

## BOLETIN TRIBUTARIO OCTUBRE

I Leyes

No hay

II. Proyectos de ley

No hay

III. Jurisprudencia Administrativa.

1. Nómina de DS en las que se establecen el listado obras específicas para los efectos de acogerse a los beneficios tributarios de las donaciones por la reconstrucción. (Circular N° 46 de 25 de octubre de 2011)

2. Declaraciones juradas obligatorias para los contribuyentes afectos a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, cuya sumatoria anual de créditos fiscales IVA sea superior o igual a \$ 250.000.000. (Resolución N° 117 de 3 de Octubre de 2011)

3. Tributación de las rentas que reciban trabajadores portuarios por pago de mitigación producto de la futura licitación frente atraque. (Oficio N° 2382 de 14 octubre de 2011)

4. Retiros para reinversión en empresas 14 bis. (Oficio N° 2396 de 17 de octubre de 2011)

5. Tributación que afecta la enajenación de un bien raíz. (Oficio N° 2396 de 17 de octubre de 2011)

6. Contrato de cuenta corriente mercantil. (Oficio N° 2398 de 17 de octubre de 2011)

7. Retiro excedentes libre disposición. (Oficio N° 2399 de 10 de octubre de 2011)

8. Devolución IVA en servicios observación de semillas. (Oficio N° 2395 de 17 de octubre de 2011)

IV Jurisprudencia judicial

No hay nueva jurisprudencia de interés, sino fallos sobre Patentes Municipales Sociedades de Inversión y otros sobre multas tributarias referidas a 1.5% de tasa mensual, que repiten anteriores sin mayores novedades.

Desarrollo

1. Nómina de DS en las que se establecen el listado obras específicas para los efectos de acogerse a los beneficios tributarios de las donaciones por la reconstrucción. (Circular N° 46 de 25 de octubre de 2011)

## **I.- INSTRUCCIÓN:**

**a)** El artículo 8° de la Ley N° 20.444, establece que se aplicará lo previsto en dicha Ley, respecto de las donaciones destinadas al Fondo Nacional de Reconstrucción que tengan por objeto la reconstrucción, reposición, remodelación, restauración, reemplazo, o rehabilitación de infraestructura, instalaciones, obras y equipamiento ubicadas en las zonas afectadas por una catástrofe, denominadas obras públicas, y que sean previamente identificadas por el Ministerio de Hacienda en los decretos que se dicten al afecto, agregando en su inciso tercero, que el citado Ministerio también podrá autorizar donaciones de naturaleza privada, siempre que tengan un manifiesto interés público o que presten un servicio a la comunidad en general, lo que será determinado sobre la base de un informe previo de la autoridad competente, fundamentado en una evaluación técnica económica que analice su rentabilidad social.

**b)** Por su parte, el artículo 15° del Reglamento de la Ley N° 20.444, contenido en el Decreto Supremo N° 662, de 28.07.2010, establece que el Ministerio de Hacienda identificará, mediante uno o más decretos supremos fundados, suscritos además por el Ministro del Interior, el listado de obras específicas a que se refiere el artículo 8° de la Ley N° 20.444, las que podrán ser financiadas con donaciones susceptibles de acogerse a los beneficios tributarios establecidos por la Ley precitada.

**c)** Ahora bien, el Ministerio de Hacienda hasta la fecha de publicación de esta Circular ha emitido los Decretos Supremos que se indican en el Capítulo II siguiente, aprobando las obras específicas de naturaleza pública y privada, que pueden ser financiadas con donaciones susceptibles de acogerse a los beneficios tributarios de la Ley N° 20.444, de 2010, **textos legales que se pueden consultar en los Sitios Web de Internet que se señalan:**

## **II. NOMINA DE DECRETOS SUPREMOS DICTADOS POR EL MINISTERIO DE HACIENDA**

Decreto Supremo N°	Fecha	Fecha publicación en Diario Oficial	Sitios Web de consulta en Internet	
			SII	Ministerio de Hacienda
Decreto Supremo N° 1.110	13.10.2010	09.11.2010	<a href="http://sii.cl/Legislación, Normativa y Jurisprudencia, Administrador de contenido normativo (ACN), Franquicias Tributarias, Ley N° 20.444">http://sii.cl/Legislación, Normativa y Jurisprudencia, Administrador de contenido normativo (ACN), Franquicias Tributarias, Ley N° 20.444</a>	<a href="http://donaciones.hacienda.cl">http://donaciones.hacienda.cl</a> , Fondo Nacional de la Reconstrucción, Normativa, Decretos publicados.
Decreto Supremo N° 1.358	19.11.2010	22.12.2010		
Decreto Supremo N° 1.359	19.11.2010	22.12.2010		
Decreto Supremo N° 1.506	13.12.2010	30.12.2010		
Decreto Supremo N° 1.647	27.12.2010	30.12.2010		
Decreto Supremo N° 1.665	28.12.2010	30.12.2010		
Decreto Supremo N° 46	13.01.2011	19.02.2011		
Decreto Supremo N° 131	03.02.2011	12.04.2011		
Decreto Supremo N° 275	10.03.2011	11.06.2011		

Decreto Supremo N° 398	06.04.2011	07.07.2011		
Decreto Supremo N° 622	06.05.2011	15.07.2011		
Decreto Supremo N° 713	31.05.2011	15.07.2011		
Decreto Supremo N° 1035	20.07.2011	30.08.2011		
Decreto Supremo N° 1192	22.08.2011	20.10.2011		
Decreto Supremo N° 1279	12.09.2011	21.10.2011		

2. Declaraciones juradas obligatorias para los contribuyentes afectos a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, cuya sumatoria anual de créditos fiscales IVA sea superior o igual a \$ 250.000.000. (Resolución N° 117 de 3 de Octubre de 2011)

Hoy se ha resuelto lo que sigue:

**VISTOS:** Lo dispuesto en los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el D.F.L. N° 7, de Hacienda, de 1980; el artículo 6°, letra A), N° 1° del Código Tributario, contenido en el D.L. N° 830, de 1974; los artículos 1° y 68 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el D.L. N° 825, de 1974; el artículo 83 bis de su reglamento, contenido en el D.S. N° 55, de Hacienda de 1977; el artículo 2° del Decreto N° 893, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario de Oficial del 24.01.2004; y

**CONSIDERANDO:**

1°.- Que, conforme al artículo 68 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el D.L. N° 825, de 1974, esta Dirección Nacional podrá exigir a los contribuyentes de dicha ley, la presentación de declaraciones semestrales o anuales que resuman las declaraciones mensuales por ellos presentadas, estando también obligados a proporcionar datos de sus proveedores o prestadores de servicios y clientes, monto de las operaciones y otros antecedentes que se requieran, en la forma y plazo que sean determinados en el Reglamento.

2°.- Que, el artículo 83 bis del D.S N° 55, de Hacienda, de 1977, Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, señala que las declaraciones o los datos a que se refiere el artículo 68 de dicho estatuto, se presentarán por escrito, mediante declaraciones juradas, en las oficinas del Servicio u otras que señale la Dirección, quien podrá autorizar a los contribuyentes para presentarlas en medios distintos al papel cuya lectura se efectúe mediante sistemas tecnológicos, según las especificaciones que para tal efecto imparta. Adicionalmente, dispone que el Servicio determinará la información específica que deberán contener dichas declaraciones juradas y la periodicidad anual o semestral de su presentación, y que, en el caso de éstas últimas, deberán presentarse en los meses de julio y enero de cada año, y referirse a operaciones del semestre inmediatamente anterior al mes en que se presentan.

3°.- Que, el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, ya citada, dispone que es obligación de todos los contribuyentes afectos a los impuestos de los Títulos II y III de dicho cuerpo legal, salvo aquellos que se acojan al régimen de tributación simplificada para pequeños contribuyentes, llevar los libros especiales que determine el Reglamento, y registrar en ellos todas sus operaciones de compras, ventas y servicios utilizados y prestados. Agrega, dicha norma, que el Reglamento señalará, además, las especificaciones que deberán contener los libros mencionados.

4°.- Que, el artículo 74 del D.S. N° 55, de 1977, ya citado, establece que es obligación de los contribuyentes afectos a los impuestos que regula el D.L. N° 825, de 1974, llevar un solo libro de compras y ventas, en el cual se registrarán día a día todas sus operaciones de compra, de ventas, de importaciones, de exportaciones y prestaciones de servicios, incluyendo separadamente aquellas que recaigan sobre bienes y servicios exentos.

5°.- Que, este Servicio mediante Resolución Ex. N° 86, de 1° de agosto de 2007, estableció la obligación para todos los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado y los exportadores, cuya sumatoria anual de créditos, sea superior o igual a \$ 250.000.000, de presentar la declaración jurada Formulario N° 3323 denominado "Declaración Jurada Resumen Semestral de IVA de Compras y Ventas", que contiene un resumen semestral de los montos de IVA que afectó a las compras de bienes, utilización de servicios e importaciones realizadas, durante el semestre inmediatamente anterior a su presentación, y un resumen semestral, con el IVA que afectó a las ventas de bienes y prestación de servicios efectuados, en el mismo período.

6°.- Que, el artículo 2° del Decreto N° 893, del Ministerio de Hacienda, precitado, delega en el Director de este Servicio la facultad de ampliar el plazo de presentación de las declaraciones e informaciones a que se refiere el artículo 68 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

7°.- Que, es necesario una mayor eficiencia en el manejo de la información proporcionada por los contribuyentes, para el cumplimiento de los fines de fiscalización propios de este Servicio, y que la transmisión electrónica de datos vía Internet ofrece mayores garantías de seguridad y rapidez que cualquier otro medio actualmente disponible, por cuanto permite recibir en forma directa los antecedentes proporcionados por el interesado, validar previamente la información y dar una respuesta de recepción al instante.

#### **SE RESUELVE:**

1°.- Los contribuyentes afectos a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el D.L. N° 825, de 1974, cuya sumatoria anual de créditos fiscales IVA sea superior o igual a \$ 250.000.000.- deberán presentar ante el Servicio de Impuestos Internos las siguientes declaraciones juradas:

a) **Formulario N° 3327 denominado "Declaración Jurada de Compras y otras Operaciones afectas a los Impuestos a las Ventas y Servicios"**, en el que informarán los montos de cada uno de los tributos establecidos en el D.L N° 825, de 1974, que afectaron mensualmente las compras de bienes, utilización de servicios e importaciones realizadas, en la forma y plazo que indican los resolutivos siguientes; y

b) **Formulario N° 3328 denominado "Declaración Jurada de Ventas y/o Prestaciones de Servicios afectos a los Impuestos a las Ventas y Servicios"**, en el que informarán los montos de cada uno de los tributos establecidos en el D.L N° 825, de 1974, que afectaron mensualmente las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizadas, en la forma y plazo que indican los resolutivos siguientes.

Para determinar la obligación de presentar las declaraciones juradas señaladas en el párrafo precedente, se entenderá por sumatoria anual de créditos IVA, la sumatoria de las cantidades declaradas en el Formulario 29, de declaración mensual y pago simultáneo de impuestos, en los códigos [520], [525], [532], [535] y [553], descontando lo registrado en el código [528], correspondiente a los doce (12) períodos tributarios del año inmediatamente anterior a los meses por los cuales se deben presentar aquellas. Los contribuyentes que hayan efectuado inicio de actividades, en el transcurso del año que sirve de base para la determinación de la obligación antes referida, deberán considerar para dichos efectos, sólo aquellos períodos en los cuales tuvieron movimiento.

El contribuyente que, por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores, quede sujeto a la obligación de presentar las declaraciones juradas que establece la presente resolución, deberá dar cumplimiento a dicha obligación aunque, en los años comerciales siguientes, la sumatoria anual de créditos fiscales IVA sea inferior al límite precedente.

Los contribuyentes que presenten aviso de término de giro, conforme lo dispone el artículo 69 del Código Tributario, estarán también obligados a presentar en esa fecha, las declaraciones establecidas en la presente resolución siempre que la sumatoria de créditos fiscales IVA de los períodos tributarios comprendidos en el año de término de giro, sea superior o igual a \$ 250.000.000 ; monto que será determinado de acuerdo al procedimiento indicado anteriormente.

**2°.-** Las declaraciones juradas a que se refiere el resolutivo anterior, deberán ser presentadas semestralmente, enviando archivos separados por cada uno de los (6) seis periodos tributarios que deben ser informados a través de los Formularios N°s 3327 y 3328, según corresponda.

En caso que existan sucursales, la casa matriz deberá presentar las respectivas declaraciones juradas en forma consolidada, comprendiendo la totalidad de las operaciones realizadas tanto por ella, como a través de sus sucursales.

**3°.-** El plazo de presentación de las Declaraciones Juradas que establece la presente resolución, se extenderá hasta el último día del mes de agosto de cada año, por las operaciones realizadas en los períodos tributarios comprendidos en el semestre inmediatamente anterior (enero a junio), y, hasta el último día del mes de febrero, para las operaciones realizadas en los períodos tributarios comprendidos en el último semestre del año inmediatamente anterior (julio a diciembre), respectivamente.

En las Oficinas del Servicio se pondrá a disposición de los contribuyentes que no puedan acceder a Internet, los medios tecnológicos necesarios que permitan la presentación de las declaraciones juradas a que se refiere la presente resolución.

**4°.-** Las Declaraciones Juradas, Formularios N°s 3327 y 3328, se presentarán ante este Servicio, vía electrónica de transmisión de datos, según diseño, requisitos de contenido e instrucciones de llenado que se encontrarán disponibles en la página Web del Servicio de Impuestos Internos, [www.sii.cl](http://www.sii.cl).

Toda modificación de los formularios aludidos en el párrafo anterior, se efectuará mediante su oportuna publicación en la página web de este Servicio.

**5°.-** El retardo u omisión en la presentación de las Declaraciones Juradas que se establecen en la presente resolución, será sancionado conforme lo dispuesto en el artículo 97 N° 1 del Código Tributario.

En caso que el retardo en la presentación de las declaraciones juradas se origine en una causa no imputable al contribuyente, los Directores Regionales podrán condonar el cien por ciento de las multas que correspondería aplicar en razón del atraso en que aquel haya incurrido.

La entrega de información errónea o incompleta, se sancionará conforme lo dispuesto en el artículo 109 del Código Tributario.

**6°.-** Estarán eximidos de la obligación, aquellos contribuyentes que tengan autorización del Servicio de Impuestos Internos para emitir documentos tributarios electrónicos (DTEs) y que, además, hayan presentado la información electrónica de compras y ventas, correspondiente a las operaciones realizadas en el mismo semestre que se deba informar en las declaraciones juradas que establece la presente resolución. En el evento que los documentos tributarios electrónicos y/o

la información electrónica de compras y ventas proporcionada estuviera incompleta, deberán actualizar dicha información según los periodos indicados en el resolutivo 3°.

**7°.-** La presente resolución regirá a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, debiendo declararse conforme a sus instrucciones, las operaciones que se celebren a partir del 01 de Julio del 2011.

No obstante lo anterior, los contribuyentes que se encuentren en mora de dar cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución Ex. SII N° 86, de 2007, por periodos sujetos a su regulación, deberán hacerlo de conformidad con las reglas y formatos establecidos a la época de vigencia de tal resolución, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondan.

**8°.-** Déjase sin efecto la Resolución Ex. SII N° 86, de 2007, a partir de la entrada en vigencia de la presente resolución.

**9°.-** La presente Resolución se publicará, en extracto, en el Diario Oficial.

**3. Tributación de las rentas que reciban trabajadores portuarios por pago de mitigación producto de la futura licitación frente atraque. (Oficio N° 2382 de 14 octubre de 2011)**

Solicita un pronunciamiento de este Servicio sobre la tributación de las sumas que se acordó pagar a los Trabajadores Marítimos Portuarios, según protocolo de acuerdo suscrito por éstos y la XXXX, como una medida de mitigación de la futura licitación de la concesión del frente de atraque YYYY del puerto de TTTT, pues a partir de la entrada en vigor de la concesión, la movilización de carga, almacenamiento y el depósito será realizado exclusivamente por la sociedad concesionaria, lo cual a juicio de las partes afectaría la fuente de ingresos futuros de los trabajadores portuarios.

#### I.-ANTECEDENTES.

En su presentación, señala que conforme al contrato de concesión portuario del frente de atraque, es la concesionaria quien se hace cargo del pago de las medidas de mitigación, haciendo presente además, que los trabajadores portuarios no son parte, sino terceros interesados respecto del contrato. Jurídicamente, a su juicio, ello deviene en la configuración de una estipulación a favor de un tercero.

Por otra parte, señala que el artículo 9, de la Ley N°19.542, de Modernización del Sector Portuario, prescribe que los actos y contratos que celebren las empresas en el desarrollo de su objeto se regirán exclusivamente por las normas de derecho privado, en todo aquello que no sea contrario a las disposiciones de esa ley, de modo que el pacto a favor de un tercero, contemplado en el artículo 1.449 del Código Civil, debe entenderse en este caso como un contrato celebrado entre dos o más partes, que reciben el nombre de estipulante y promitente, en que se hace nacer un derecho a favor de un tercero ajeno a él, llamado beneficiario. En este caso, sólo el tercero puede demandar lo estipulado. El promitente, deudor que se compromete a favor del tercero, es el concesionario, mientras que el estipulante, en este caso la empresa portuaria, es quien contrata a favor del tercero. Los terceros en esta operación, son aquellos que resulten beneficiarios de las medidas de mitigación, quienes si bien deben aceptar la estipulación, su derecho no nace con la aceptación, sino con la estipulación.

Ni la empresa concesionaria YYY, ni la Empresa Portuaria, mantuvieron relación jurídica laboral alguna con los trabajadores portuarios eventuales. Por lo anterior tampoco sería posible calificar el

pago de las medidas de mitigación como una especie de indemnización por años servicios, retiro o desahucio, ya que no ha existido relación jurídica laboral. Por lo anterior, a su juicio, el pago de las medidas de mitigación no constituye un hecho gravable con el impuesto de 2° categoría de la LIR. Por otra parte, señala, el pago de las medidas de mitigación, como la palabra lo indica, busca reparar un daño eventual o de futura ocurrencia que lesionaría el legítimo interés de los trabajadores portuarios eventuales, que, como consecuencia del cambio en el sistema de operar el frente de atraque YYYY del Puerto de TTTT, verían afectada su fuente laboral con el potencial efecto negativo que ello conllevaría en la proyección de sus ingresos futuros. Así, se trataría entonces de una indemnización convencional que repara un daño futuro que podría calificarse como un ingreso no constitutivo de renta por aplicación del artículo 17, N°1, de la LIR. Expresa por último, que en caso que este Servicio determinare que no se trata de una indemnización de aquellas a que se refiere el artículo 17, N°1, de la LIR, el pago de las medidas de mitigación, por tratarse de un aumento patrimonial, debería incluirse en la base imponible del Impuesto Global Complementario de los trabajadores beneficiarios. Al respecto, estima que no es posible asignar al concesionario el rol de agente retenedor, toda vez que éste no tiene obligación legal en la materia, ni se encuentra en una condición genérica que imponga tal deber. Por lo anterior, señala que en la eventualidad que el pago de las medidas de mitigación se considere gravado con Impuesto Global Complementario, deberían ser los mismos trabajadores beneficiarios quienes deberían declarar y enterar en su oportunidad el tributo en arcas fiscales.

En mérito de lo expuesto solicita a este Servicio, en primer lugar, declarar que los pagos con motivo de las medidas de mitigación, no constituirían renta para los trabajadores beneficiarios por aplicación del artículo 17, N°1, de la LIR. En subsidio de lo anterior, de revestir el carácter de hecho gravado, solicita declarar que el pago de las medidas de mitigación respecto a los trabajadores beneficiarios no estaría afecto a Impuesto Único de 2° Categoría, sino que a Impuesto Global Complementario y que, en ese caso, los mismos trabajadores beneficiarios deberían declarar y enterar en tiempo y forma los tributos en arcas fiscales, sin que para la empresa concesionaria YYY recaiga obligación alguna de retener, declarar y pagar el impuesto que correspondiere.

## II.- ANÁLISIS.

En primer término, cabe señalar que este Servicio ya analizó la situación tributaria del pago de las sumas materia de su consulta desde el punto de vista de la empresa pagadora de las mismas, vale decir, de la empresa concesionaria. En dicho pronunciamiento, se sostuvo que en la medida en que se cumplan las disposiciones legales citadas, y el contrato de concesión contemple obligatoriamente para el adjudicatario el pago de las sumas que señala, procederá la deducción de los mismos como gastos necesarios para producir la renta del contribuyente, en calidad de gastos de organización y puesta en marcha, de aquellos a que se refiere el artículo 31, N°9, de la LIR.

Ahora bien, para determinar el tratamiento tributario que corresponde aplicar a las sumas a que se refiere el protocolo de acuerdo como medidas de mitigación, pero esta vez respecto de los eventuales beneficiarios de las mismas, es preciso determinar previamente su naturaleza jurídica. Al respecto, cabe señalar que de conformidad con las Bases de Licitación de la concesión del Frente de Atraque Costanera Espigón, el adjudicatario tendrá la obligación de proveer los recursos monetarios para financiar mitigaciones a los trabajadores portuarios, no dependientes de esa empresa, que se verán afectados por la concesión del frente de atraque, ello como consecuencia del cambio de un sistema de multi-operador a uno de mono-operador en el puerto, lo cual, afectaría la fuente laboral de los trabajadores portuarios eventuales. De lo dicho se sigue que la naturaleza jurídica de dichas sumas correspondería a una indemnización en beneficio de los trabajadores portuarios, por la eventual pérdida o deterioro futuro de su actual fuente laboral. De acuerdo con ello, dichas sumas no podrían ser catalogadas dentro de aquellas indemnizaciones a las que expresamente se refiere el artículo 17, N°1, de la LIR, puesto que el daño emergente consiste en la pérdida o disminución patrimonial, actual y efectiva que sufre la

víctima; mientras que el daño moral se ha definido como "todo detrimento, perjuicio, menoscabo, dolor o molestia que sufre un individuo en su persona, bienes, libertad, honor, créditos, afectos, creencias, etc." (Arturo Alessandri, en su libro "De la Responsabilidad Extracontractual"), o como aquel daño que "afecta los atributos o facultades morales o espirituales de la persona" (Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo 39, sección 1era., Pág. 203).

Esclarecido lo anterior y puesto que no existe otra categoría jurídica bajo la cual subsumir la denominada compensación económica, sólo resta considerarla, para efectos tributarios, como lucro cesante, toda vez que éste se define como la pérdida del incremento neto que habría tenido el patrimonio de la víctima de no haber ocurrido el hecho por el cual otro es responsable.

### III.- CONCLUSIONES.

Las sumas que perciban los beneficiarios a que se refiere su presentación constituyen rentas tributables que de acuerdo al artículo 54, de la LIR, deberán ser incluidas en la renta bruta global para los efectos de determinar la procedencia del Impuesto Global Complementario de dichos contribuyentes. Cabe señalar que el citado tributo es un impuesto progresivo que se determina anualmente, debiendo declararse en el mes de abril del año siguiente al de la percepción de estas sumas, siempre que el monto total de las rentas percibidas por el contribuyente, es decir, considerando además otras rentas afectas al citado tributo que haya percibido en el mismo año, exceda del monto exento equivalente en la actualidad a 13,5 unidades tributarias anuales de acuerdo a lo establecido en el artículo 52, de la LIR.

Además, si bien no pesa sobre la empresa pagadora de estas rentas obligación alguna de practicar y declarar retenciones de impuestos respecto de aquellas, cabe hacer presente que deberá contar con los registros contables y sus respectivos documentos de respaldo que den cuenta del pago de tales sumas, indicando claramente la fecha de pago, su monto e individualizando al perceptor de las mismas, para cuando tales antecedentes le sean requeridos por este Servicio en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, dentro de los plazos de prescripción, conforme a los artículos 59 y siguientes, del Código Tributario.

#### 4. Retiros para reinversión en empresas 14 bis. (Oficio N° 2396 de 17 de octubre de 2011)

##### I.- ANTECEDENTES.

###### I.1. Antecedentes de hecho.

En cumplimiento del programa de "Inversiones 14 bis", se ha fiscalizado a un contribuyente, quien efectuó retiros destinados a reinversión durante el ejercicio 2007, conforme a la letra A, número 1°, letra c), del artículo 14 de la LIR, en la sociedad Inversiones Ltda., acogida al artículo 14 bis del citado texto legal.

En relación a la situación planteada, señala que hay criterios contrapuestos entre lo establecido en los artículos transitorios de la Ley N° 20.170, y el Oficio N° 646, de 2009, emitido por la Dirección Regional Santiago Oriente, en cuanto a la entrada en vigencia de la modificación efectuada por la señalada Ley al inciso 4°, del artículo 14 bis, de la LIR.



## I.2. Antecedentes de derecho.

El artículo 1º, N° 1, de la Ley N° 20.170, sustituyó, en el inciso cuarto del artículo 14 bis, de la LIR, la palabra "incluso" por el vocablo "salvo", con el objeto de establecer que la reinversión de utilidades que se efectúe en los términos previstos en la letra c), del N° 1, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, se mantendrá sólo por los retiros que se efectúen de empresas acogidas al régimen simplificado del artículo 14 bis de la LIR, para invertirlos en otras empresas que lleven contabilidad completa y registro FUT, no siendo aplicable dicha modalidad de reinversión cuando los referidos retiros se reinviertan en empresas acogidas al régimen del artículo 14 bis de la LIR.

El artículo 1º transitorio de la Ley N°20.170, estableció que lo dispuesto en los artículos 1º, 2º y 3º de esta Ley regirán desde el 1 de enero del año 2007, afectando en consecuencia, a las operaciones, actividades o circunstancias a que se refieren dichos artículos a partir del año comercial 2007.

El artículo 2º transitorio del mismo texto legal, dispuso que los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley se encontraran acogidos al régimen al que se refiere el artículo 14 bis de la LIR, que por la ley N° 20.170, se modifica, y que deseen continuar acogidos a dicho régimen, deberán dar cumplimiento a la modificación que por esta Ley se introduce al referido artículo 14 bis a contar del día 1 de enero del año 2008, respecto de las rentas obtenidas en los ejercicios comerciales que cierren desde esa fecha.

## II.- ANÁLISIS.

En relación a la materia en consulta, se debe considerar las siguientes reglas:

a) En primer término, de acuerdo a lo establecido en la primera parte de la letra c), del N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, los retiros efectuados desde una empresa que declara sus rentas efectivas por medio de contabilidad completa, sólo pueden ser invertidos en otras empresas de las mismas características. Por lo tanto, para los efectos de esta disposición legal, dichos retiros no pueden ser destinados a ser reinvertidos en empresas acogidas al artículo 14 bis de este texto legal.

b) Antes y después de la vigencia de la Ley 20.170, que modificó el inciso 4º del artículo 14 bis de la LIR, los retiros efectuados desde empresas sujetas al artículo 14 bis, siempre han podido ser destinados a ser reinvertidos en otras empresas que declaran renta efectiva según contabilidad completa, ello para los efectos de la letra c), del N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

c) Respecto de los retiros efectuados desde empresas sujetas al artículo 14 bis, de la LIR, destinados a ser reinvertidos en otras empresas de las mismas características, cabe distinguir si la empresa fuente estaba sujeta a este régimen de tributación antes de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 20.170, o si la empresa fuente se acogió al artículo 14 bis a contar de la vigencia de la citada Ley N° 20.170.

c.1) En el primer caso, esto es, si se trata de una empresa que estaba sujeta al régimen de tributación del artículo 14 bis antes de la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 20.170, es decir, antes del 1 de enero de 2007, los retiros que se hayan efectuado de ellas podían ser destinados a ser reinvertidos en otras empresas sujetas al artículo 14 bis, hasta el 31 de diciembre de 2007, por aplicación del artículo 1º N° 1, en relación al artículo 2º transitorio de la Ley N° 20.170. En efecto, de esta última disposición legal se desprende que a contar del 1 de enero de 2008, los retiros efectuados de estas empresas sólo se podrán reinvertir en empresas que declaren sus rentas efectivas mediante contabilidad, y obligadas a llevar registro FUT.

c.2) Si la empresa fuente se acogió al artículo 14 bis a contar de la vigencia de la citada Ley N° 20.170, es decir, a partir del 1 de enero de 2007, los retiros que se efectúen de ellas, a partir de esta fecha, sólo podrán ser destinados a reinversión en empresas que determinen sus rentas efectivas mediante contabilidad completa; ello por aplicación de la modificación incorporada al citado 14 bis, por el artículo 1° N° 1, de la Ley 20.170, en relación al artículo 1° transitorio de la misma Ley.

### III.- CONCLUSIONES.

Cabe señalar en primer término que en su requerimiento no se especifica si la sociedad fuente, desde la cual se efectuaron los retiros destinados a reinversión, es una empresa que declara sus rentas efectivas por medio de contabilidad completa o se trata de una empresa sujeta al régimen simplificado y optativo del artículo 14 bis de la LIR. Sólo señala que la empresa receptora de dichas reinversiones se encontraba acogida al citado artículo 14 bis.

Conforme a lo antes expresado, en relación a la consulta específica formulada, es decir, respecto de la procedencia de efectuar una reinversión de rentas, de acuerdo a la letra c), del N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, durante el ejercicio 2007, en una empresa acogida al artículo 14 bis, del mismo texto legal, se debe distinguir las siguientes situaciones:

a) En caso que la empresa desde la cual se efectuó el retiro declaraba sus rentas efectivas por medio de contabilidad completa conforme a las reglas generales, no es procedente efectuar una reinversión en la empresa sujeta al artículo 14 bis de la LIR, ello porque el citado artículo 14 dispone que tales inversiones, para que se produzcan los efectos tributarios que contempla, deben efectuarse en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva con arreglo a las disposiciones del Título II de la LIR, lo que no ocurre en el caso de aquellos contribuyentes acogidos al artículo 14 bis, quienes determinan sus rentas conforme a dicha disposición legal, la que se encuentra en el Título I de la Ley.

b) Si la empresa desde la cual se efectuó el citado retiro, optó por declarar sus rentas conforme al artículo 14 bis, de la LIR, desde el 1 de enero de 2007, dicho retiro no era procedente reinvertirlo en la empresa acogida al artículo 14 bis del mismo texto legal.

c) Si la empresa desde la cual se efectuó el señalado retiro, se encontraba sujeta al régimen tributario del artículo 14 bis de la LIR antes del 1 de enero de 2007, entonces la reinversión precitada era procedente realizarla, en atención a que respecto de estos contribuyentes, la limitación rige a contar del 1 de enero de 2008; es decir, en este caso se podía efectuar las señaladas reinversiones en otras empresas que declaraban sus rentas conforme al citado artículo 14 bis hasta el 31 de diciembre de 2007.

### 5. Tributación que afecta la enajenación de un bien raíz. (Oficio N° 2396 de 17 de octubre de 2011)

Solicita pronunciamiento sobre el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la venta de un bien raíz, efectuada por una persona natural.

### I.- ANTECEDENTES.

#### 1. Antecedentes de hecho.

Indica que compró un bien raíz en mayo de 2008, y la inscripción del título se habría efectuado en el Conservador de Bienes Raíces con fecha 28 de enero de 2009. Señala que la venta se habría realizado en agosto de 2009, habiéndose inscrito el título en el Conservador de Bienes Raíces el 28 de octubre de 2009.

Al respecto, consulta si corresponde aplicar impuesto por el mayor valor obtenido en la enajenación de este bien raíz.

## 2. Antecedentes de derecho.

De acuerdo a lo dispuesto por la letra b), del N° 8, del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en concordancia con lo establecido por el artículo 18 del mismo texto legal, no constituye renta el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en la enajenación no habitual de bienes raíces, excepto en el caso de aquellos que forman parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría. Conforme al mismo artículo 18, el mayor valor obtenido de la enajenación de bienes raíces estará afecto a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, cuando la operación represente el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente. Para estos efectos, el inciso 3°, de este artículo, establece que se presume que existe habitualidad, cuando entre la adquisición del bien raíz y su enajenación transcurre un plazo inferior a un año.

Por su parte, el inciso 4°, del N°8, del artículo 17, de la LIR, dispone que tratándose del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, a una persona con la cual el enajenante se entienda relacionado, se gravará el mayor valor que exceda del valor de adquisición, reajustado, con los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, según corresponda.

## II.- ANÁLISIS.

En cuanto al momento en que se entiende adquirido o enajenado el dominio de un bien raíz para los efectos de la aplicación de la presunción de habitualidad establecida en la segunda parte, del inciso 3°, del artículo 18, de la LIR, cabe señalar que la "adquisición" y "enajenación", de conformidad con los artículos 675 y 686 del Código Civil, tienen lugar en este caso cuando el título de transferencia de dominio del inmueble respectivo se encuentre debidamente inscrito a nombre del nuevo adquirente en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces. Lo anterior, porque si bien en nuestro derecho la compraventa genera derechos y obligaciones para las partes, no transfiere por sí misma el dominio, lo que se produce en el caso de los bienes raíces, mediante la inscripción del referido título en el Registro de Propiedad indicado.

De esta forma, para efectos de establecer si entre las fechas de adquisición y enajenación del bien raíz que menciona en su presentación, ha transcurrido un plazo inferior a un año, debe considerarse las fechas de inscripciones de los títulos en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces de que se trate, y no las de los respectivos contratos.

## III.- CONCLUSIONES.

En atención a que ha transcurrido menos de un año entre la adquisición y enajenación del bien raíz, ya que la inscripción del título de la compra en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces se efectuó el 28 de enero de 2009 y la inscripción del título de la venta el 28 de octubre del mismo año, resulta aplicable la presunción simplemente legal de habitualidad que establece la segunda parte del inciso 3°, del artículo 18, de la LIR, gravándose por consiguiente, el mayor valor obtenido en esta operación con los impuestos de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, con derecho a rebajar como crédito de estos últimos tributos el Impuesto de Categoría indicado anteriormente.

Para efectos de computar el mayor valor afecto, se deberá considerar lo establecido en el inciso 2°, del artículo 41, de la LIR, esto es, deberá deducirse del precio de venta el valor inicial actualizado de dichos bienes, según 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 adquisición del bien y el último día del mes anterior al de la enajenación, debiendo deducirse las depreciaciones correspondientes al período respectivo, cuando corresponda.

Sin embargo, y como ha sostenido este Servicio en pronunciamientos anteriores sobre la materia, al tratarse de una presunción meramente legal, ella podrá ser desvirtuada por el contribuyente con antecedentes fidedignos. Lo anterior, conforme a lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 47, del Código Civil, que establece que se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la Ley; alegación que deberá ser ponderada por las instancias de fiscalización de este Servicio a la luz de los criterios generales establecidos en Suplemento 6(11)-18, de 1967, del Manual del Servicio de Impuestos Internos, los que han sido reiterados posteriormente en diversos pronunciamientos.

6. Contrato de cuenta corriente mercantil. (Oficio N° 2398 de 17 de octubre de 2011)

Solicita pronunciamiento acerca de si los intereses y reajustes originados en un contrato de cuenta corriente mercantil, son rentas de capitales mobiliarios para los efectos de la aplicación del numeral ii), del inciso penúltimo, del artículo 14 bis, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

#### I.- ANTECEDENTES.

##### 1.- Antecedentes de hecho.

Indica que una empresa acogida al artículo 14 bis, de la LIR, obtiene rentas que superan las 1.000 UTM, provenientes de un contrato de cuenta corriente mercantil con otra empresa, a título de reajustes e intereses. Al respecto, solicita se confirme que el contribuyente no está obligado a abandonar el régimen de ese artículo, pues tales ingresos no se encuentran clasificados en el N°2, del artículo 20, del citado texto legal, al no tratarse de rentas de capitales mobiliarios, puesto que este contrato no puede ser objeto de transferencia o endoso. En atención a que provienen de una actividad comercial, señala que están comprendidos en los N°s 3 ó 5 del referido artículo 20.

##### 2. Antecedentes de derecho.

a) El artículo 14 bis, inciso penúltimo, de la LIR, establece que los contribuyentes acogidos a sus disposiciones quedarán excluidos del régimen que regula y obligados a declarar sus rentas bajo el régimen general del Impuesto a la Renta, cuando sus ingresos anuales provenientes de actividades descritas en los N°s 1 ó 2 del artículo 20, de esta Ley, superen el equivalente a 1.000 UTM.

b) El artículo 20, de la LIR, clasifica como afectas al Impuesto de Primera Categoría, en su N°2, a las rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o cualquier otro producto derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquier clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación, y que no estén expresamente exceptuados.

#### II.- ANÁLISIS.

1. En primer término, este Servicio coincide con lo indicado en su presentación, en el sentido que la cuenta corriente mercantil indudablemente no puede ser calificada como un capital mobiliario. Sin embargo, debe considerarse que la letra b), del N°2, del artículo 20, de la LIR, incluye como rentas de este número, afectas al Impuesto de Primera Categoría, a las provenientes de créditos de cualquier clase, incluso los resultantes de operaciones de bolsas de comercio. Por consiguiente, y para dar respuesta a su consulta, debe resolverse si los intereses provenientes de un contrato de cuenta corriente mercantil, son rentas originadas en un crédito de cualquier clase, de aquellos a que se refiere la norma legal citada.

2. El artículo 602, del Código de Comercio, dispone que la cuenta corriente es un contrato bilateral y conmutativo por el cual una de las partes remite a otra o recibe de ella en propiedad cantidades de dinero u otros valores, sin aplicación a un empleo determinado ni obligación de tener a la orden una cantidad o un valor equivalente, pero a cargo de acreditar al remitente por sus remesas, liquidarlas en las épocas convenidas, compensarlas de una sola vez hasta la concurrencia del débito y crédito y pagar el saldo.

Conforme al artículo 605, del mismo texto legal, antes de la conclusión de la cuenta corriente ninguno de los interesados es considerado como acreedor o deudor.

De acuerdo a lo anterior, en opinión de este Servicio, los valores correspondientes a las acreditaciones o remesas efectuadas durante la vigencia de este contrato, no dan origen a créditos de aquellos a que se refiere la letra b), del N°2, del artículo 20, de la LIR, ya que el propio Código de Comercio establece que antes de la conclusión del contrato de cuenta corriente mercantil, ninguna de las partes puede estimarse como deudora o acreedora de la otra. Por otro lado, de lo dispuesto en el artículo 613, del mismo Código, que establece que al término del contrato se produce de pleno derecho la compensación del débito y crédito recíprocos y se determina la persona del acreedor y deudor, se desprende que en ese instante se determina el nacimiento del crédito propiamente tal.

3. Para la existencia de un contrato de cuenta corriente mercantil, debe comprobarse que en la práctica el contrato corresponde efectivamente a una relación comercial verdadera entre las partes y que éste, contiene todos los elementos esenciales para su existencia. En este sentido, el nombre o título que le den las partes a la convención no es un elemento determinante para calificar jurídicamente a un contrato nominado como el analizado, sino que su calificación deberá establecerse en base a los derechos y obligaciones de las partes de acuerdo a lo acordado por ellas en el contrato.

El artículo 603, del Código de Comercio, establece el efecto de la convención que no reúne todos los elementos de la esencia de este contrato, indicando que en tal caso se tratará de una cuenta simple o de gestión. Debe considerarse que el artículo 609, del mismo texto legal, establece que si las sumas o valores remesados quedan afectos a un empleo determinado, o si deben tenerse a la orden del remitente, dichas sumas son extrañas a la cuenta corriente.

### III.- CONCLUSIONES.

En caso que el contrato que indica en su presentación, contenga los requisitos constitutivos esenciales que deben estar siempre presentes para que se configure un contrato de cuenta corriente mercantil, los intereses provenientes del mismo, no se comprenden dentro de las rentas previstas en la letra b), del N°2, del artículo 20, de la LIR, no aplicándose por consiguiente la exclusión del régimen optativo establecido en el artículo 14 bis, de la LIR.

Sin embargo, los intereses correspondientes al crédito determinado al término del contrato, devengados y percibidos con ocasión de la liquidación de la cuenta corriente, se entenderán como rentas provenientes de un crédito, para los efectos de las normas legales precitadas, ya que conforme a lo establecido en el artículo 613, del Código de Comercio, la conclusión de este contrato determina el débito y crédito correspondientes, y la persona del acreedor y deudor.

En todo caso, e independiente de la denominación que las partes den al contrato, si este no reúne los requisitos de la esencia de este tipo de convenciones, como por ejemplo si las sumas o valores están afectos a un empleo determinado, al tratarse de un préstamo o crédito otorgado por una de las partes a la otra, será aplicable la norma legal que excluye a la empresa del régimen optativo del artículo 14 bis, de la LIR, siempre que los intereses respectivos superen en el año el equivalente a 1.000 UTM.

## 7. Retiro excedentes libre disposición. (Oficio N° 2399 de 10 de octubre de 2011)

Solicita a este Servicio pronunciarse respecto del tratamiento tributario de los retiros de excedentes de libre disposición efectuados con cargo a cotizaciones obligatorias y a recursos traspasados a la cuenta de capitalización individual desde la cuenta de ahorro voluntario.

### I.- ANTECEDENTES.

Mediante Oficio N°1048, de 2011, este Servicio concluyó que aquella parte del excedente de libre disposición conformado por ahorro voluntario que el afiliado ha traspasado a su cuenta de capitalización individual de conformidad con el artículo 22, del D.L. N°3500, de 1980, queda igualmente sujeto al tratamiento tributario que contempla el artículo 42 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), el que se encuentra explicitado a través de la Circular N°23, de 2002.

Agrega que de acuerdo con dicha Circular, los retiros de excedentes de libre disposición con cargo a cotizaciones voluntarias y depósitos de ahorro previsional voluntario efectuados a contar del 07.11.2001, quedan sujetos a partir del 01.03.2002 al tratamiento tributario dispuesto por el artículo 42 ter de la LIR, a contar del 1 de marzo de 2002.

Por otra parte, en cuanto al tratamiento tributario de los retiros de excedentes de libre disposición efectuados con cargo a cotizaciones obligatorias, señala que de conformidad con el Oficio N°3250, de 2009, si el pensionado realizó retiros de excedentes de libre disposición con anterioridad al 7 de noviembre de 2001, aquellos efectuados con cargo a cotizaciones obligatorias, se encuentran afectos al impuesto establecido en el anterior texto del artículo 71 del D.L. N°3500, de 1980. Si a dicha fecha no se había efectuado ningún retiro, los mismos quedan afectos al tratamiento tributario del artículo 42 ter de la LIR.

De lo anterior, señala que su entendimiento es que los retiros de excedentes de libre disposición cargados a cotizaciones obligatorias, por pensionados que efectuaron su primer retiro de excedente con anterioridad al 7 de noviembre de 2001, tributarán de acuerdo a la tasa fijada de acuerdo con el ex-artículo 71, del D.L. N°3500, de 1980, aun cuando dichas cotizaciones obligatorias se hayan generado por traspasos desde la cuenta de ahorro voluntario hacia la cuenta de capitalización individual.

### II.- ANÁLISIS.

El N°9, del artículo 2, de la Ley N°19.768, reemplazó el artículo 71, del D.L. N°3500, de 1980, disponiendo que los retiros de excedente de libre disposición que se generen por opción de los afiliados que se pensionen, estarán afectos a un impuesto que se calculará y se pagará según lo dispuesto en el artículo 42 ter, de la LIR.

Como regla general, dicho tratamiento tributario resulta aplicable a todos los retiros de excedentes de libre disposición que se efectúen a partir del 1 de marzo de 2002, fecha en que entró en vigencia el referido artículo 42 ter de la LIR, con la sola excepción de aquella parte que corresponda a recursos originados en depósitos convenidos, la que tributará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 quáter, del mismo texto legal.

Por tanto, los retiros de excedentes de libre disposición, con la sola excepción antes indicada, quedan sujetos al tratamiento tributario que contempla el artículo 42 ter, de la LIR, inclusive aquellos que se efectúen con cargo al ahorro voluntario que el afiliado ha traspasado a su cuenta de capitalización individual de conformidad con el artículo 22, del D.L. N°3500, de 1980, tal como lo explicita el Oficio N°1048, de 2011, que cita en su presentación.

Cabe indicar que dicho pronunciamiento tuvo presente lo informado por la Superintendencia de Pensiones, mediante Oficio N°1549, de 18 de enero de 2011, el cual concluye que una vez efectuado el traspaso de fondos desde la cuenta de ahorro voluntario a la de capitalización individual, tales fondos son considerados como aportes a la cuenta obligatoria y, por ende, afectos al mismo tratamiento que las cotizaciones enteradas en ella, en caso de su retiro como excedentes de libre disposición.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, los pensionados que hubieren efectuado su primer retiro de excedente de libre disposición antes del 7 de noviembre de 2001, fecha de publicación de la Ley N°19.768, ya sea con cargo a cotizaciones obligatorias o voluntarias, deben sujetarse a lo dispuesto por el ex artículo 71, del D.L. N°3500, de 1980; ya que de acuerdo con dicha disposición, la tasa de impuesto determinada en el primer retiro se aplicará sobre el monto de cada retiro de libre disposición que se efectúe de ahí en adelante.

Cabe aclarar, como ya lo ha señalado este Servicio, que si el mismo contribuyente pensionado, una vez vigente el artículo 42 ter, de la LIR, continúa trabajando y enterando nuevas cotizaciones, deberá determinar nuevamente su excedente de libre disposición, y al efectuar retiros con cargo a este nuevo excedente de libre disposición, conformado bajo el imperio de una nueva ley, esto es, el artículo 42 ter, deberá aplicar el nuevo régimen tributario, contenido en dicha norma legal.

Se debe tener presente además que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 transitorio, de la Ley N°19.768, los contribuyentes que con anterioridad al 7 de noviembre de 2001 mantengan recursos en sus cuentas de capitalización individual por concepto de cotizaciones voluntarias podrán optar por mantener el régimen del ex artículo 71 del D.L. N°3500, de 1980, para los retiros de excedentes de libre disposición que se efectúen exclusivamente con cargo a dichos recursos.

Por tanto, de acuerdo con lo expuesto, tratándose de contribuyentes pensionados que al 7 de noviembre de 2001 no hubieren efectuado retiros de excedentes de libre disposición, respecto de los que efectúen con cargo a cotizaciones obligatorias realizadas antes o a partir de dicha fecha, deben aplicar lo dispuesto en el artículo 42 ter, de la LIR, ello por cuanto según aparece del claro tenor literal de la Ley, tratándose de retiros de excedentes de libre disposición con cargo a cotizaciones obligatorias, no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 6 transitorio de la Ley N°19.768, antes referido.

De esta manera, cuando se efectúan retiros de excedentes de libre disposición con cargo a cotizaciones obligatorias, el régimen tributario dependerá de la fecha en que se efectúo el primer retiro. Si se llevó a cabo antes del 7 de noviembre de 2001, el régimen tributario aplicable es el del ex artículo 71 del D.L. N°3500, de 1980. En cambio, si a la fecha indicada el contribuyente no había realizado retiro alguno, los retiros de excedentes de libre disposición que se efectúen con cargo a cotizaciones obligatorias, deben sujetarse al régimen establecido en el artículo 42 ter, de la LIR, cualquiera fuere la fecha en que se hubieren realizado tales cotizaciones.

La misma tributación es aplicable si los retiros se efectúan con cargo a los recursos que el contribuyente ha traspasado desde la cuenta de ahorro voluntario a la cuenta de capitalización individual, por cuanto, como ya se indicó, de acuerdo con lo interpretado por la Superintendencia de Pensiones, una vez efectuado el traspaso de fondos desde la cuenta de ahorro voluntario a la de capitalización individual, tales recursos son considerados como aportes a la cuenta obligatoria.

### III.- CONCLUSIÓN.

Cuando se efectúan retiros de excedentes de libre disposición con cargo a recursos de la cuenta de ahorro voluntario que el pensionado ha traspasado a su cuenta de capitalización individual, éstos siguen el mismo tratamiento tributario que los retiros de excedente de libre disposición que

se efectúan con cargo a cotizaciones obligatorias. La tributación de los referidos retiros efectuados con cargo a cotizaciones obligatorias, dependerá de la fecha en que se efectuó el primer retiro:

Si el primer retiro se efectuó antes del 7 de noviembre de 2001, el régimen tributario aplicable es el del ex artículo 71 del D.L. N°3500, de 1980;

En cambio, si a la fecha indicada el contribuyente no había realizado retiro alguno, los retiros de excedentes de libre disposición que se efectúen con cargo a cotizaciones obligatorias, deben sujetarse al régimen establecido en el artículo 42 ter, de la LIR, aun cuando tales cotizaciones se hubiesen realizado con anterioridad a dicha fecha.

No obstante, lo anterior, se aclara que si un mismo contribuyente pensionado, una vez vigente el artículo 42 ter, de la LIR, continúa trabajando y enterando nuevas cotizaciones, deberá determinar nuevamente su excedente de libre disposición, y al efectuar retiros con cargo a este nuevo excedente, conformado bajo el imperio de una nueva ley, quedará afecto al régimen establecido en el artículo 42 ter, de la LIR.

#### 8. Devolución IVA en servicios observación de semillas. (Oficio N° 2395 de 17 de octubre de 2011)

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre la devolución del Impuesto al Valor Agregado que afecta a servicio consistente en la observación de semillas sometidas a reproducción en campos experimentales, cuando éste es prestado al exterior y calificado por Aduanas como servicio de exportación.

#### I.- ANTECEDENTES

La sociedad Semillas Ltda. Solicitó, en virtud del Art. 36°, del D.L. N° 825, de 1974, devolución de IVA exportador por el período Enero 2011, la cual fue impugnada por el sistema, debido a que los servicios exportados aparentemente correspondían a servicios no gravados con IVA. En atención a ello, surgen dudas respecto de la afectación con IVA de éstos.

Los referidos servicios son básicamente servicios de investigación, que consisten en observar y hacer un seguimiento del comportamiento de semillas sometidas a reproducción en campos experimentales. Las semillas son proporcionadas para tal fin, por su cliente en el extranjero y los resultados obtenidos de dicho proceso son informados periódicamente a éste.

Para la prestación de estos servicios, el contribuyente debe realizar además una serie de actividades, según lo estipulado en el contrato celebrado con su cliente, a saber:

1. Elección de las parcelas en relación con el protocolo de OMG (Organismos Modificados Genéticamente), la distancia, el medio ambiente.
2. Cultivo y preparación del suelo para permitir la plantación en las mejores condiciones.
3. La siembra mecánica o manual siguiendo el protocolo y las instrucciones dadas por los criadores. La siembra debe hacerse tan pronto como las semillas se reciben en Chile, tras el tiempo del horario previsto por la empresa dueña de la semilla para la siembra anterior.
4. El deshierbe y riego del suelo para permitir el cultivo de maíz en situación óptima.
5. Control de insectos con tratamiento insecticida.



6. Hacer de la autofecundación y el cruce siguiendo las instrucciones dadas por los criadores con la participación de los criadores o los técnicos que vienen de Europa.

7. Cosecha Vivero de Investigación: ha de hacerse bajo la supervisión de los criadores o las instrucciones dadas por ellos. Cosecha de Investigación Top-cruces: debe hacerse siguiendo las instrucciones dadas por los criadores o por el responsable de la producción de semillas: Cada potrero aislado tiene que ser cosechado 2 veces máximo.

8. Secado, descascarado, limpieza y embalaje.

9. El envío a las estaciones Europeas siguiendo las instrucciones.

Además, debe asegurarse que las semillas producidas en los campos de investigación y aislamiento estén libres de organismos modificados genéticamente en forma accidental, para lo cual debe seguir los protocolos de siembra acordados en el contrato. Posteriormente, una muestra es preparada y enviada al país de origen de las semillas, para pruebas moleculares en laboratorios.

Al respecto, el contribuyente argumenta que sus servicios se encontrarían gravados con IVA, por encontrarse clasificados en el Art. 20°, N° 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ya que entre las actividades desarrolladas se encontrarían aquellas propias de laboratorio.

## II.- ANÁLISIS:

El Art. 5°, inciso segundo, del D.S. de Hacienda N° 55, de 1975, dispone que: "No se encuentran gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de actividades no comprendidas en los N° 3 y 4 del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los servicios que digan relación directa con la actividad agrícola...".

Justamente en dicho supuesto se encuentra el servicio prestado por el contribuyente, ya que la actividad consistente en observar el comportamiento de las semillas sometidas a reproducción en campos experimentales y elaborar informes de acuerdo a protocolos y especificaciones requeridas por el cliente, los cuales son enviados con posterioridad a éste junto con muestras de las semillas, no encuentra una clasificación en el Art. 20°, N° 3 ó 4 de la Ley de la Renta, sino que en el N° 5, de la misma.

Respecto de lo señalado por el contribuyente, en cuanto a que el referido servicio se encontraría clasificado en el Art. 20°, N° 4, del mencionado texto legal, porque a su juicio dentro de las actividades desarrolladas se encuentran aquellas propias de laboratorio, cabe señalar que de los antecedentes aportados, no se desprende que alguna de ellas involucre algún tipo de análisis de laboratorio, lo cual fue verificado en terreno por funcionarios fiscalizadores. A mayor abundamiento, los únicos exámenes de laboratorio mencionados en la consulta son pruebas moleculares efectuadas en el extranjero, con posterioridad al envío de las semillas por parte del contribuyente.

## III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis de los antecedentes se concluye que el servicio de investigación prestado por el contribuyente no se encuentra gravado con Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de un servicio que dice relación directa con una actividad agrícola y no clasificado en el Art. 20°, N° 3 ó 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, requisito básico del hecho gravado servicio, definido en el Art. 2°, N° 2, del D.L. N° 825, para gravar con IVA la prestación de un servicio.

En atención a ello y considerando lo dispuesto en el Resolutivo N° 9, de la Res. Ex. N° 2.511, de 16/05/2007, del Servicio Nacional de Aduanas, no procede el beneficio contenido en el Art. 36°, del D.L. N° 825, por el Impuesto al Valor Agregado soportado en la adquisición de bienes o utilización de servicios destinados a su actividad de exportación, a saber, la prestación al extranjero del servicio bajo análisis.

9. Adjudicación de bienes en una comunidad hereditaria. (Oficio N° 2395 de 17 de octubre de 2011)

Se ha recibido la solicitud presentada por..., requiriendo se confirme la aplicación de la Circular N° 37 de 2009 para determinar el costo tributario de derechos sociales legados por un causante.

## I.- ANTECEDENTES

De acuerdo a su consulta, mediante testamento un causante dejó como legado la nuda propiedad de sus derechos sociales en una sociedad de responsabilidad limitada a determinadas personas; sin perjuicio de legar, al mismo tiempo, el usufructo vitalicio de esos derechos sociales a favor de otras personas.

Al momento de tramitarse la posesión efectiva, se tasaron los derechos sociales conforme la normativa vigente, pagándose el Impuesto de Herencia respectivo, tanto por la nuda propiedad como por el usufructo.

En relación con lo anterior, solicita confirmar que, en virtud de la Circular N° 37 de 2009, el monto fijado en base a la tasación realizada para la nuda propiedad de estos derechos sociales y sobre el cual se pagó el Impuesto de Herencia, se considera costo tributario y por ende el precio que se obtenga por una eventual cesión esos derechos sociales, incluso si la venta se hace a una empresa relacionada, se considera libre de impuestos hasta el costo tributario antes señalado.

Para mayor claridad, la petición transcribe íntegramente la parte pertinente de la mencionada Circular.

## II.- ANÁLISIS

Antes de revisar los aspectos de fondo de la consulta, es necesario precisar algunas cuestiones previas vertidas en ella.

En primer lugar, las letras f) y g) del artículo 17 N° 8 de la Ley de la sobre Impuesto a la Renta, comentadas en la Circular N° 37 de 2009, tratan del mayor valor no constitutivo de renta obtenido en la 'adjudicación' de bienes en la 'partición de herencia' o 'liquidación de una sociedad conyugal' a favor de los 'herederos' del causante o cualquiera de los cónyuges, según corresponda, incluyendo a los herederos o cesionarios del respectivo causante o cónyuge. Así también se instruye en la misma Circular, al enumerar expresamente quiénes son los sujetos beneficiarios de las letras f) y g) del artículo 17 N° 8 de la Ley de la sobre Impuesto a la Renta, entre los cuales no se mencionan los 'legatarios'.

Al respecto, cabe recordar que el Código Civil diferencia entre herederos (asignatarios que suceden en una universalidad jurídica o cuota de ella) y legatarios (asignatarios que suceden sólo en una determinada relación patrimonial, en cosas concretas o en un grupo de cosas). De este modo, sólo respecto de los herederos puede decirse que opera la 'adjudicación' de bienes o entrega a cada uno de los indivisarios de un bien determinado que equivale a los derechos que le correspondían en su cuota ideal o abstracta en la comunidad.

En cambio, tratándose del legado de bienes específicos, en este caso derechos sociales determinados, “el legatario adquiere el bien legado por el fallecimiento del causante por el modo de adquirir ‘sucesión por causa de muerte’... Los bienes legados válidamente no forman parte de la masa hereditaria”. Luego, los legatarios no solamente difieren de los herederos sino que tampoco son adjudicatarios de bienes en los términos señalados por las letras f) y g) del artículo 17 N° 8 de la Ley de la sobre Impuesto a la Renta, de suerte que no les son aplicables dichas normas ni las instrucciones impartidas en la Circular N° 37 de 2009.

La conclusión anterior es la misma aún si el legado es dejado a varias personas, pues en ese caso la indivisión se produce respecto del bien legado en sí, pero no respecto de la masa hereditaria objeto de adjudicación.

Ahora bien, independientemente de la calidad del asignatario por causa de muerte (universal o singular), el costo tributario de los derechos sociales, en el evento de su enajenación, se determina conforme las normas particulares contenidas en el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, normas que se encuentran comentadas en la Circular N° 69 de 2010.

Conforme lo anterior, si el legatario enajena los derechos sociales dejados a su favor, el costo tributario de dichos derechos sociales se determinará del siguiente modo:

1. Tratándose de legatarios que no se encuentran obligados a determinar su renta efectiva mediante balance general según contabilidad completa, la enajenación de los derechos sociales a partes no relacionadas o en las que no tenga intereses, el costo tributario corresponderá al valor de libros de los derechos sociales, determinado en la forma que establece el inciso tercero del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

2. En todos los demás casos, el costo tributario de los derechos sociales corresponderá a su valor de adquisición. Al respecto, considerando que los derechos sociales han sido adquiridos mediante sucesión por causa de muerte, el valor de adquisición se determina conforme las normas de valoración contenidas en la Ley N°16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 46, 46 bis y 47 de dicho texto legal.

En otras palabras, el costo para fines tributarios de los bienes legados corresponderá al valor que ellos tenían al momento de deferirse la herencia, de conformidad con las normas legales indicadas, incluyendo los siguientes ajustes:

2.1. Legatarios que no se encuentran obligados a determinar su renta efectiva mediante balance general según contabilidad completa que enajenen sus derechos sociales a partes relacionadas o en las que tenga intereses, el valor de adquisición debe ajustarse según las reglas contenidas en el inciso 4° del artículo 41, Ley sobre Impuesto a la Renta; excluyendo del valor de adquisición o costo, los aportes, valores de adquisición y aumentos de capital financiados con rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR .

2.2. Legatarios obligados a determinar su renta efectiva mediante balance general según contabilidad completa que enajenen sus derechos sociales a partes no relacionadas o en las que no tenga intereses, el valor de adquisición será reajustado conforme lo dispuesto en el artículo 41 N° 9, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

2.3. Legatarios obligados a determinar su renta efectiva mediante balance general según contabilidad completa que enajenen sus derechos sociales a partes relacionadas o en las que tenga interés, el valor de adquisición se reajusta en la misma forma señalada en el punto 2.2. anterior (conforme al artículo 41, inciso 1°, N°9) y deberá excluir del costo los aportes, valores de adquisición y aumentos de capital financiados con rentas que no hayan pagado total o

parcialmente los impuestos de la LIR (artículo 41, inciso 4°, parte final, en relación con el N° 9, del inciso 1° del mismo artículo 41)

### III.- CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, no es posible confirmar el criterio solicitado, en la medida que la Circular N° 37 de 2009 trata del mayor valor no constitutivo de renta obtenido en la adjudicación de bienes, tanto en la partición de herencia como en la liquidación de una sociedad conyugal, donde los bienes son adjudicados a las personas expresamente enumeradas por la ley, entre las cuales no se encuentran los legatarios.

En el caso de bienes específicos dejados a título de legado, si bien se configura una adquisición por causa de muerte, tampoco los bienes son 'adjudicados' a los legatarios de entre los bienes que conforman la masa hereditaria.

Luego, el costo tributario de los derechos sociales, en el evento de su enajenación, se determina conforme las normas particulares contenidas en el inciso 1°, N°9 e incisos 3° y 4° del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, normas que se encuentran comentadas en la Circular N° 69 de 2010 y resumidas en el análisis precedente.

## **RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO OCTUBRE**

En materia de Jurisprudencia Administrativa se destaca aquella referida a declaraciones juradas obligatorias para contribuyentes que sumen más de \$250 millones de créditos fiscales IVA.

Lo que importa es la detallada información de las facturas desde el vendedor y el comprador, lo que afina aún más el control de créditos fiscales IVA. Con esta información se está desplegando una fiscalización más profunda del debido uso de los créditos fiscales, lo que redundará además en el control los gastos aceptados tributariamente.

Por otra parte se mantiene el criterio de que las reinversiones deben realizarse en empresas con contabilidad completa.

Es importante destacar el Oficio 2398, en cual trata sobre contrato de cuenta corriente mercantil en empresas acogidas al 14 bis, en cuanto a que se debe determinar con claridad que el contrato de cuenta corriente mercantil es tal y no un crédito, pues de calificarse como crédito, los intereses incrementan las rentas que fijan el tope de las mismas para mantenerse en ese régimen.

De interés es el caso de servicios de investigación en materia de semilla prestado por un contribuyente que no se encuentra gravado con Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de un servicio que dice relación directa con una actividad agrícola y no clasificado en el Art. 20°, N° 3 ó 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, razón por la cual no podrá hacer uso del crédito fiscal IVA respecto de esos servicios en productos exportables.

En materias de jurisprudencia judicial, no hay novedades pues los fallos analizados son repetición de temas que existe criterio único del tribunal, como es el caso de las patentes municipales referidas a sociedades de inversión y reducción de intereses en juicios que fueron anulados.

Franco Brzovic González