuicio de lo cual, la cláusula sexta del acta de avenimiento señala que el Banco y Comercializadora YYY, se otorgan mutua y recíprocamente el más amplio, completo e irrevocable finiquito y declaran que nada podrán pretender, el uno en contra del otro, en razón de los hechos que dieron origen a los pleitos, ni de los juicios mismos, ni de lo actuado en ellos, incluidas las costas.

⁵⁴ Abeliuk, René; Las Obligaciones, Tomo II, Cuarta Edición, Ed. Temis S.A. Editorial Jurídica, 2001, Colombia, página 597

⁵⁵ Abeliuk, op. cit., pág. 618 a 619.

⁵⁶ Abeliuk, op. cit. Pág. 1045

Por tanto, aunque no se diga expresamente en el escrito de autos Rol Ingreso de Corte Suprema N° xxxx-xx, se entiende que operó en la especie una remisión o condonación parcial de la deuda a favor de Comercializadora YYY. Lo mismo se concluye de la transacción celebrada en los autos Rol de Ingreso Corte Suprema N° xxxx-xx, caratulados “DDD con Comercializadora YYY y otra”⁵⁷.

Por otra parte, tal como este Servicio ha resuelto reiteradamente a propósito de lo dispuesto en el artículo 17 N° 22 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el caso que opere una remisión voluntaria o convencional, la renuncia que haga el acreedor respecto de su derecho a exigir el pago del crédito implica que el monto de la deuda extinguida constituyó renta para el deudor y debió ser computada entre los ingresos brutos para establecer la renta afecta al impuesto anual de Primera Categoría en el respectivo ejercicio tributario. Lo anterior, de acuerdo al concepto de renta establecido en el artículo 2° de la Ley del ramo⁵⁸.

III CONCLUSIÓN

De acuerdo a los antecedentes analizados, al verificarse un pago con subrogación, los señores ABCDE adquirieron la calidad de acreedores sólo hasta el monto de lo efectivamente pagado y no por el monto total de la deuda, conforme al artículo 1612 del Código Civil. Esto es, por la suma de UF xxxxx (equivalentes a \$ xxx.xxx.xxx).

Comercializadora YYY sólo pudo haber reconocido como gasto la corrección monetaria correspondiente al pasivo ascendente a UF xx.xxx. El pasivo restante fue extinguido en virtud de la condonación voluntaria y no es susceptible de corrección monetaria, por tanto.

Comercializadora YYY debió reconocer oportunamente en sus declaraciones de renta el mayor ingreso, imputando contra esa renta eventuales gastos del ejercicio, cuestión que esa Dirección Regional deberá determinar conforme a los antecedentes.

IV. Jurisprudencia judicial.

2. Si no hay Citación previa al contribuyente, y se liquidan impuestos, el contribuyente puede solicitar la nulidad ante el mismo Tribunal Tributario y Aduanero. (Fallo de la I. Corte Suprema de 11 de noviembre de 2014, rol N° 16.350-13).

De acuerdo a la ley y a las Circulares del SII, para determinados casos en las fiscalizaciones tributarias, es necesario cumplir con un procedimiento especial que es la Citación.

Es del caso que el SII alegó que el TTA no era competente, tesis que fue desechada en primera instancia, en la apelación y finalmente en la Corte Suprema.

Si bien este puede ser un caso muy técnico, se ha destacado por su importancia para casos similares.

⁵⁷ En los autos **Rol de Ingreso Corte Suprema N° xxx-xx**, caratulados “DDD con Comercializadora YYY y otra”, comparece **Constructora XXX** y Comercializadora YYY como fiadora y codeudora solidaria de la primera. En virtud de una transacción, los señores ABCDE pagan la suma de \$x.xxx.xxx.xxx al banco acreedor, subrogándose legalmente en los derechos de este último.

⁵⁸ Oficios N° 2838 de 1999 y 3066 de 2002

RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN NOVIEMBRE 2014

No hay leyes o proyectos de leyes por el momento. Sin embargo se ha tenido conocimiento que se encuentra en preparación un proyecto de ley para adecuar ciertas normas de la ley de Reforma Tributaria que impiden su desarrollo en los programas computacionales existentes en el SII.

En materia de Jurisprudencia administrativa se transcribe la Circular N° 62 referida a las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 que entraron en vigencia a contar del 1° de octubre de 2014, las que fueron informadas previamente en una minuta especial.

En uno de esos casos, incentivo al ahorro de las personas, la ley delegó facultades al SII para su reglamentación, lo que hizo en esta Circular. El beneficio consiste básicamente en que los rendimientos provenientes de los instrumentos que se detallan en la Circular, tales como depósitos a plazo, cuentas de ahorro; fondos mutuos; y otros que determine el Ministerio de Hacienda mediante Decreto Supremo tributarán cuando sus rentas o utilidades se perciban.

Se aclara que los instrumentos invertidos que tengan beneficio tributario, como por ejemplo, el establecido en los artículos 42 bis, 42 ter, 42 quáter y 51 bis de la LIR, entre otros, no podrán gozar de aquel establecido en el artículo 54 bis.

En relación a la Circular 59 de 2014 sobre aplicación de convenios para evitar la doble tributación, trata una situación particular en el convenio para evitar la doble tributación con España en cuanto a que la ganancia obtenida en la enajenación de acciones u otros derechos en una sociedad constituida en España, que tenga como activos subyacentes acciones emitidas por sociedades constituidas en Chile, y siempre que se verifique el monto mínimo de participación en el capital en la sociedad constituida en Chile, se puede gravar en nuestro país con el impuesto del artículo 58 N°3 de la LIR, esto es 35%.

En ambos casos, si no se cumple la participación mínima que exige el Convenio, también se puede gravar, pero la tasa que en definitiva se aplique no puede exceder de 16%.

Referido a la postergación pago IVA en dos meses, según nueva ley de reforma tributaria. (Circular 61 de 1.12.2014) aplicable a los contribuyentes acogidos a lo dispuesto en la letra A del artículo 14 ter de la ley sobre impuesto a la renta, o régimen general de contabilidad completa o simplificada, cuyo promedio anual de los ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los últimos tres años calendario, se reglamenta en esta Circular.

En cuanto a la regularización de una inversión en el Registro Inversiones en el Extranjero que mantiene el SII, el Oficio N° 2068 de 12.11.2014 referido indicó que si no se ha regularizado no impide el uso del crédito por impuestos pagados en el exterior.

Referido a la corrección monetaria del pasivo cuando ha operado pago con subrogación y remisión voluntaria de deuda (Oficio N° 2140 de 21.11.2014), se destaca que si hay remisión voluntaria, lo que es posible, el valor de la remisión es ingreso para quién se le remite hasta por ese valor.

En cuanto a la Jurisprudencia judicial, se observa que el número de sentencias en el mes bajó ostensiblemente.

El fallo que hemos comentado trata de un tema que si bien es técnico procesal es importante. Al efecto se trata de un contribuyente, que ante liquidaciones no ajustadas a la ley y a los hechos, pidió la nulidad ante el Tribunal Tributario y Aduanero. El SII alegó que ese tribunal no era competente para resolver la nulidad.

Tanto en primera instancia, como en la C. de Apelaciones y finalmente en la C. Suprema, fueron contestes en fallar a favor del contribuyente, en el sentido de que el Tribunal que debe conocer esos casos de nulidades es el especial, esto es el TTA.

Franco Brzovic G.