

BOLETIN TRIBUTARIO JUNIO

I. Leyes

No hay diferentes a las comentadas anteriormente.

II. Proyectos de ley.

No hay diferentes a los ya comentados.

III. Circulares, Resoluciones y Jurisprudencia administrativa.

Las Circulares y Resoluciones correspondientes al mes de junio se adjuntan en documento aparte en Word, en vista de su cantidad y extensión.

Circulares: N° 39, 40, 41, 42, 43, 46, 47, 48, 50, 51, 52, 54, 55,56 y 58 todas de Junio de 2015.

Resoluciones: N° 53 y 55.

Jurisprudencia administrativa.

1. Se propone eliminar las exenciones a Iglesias, universidades e instituciones sin fines de lucro. (Oficio N° 1470 de 02.06.2015)
2. Efectos tributarios de un contrato de asociación de cuentas en participación. (Oficio N° 1483 de 02.06.2015)
3. Clarificación tasa variable para liberar el FUT, norma aprobada por la reforma tributaria. (Oficio N° 1501 de 03.06.2017)
4. Obligaciones contables para contribuyentes que se acojan a renta atribuida. (Oficio N° 1502 de 03.06 2015.)
5. Contraprestaciones en caso de donaciones. (Oficio N° 1591 de 15.06.2015)
6. Reorganización empresarial. Caso en que el SII no puede intervenir en la operación pues hay una legítima razón de negocios. (Oficio N° 1.649 de 10.06 2015)
7. Gastos en el extranjero y aplicación del impuesto Adicional e IVA a cantidades pagadas a no domiciliado o residentes. (Oficio N° 1.848 de 02.06 2015)
8. IVA en la recarga de celulares internacionales. (Oficio N° 1.485 de 02.06 2015)
9. Franquicia del crédito fiscal iva en compra activos fijos referido a proyectos de exploración y explotación de energía geotérmica. (Oficio N° 1.486 de 02.06 2015)
10. Arrendamiento de inmuebles frente al IVA. (Oficio N° 02.06 2015)
11. Emisión de facturas al término de obras. (Oficio N° 1.495 de 03.06 2015)
12. Caso de productos alcohólicos y analcoholicos frente a IVA. (Oficio N° 1.612 de 17.06 2015)

IV. Jurisprudencia judicial.

1. Oportunidad de rebajar los gastos ocasionados por delitos contra la propiedad. (Fallo de la I Corte Suprema de 9 de junio de 2015, rol N° 16.699-14).
2. Prescripción de la facultad del SII en el caso de procesos largamente dilatados. (Fallos de fecha 28 de mayo y 10 de junio de 2015)

Desarrollo

III.- Circulares, Resoluciones y Jurisprudencia administrativa.

Las Circulares y Resoluciones se adjuntan.

Jurisprudencia Administrativa.

1.- Se propone eliminar las exenciones a Iglesias, universidades e instituciones sin fines de lucro.
(Oficio N° 1470 de 02.06.2015)

Eliminar exenciones que favorecen a las iglesias, universidades e instituciones sin fines lucro.

I ANTECEDENTES

En la presentación efectuada por el Sr. XXXX a la Presidencia de la República se expone que las exenciones que benefician a las iglesias, universidades e instituciones sin fines de lucro irían en contra de principios constitucionales que aseguran la igualdad ante la ley y restaría recursos al erario nacional que se necesitan para atender necesidades sociales urgentes en el ámbito de la salud, la educación y otros.

Cita como ejemplo, el caso de fondos destinados a recuperar iglesias y problemas que se habrían detectado en pagos efectuados por universidades a personas relacionadas.

Por encargo del Jefe de Gabinete del Subsecretario de Hacienda se da respuesta a la presentación que usted hiciera a S. E. la Presidenta de la República.

II ANÁLISIS

En relación a lo expuesto en su presentación, este Servicio se permite señalar que efectivamente existen diversas normas legales estableciendo exenciones de impuestos a las iglesias, universidades e instituciones sin fines de lucro, exenciones que se encuentran vigentes y pueden ser impetradas por las instituciones beneficiadas, de suerte que deben ser aplicadas por este Servicio.

En cuanto a los eventuales visos de inconstitucionalidad que dichas normas legales pudieran implicar, se trata de una cuestión que, de suscitarse, corresponde resolver al Tribunal Constitucional, tal como lo indica en su presentación.

Efectuadas las precisiones indicadas, y para una debida noticia de los beneficios tributarios reconocidos a las iglesias, a las universidades e instituciones sin fines de lucro, a continuación se entrega una breve descripción y explicación de las normas legales pertinentes:

1. Iglesias, confesiones y demás entidades religiosas. Mediante la Circular N° 45 de 2012, este Servicio sistematizó e impartió instrucciones sobre las exenciones de impuestos que benefician a las iglesias, confesiones y entidades religiosas reconocidas por el Estado.

Se señala que, dada la naturaleza de sus actividades propias del culto religioso, las iglesias no se encontraban afectas al pago del impuesto a la Renta, pero que si las iglesias llevan a cabo actividades gravadas o poseen bienes susceptibles de producir rentas gravadas con dicho impuesto, se ven afectadas por los tributos y demás obligaciones tributarias que correspondan. Se precisó en la circular que el mismo régimen tributario se aplica a las sociedades, asociaciones, corporaciones, fundaciones y otras organizaciones creadas por las iglesias y entidades religiosas reconocidas por el

Estado, en caso de que lleven a cabo actividades gravadas o posean bienes que produzcan rentas gravadas.

En lo que se refiere a donaciones que las iglesias reciban, existen dos normas legales que las pueden beneficiar. La primera, el N° 9 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, norma general que beneficia no solo a las iglesias sino que a todas las personas que reciben donaciones y que consiste en declarar como un ingreso no renta el monto recibido por concepto de donaciones. La segunda, el N° 4 del artículo 18 de la Ley N° 16.271, que exime de impuesto a las donaciones o asignaciones destinadas a la construcción o reparación de templos destinados al culto o para el mantenimiento del culto.

Finalmente, la Nómina de Exenciones al Impuesto Territorial, en su Cuadro Anexo, Sección I, letra B), N° 5, establece una exención del 100% de dicho tributo respecto de los templos y sus dependencias destinados al servicio del culto.

2. Universidades. De acuerdo a lo dispuesto por el artículo único de la Ley N° 13.713, modificada por el artículo 14 del Decreto Ley N° 1.604, de 1976, la Universidad de Chile y las Universidades reconocidas por el Estado y las Asociaciones, Corporaciones, Sociedades y Fundaciones en cuya creación, organización o mantenimiento participen o intervengan las aludidas Universidades, están exentas de Impuesto de Primera Categoría por sus rentas provenientes exclusivamente de las actividades educacionales que le son propias y por otras que no se clasifiquen en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En caso que las Universidades obtengan ingresos gravados de acuerdo a los números 3 y 4, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tales ingresos quedan afectos al Impuesto de Primera Categoría.

3. Instituciones sin fines de lucro. No existe una exención general que beneficie a este tipo de instituciones, razón por la cual se encuentran afectas al pago de impuesto según la actividad que desarrollen. Sin perjuicio de lo anterior, se puede señalar que en el sistema impositivo vigente se encuentran disposiciones que benefician a entidades que desarrollan actividades culturales, científicas, educaciones y de beneficencia. Se puede citar al efecto, lo dispuesto en el N° 4 del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que exime del Impuesto de Primera Categoría a las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Solo pueden impetrar este beneficio aquellas instituciones que no persigan fines de lucro y que de acuerdo a sus estatutos tengan por objeto principal proporcionar ayuda material o de otra índole a personas de escasos recursos económicos.

III CONCLUSIÓN

En nuestro sistema impositivo se encuentran disposiciones que eximen de impuesto a las iglesias, universidades e instituciones sin fines de lucro.

En la medida que dichas disposiciones se encuentran vigentes y se cumplan los requisitos que se exigen para acceder a ellas, pueden ser impetradas por esas instituciones.

En cuanto a la constitucionalidad de esas normas legales, se trata de una cuestión que, de suscitarse, corresponde resolver al Tribunal Constitucional.

2.- Efectos tributarios de un contrato de asociación de cuentas en participación. (Oficio N° 1483 de 02.06.2015)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre el procedimiento utilizado para operar dentro del giro de construcción de edificios, para lo cual se ha adoptado la forma jurídica de una asociación o cuentas en participación.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que se presentan dos situaciones, respecto de las cuales se desea determinar si el procedimiento aplicado por los requirentes se encuentra ajustado a la normativa y a las instrucciones dictadas por este Servicio sobre la materia:

A.- Procedimiento contable tributario utilizado.

Señala, que por la duración de un proyecto de construcción, generalmente 5 ó 6 años, los requirentes entienden que no es posible determinar año a año si el resultado contable tributario será el definitivo ya que existen costos que se generan en distintos períodos, los que dependen del término de la venta de los departamentos, por lo cual no es posible determinar la participación real de los socios partícipes sino hasta el término del proyecto.

La inmobiliaria, que es el socio gestor, año a año cancela los Pagos Provisionales Mensuales por las ventas de los departamentos y el Impuesto de Primera Categoría por las utilidades del año, ingresando el total de la utilidad a su Fondo de Utilidades Tributables (FUT) y luego rebaja de él las distribuciones de utilidades entregadas a los socios partícipes, asociando la distribución de utilidad a retiros en el FUT, llevando así un control de dichas utilidades y sus créditos asociados en los libros de contabilidad del socio gestor, los que prueban el pago del Impuesto de Primera Categoría y sus créditos.

Luego, el gestor entrega a los partícipes un certificado señalando los montos que les corresponden por su participación en la utilidad del año, los cuales ingresan a su FUT con los créditos correspondientes y se les entrega copia del mismo para que puedan justificar el ingreso de las utilidades y créditos, para la distribución a sus socios (Impuesto Global Complementario). Indican que este procedimiento permite llevar el control de las utilidades tributables y los créditos asociados tanto en la contabilidad del gestor como en la de los partícipes.

B.- Imputación de pérdidas propias en el FUT del socio gestor por nuevos proyectos.

En atención a que los proyectos de construcción de edificios son de larga duración, el gestor puede registrar un FUT cuando se inicia un nuevo proyecto, existiendo utilidades por repartir a los partícipes de la anterior cuenta en participación. Si al gestor determina pérdidas al iniciarse el nuevo proyecto, independientes del proyecto todavía no finiquitado en el reparto de utilidades, los retiros de los partícipes primero se imputan a las utilidades del FUT, y las pérdidas del nuevo proyecto se imputan al saldo, al corresponder a la participación del gestor en la anterior participación. Sobre el saldo de la cuenta registrada como utilidad del gestor, utilidad propia, este tiene derecho a solicitar la devolución del impuesto pagado por la utilidad que resulte absorbida por la pérdida al inicio de un nuevo proyecto. Agrega que al respecto, los requirentes citan lo dispuesto en el Oficio N°506 de 1998, que no estaría vigente, de acuerdo a las nuevas instrucciones establecidas por la Circular N° 29 de 1999.

Sobre las materias en consulta, señala que las instrucciones dictadas no son específicas y por consiguiente, se solicita un pronunciamiento al no existir claridad en cuanto al tratamiento que debe darse en el registro FUT que lleva el gestor respecto de las utilidades y las pérdidas que se generan por el inicio de nuevos proyectos de construcción en el caso en consulta, cuando aún no se ha finalizado la participación en el proyecto de construcción anterior.

II.- ANÁLISIS.

El artículo 507 del Código de Comercio, define el contrato de asociación o cuentas en participación como un contrato por el cual dos o más comerciantes toman interés en una o muchas operaciones mercantiles, instantáneas o sucesivas, que debe ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, a cargo de rendir cuenta y dividir con sus asociados las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. A su vez el artículo 510 del referido Código, dispone en su inciso 1° que el gestor es reputado único dueño del negocio en las relaciones externas que produce la participación.

Por su parte, el artículo 28° del Código Tributario, establece que el gestor de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario, será responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias referente a las operaciones que constituyan el giro de la asociación u objeto del encargo. Las rentas que correspondan a los partícipes se considerarán para el cálculo del Impuesto Global Complementario o Adicional de éstos, sólo en el caso que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación.

Respecto de lo establecido en esta norma legal, mediante Circular N°29, de 1999, este Servicio señaló que ella debe interpretarse en forma concordante con la estructura vigente de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), especialmente respecto del Impuesto de Primera Categoría debido a que éste, al rebajarse como crédito del Impuesto Global Complementario o del Impuesto Adicional, forma un sistema integrado que se sustenta en el hecho que las utilidades afectas a los impuestos finales deben ser coincidentes, en términos generales, con la utilidad sobre la cual se paga el impuesto de categoría que sirve de crédito. Por consiguiente, agrega el citado instructivo, el gestor de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario deberá declarar y pagar el Impuesto de Primera Categoría y los Impuestos Global Complementario o Adicional sólo en el caso que no se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, considerando como renta imponible propia, la que determine en este caso para todos los efectos que dispone la ley tributaria. En cambio, si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, tanto el gestor como el partícipe asumirán todas las referidas obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado que se determine por la asociación o encargo fiduciario que corresponda.

Como se desprende de la norma legal citada, y como ha sido expresado por este Servicio en la Circular N°29, en caso que en la situación en consulta se pruebe el negocio que llevan en común las partes, esto es, la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, tanto el gestor como los partícipes se encuentran sujetos a las normas tributarias aplicables a los contribuyentes que deban declarar el Impuesto de Primera Categoría en base a rentas efectivas, y particularmente a la normas contenidas en el artículo 14, letra A), de la LIR, y por lo tanto a llevar contabilidad completa y el registro FUT, respecto de la participación que les corresponda en dicho contrato. Por consiguiente, tanto el gestor como el partícipe asumirán todas las obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado que se

determine por la asociación o encargo fiduciario, tanto positivos como negativos que se obtengan. Como consecuencia de ello, tanto el gestor como el partícipe, en caso que corresponda, podrán computar o compensar los resultados producidos por la asociación (positivos o negativos) con aquellos generados de otras actividades que desarrollen las referidas personas al margen de la asociación de la cual participan.

Este Servicio ha resuelto que la respectiva participación, se acreditará con los correspondientes registros contables del gestor, medio que además debe ser complementado con la escritura notarial donde se establece el monto de los aportes que conforma la participación y la forma y condiciones en que se debe repartir el resultado que se obtenga por dicha asociación, así como con lo demás medios de prueba que admite la ley¹.

En cambio, en el caso que no se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, el gestor deberá dar cumplimiento a todas las obligaciones que le afecten conforme a la LIR, debiendo declarar y pagar el Impuesto de Primera Categoría y los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, considerando como renta imponible propia la que determine en este caso para todos los efectos que dispone la ley tributaria.

III.- CONCLUSIÓN.

En atención a que no se acompañó copia del contrato o instrumento en el que conste el contrato en referencia, ni tampoco se alude a otros medios probatorios que acrediten la participación, este Servicio en principio concluye que no se habría acreditado su efectividad, condiciones y monto, por lo cual es el gestor de dicha asociación, esto es, la sociedad inmobiliaria, quién debe declarar y pagar el Impuesto de Primera Categoría respecto del resultado del negocio llevado en común por las partes y cumplir todas las demás obligaciones de carácter tributario correspondientes a la misma empresa.

En relación al procedimiento utilizado por el gestor de la asociación, para el registro de la totalidad de la utilidad en su registro FUT, del que luego deduce las distribuciones de utilidades efectuadas a los partícipes, esta Dirección no aprecia inconvenientes de orden tributario en dicha práctica, siempre que se lleve un adecuado registro de las respectivas sumas, su año de origen y los créditos asociados; y que por consiguiente, los retiros o distribuciones efectuados a los socios o accionistas del gestor no se imputen a las rentas correspondientes al partícipe y que las pérdidas tributarias producidas por los nuevos proyectos realizados por el gestor en forma independiente y al margen de la anterior asociación de la cual participa, sólo se computen o compensen con los resultados que en definitiva le correspondan en ésta; documentos todos que deberán ser puestos a disposición de este Servicio en la instancia de fiscalización respectiva.

Sin embargo, si se comprueba de modo fehaciente la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, conforme lo establecen las instrucciones impartidas por medio de la Circular N° 29 de 1999, tanto el gestor como el partícipe asumirán todas las obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado que se determine por la asociación. Esto significa que deberán hacerse cargo de la tributación con el Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, en la parte que les corresponda, en el resultado tributario que se determine anualmente por la asociación, determinado conforme a las reglas generales de la LIR.

¹ Al respecto, Oficio N° 5266 de 2003, y Oficio N° 3739 de 2002.

3.- Clarificación tasa variable para liberar el FUT, norma aprobada por la reforma tributaria. (Oficio N° 1501 de 03.06.2017)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la interpretación contenida en la Circular N° 70 de 2014, en relación a la tasa variable para la aplicación del impuesto sustitutivo y opcional al Impuesto Global Complementario o Adicional, determinado sobre las rentas acumuladas al 31 de diciembre de 2014, de acuerdo a lo establecido en la Ley N°20.780.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que durante la discusión de la reciente reforma tributaria, en relación al tratamiento tributario opcional y transitorio vigente durante el año comercial 2015, respecto de las rentas acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) existente al 31 de diciembre de 2014, se expresó el propósito de que respecto de la tasa especial variable aplicable se asumiera la tasa efectiva, y no la marginal más alta, como lo menciona la Circular N°70 de 2014, de este Servicio.

Por lo anterior, solicita se informe sobre la materia y particularmente si corresponde que se efectúe la revisión de la aludida Circular a la luz de lo antes expuesto.

II.- ANÁLISIS.

La Ley N°20.780², que introdujo diversos ajustes en el sistema tributario (en adelante la "Ley"), estableció entre otras materias la opción de aplicar un impuesto sustitutivo del Impuesto Global Complementario (IGC) o Adicional (IA), sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014; así como la opción de aplicar un impuesto único y sustitutivo sobre los retiros en exceso que se mantengan a esa misma fecha³.

Este texto legal contempla dos alternativas para la aplicación del impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas, considerando, como regla general, la aplicación de una tasa proporcional o fija de 32%, y en forma alternativa la aplicación en ciertos casos de una tasa especial variable.

Respecto de la tasa variable, la Ley establece que las empresas, comunidades y sociedades que, desde el 1 de enero de 2014 y hasta que se ejerza la opción, se encuentren conformadas exclusivamente por personas naturales domiciliadas o residentes en Chile afectos al IGC, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1 de enero de 2013, y que al término del año comercial 2014 mantengan un saldo de utilidades no retiradas o distribuidas pendientes de tributación con el impuesto referido, podrán optar por pagar a título de impuesto de esa Ley, un tributo sustitutivo de los impuestos finales, sobre una parte de dichos saldos de utilidades, en la forma que contempla.

La disposición legal agrega que el impuesto señalado, se aplicará con una tasa equivalente al promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa, de las tasas más altas del impuesto global complementario que les haya afectado en los años tributarios 2012, 2013 y 2014.

² Publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014.

³ De acuerdo al numeral 11, del acápite I, del artículo tercero transitorio de la Ley, cuyas instrucciones fueron dictadas por este Servicio mediante la Circular N° 70, de 2014.

Al respecto, este Servicio ha instruido en la Circular N° 70 de 2014 que el impuesto se aplicará en estos casos, con una tasa equivalente al promedio ponderado, de las tasas marginales más altas del IGC que haya afectado a los contribuyentes en los años tributarios 2012, 2013 y 2014; agregando que dicha tasa marginal corresponde a la que haya afectado al propietario, comunero, socio o accionista respectivo, en su declaración anual de impuesto a la renta en cada uno de los años tributarios indicados.

Cabe agregar que esta interpretación se fundamenta en el propio texto legal, ya que este dispone expresamente que para los efectos de determinar la tasa variable del impuesto que corresponda, se aplicará el promedio de las tasas más altas que hayan afectado a los contribuyentes; en otras palabras, al aludir a las tasas más altas que les haya afectado, a juicio de este Servicio la Ley se refiere a aquellas que están contempladas en el propio texto legal, contenidas en las tablas que la Ley establece, y no a la tasa efectiva que le hubiere gravado, por lo cual corresponde para estos efectos considerar las tasas marginales referidas.

Esta interpretación es consistente con la emitida por este Servicio en relación a otros textos legales que utilizan el mismo concepto, particularmente en el caso del impuesto al término de giro de acuerdo al artículo 38 bis de la LIR, que en términos generales otorga la opción al contribuyente de reliquidar el impuesto que allí se establece, con una tasa de IGC equivalente al promedio de las tasa más altas de dicho tributo le hayan afectado; texto en relación al cual este Servicio ha expresado que ella corresponde al promedio de las tasas marginales más altas de la escala de dicho tributo que se haya aplicado en los períodos correspondientes⁴.

Se puede añadir finalmente que, cuando la misma Ley en referencia ha establecido la aplicación de las tasas efectivas del impuesto a la renta, lo ha señalado expresamente, como sucede por ejemplo, con la modificación efectuada a la letra i), del artículo 84 de la LIR, que dispone que la tasa de PPM aplicable a los contribuyentes acogidos al artículo 14 ter de la misma ley⁵, podrá considerar opcionalmente la tasa que resulte de sumar la tasa efectiva del IGC que haya afectado a cada uno de los propietarios, comuneros, socios o accionistas, multiplicada por la proporción que represente su participación en las acciones o derechos en la empresa sobre la renta líquida imponible a cada uno de éstos, todo ello dividido por los ingresos brutos obtenidos por la empresa⁶.

III.- CONCLUSIÓN.

Por lo señalado y basado en el texto de la Ley N° 20.780, este Servicio ha sostenido que la tasa especial variable aplicada optativamente sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014, que correspondan, equivale al promedio de las tasas marginales más altas de la escala de dicho impuesto que afectó al contribuyente en los años tributarios 2012, 2013 y 2014; conforme a lo expresado en la Circular N° 70 de 2014.

Por las razones indicadas, se estima a juicio de esta Dirección, que no corresponde revisar las instrucciones dictadas sobre el punto específico en consulta.

⁴ Así se ha señalado en la Circular N° 46 de 1990, en relación al texto del artículo 38 bis vigente hasta el 31 de diciembre de 2014; y en la Circular N° 10 de 2015, respecto del vigente los ejercicios 2015 y 2016.

⁵ Conforme al N° 2), en relación al N° 12), ambos del artículo 2°, de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁶ Cabe señalar que el número 6), del artículo 1°, de la Ley, sustituye el texto del artículo 14 ter de la LIR y el N° 48) del mismo artículo modifica la letra i) del artículo 84; de manera permanente a contar del 1° de enero de 2017.

4.- Obligaciones contables para contribuyentes que se acojan a renta atribuida. (Oficio N° 1502 de 03.06 2015.)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto a si los libros mayores de Caja y Bancos de la contabilidad general que optativamente pueden llevar los contribuyentes de la Primera Categoría sujetos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), sin perjuicio de la determinación de su resultado tributario conforme al régimen especial establecido en esta disposición, cumplen con la obligación establecida para estos mismos contribuyentes, de llevar los registros de Caja y de Ingresos y Egresos, cuyos requisitos y formatos se detallan en la Res. Ex. N° 129 de 2014, de este Servicio.

I.- ANTECEDENTES.

A través del Oficio indicado en el antecedente, esa Secretaría requiere una aclaración respecto al alcance y sentido de lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, sustituido por el artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.780, que entró en vigencia a contar del 1° de enero del año 2015, particularmente, en lo relativo a las obligaciones expresadas a través de la Resolución Exenta N° 129 de 31.12.2014 de este Servicio, que establece los requisitos que deben cumplir el libro de Ingresos y Egresos y el libro de Caja, que se exige llevar a los contribuyentes que se acojan al régimen simplificado de tributación establecido en la norma legal señalada. Lo anterior, en atención a que del tenor de la referida Resolución N°129, no queda absolutamente claro si los libros mayores de caja y banco, se entiende que cumplan con el requisito establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuando el contribuyente opta por este régimen simplificado, decidiendo además llevar contabilidad completa por estimarlo más conveniente.

II- ANÁLISIS.

Conforme con las disposiciones del artículo 14 ter de la LIR, y las instrucciones impartidas sobre la materia por este Servicio a través de la Circular N° 69 de 2014, los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación de la letra A), de este artículo, se encuentran obligados a llevar los siguientes registros y controles:

- a) Libro de compras y ventas, establecidos en el artículo 74 del Decreto Supremo N°55, sobre Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, sólo en el caso de los contribuyentes vendedores y prestadores de servicios, afectos al impuesto al valor agregado conforme a lo dispuesto en el artículo 59 del Decreto Ley N° 825 de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
- b) Libro de ingresos y egresos: La obligación de llevar este libro o registro, sólo alcanza a aquellos contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, que no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas referido. En dicho libro, los contribuyentes deberán registrar tanto los ingresos percibidos como los devengados que obtengan, y por otra parte, los egresos pagados y las cantidades adeudadas.

- c) Libro de caja: La obligación de llevar este libro, alcanza a todos los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, sea que lleven el libro de compras y ventas o el libro de ingresos y egresos, según corresponda. En este libro, los contribuyentes deberán registrar de manera cronológica el flujo de sus ingresos y egresos en las operaciones que realicen, incluyendo también los aportes, préstamos y cualquier otra cantidad que se reciba en la empresa y afecte la caja de la misma, así como también los pagos o devoluciones de esas sumas, los retiros o distribuciones de utilidades que se efectúen a favor de los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, y cualquier otro desembolso que se efectúe desde la empresa y afecte también la caja de la misma.

Conforme con las mismas instrucciones, los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, están a su vez, liberados de una serie de obligaciones tributarias y de llevar ciertos registros, entre las que se cuenta la de llevar contabilidad completa, sin perjuicio de que pueda voluntariamente decidir llevar contabilidad completa cuando lo estime más conveniente.

En consecuencia, un contribuyente acogido al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, como regla general, se encuentra liberado de la obligación de llevar contabilidad completa, y por tanto, se encuentra obligado a llevar los registros señalados expresamente por la norma analizada, cuando corresponda en cada caso, y en la forma indicada en la Resolución Exenta N°129, de 31.12.2014 de este Servicio.

No obstante lo anterior, el N° 4, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, contempla la posibilidad de que los contribuyentes acogidos a sus disposiciones decidan alternativamente llevar contabilidad completa por años comerciales completos, si así lo estiman más conveniente, caso en el cual, deberán manifestarlo de manera expresa en la declaración anual de impuestos a la renta correspondiente a cada año comercial por el cual tomaron dicha decisión, pudiendo cambiarla cuando lo estimen adecuado, pero en tal caso, se encontrarán obligados a llevar los registros de ingresos y egresos y de caja según corresponda, por el año comercial respectivo completo.

Así las cosas, cuando el contribuyente decida alternativamente llevar una contabilidad completa conforme a las normas contenidas en los artículos 16 y siguientes del Código Tributario, se libera de la obligación de llevar los registros de ingresos y egresos, y de caja, según corresponda, sin perjuicio de que el resultado tributario afecto a impuestos deba igualmente determinarse conforme a las reglas establecidas en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, todo lo cual se encuentra instruido en la letra E), del N° 1, del Capítulo 1°, del numeral II, de la Circular N° 69 de 2014. En los procesos de fiscalización que efectúe este Servicio, el contribuyente deberá acompañar, cuando se requiera, los registros respectivos, o bien, la contabilidad completa cuando hubiere decidido llevarla de manera alternativa.

Al respecto, cabe hacer notar que la alternativa que reconoce la LIR en cuanto a los registros que debe llevar el contribuyente, nace del hecho que la información contenida en los registros referidos (de ingresos y egresos y de caja), se incluye de manera íntegra en la contabilidad completa de un contribuyente, cuando éste decide llevarla de manera alternativa. En dicha contabilidad se incluyen los libros mayores de caja y banco, como parte de un sistema integral de la información económica y financiera de la empresa aún más completo, junto con todos los demás antecedentes que contienen los restantes libros mayores que debe considerar una contabilidad completa.

Ahora bien, en caso que los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, no decidan llevar alternativamente contabilidad completa, deberán llevar los registros de ingresos y egresos, y de caja, según corresponda, en la forma establecida en la Resolución Exenta N°129, de 31.12.2014 de este Servicio, en la que se estableció los requisitos e información que deben cumplir tales registros. A mayor abundamiento, cabe precisar que los registros de ingresos y egresos, y de caja, no se llevan en la misma forma que el libro mayor de caja o de banco que contempla una contabilidad completa, sino que de acuerdo a la Resolución referida, pues la información que deben contener tales registros es mayor a aquella que contemplan los libros mayores mencionados.

III.- CONCLUSION.

1.- Los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, deben llevar los registros de ingresos y egresos y de caja, cuando corresponda, de acuerdo a las instrucciones de la Circular N° 69 de 2014.

2.- Dichos contribuyentes, pueden decidir llevar como alternativa una contabilidad completa conforme a los artículos 16 y siguientes del Código Tributario, decisión que los libera de la obligación de llevar los registros de ingresos y egresos y de caja, según corresponda.

Dicha circunstancia debe manifestarse en la declaración anual de impuestos a la renta correspondiente a cada año comercial por el cual tomaron dicha decisión.

3.- En los procesos de fiscalización que efectúe este Servicio, el contribuyente deberá acompañar, cuando sea requerido, los registros respectivos, o bien, la contabilidad completa cuando hubiere decidido llevarla de manera alternativa.

4.- En caso que los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, no decidan llevar alternativamente una contabilidad completa, deberán llevar los registros de ingresos y egresos, y de caja, según corresponda, en la forma establecida en la Resolución Exenta N°129 de 2014.

5. Contraprestaciones en caso de donaciones. (Oficio N° 1591 de 15.06.2015)

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre la consulta del YYY, relativa a eventuales contraprestaciones otorgadas por una federación deportiva en calidad de donataria de donaciones realizadas al amparo de la Ley N° 19.712.

I ANTECEDENTES

Mediante el Ordinario de la referencia, la Dirección Regional Santiago Oriente expone que, con fecha 21.06.2012, el Director Regional Metropolitano del YYY le remitió el documento xxxx N° xxx, informando que, en el marco de un proceso de fiscalización realizado durante el año 2012 a la Federación ZZZZ, se detectaron dos proyectos financiados con donaciones sujetas a franquicias tributarias de la Ley N° 19.712 donde la beneficiaria del proyecto deportivo era nieta de los 'socios' (sic) de la sociedad 'Distribuidora de Combustibles XXXX S.A.' que fue la que efectuó la donación beneficiada con la franquicia. En un tercer proyecto habría ocurrido una situación similar, toda vez que uno de los socios de la sociedad donante, 'TTTT', sería padre del beneficiario del proyecto deportivo financiado con dicha donación.

Lo anterior, a juicio del YYY, constituiría una contraprestación prohibida por la Ley N° 19.885 y la Circular N° 71 de 2010 del Servicio de Impuestos Internos.

II ANÁLISIS

La Ley N° 19.712 establece en sus artículos 62 y siguientes un crédito del 50% (o de 35%, en algunos casos) del importe de la donación en contra el impuesto que corresponda, que favorece a los contribuyentes del impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta que declaren su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa y a los contribuyentes del impuesto Global Complementario que declaren sobre la base de renta efectiva, y que efectúen donaciones en dinero al YYYYY o a otras organizaciones deportivas que la ley señala, para ser destinadas a programas y proyectos deportivos, de acuerdo a los requisitos y normas que establece la propia disposición legal.

Por su parte, la Ley N° 19.885, que incentiva y norma el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos, establece en su artículo 11 lo siguiente: ‘Las instituciones que reciban donaciones acogidas a la presente ley o a otras que otorguen un beneficio tributario al donante, no podrán efectuar ninguna prestación en favor de éste, directa o indirectamente, en forma exclusiva, en condiciones especiales o exigiendo menos requisitos que los que exijan en general. Tampoco podrán efectuar dichas prestaciones en favor de los empleados del donante, de sus directores, o del cónyuge o los parientes consanguíneos, hasta el segundo grado, de todos éstos, ya sea directamente o a través de entidades relacionadas en los términos señalados en el artículo 100 de la ley N° 18.045...’

Al respecto, y conforme lo indicado en la Circular N° 71 de 2010, que instruye sobre la materia, dicha prohibición se funda en que las donaciones, para ser consideradas como tales, deben efectuarse a título gratuito.

De este modo, en virtud de la norma citada, se impide que el donatario, a causa de la donación efectuada, le efectúe al donante una contraprestación, ya que si ello sucediera en la especie no se estaría frente a una donación. Luego, las instituciones donatarias que reciben donaciones que otorguen beneficios tributarios no pueden efectuar prestaciones o contraprestaciones a favor de los donantes, ya sea en forma directa o indirecta, en forma exclusiva, en condiciones especiales o exigiendo menos requisitos que los que exijan en general.

La misma norma legal prohíbe que las instituciones donatarias efectúen prestaciones en favor de:

- a) Empleados del donante;
- b) Directores del donante, en caso que este fuere una sociedad anónima;
- c) Cónyuge o parientes consanguíneos en segundo grado del donante y de las personas indicadas en las letras a) y b) anteriores.

En el caso analizado y de acuerdo a los antecedentes aportados, los deportistas involucrados (la nieta de los accionistas de la sociedad ‘Distribuidora de Combustibles XXXX S.A.’ y el hijo de uno de los socios de la sociedad ‘TTTTT’), no son:

- a) Empleados de ‘Distribuidora de Combustibles XXXX S.A.’ ni de ‘TTTTT’, respectivamente
- b) Directores de las referidas sociedades
- c) Cónyuge o pariente consanguíneo en segundo grado ‘del donante’ (atendido que las personas jurídicas donantes carecen de cónyuge y parientes consanguíneos) y tampoco tienen los deportistas involucrados la calidad de cónyuge o pariente consanguíneo de algún empleado del donante (el socio o accionista de la empresa no es empleado de la misma) ni la calidad de cónyuge o pariente consanguíneo del Director de la donante (la calidad de accionista o socio en la sociedad de personas no equivale a la de Director)

Si bien la prohibición también alcanza a las prestaciones 'efectuadas por' entidades 'relacionadas con' el donatario en los términos señalados en el artículo 100, de la Ley 18.045, sobre Mercado de Valores, se entiende que en el caso analizado tampoco se cumplen esas condiciones atendido que, para estar proscritas, las prestaciones debieron haber sido efectuadas por entidades relacionadas con la respectiva federación deportiva.

Finalmente, tampoco se cumple que las instituciones receptoras de las donaciones (federaciones deportivas) hayan efectuado alguna prestación en favor de donante.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto, se informa que las prestaciones efectuadas por las federaciones deportivas a sus respectivos deportistas en los casos indicados no se encuentran prohibidas por la Ley N° 19.885.

6.- Reorganización empresarial. Caso en que el SII no puede intervenir en la operación pues hay una legítima razón de negocios. (Oficio N° 1.649 de 10.06 2015)

I.- ANTECEDENTES.

Señala, que una sociedad anónima cerrada de giro en inversiones, mantiene participaciones en distintas áreas comerciales. Agrega, que es propietaria de acciones en una sociedad anónima abierta cuyas actividades están vinculadas al sector cementos, hormigones y premezclado XXXX, en la que participa con al menos dos directores, existiendo además un pacto de accionistas con otros propietarios. También tiene inversiones en otra sociedad anónima abierta con actividades vinculadas al sector metalmecánico y gases industriales TTTT, en la que también tiene derecho a elegir dos directores. Asimismo, la indicada sociedad de inversiones tiene participaciones en otras actividades comerciales distintas de las anteriores.

Añade, que dada la diversidad de actividades comerciales e industriales de las sociedades en las que participa la sociedad de inversiones y con distintos accionistas, se ha considerado necesario reorganizarlas a fin de independizar las áreas metalmecánica y gases TTTT y cementos y hormigones XXXX, respecto de las otras actividades comerciales, ya que se está evaluando oportunidades de asociación y/o financiamiento en cada una en forma separada de las restantes. Agrega que lo anterior se hace necesario para incorporar nuevos socios o explorar financiamiento según cada área de negocios y no en todas ellas; para lo cual se crearían una o más entidades a las cuales la sociedad de inversiones asignaría las acciones de las sociedades de cada una de esas dos áreas, separando los resultados, riesgos operacionales y financieros de cada una.

Indica, que con la actual estructura si se requiere asociación con terceros o financiamiento en una actividad productiva en particular, ello no es posible a través de la sociedad de inversiones porque el socio o financista participaría también del resto de los negocios; y tampoco sería posible en forma directa en cada una de las dos sociedades operativas indicadas ya que ello implicaría la transferencia de acciones de ellas o un aumento de capital de las mismas lo que es contrario a sus actuales intereses.

Para llevar a cabo esta reorganización se crearán dos nuevas sociedades, a las que se aportarán en su constitución la totalidad de las acciones que la sociedad de inversiones tiene en cada una de las dos entidades productivas, a las que ingresaría otro accionista con participación minoritaria; ello según se indica en los borradores de las escrituras de constitución de las nuevas sociedades que acompaña. Con el objeto de no generar una tributación por las transacciones entre sus propias empresas, el valor de aporte

será el valor de costo tributario de las acciones que la sociedad de inversiones tiene en cada una de las compañías operativas, que es menor tanto al valor financiero como al de mercado.

Al respecto indica que en su entender, su representada cumpliría los requisitos que establecen el artículo 64 del Código Tributario y la Circular N° 45 de 2001, norma aquella que contiene una regla de excepción a las facultades de tasación de las operaciones que indica; ya que esta reorganización se efectuaría mediante la constitución de nuevas sociedades, no habría flujos de dinero para el aportante y los aportes se efectuarían a sus valores tributarios, valores que figurarán en las respectivas escrituras de constitución.

A objeto de tener certeza jurídica antes de realizar esta operación, solicita se ratifique que efectivamente se enmarca dentro del concepto de reorganización empresarial que contempla esa norma legal, y en particular que existe una legítima razón de negocios por las circunstancias apuntadas.

II.- ANÁLISIS.

El inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario, y las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia, contenidas en la Circular N°45, de 2001, establecen que no se aplicarán las facultades de tasación que contempla el inciso 3° de la misma norma legal, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta individual, societaria o contribuyente del N°1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

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

Agrega el instructivo de este Servicio que, en todo caso, debe tenerse presente que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.

Cabe señalar, que los incisos 4° y 5° del artículo 64, del Código Tributario, fueron incorporados por la Ley N°19.705, del año 2000. En las actas que contienen la historia de esta Ley se señala que el objeto de las modificaciones es dar certeza sobre el régimen tributario aplicable en una división, fusión o cualquier otro proceso de reorganización, en que se aportan en forma total o parcial los activos de cualquier clase, subsistiendo la aportante, en cuanto ello no buscaría realizar una utilidad, sino que una nueva estructura empresarial para enfrentar los problemas que se generan de la dinámica actual de la economía, razón por la cual, lo natural es que en estos casos los activos se aporten a valores tributarios, de manera que la utilidad que pueda generar la transferencia de esos activos se realizará efectivamente cuando los enajene a su vez la sociedad receptora.

De esta forma, sólo en caso que efectivamente se cumplan los requisitos legales señalados, los que han sido explicados en las instrucciones dictadas sobre la materia, y dichos aportes se efectúen, como indica en su requerimiento, a sus valores tributarios, no se producirá una utilidad tributable, por lo que cumpliéndose la demás condiciones del inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario, tampoco puede ser tasada una posible diferencia de este valor con el corriente en plaza generalmente aplicable.

En relación a la existencia de una legítima razón de negocios en el conjunto de circunstancias que describe, cabe señalar que en principio este Servicio estima que ésta se presentaría en el aporte parcial de activos propuesto, atendido que existiría una real necesidad de incorporar nuevos socios o explorar financiamiento según áreas distintas de negocios, separando resultados, riesgos operacionales y financieros de cada uno de ellos. No obstante lo anterior, cabe hacer presente que le corresponde a la instancia de fiscalización respectiva pronunciarse sobre la existencia de una legítima razón de negocios en el caso específico propuesto, una vez que se hayan materializado efectivamente las operaciones que describe, considerando para tal efecto el conjunto de circunstancias previas, concurrentes y posteriores al proceso de reorganización referido.

III.- CONCLUSIONES.

Conforme a lo expresado precedentemente, y basado sólo en lo descrito en su requerimiento y documentos que acompaña, respecto de las operaciones expuestas, se puede señalar que la reorganización empresarial que se pretende llevar a cabo en la forma que describe se enmarca en lo establecido en el inciso 5°, del artículo 64° del Código Tributario, por lo que se confirma el criterio solicitado, en cuanto a que cumpliéndose los requisitos señalados, no sería procedente que este Servicio pueda ejercer la facultad de tasación dispuesta en dicho precepto legal respecto de los activos (acciones emitidas por sociedades anónimas), que serían enajenados mediante su aporte en el marco de una reorganización empresarial, las que tendrían un valor comercial o de mercado superior a su valor de costo tributario.

Con todo, cabe hacer presente que dicha conclusión se limita estrictamente a la operación que se pretende llevar a cabo, en los términos que señala, ya que corresponde a la instancia de fiscalización respectiva pronunciarse sobre la existencia efectiva de una legítima razón de negocios en el caso específico propuesto, una vez que se hayan materializado las operaciones que describe, considerando para tal efecto el conjunto de circunstancias previas, concurrentes y posteriores al proceso de reorganización referido, con ocasión del ejercicio de sus facultades normales de fiscalización, todo ello dentro de los plazos que al efecto consagra el artículo 200 del Código Tributario.

7.- Gastos en el extranjero y aplicación del impuesto Adicional e IVA a cantidades pagadas a no domiciliado o residentes. (Oficio N° 1.848 de 02.06 2015)

I. ANTECEDENTES:

Señala que un contribuyente se dedica a asesorar y ejecutar actividades relacionadas con el marketing online de sus clientes, realizando campañas publicitarias en XXXX. Para estos efectos, mantiene una cuenta TTT, a través de la cual puede comprar para sus clientes espacios publicitarios en XXXX, los que luego se encarga de administrar. El valor cobrado por XXXX por estos espacios se encuentra expresado en dólares; el contribuyente convierte esa suma en pesos chilenos y compra su equivalente en dólares, los que son depositados en su tarjeta de crédito habilitada sólo para fines del pago a XXXX, y luego realiza una

transferencia electrónica a XXXX Gran Bretaña o Irlanda. Agrega que XXXX no le emitiría una factura por estos servicios, sino que sólo una especie de informe de facturación que no incluye IVA.

Actualmente el contribuyente emite boletas de honorarios por los servicios de asesoría y marketing que presta, y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 50, inciso 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), rebaja gastos presuntos. Sin embargo, en el futuro próximo desea constituir una empresa individual de responsabilidad limitada y quedar sujeto a la tributación de primera categoría.

Para tal caso, se consulta cómo debe acreditar los gastos por los pagos realizados a XXXX en el extranjero, y si el documento “estado de facturación” emitido por XXXX, como lo denomina el contribuyente, puede ser documento suficiente para rebajar el gasto en la determinación del impuesto a la renta, teniendo en cuenta que el pago se realizaría mediante transferencia electrónica a XXXX Gran Bretaña o Irlanda.

Consulta además, si por tratarse de un pago efectuado a una persona sin domicilio ni residencia en el país, debe efectuarse la retención correspondiente del Impuesto Adicional de conformidad con el artículo 59 de la LIR, y si el servicio prestado por XXXX debe o no quedar afecto a IVA en nuestro país.

II. ANÁLISIS:

Sobre el particular, cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31 de la LIR, inciso segundo, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite este Servicio.

Agrega la citada norma, que aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicio, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

Por tanto, deberá analizarse si el documento entregado por XXXX ha sido emitido de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo y si da cumplimiento a los requisitos mínimos que nuestra LIR exige al efecto. No obstante, aun en el caso de no existir documento de tales características, esa Dirección Regional podrá aceptar el gasto si a su juicio es razonable y necesario atendiendo a los factores que para tales efectos señala la ley, cuestión de hecho que deberá analizar a la luz de los antecedentes del caso particular.

Ahora bien, respecto de la aplicación de Impuesto Adicional a los pagos que deban efectuarse al exterior por los servicios de publicidad que presta XXXX, debe distinguirse si se trata de servicios prestados en Chile o en el exterior.

Tratándose de servicios prestados en el exterior, deben, en principio, quedar afectos a dicho tributo con una tasa de 35% en virtud de lo dispuesto por el N°2 del artículo 59 de la LIR, afectándose con la retención de dicho tributo que establece el N° 4, del artículo 74 de la LIR.

No obstante, atendido que los pagos en cuestión y de acuerdo con lo que se señala en los antecedentes, se efectuarían a Gran Bretaña y a Irlanda, y teniendo presente que nuestro país mantiene vigente un Convenio para evitar la Doble Tributación tanto con el Reino Unido como con Irlanda, esta materia debe analizarse a la luz de lo dispuesto por dichos tratados, particularmente en su artículo 7, y considerando lo establecido en el inciso 11°, del N° 4 del artículo 74 de la LIR.

Así las cosas, si el pago de las rentas referidas se efectúa a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que sean residentes de países con los que exista un Convenio vigente para evitar la doble tributación internacional, podrá no efectuar las retenciones de impuesto señaladas o efectuarlas con la tasa prevista en el Convenio, según sea el caso, cuando se trate de rentas o cantidades que sólo deban gravarse en el país del domicilio o residencia del destinatario, o deba aplicarse en virtud del Convenio una tasa inferior a la que corresponde de acuerdo a la LIR, según corresponda, debiendo cumplirse las siguientes condiciones:

- a) La renta o cantidad remesada, distribuida, abonada en cuenta, puesta a disposición del interesado o pagada, debe ser de aquellas amparadas por un Convenio para evitar la doble tributación internacional vigente, suscrito con el país del domicilio o residencia del beneficiario efectivo de ella.
- b) El beneficiario de la renta o cantidad, debe acreditar su residencia al agente retenedor, mediante la entrega de un certificado emitido por la Autoridad Competente del otro Estado Contratante. Tal certificado deberá ser presentado debidamente traducido y legalizado.
- c) El beneficiario de la renta o cantidad debe declarar al agente retenedor, en la forma y plazo que determine este Servicio mediante resolución, que:
 - i.- Al momento de la declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir tales rentas o cantidades, y
 - ii.- Cuando el Convenio así lo exija, que es el beneficiario efectivo de dichas rentas o cantidades, o bien, tiene la calidad de residente calificado en el otro Estado Contratante.
- d) El Convenio en cuestión debe disponer un límite máximo de imposición para el tipo de renta o cantidad que se trate, el cual debe ser inferior al contemplado en la legislación local para el mismo tipo de renta o cantidad, o bien debe liberar de tributación en la fuente a dicho tipo de renta o cantidad, quedando gravada sólo en el país de residencia del beneficiario efectivo de ella.

Tratándose de servicios prestados en Chile, las remuneraciones pagadas por dichos servicios corresponden a rentas gravadas con Impuesto Adicional con tasa de 35% en virtud de lo señalado en el inciso primero, del artículo 60 de la LIR, pudiendo en todo caso, igualmente aplicarse lo dispuesto en los Convenios para evitar la doble tributación internacional de acuerdo a lo señalado, y lo establecido en el inciso 11°, del número 4, del artículo 74 de la LIR, de acuerdo a los requisitos y condiciones explicados precedentemente.

Finalmente, en lo que respecta al IVA, tal como se ha expresado en los párrafos anteriores, la actividad realizada por XXXX consistente en proveer de espacios publicitarios en Internet, constituye un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado en virtud del Art. 8° en concordancia con el Art. 2°, N° 2, del D.L. N° 825, por cuanto este tipo de servicios se encuentra clasificado en el N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En cuanto a la territorialidad del IVA, cabe hacer presente que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, dicho gravamen afectará a los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o el extranjero y que se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice. En el presente caso se trata de un servicio que si bien es prestado en el extranjero, es utilizado en territorio nacional, ya que es en Chile donde se encuentra domiciliada la empresa receptora o beneficiaria del servicio, y donde desarrolla la actividad propia de su giro, por lo tanto, conforme a lo dispuesto en el artículo 5° antes mencionado, dicha prestación se gravará con el Impuesto al Valor Agregado.

Sin perjuicio de lo anterior, de acuerdo al artículo 12°, letra E, N° 7 del D.L. N° 825, de 1974, se encuentran exentos del Impuesto al Valor Agregado, “Los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17° de la Ley de la Renta y los afectos al Impuesto Adicional establecido en el artículo 59° de la misma Ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por la aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile”.

A su vez, de acuerdo a lo señalado en los párrafos anteriores, la remuneración que se pagará por los servicios en cuestión, corresponde a ingresos afectos al Impuesto Adicional del artículo 59° antes citado, con tasa del 35% por concepto de: “2) Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero”.

De esta forma, las remuneraciones pagadas a XXXX, que prestará los servicios publicitarios desde el exterior se encontrarán exentas de IVA, en la medida que dichas rentas cumplan con los requisitos legales para ser considerados como hecho gravado con el Impuesto Adicional del citado artículo 59°, N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. No gozarán de tal exención, cuando se trate de servicios prestados en Chile, y por tanto, se clasifiquen como rentas del artículo 60 de la LIR.

III. CONCLUSIÓN:

Para los efectos de acreditar los gastos incurridos en el extranjero, y de conformidad con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 31 de la LIR, ello deberá efectuarse con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. No obstante, aun en caso de no existir tales documentos, esa Dirección Regional podrá aceptar el gasto si a su juicio es razonable y necesario, atendiendo a los factores que para tales efectos señala la ley, cuestión de hecho que deberá analizar a la luz de los antecedentes del caso particular.

En cuanto a la aplicación de Impuesto Adicional, cabe señalar que los pagos que deban efectuarse al exterior por los servicios de publicidad que presta XXXX, deben en principio, quedar afectos a dicho tributo con una tasa de 35% en virtud de lo dispuesto por el N°2 del artículo 59 de la LIR afectándose con la retención de dicho tributo que establece el N° 4, del artículo 74 de la LIR, cuando se trate de servicios prestados en el exterior. Tratándose de servicios prestados en Chile, éstos se gravan con el Impuesto Adicional de tasa 35% que establece el inciso primero del artículo 60 de dicha ley. No obstante lo anterior, y atendido que los pagos en cuestión y de acuerdo con lo que se señala en los antecedentes, se efectuarían a países con los cuales nuestro país mantiene vigente un Convenio para evitar la Doble Tributación, esta materia debe analizarse a la luz de lo dispuesto por dicho tratados, y considerando lo establecido en el inciso 11°, del N° 4 del artículo 74 de la LIR.

Finalmente, en cuanto al IVA, cabe señalar que los servicios publicitarios que prestará XXXX se encuentran afectos a Impuesto al Valor Agregado. No obstante, cuando los respectivos pagos se encuentren afectos al Impuesto Adicional del artículo 59 de la LIR, procederá a su favor la exención de IVA contemplada en el artículo 12°, letra E, N° 7 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, no así cuando éstos resulten gravados con Impuesto Adicional de acuerdo al artículo 60 de la LIR.

13. IVA en la recarga de celulares internacionales. (Oficio N° 1.485 de 02.06 2015)

Se ha solicitado a este Servicio, un pronunciamiento respecto de la situación tributaria frente al Impuesto al Valor Agregado, de los servicios prestados por la empresa XXXX, consistentes en la recarga de celulares desde Chile al extranjero y viceversa, además de la documentación tributaria a emitir en las operaciones que indica, mediante la confirmación de los criterios que expone.

I.- ANTECEDENTES

La sociedad XXXX Prestará el servicio de recarga de celulares internacionales desde el extranjero a Chile y viceversa.

- Desde el extranjero a Chile: las recargas se efectúan a redes celulares chilenas desde el extranjero.
- Desde Chile al extranjero: las recargas se efectúan a redes celulares extranjeras desde Chile.

Dichos servicios se encontrarían orientados a la recarga de celulares de familiares de inmigrantes, que se encuentren en el respectivo país de procedencia.

El usuario tendría, dos canales o alternativas para recargar:

- i) Desde una página web, donde registrará el teléfono del extranjero, la compañía celular del otro país, seleccionará el monto a cargar y recibirá el comprobante de la transacción después de realizar el pago.
- ii) El usuario además, podrá recargar el celular de otro país a través de un punto de venta (canales de distribución como tiendas, farmacias y supermercados), los cuales recaudarán en nombre de XXXX, y XXXX en nombre del operador del otro país el monto de la recarga celular. El cliente recibirá un comprobante de igual forma que una recarga celular doméstica dentro de Chile.

Sobre estas operaciones, el contribuyente habría consultado a esa Dirección Regional lo siguiente:

- a) ¿Qué documento debiera emitir la Sociedad XXXX para enviar los dólares al procesador de recargas en Estados Unidos, y qué documento deberá emitir para cobrar la comisión del 7,5% que margina?
- b) Como en Chile las recargas electrónicas tributan con cambio de sujeto, según la Resolución Ex. N° 109, de 25/10/05, respecto de las recargas a redes celulares de otro país ¿El agente retenedor es el operador telefónico en el extranjero?

En relación a lo anterior, el recurrente solicita la confirmación de los siguientes criterios:

- 1.- Respecto de las recargas desde el extranjero a Chile.- En este caso, rige el régimen general, establecido en la Resolución Ex. N° 109, de 25/10/05, en cuanto es la empresa en Chile emisora de tarjetas o recargas telefónicas pre-pagadas, quien debe retener el Impuesto al Valor Agregado respecto del IVA que deban recargar por dichas ventas los adquirentes vendedores de dichos productos.
- 2.- Respecto de las recargas desde Chile al extranjero.- En este caso no aplica la Resolución Ex. N° 109, de 25/10/05. Al efecto, y por tratarse de servicios prestados en Chile, éstos están gravados con el Impuesto al Valor Agregado debiendo emitirse al efecto una factura afecta. Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, las empresas chilenas que prestan servicios afectos a IVA a personas sin residencia ni domicilio en Chile, podrán acogerse a lo establecido en el artículo 12° letra E, N° 16 del D.L. N° 825, de 1974, que declara exentos de IVA los ingresos percibidos por la prestación de servicios que sean calificados de exportación, a juicio exclusivo del Servicio Nacional de Aduanas.

II.- ANÁLISIS:

Sobre el particular, es posible señalar que en la especie se distinguen dos servicios perfectamente diferenciados. Por una parte el de telecomunicación que prestarán los operadores telefónicos, ya sean nacionales o internacionales según sea el caso, mediante las recargas telefónicas realizadas a celulares, y por otra, el servicio de intermediación que realizará el contribuyente por el cual la empresa extranjera pagará una comisión.

Al respecto, cabe tener presente que la normativa aplicable desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado al servicio de telecomunicación, está constituida por los artículos 8° del D.L. N° 825, de 1974, que grava con IVA las ventas y servicios, en relación con el artículo 2° N° 2 del mismo Decreto Ley, que define servicio como “La acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° s 3 y 4 del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta”. Lo anterior, en relación al artículo 20° N° 3 de la Ley de la Renta, que comprende dentro de las actividades descritas a las telecomunicaciones.

Por su parte, la labor de intermediación que realiza XXXX, se enmarca dentro de lo que la ley entiende por comisionista. Para efectos del tratamiento tributario frente al Impuesto al Valor Agregado, dado que la actividad se subordina a lo dispuesto en el artículo 20° N° 4, de la Ley de la Renta, ésta se encontrará gravada con IVA, en virtud de lo dispuesto en el artículo 2° N° 2 del D.L. N° 825, de 1974 en relación al propio artículo 20° N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En cuanto a la aplicación de la normativa territorial a los servicios de telecomunicación, el artículo 5° del D.L. N° 825, de 1974 dispone que “El impuesto establecido en esta Ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independiente del lugar donde éste se utilice.”

Sobre la base de las consideraciones expuestas, procederemos a analizar las dos situaciones descritas:

- Respecto de las recargas del extranjero hacia Chile, esto es desde el extranjero a redes celulares chilenas para llamadas a realizarse desde Chile.

En este caso, se trata de un servicio que estaría siendo prestado en Chile por cuanto la empresa emisora de las recargas se encuentra en Chile, siendo éste el lugar donde se desarrolla la actividad que genera el servicio, y además se entiende que dicho servicio estaría siendo utilizado en Chile por cuanto se trata de la habilitación de llamadas que serán realizadas en Chile, constituyendo un supuesto de incidencia tributaria a la luz de la legislación nacional.

En este sentido, en virtud de la facultad establecida en el artículo 3° inciso cuarto de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, se dictó la Resolución Ex. SII N° 119, de 2012, que establecen el cambio de sujeto de derecho del IVA a las Ventas de medios de prepago de telefonía e internet que en ella se indica, entre los cuales se encuentra la recarga electrónica, siendo de cargo del emisor de los medios de prepago, la retención total y su entero en arcas fiscales, del impuesto que afecta los márgenes de comercialización, determinados en base al precio al consumidor final del producto o servicio, además del pago del impuesto correspondiente a la venta neta efectuada por él.

- Tratándose del servicio de recarga desde Chile hacia el extranjero, esto es a redes celulares extranjeras, para llamadas a realizarse en el respectivo país, desde el punto de vista de la territorialidad frente al IVA, se trata de un servicio prestado en el extranjero por cuanto, el emisor de la recarga se encuentra domiciliado en el exterior, y además es utilizado en territorio foráneo, ya que las llamadas serán realizadas en el respectivo país extranjero, donde se encuentra el beneficiario o usuario de la recarga.

En este escenario, dichos servicios de telefonía se encuentran fuera del ámbito de aplicación de la norma impositiva, por cuanto no se cumple ninguno de los dos requisitos de incidencia tributaria, toda vez que son “prestados” y “utilizados” en el exterior. Consecuentemente, la operación no se afecta a Impuesto al Valor Agregado, por lo tanto, a efectos de respaldar dichas operaciones que implican remitir el dinero recaudado al exterior, no procede la emisión de facturas, siendo suficiente la emisión de cualquier otro documento de carácter interno que acredite fehacientemente la operación de que se trata.

Ahora bien, en lo que respecta a la remuneración por concepto de comisiones que cobrará al procesador de las recargas, en el extranjero, tratándose de un servicio afecto a Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo a lo señalado previamente, la sociedad XXXX, deberá emitir la respectiva factura de ventas y servicios afectos a Impuesto al Valor Agregado, por las sumas percibidas bajo este concepto.

III.- CONCLUSIÓN:

En relación a lo consultado, es posible señalar que desde la perspectiva del Impuesto al Valor Agregado, respecto de las recargas a celulares realizadas desde el exterior a redes celulares chilenas en las condiciones señaladas, resulta plenamente aplicable lo dispuesto Resolución Ex. SII N° 119, de 2012, que establece el cambio de sujeto de derecho del Impuesto al Valor Agregado, confirmándose de esta manera el criterio expuesto sobre este punto.

En cuanto a las recargas, realizadas desde Chile a redes celulares extranjeras, tratándose en este caso de la habilitación de llamadas a realizarse dentro del país donde tiene su domicilio el respectivo emisor de la recarga, al no cumplirse alguno de requisitos de territorialidad que establece el artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, estas operaciones no se afectan a Impuesto al Valor Agregado, por lo tanto, no procede la emisión de documentos tributarios, sin embargo, la operación podrá formalizarse a través de cualquier documento que dé cuenta fehaciente de la operación realizada.

Por último, por el servicio de comisionista prestado por el contribuyente Sociedad XXXX, al procesador de recargas extranjero, al tratarse de una actividad afecta a IVA, deberá emitirse la respectiva factura de ventas y servicios afectos a IVA.

9.- Franquicia del crédito fiscal iva en compra activos fijos referido a proyectos de exploración y explotación de energía geotérmica. (Oficio N° 1.486 de 02.06 2015)

I.- ANTECEDENTES:

XXXX es un comité dependiente orgánicamente de la Corporación de Fomento de la Producción (CORFO), que busca consolidar los esfuerzos del Estado de Chile para desarrollar las energías renovables no convencionales (ERNC) en el país.

La generación de energía geotérmica está reconocida dentro de la Ley N° 20.257, como un medio de generación renovable no convencional, por tanto le es pertinente al XXXX promover y fomentar el desarrollo de esta tecnología.

Por su parte, el Consejo Geotérmico Chileno AG (en adelante “El Consejo”), es una entidad gremial que reúne a las principales entidades dedicadas en la actualidad a la exploración privada de energía geotérmica, con fines de explotación lucrativa, mediante la generación de energía eléctrica. Esta entidad ha manifestado el interés de sus empresas asociadas en orden a despejar dudas de interpretación legal relacionada con el momento y estado de los proyectos para optar, respecto de su activo fijo, a la devolución de IVA, en virtud del Art. 27° bis del D.L. 825, de 1974.

En atención a ello, hace una lata exposición sobre las características de la industria de exploración y explotación de la energía geotérmica para la generación de energía eléctrica, detallando la normativa legal que la rige y las actividades asociadas, tanto a la concesión de exploración, como a la concesión de explotación.

Al respecto, señala que las actividades de exploración y explotación geotérmica en Chile se encuentran reguladas por la Ley N° 19.657, sobre Concesiones de Energía Geotérmica y su Reglamento el Decreto N° 114, de 8/3/2013, del Ministerio de Energía.

Ahora bien, la Concesión de Exploración, se inicia con la presentación al Ministerio de Energía de una solicitud de otorgamiento de una Concesión de Exploración de Energía Geotérmica.

El otorgamiento de un área de Exploración de Energía Geotérmica, se hace mediante decreto del Ministerio de Energía, el cual establece principalmente: la ubicación geográfica del área de explotación geotérmica; Definición de la extensión física del rectángulo y su área perimetral; Identificación de las actividades a realizar y montos de inversión comprometidos por cada actividad y Carta Gantt de las actividades y plazos.

Una vez otorgada la Concesión de Exploración, la empresa efectúa la planificación de las actividades.

Durante el desarrollo de esta Concesión es posible distinguir las siguientes etapas con sus actividades correlativas:

- i.- Etapa de exploración superficial y;
- ii.- Etapa de perforación geotérmica.

La etapa de exploración superficial contempla el desarrollo de estudios de carácter geológico, geoquímico y geofísico, todos los cuales implican la colección de datos a nivel de la superficie del terreno, sin intervención significativa del entorno medioambiental. Estos estudios permiten crear un Modelo Geotérmico Integrado inicial, que entregará contenidos clave para las futuras etapas. Algunas de las actividades en esta etapa son: Geología, Geofísica, Geoquímica, Hidrogeología, Ingeniería de Reservorio, Relación con Comunidades; Permisos y Servidumbres; Creación de un modelo Geotérmico.

En esta etapa se producen remanentes de crédito fiscal de IVA, por la adquisición de bienes muebles, tales como instrumentos de medición, herramientas, equipamiento técnico, vehículos de trabajo, etc., que desde su adquisición son tratados, financiera y tributariamente como un activo fijo.

Una vez que se ha completado la información técnica necesaria para generar el Modelo Geotérmico Integrado de un área, comienza la etapa de perforación geotérmica. Para validar la continuación de la inversión en cada proyecto pasando a la etapa de perforación, es que se han obtenido las evidencias técnicas necesarias acerca de la existencia de un reservorio geotérmico y que deberá ser probado mediante la técnica de la perforación de pozos.

Algunas de las actividades en esta etapa son: Desarrollo de la ingeniería del Pozo de Perforación; Adquisición de materiales para el pozo (barras de perforación, trépanos, cabezales, válvulas, motores, motor de fondo, casing, cemento, diferentes tipos de lodos, etc.); Ejecución de las obras civiles para perforación, principalmente caminos, plataforma de perforación y piscinas de lodos de perforación; Habilitación de campamento de perforación y; perforación de Pozos Someros y Profundos, mediante la contratación de una empresa especializada.

Esta última actividad consiste principalmente en la perforación de pozos a profundidad variable, dependiendo de las condiciones locales del posible reservorio de energía geotérmica y su objetivo principal es probar la existencia de condiciones adecuadas de un fluido geotérmico para su explotación y consiguiente generación eléctrica.

En esta etapa de perforación, que habitualmente es anterior a la tramitación de una concesión de explotación, pero que puede ser también paralela a dicho trámite, existen una serie de desembolsos asociados a construcciones e instalaciones imprescindibles para el giro de la generación y suministro eléctrico, tales como obras civiles de toda clase, entre ellas caminos, puentes, obras de arte y sistemas de evacuación de aguas lluvia, oficinas, estaciones meteorológicas, campamento de faena y la perforación profunda de pozos propiamente tal.

En cuanto a la Concesión de Explotación, ésta se solicita, si de acuerdo a los resultados técnicos obtenidos en las etapas anteriores, se puede alcanzar la evidencia técnica acerca del potencial y/o existencia de un reservorio geotérmico, que permita inferir el comportamiento futuro del recurso y respaldar la solicitud de otorgamiento de la Concesión, la cual se otorga a perpetuidad por el Ministerio de Energía.

Algunas de las actividades asociadas a la Concesión de Explotación son: Ingeniería de Pozo Geotérmico (entre 1.000 y 3.000 mts. de profundidad); Obras civiles para la perforación de pozos (caminos, campamentos, planta, etc.); Habilitación del campamento de perforación; Inicio de la campaña de perforación de los Pozos Geotérmicos; Instalación de elementos para pruebas de producción.

De lo anterior se desprende que el proceso desde la obtención de la concesión de exploración geotérmica hasta la puesta en marcha de la planta de generación de energía geotérmica, puede demorar al menos ocho años, involucrando altos niveles de inversión.

Con el objeto de disminuir el riesgo asociado a este tipo de inversiones, las empresas habitualmente tienen más de una concesión o proyecto, correspondiendo en general, a empresas creadas únicamente para la explotación geotérmica con fines de generación eléctrica, por lo que no tienen en el período de la puesta en marcha del proyecto geotérmico, ingresos operacionales propios afectos a IVA que provengan de otras actividades que les permita imputar el crédito fiscal derivado de las adquisiciones de bienes y contrataciones de servicios que puedan afectarse con dicho impuesto, con el consiguiente costo financiero que ello involucra para el inversionista o titular del proyecto de exploración y explotación.

Desde el punto de vista del inversionista, es relevante en términos de flujos, tener la posibilidad de acceder a una recuperación anticipada de IVA, según lo dispuesto en el Art. 27° bis, del D.L. N° 825.

Al respecto, las empresas asociadas al Consejo Geotérmico Chileno AG, son de opinión que los estudios, actividades, inversiones en obras, perforaciones de exploración no sólo forman parte de los servicios necesarios para integrar el valor de un activo futuro, sino que se trata de servicios y bienes que acceden de inmediato a un bien inmueble accesorio a un bien del activo fijo ya existente, que es la concesión de energía geotérmica, según lo dispuesto en el Art. 5°, de la Ley N° 19.657.

En virtud de ello concluye que, entre los activos fijos de las sociedades concesionarias, existirán, por una parte, el inmueble “Concesión”, y por otro lado un sinnúmero de construcciones e instalaciones que tendrán también el carácter de bienes inmuebles individualmente considerados. De modo que la procedencia del beneficio no se encuentra supeditada al hecho que el activo fijo se encuentre en fase de operación de la concesión, sino que debiera poder ser solicitada a partir del momento en que le haya sido otorgada la Concesión de Explotación.

Finalmente, en atención a los antecedentes expuestos en su presentación, solicita se confirmen los siguientes criterios:

- 1) Que los bienes, instalaciones o construcciones y demás objetos que se encuentren destinados permanentemente por las concesionarias a la investigación, exploración o explotación de la energía geotérmica y que sean necesarios para la realización de las actividades inherentes a la concesión, entendida tanto durante la concesión de exploración como la de explotación, forman parte del activo fijo de las respectivas empresas y habilitan a tales contribuyentes para efectos de obtener la devolución del remanente de crédito fiscal de IVA, conforme al Art. 27° bis, del D.L. N° 825.
- 2) Que la oportunidad para solicitar la devolución de remanente de crédito fiscal de IVA, en virtud del mencionado Art. 27° bis, no se encuentra condicionada a que las plantas de energía eléctrica, generada mediante el aprovechamiento de la energía geotérmica se encuentren en operación o fase de producción.
- 3) En otras palabras, que el remanente acumulado, entre otros, por la construcción y/o adquisición de bienes del activo fijo que forman parte de los pozos profundos y de la unidad económica consistente en la planta geotérmica y obras civiles e instalaciones, es factible de ser recuperado a través del mecanismo del Art. 27° bis citado, aun cuando la concesionaria no haya dado inicio a la explotación o fase de producción de la planta, cumplidos los demás requisitos legales.

II.- ANÁLISIS:

La Ley N° 19.657, sobre Concesiones de Energía Geotérmica, dispone en su Art. 6°, que las concesiones de energía geotérmica pueden ser Concesiones de Exploración o Concesiones de Explotación. Para estos efectos, en su inciso segundo establece que “La exploración consiste en el conjunto de operaciones que tienen el objetivo de determinar la potencialidad de la energía geotérmica, considerando entre ellas la perforación y medición de pozos de gradiente y los pozos exploratorios profundos. En consecuencia, la concesión de exploración confiere el derecho a realizar los estudios, mediciones y demás investigaciones tendientes a determinar la existencia de fuentes de recursos geotérmicos, sus características físicas y químicas, su extensión geográfica y sus aptitudes y condiciones para su aprovechamiento”.

En el inciso siguiente dispone respecto de la explotación que ésta “consiste en el conjunto de actividades de perforación, construcción, puesta en marcha y operación de un sistema de extracción, producción y transformación de fluidos geotérmicos en energía térmica o eléctrica. En consecuencia, la concesión de explotación confiere el derecho a utilizar y aprovechar la energía geotérmica que exista dentro de sus límites”.

Por su parte, el Art. 14° de la mencionada ley, señala que “El titular de una concesión de exploración tendrá derecho exclusivo a que el Estado le otorgue la concesión de explotación sobre la respectiva área de exploración. Este derecho podrá ejercerse durante la vigencia de la concesión de exploración y hasta dos años después de vencida”.

Por otra parte y en lo que dice relación con la normativa tributaria, el Art. 27° bis, del D.L. N° 825, de 1974, dispone en su inciso primero que los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y los exportadores que tengan remanentes de crédito fiscal determinados de acuerdo con las normas del artículo 23°, durante seis o más períodos tributarios consecutivos, como mínimo, originados en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, podrán imputar ese remanente acumulado, debidamente

reajustado de acuerdo a las normas del Art. 27°, a cualquier clase de impuestos fiscales, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por las Aduanas u optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República.

En el inciso siguiente la norma establece la obligación para dichos contribuyentes de restituir dichas sumas mediante pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto de Impuesto al Valor Agregado, generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del periodo al cual esas sumas correspondan, así como también a restituir adicionalmente las sumas que resulten de aplicar el cálculo señalado en el referido inciso, en caso de que en cualquiera de los períodos tributarios siguientes existan operaciones exentas o no gravadas.

La franquicia contenida en el Art. 27° bis, es un beneficio que busca aliviar la carga financiera que conlleva la adquisición de activo fijo, adelantando al contribuyente que hace uso de ella, la recuperación del Impuesto al Valor Agregado soportado en la adquisición de los mismos. Sin embargo, el contribuyente tiene la obligación de devolver dichas sumas, mediante los pagos efectivos de Impuesto al Valor Agregado que realice en Tesorería, producto de sus operaciones normales.

De lo anterior se colige una de las exigencias explícitas en la norma legal bajo análisis, a saber, que quien solicita dicho beneficio debe ser contribuyente de IVA, de manera que pueda en un futuro cumplir con la exigencia de la devolución impuesta por la norma legal.

En el caso bajo análisis, dicho requisito se cumple cuando el Ministerio de Energía le ha otorgado a la empresa, la respectiva Concesión de Explotación, ya que si bien es cierto la finalidad de las entidades dedicadas en la actualidad a la exploración privada de energía geotérmica, es la generación y comercialización de energía eléctrica, actividad gravada con IVA que confiere a quien la efectúa la calidad de contribuyente del impuesto, la etapa en que efectivamente ello se lleva a cabo es en la etapa de explotación, ya que de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 6°, de la Ley N° 19.657, es la concesión de explotación la que confiere el derecho a utilizar y aprovechar la energía geotérmica que exista dentro de los límites fijados, a diferencia de la Concesión de Exploración que sólo confiere el derecho a realizar los estudios, mediciones y demás investigaciones tendientes a determinar la existencia de fuentes de recursos geotérmicos. De modo que, considerando la particularidad de este negocio, en que para explotar los recursos con la finalidad de generar energía eléctrica se debe contar con la Concesión de Explotación, se estima que sólo en la medida que la empresa cuente con ésta, podrá solicitar la devolución de IVA, en virtud del Art. 27° bis, por el remanente acumulado de activo fijo generado durante todo el proceso, incluyendo la etapa de exploración. Sin embargo, de no obtenerse dicha concesión no resulta procedente la referida solicitud.

En cuanto a la calidad de activo fijo de los bienes respecto de los cuales se debe mantener remanente acumulado por seis o más períodos tributarios, este Servicio ha señalado reiteradamente que se comprenden en dicho concepto, todos aquellos bienes que han sido adquiridos o construidos con el ánimo de usarlos en forma permanente en la explotación del giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación.

Teniendo presente el tipo y singularidad del negocio, dicha calidad no puede reconocerse a priori, sin conocer los bienes por los cuales las empresas impetrarán el beneficio, el que debe solicitarse en la Dirección Regional de este Servicio, correspondiente al domicilio del solicitante.

III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis precedente, se concluye respecto de su consulta signada con el N° 1 en el numeral I anterior, que no es posible determinar a priori y en forma genérica la calidad de activo fijo de los bienes, respecto de los cuales el contribuyente solicitará la devolución de IVA, en virtud del Art. 27° bis. Sin embargo, en la medida que dichos bienes cumplan los requisitos para ser considerados bienes del activo fijo, conforme al concepto entregado precedentemente, no existirá inconveniente, para que la empresa que cuente con la Concesión de Explotación, otorgada por el Ministerio de Energía, efectúe la solicitud de devolución sin importar si los referidos bienes fueron adquiridos durante la concesión de exploración o de explotación.

En cuanto a su consulta signada con el N° 2 del numeral I) anterior, sin pronunciarse sobre la calidad de los bienes del activo fijo, respecto de los cuales se solicitará devolución, se confirma que no es necesario para impetrar el beneficio, que las plantas de energía eléctrica se encuentren en operación o fase de producción, siempre que el solicitante cumpla con los requisitos dispuestos en la norma legal y siempre que la solicitud sea efectuada en la etapa de explotación, una vez que le haya sido otorgada por parte del Ministerio de Energía la respectiva Concesión de Explotación, según se analizó en el cuerpo de este oficio.

10. Arrendamiento de inmuebles frente al IVA. (Oficio N° 02.06 2015)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, en relación a la aplicación de IVA en el arrendamiento de un inmueble con opción de compra, sin ningún tipo de instalaciones previas, y las que de haberlas serán de cargo y propiedad del arrendatario, en el sentido que tal arrendamiento no se encuentra afecto a IVA.

I. ANTECEDENTES:

Señala el contribuyente que está negociando un contrato de arrendamiento de un inmueble con opción de compra.

El inmueble es un sitio eriazo, que no cuenta con ningún tipo de muebles o de instalaciones o maquinarias; y ningún tipo de edificación; es más, será el arrendatario quien intervendrá el inmueble incorporando instalaciones en las cuales ejercerá un giro comercial.

Las instalaciones serán de propiedad del arrendatario, quien podrá desmantelarlas al término del contrato. Hoy en día los elementos constructivos permiten levantar instalaciones en tiempos muy breves.

Señala que en el contexto descrito será el arrendatario quien por su giro ejercerá una actividad afectada a IVA, para lo cual requiere un sitio sin construcciones de ningún tipo, en el cual procederá la construcción de instalaciones, conforme a las normas constructivas y urbanísticas.

Indica que la condición descrita, esto es, ejercer una actividad afectada a IVA, no significa para el arrendatario del terreno, que el arrendamiento de este bien se encuentre afecto a IVA, ya que no ha arrendado un inmueble con instalaciones ni maquinarias y un terreno vacío no es por sí solo un establecimiento de comercio.

Por último, el contribuyente hace presente los Oficios N° 2018 de 30 de agosto de 2011; N° 1826 de 27 de mayo del 2009 y el N° 2918 del 9 de junio de 2006. En relación al primero de ellos menciona que aquél dispone que los inmuebles entregados en arrendamiento, que no cuenten con ningún tipo de muebles, no se encuentran gravados con IVA, cuando la responsabilidad de amoblarlos es del arrendatario. En el caso que se consulta la responsabilidad de fabricar las instalaciones es exclusivamente del arrendatario.

Con respecto al Oficio N° 1826, indica que éste establece que por inmuebles con instalaciones, para los efectos del IVA, se refiere a cualquier clase de elementos y construcciones que permiten el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial. En el caso que se consulta, el inmueble por sí solo al no contar con instalaciones o construcciones no se le puede otorgar una destinación, salvo que se incorporen instalaciones, las que si son de cargo y propiedad del arrendatario, no transforma al contrato en un inmueble habilitado previamente por el arrendador.

Y, sobre el oficio N° 2918, manifiesta que éste ha concluido que en el caso de un inmueble en que las instalaciones que se generen sean de propiedad del arrendatario, el arrendamiento de un galpón desocupado no constituye un hecho gravado con IVA.

II. ANÁLISIS:

Sobre el particular, cabe señalar que de conformidad al artículo 8°, letra g), del D.L. N°825, de 1974, se grava con Impuesto al Valor Agregado “El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de una actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio”.

De acuerdo a lo anterior, para que el arrendamiento, o cualquier cesión del uso de un bien raíz se encuentre gravada con IVA, es necesario que el bien objeto de dichos actos jurídicos se encuentre dotado de bienes corporales muebles o cuente con instalaciones que permitan el desarrollo de una actividad comercial o industrial.

En el caso bajo análisis nos encontramos con la situación donde el contribuyente entregará en arriendo con opción de compra un sitio eriazo que no contaría con ningún tipo de muebles e instalaciones, siendo el arrendatario quien le incorporaría instalaciones en las cuales ejercería su giro comercial, siendo éstos de su propiedad las cuales podrá desmantelar al término del contrato.

De lo señalado por el contribuyente en su presentación, se puede concluir que la operación descrita no estaría afecta a IVA en el entendido que el arriendo recae exclusivamente sobre un bien inmueble.

Sin embargo, se hace presente que la afectación con IVA o no del arrendamiento en consulta pende del contenido del contrato de arriendo con opción de compra que hace alusión el contribuyente en su presentación y que no fue acompañado a esta consulta.

III. CONCLUSIÓN:

De lo señalado por el contribuyente en su presentación se puede concluir que la operación descrita no estaría afecta a IVA en el entendido que el arriendo recae exclusivamente sobre un bien inmueble.

No obstante lo anterior, esta Dirección hace presente que los supuestos de hecho planteados en la consulta no pueden ser verificados a priori, por lo que su concurrencia definitiva debe ser establecida en el proceso de fiscalización respectivo.

11. Emisión de facturas al término de obras. (Oficio N° 1.495 de 03.06 2015)

I.- ANTECEDENTES:

La empresa Constructora XXXX Ltda., ejecutó para la Dirección Regional de Vialidad del Ministerio de Obras Públicas, el contrato de “TTTT”. Luego del término de las obras y de los trámites de aprobación final establecidos en Reglamento de Contratos de Obra Decreto MOP 75/2004, se determinó que se le deben devolver retenciones por el monto de \$xxxxxxx, previo descuento por concepto de multas de \$xxxxxxx. Para realizar el pago, el contratista debe emitir una factura, la que se ha solicitado en varias ocasiones sin tener respuesta. Considerando que el Ministerio no tiene la calidad de agente retenedor, no puede generar el pago sin la emisión de la factura correspondiente, requisito que además es exigido por la Contraloría General de la República para el cierre y liquidación final del contrato.

II.- ANÁLISIS:

El Decreto N° 75, de 2/2/2004, del Ministerio de Obras Públicas, que deroga el Decreto N° 15, de 1992, y sus modificaciones posteriores y aprueba el Reglamento para Contratos de Obras Públicas, dispone en su Art. N° 158, inciso primero que: “Salvo que en las bases administrativas se disponga un porcentaje superior, de cada estado de pago parcial se retendrá un 10% del valor de la obra pagada, hasta enterar un 5% del valor total del contrato, incluidos sus aumentos. Dicha cantidad se depositará en la cuenta corriente de la Dirección de Contabilidad y Finanzas, como garantía de la correcta ejecución de los trabajos y del cumplimiento de todas las obligaciones del contrato”.

Por otra parte, en el Art. 163, inciso 1°, del referido decreto supremo se establece el pago de una multa diaria, en caso que el contratista incurra en los incumplimientos allí señalados.

A su vez, el Art. 165, dispone que: “La aplicación de las multas estipuladas en este reglamento y las dispuestas en el contrato, se efectuará por la Dirección administrativamente, previo informe del inspector fiscal, sin forma de juicio, se comunicará por escrito al contratista y ellas se deducirán de los estados de pago, de las retenciones hechas al contratista o de la garantía, si aquellas no fueran suficientes”.

De las normas señaladas precedentemente se desprende que los contratos cuya regulación se rige por el Decreto N° 75, de 2004, del Ministerio de Obras Públicas, se encuentran afectos a la retención de un porcentaje equivalente a un 10%, como mínimo, de cada estado de pago hasta enterar un 5% del valor total del contrato, incluidos sus aumentos, a fin de garantizar la correcta ejecución de los trabajos y el debido cumplimiento de las obligaciones establecidas en el contrato. De modo que, de producirse incumplimientos y generarse multas, conforme a lo dispuesto en el Art. 163 antes señalado, éstas puedan ser deducidas, entre otras sumas, de dichas retenciones.

Ahora bien, en lo que dice relación con la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, el Art. 8°, letra e), del D.L. N° 825, de 1974, grava con el tributo en comento a los contratos de instalación o confección de especialidades y a los contratos generales de construcción, siendo su base imponible, el valor del contrato

incluidos los materiales, siempre y cuando no se trate de contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra.

Por su parte, la emisión de la documentación debe efectuarse en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago, según lo dispone el inciso segundo del Art. 55, del D.L. N° 825.

En el caso bajo análisis, resulta claro de la sola lectura del Art. 158, del Decreto N° 75/2004, que las sumas retenidas forman parte del precio del contrato, solamente que la referida norma legal, faculta a la autoridad administrativa a retener una parte del precio del contrato para garantizar su cumplimiento.

El hecho que existan multas por incumplimiento y éstas sean cobradas por la vía de rebajarlas del monto retenido pero adeudado por el contrato de construcción, sólo importa la compensación de una deuda, en que la empresa constructora paga la multa en la que incurre, con todo o parte de las sumas que a su vez la autoridad administrativa le debe según lo pactado en el contrato de construcción.

III.- CONCLUSIÓN:

En consecuencia, corresponde que la empresa constructora facture recargando el IVA, por el monto total de las retenciones, por formar éstas parte integrante del precio del contrato de construcción.

Respecto a su consulta sobre la emisión de una factura de compra por parte del mandante de la obra, para documentar la operación, cabe manifestar que si éste no se encuentra dentro de aquellos consignados como agente retenedor, en virtud de alguna de las Resoluciones de cambio de sujeto emitidas por este Servicio, no es posible que emita la documentación propuesta. Tampoco es posible ejercer la facultad contenida en el Art. 3°, del D.L. N° 825, pues no es el objetivo de ésta subsanar este tipo de situaciones.

12. Caso de productos alcohólicos y analcoholicos frente a IVA. (Oficio N° 1.612 de 17.06 2015)

I.- ANTECEDENTES:

El Sr. XXXX, en presentación efectuada en esa Dirección Regional, consulta lo siguiente:

1. ¿Qué organismo de la Administración del Estado es el encargado de calificar la naturaleza de un producto, en otras palabras, cuál es la institución válida ante el S.I.I., para determinar si una bebida es analcohólica o no? A su entender dicha labor le corresponde al Ministerio de Salud, lo cual solicita confirmar.
2. Solicita confirmar o disentir que la venta o importación de bebidas en base de leche de vaca, así como las bebidas de té y Aloe Vera, no se encuentran afectas al Impuesto Adicional establecido en el Art. 42°, letra a), del D.L. N° 825.

II.- ANÁLISIS:

El Art. 2°, N° 10, de la Ley N° 20.780, publicada en el D.O. el 29/9/2014, reemplazó en su totalidad el inciso primero del Art. 42°, del D.L. N° 825, incorporando en éste básicamente tres cambios consistentes en: la modificación de las tasas del impuesto; la inclusión de las bebidas energizantes o hipertónicas, dentro de aquellas cuya venta o importación se encuentra afecta al Impuesto Adicional y; la incorporación de un nuevo inciso en la letra a), del mencionado Art. 42°, que condiciona la tasa a aplicar a la composición nutricional de elevado contenido de azúcares, presente en las bebidas señaladas en dicha letra.

De este modo, el actual Art. 42°, del D.L. N° 825 quedó, en lo pertinente, de la siguiente manera: “Sin perjuicio del impuesto establecido en el Título II de esta ley, las ventas o importaciones, sean estas últimas habituales o no, de las especies que se señalan en este artículo, pagarán un impuesto adicional con la tasa que en cada caso se indica, que se aplicará sobre la misma base imponible que la del impuesto al valor agregado:

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

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

Las instrucciones sobre esta materia fueron impartidas por este Servicio mediante Circular N° 51, de 3/10/2014.

Sobre el particular y como se desprende del primer párrafo de este Título, las modificaciones efectuadas al Art. 42°, letra a), del D.L. N° 825, no alteraron el hecho gravado, para efectos de la aplicación del tributo, en lo que dice relación con el concepto de bebida analcohólica. En este sentido, la modificación solamente incorporó a las bebidas energizantes o hipertónicas, al hecho gravado por el tributo adicional en comento. Al respecto, cabe recordar, que con anterioridad a la modificación legal efectuada al Art. 42°, del D.L. N° 825, las bebidas energizantes que se encontraban calificadas como alimento para deportistas conforme a la normativa sanitaria y que además excedieran los parámetros establecidos en el artículo 481 del D.S. 977, de 1996⁷, se excluían de la aplicación del Impuesto Adicional contenido en el artículo 42°, letra d) del D.L. N° 825, vigente a esa fecha, por no constituir una bebida analcohólica en el sentido técnico que la normativa sanitaria confiere a tal expresión.

Sin embargo, a contar de la entrada en vigencia, el 1/10/2014, de la modificación incorporada al Art. 42°, la venta o importación de bebidas energizantes se encuentra expresamente gravada con el Impuesto Adicional en comento, así como también la de todos aquellos productos que las sustituyan o que sirvan para preparar bebidas similares.

De lo anterior, se desprende que los productos considerados bebidas analcohólicas con anterioridad a la modificación legal, mantienen tal calidad y por tanto su forma de tributar, salvo por la tasa a aplicar, ya que conforme a la modificación incorporada por el Art. 2°, N° 10, de la ley N° 20.780, los productos que presenten una composición nutricional de elevado contenido de azúcares, el que para estos efectos se considerará existente cuando tengan más de 15 gramos (g) por cada 240 mililitros (ml) o porción equivalente, se verán afectados con una tasa del 18%. En cambio, aquellos productos que no excedan dichos parámetros, les corresponden tributar con una tasa del 10%.

En cuanto a la definición de bebida analcohólica utilizado para efectos de aplicar la tributación establecida en el Art. 42°, letra a), cabe señalar que conforme al Art. 20, del Código Civil, “Las palabras de la ley se

⁷ Ord. N° 1356 de 20/6/2013.

entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”.

Tal es la situación de las bebidas analcohólicas, cuya definición técnica se encuentra contenida en el Título XXVII, Párrafo I, Art. 478, del Decreto 977, de 13/5/1997, del Ministerio de Salud, el cual dispone: Son bebidas analcohólicas aquellas elaboradas a base de agua potable, carbonatada o no, y adicionadas de una o más de las siguientes sustancias: azúcares, jugos de fruta, extractos vegetales, ácidos, esencias, proteínas, sales minerales, colorantes y otros aditivos permitidos; que no contengan más de 0,5% en volumen de alcohol etílico, con excepción de los jarabes, los que podrán contener hasta 2,5 % en volumen de alcohol etílico”.

De este modo, todas aquellas bebidas que en su composición se ajusten a la definición antes señalada se encontrarán gravadas con el Impuesto Adicional contenido en el Art. 42°, letra a).

III.- CONCLUSIÓN:

En lo referente a su consulta signada con el N° 1, cabe señalar que por tratarse de la aplicación de una norma tributaria, es este Servicio de Impuestos Internos quien determina, en base a la definición de bebida analcohólica entregada por el Organismo Técnico Competente, en el Art. 478, del Decreto N° 977, del Ministerio de Salud, de 1997, si una determinada bebida debe clasificarse como bebida analcohólica para efectos de gravarla con el Impuesto Adicional contenido en el Art. 42, letra a), del D.L. N° 825, consultando a ese Ministerio sólo cuando excepcionalmente no exista claridad sobre la materia.

En cuanto a su consulta sobre la tributación aplicable a la venta o importación de leche, cabe manifestar a usted que la leche no se encuentra ni se ha encontrado nunca afecta a este tributo por no corresponder, según las normas técnicas que regulan la materia al concepto de bebida analcohólica, contenido en el Art. 478, del Decreto N° 977, mencionado en el párrafo precedente.

Finalmente, en cuanto a los productos denominados en su presentación “bebidas de té” y “bebidas de Aloe Vera”, no se adjuntan mayores antecedentes, que permitan determinar a la luz de la definición antes señalada si su venta o importación se encuentra gravada o no con el impuesto adicional contenido en el Art. 42°, letra a), del D.L. N° 825.

No obstante y tal como se señaló en el Título II de este oficio, si la composición de las mencionadas bebidas corresponde a aquella propia de las bebidas analcohólicas, procederá la aplicación del tributo en comento.

IV. Jurisprudencia Judicial.

1.- Oportunidad de rebajar los gastos ocasionados por delitos contra la propiedad. (Fallo de la I Corte Suprema de 9 de junio de 2015, rol N° 16.699-14).

Se trata de la oportunidad en que deben hacerse valer las pérdidas sufridas por el contribuyente como consecuencia de delitos contra la propiedad.

En este caso la Corte estimó que la forma de acreditar la existencia de los delitos contra la propiedad, es mediante una sentencia firme dictada en sede penal.

Que la oportunidad que deben hacerse valer las pérdidas como consecuencia de esos delitos, conforme a la LIR, debe realizarse en el ejercicio comercial que se produjo el daño independiente la fecha del fallo.

La acreditación de la pérdida se llega a través de los documentos, libros de contabilidad, u otros medios que establezca la ley.

3. Prescripción de la facultad del SII en el caso de procesos largamente dilatados. (Fallos de fecha 28 de mayo y 10 de junio de 2015)

En el boletín de mayo pasado, tratamos un fallo de características similares, y que encabezamos como Límites del poder coercitivo del Estado, en este caso para los juicios tributarios. (Fallo de la I C Suprema de 18 de mayo de 2015, rol 13.387-14).

En este proceso, la CS falló a favor del contribuyente por las razones que ahí indicábamos.

Sin embargo en los dos fallos de este caso el N° 2, el resultado fue contrario, básicamente y referido a la oportunidad de impetrar la denuncia por violar el SII los preceptos de la Convención Americana de los Derechos Humanos, en que la Corte indicó lo siguiente.

Que la denuncia ante la Corte de Apelaciones en los procesos en cuestión debe ser desechada, pues se trata de una alegación nueva del proceso, vertida solo en la apelación y que nada le impedía a la reclamante plantearla dentro del proceso tributario llevado a cabo ante el Tribunal Tributario. Asimismo que no pueden acogerlo pues se necesita previamente una resolución de fondo del proceso.

Asimismo indica la Corte que en cuanto a la Convención Americana de Derechos Humanos, su normativa no determina lo que son plazos razonables, lo cual queda entregado al intérprete quién deberá tener presente la complejidad, diligencia de las autoridades judiciales, actividad procesal del interesado, etc.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN JUNIO

Como primera impresión, el mes de junio se caracterizó por la numerosas Circulares y algunas Resoluciones que se debieron adjuntar en documento aparte en Word. Casi todas ellas se refieren a la reforma tributaria.

Circulares: N° 39, 40, 41, 42, 43, 46, 47, 48, 50, 51, 52, 54, 55,56 y 58 todas de Junio de 2015.

Resoluciones: N° 53 y 55.

En materia de Jurisprudencia administrativa, solo como informativo una persona solicitó a la Presidenta eliminar las exenciones a Iglesias, universidades e instituciones sin fines de lucro. (Oficio N° 1470 de 02.06.2015).

La respuesta es que requiere de ley.

Se revisó también el Oficio referido a los efectos tributarios de un contrato de asociación de cuentas en participación (Oficio N° 1483 de 02.06.2015), el cual mantiene el criterio de que el gestor es responsable y titular de los impuestos de Primera Categoría, como asimismo detallas las pruebas para demostrar que existe este tipo de contratos.

En materia de reforma tributaria, ya hay clarificaciones de normas que entraron en vigencia, como es el caso de la opción de liberar el Fut, entre cuyos costos y opciones, se encuentra el de pagar el Global de los socios y así liberarlo (relativamente). En este Oficio se clarifica el cálculo de la tasa variable que como se decía es una de las opciones (Oficio N° 1501 de 03.06.2017)

Igual caso, pero anticipándose a la vigencia de la reforma, se aclaran las obligaciones contables para contribuyentes que se acojan a renta atribuida. (Oficio N° 1502 de 03.06 2015.)

Otro tema de interés trata sobre las contraprestaciones en caso de donaciones. (Oficio N° 1591 de 15.06.2015). En este Oficio se aclara que en las donaciones no pueden haber contraprestaciones, como por ejemplo donar computadores a una universidad y esta da matriculas gratuitas a los miembros de dicha entidad.

El Oficio referido a la reorganización empresarial, se analizan los supuestos de la legítima razón de negocios, lo que impide así que el SII intervenga en dicha operación, salvo para comprobar que se cumplieron los referidos requisitos. (Oficio N° 1.649 de 10.06 2015)

En el caso de gastos en el extranjero y aplicación del impuesto Adicional e IVA a cantidades pagadas a no domiciliado o residentes. (Oficio N° 1.848 de 02.06 2015) , se aclara que el pago del Adicional es 35% salvo existencia de tratados para evitar la doble tributación, y en cuanto al IVA, se encuentran exentos cuando los servicios resulten gravados con Impuesto Adicional de acuerdo al artículo 60 de la LIR.

En el caso de IVA en la recarga de celulares internacionales. (Oficio N° 1.485 de 02.06 2015), trata de dos servicios perfectamente diferenciados. Por una parte el de telecomunicación que prestarán los operadores telefónicos, ya sean nacionales o internacionales según sea el caso, mediante las recargas telefónicas realizadas a celulares, y por otra, el servicio de intermediación que realizará el contribuyente por el cual la empresa extranjera pagará una comisión.

En ambos discurre sobre el IVA que los afecta.

Respecto de la franquicia del crédito fiscal IVA en compra activo fijo referido a proyectos de exploración y explotación de energía geotérmica. (Oficio N° 1.486 de 02.06 2015), el SII indica que es exigencia para impetrar el beneficio antes indicado que se trate de un activo fijo. Asimismo confirma que no es necesario para acogerse a este beneficio, que las plantas de energía eléctrica se encuentren en operación o fase de producción, siempre que el solicitante cumpla con los requisitos dispuestos en la norma legal y siempre que la solicitud sea efectuada en la etapa de explotación, una vez que le haya sido otorgada por parte del Ministerio de Energía la respectiva Concesión de Explotación.

En el Oficio sobre arrendamiento de inmuebles frente al IVA. (Oficio N° 02.06 2015), solo describe las situaciones en que queda gravado.

Referido a la Jurisprudencia judicial, se tratan dos casos. Uno sobre la oportunidad de rebajar los gastos ocasionados por delitos contra la propiedad. (Fallo de la I Corte Suprema de 9 de junio de 2015, rol N° 16.699-14), en el cual discurre que la forma de acreditar la existencia de los delitos contra la propiedad lo es mediante una sentencia firme dictada en sede penal y que la oportunidad para hacerse valer las pérdidas como consecuencia de esos delitos, conforme a la LIR, será en el ejercicio comercial que se produjo el daño independiente la fecha del fallo.

El segundo trata sobre la prescripción de la facultad del SII en el caso de procesos largamente dilatados. (Fallos de fecha 28 de mayo y 10 de junio de 2015), el cual a diferencia de un fallo similar comentado en el Boletín anterior, la Corte resuelve que la oportunidad de impetrar la denuncia por violar el SII los preceptos de la Convención Americana de los Derechos Humanos no es en la Corte de Apelaciones, y además que se trata de una alegación nueva del proceso, como también al hecho que se necesita previamente una resolución de fondo del proceso.

La Corte indica también que, en cuanto a la Convención Americana de Derechos Humanos, su normativa no determina lo que son plazos razonables, lo cual queda entregado al intérprete quién deberá tener presente la complejidad, diligencia de las autoridades judiciales, actividad procesal del interesado, etc.

En definitiva ambos fallos sobre la prescripción fueron adversos a los contribuyentes.

Franco Brzovic González

DEPARTAMENTO EMISOR:

DEPARTAMENTO DE ASESORÍA JURÍDICA

CIRCULAR N° 56.-

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS FECHA: 25 de junio de 2015.-

MATERIA: Facultad de ordenar el diseño y ejecución de actividades de muestreo y punto fijo para la fiscalización del correcto cumplimiento tributario de los contribuyentes. REFERENCIA:

Código Tributario, artículo 60 quáter; Ley N° 20.780, Artículo 10, N° 18.

I.- INTRODUCCIÓN.

La Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, en su Artículo 10.-, numeral 18, incorpora al Código Tributario el artículo 60 quáter, el cual faculta al Director Regional para ordenar el diseño y ejecución de cualquier tipo de actividad o técnica de auditoría generalmente aceptada, en especial actividades de muestreo y puntos fijos, con el objeto de fiscalizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, principales y accesorias, de los contribuyentes, pudiendo el Servicio utilizar los resultados obtenidos para efectuar las actuaciones de fiscalización que correspondan siempre que dichas actividades cumplan con los requisitos que la norma dispone.

La incorporación en el Código Tributario de esta nueva facultad, no altera en absoluto el ejercicio de las facultades de fiscalización que otras disposiciones legales atribuyan al Servicio para verificar el correcto cumplimiento tributario de los contribuyentes, como por ejemplo aquellas contenidas en los artículos 34 y 60 del Código Tributario. A mayor abundamiento, las actividades o técnicas de auditoría que se apliquen con arreglo a otras disposiciones legales que otorguen facultades de fiscalización al Servicio, se someterán a las normas especiales que las rijan.

Asimismo, el hecho que el Servicio ordene el diseño y/ o ejecución de una actividad o técnica de auditoría, de muestreo o punto fijo, no constituye un requerimiento de antecedentes en los términos del artículo 59, inciso primero, del Código Tributario. En ese sentido, se entiende que una fiscalización iniciada en virtud de una actividad o técnica de auditoría, de muestreo o punto fijo ordenada por el Servicio de acuerdo al nuevo artículo 60 quáter del Código Tributario es una de aquellas situaciones excepcionales en que no rigen las limitaciones temporales contempladas en el artículo 59

del Código Tributario para el ejercicio de las facultades fiscalizadoras, mencionadas en la letra g) del N° 7 de la Circular N° 33 de 2015. Con todo, nada obsta a que los resultados obtenidos en la actividad o técnica de auditoría, de muestreo o punto fijo puedan dar lugar a la notificación de un requerimiento de antecedentes formulado de acuerdo al artículo 59 del Código Tributario, caso en el cual sí se aplicarán las limitaciones temporales que dicha norma contempla.

En ese contexto, la presente Circular solamente tiene por objeto regular los requisitos formales y de fondo aplicables a las actividades de muestreo y punto fijo consagradas en esta nueva disposición legal, para efectos de ejercer las facultades de fiscalización que correspondan.

El numeral 18 del Artículo 10.- de la Ley N° 20.780, incorpora al Código Tributario el siguiente artículo 60 quáter, nuevo:

“Artículo 60 quáter.- El Director Regional podrá ordenar el diseño y ejecución de cualquier tipo de actividad o técnica de auditoría de entre aquellas generalmente aceptadas, sin afectar el normal desarrollo de las operaciones del contribuyente. En el ejercicio de esta facultad el Servicio podrá, en especial, realizar actividades de muestreo y puntos fijos.

Para los efectos de este artículo, se entenderá por técnicas de auditoría los procedimientos destinados a fiscalizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, principales y accesorias, de los contribuyentes, verificando que las declaraciones de impuestos sean expresión fidedigna de las operaciones registradas en sus libros de contabilidad, así como de la documentación soportante y de todas las transacciones económicas efectuadas, y que las bases imponibles, créditos, exenciones, franquicias, tasas e impuestos, estén debidamente determinados, con el objeto que, de existir diferencias, se proceda a efectuar el cobro de los tributos y recargos legales. Asimismo, se entenderá por muestreo, la técnica empleada para la selección de muestras representativas del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de contribuyentes determinados, y por punto fijo, el apersonamiento de funcionarios del Servicio de Impuestos en las dependencias, declaradas o no, de la empresa o contribuyente, o en las áreas inmediatamente adyacentes a dichas dependencias, o en bodegas o recintos pertenecientes a terceros utilizados por aquellos, realizado con el fin de observar o verificar su cumplimiento tributario durante un tiempo determinado o con el fin de realizar una actividad de muestreo. El funcionario a cargo de realizar el punto fijo deberá entregar un acta a la empresa o contribuyente, consignando el hecho de haberse realizado una actividad de esta naturaleza.

El Servicio podrá utilizar los resultados obtenidos para efectuar las actuaciones de fiscalización que correspondan, siempre que las actividades de auditoría, de muestreo o punto fijo, según el caso, cumplan los siguientes requisitos:

Haberse repetido, en forma continua o discontinua, dentro de un periodo máximo de seis años calendario contado desde que se realice la primera actividad de auditoría, muestreo o punto fijo, según corresponda.

Recoger las estacionalidades e hipótesis de fuerza mayor o caso fortuito que puedan afectar los resultados.

Guardar relación con el ciclo económico o con el sector económico respectivo.

Los resultados obtenidos deben ser consistentes con los resultados obtenidos en otras actividades o técnicas de auditoría, aplicados durante la misma revisión, incluyendo chequeos de consumos eléctricos, insumos, servicios, contribuyentes o entidades comparables o de la plaza, o certificaciones emitidas por entidades técnicas reconocidas por el Estado.

En caso de detectarse diferencias relevantes respecto de lo registrado, informado o declarado por el contribuyente, el Servicio, sobre la base de los resultados que arrojen las actividades o técnicas de auditoría, podrá tasar la base imponible de los impuestos que corresponda, tasar el monto de los ingresos y, en general, ejercer todas las facultades de fiscalización dispuestas por la ley.

Cumpliendo los requisitos señalados en el inciso tercero de este artículo, la muestra o resultado obtenido servirá de antecedente para liquidar y girar los impuestos que correspondan, conforme a las reglas generales.

La metodología empleada, así como los resultados de las actividades o técnicas de auditoría a que se refiere este artículo, serán reclamables por el contribuyente conjuntamente con la liquidación, resolución o giro que el Servicio practique en base a ellas, conforme a las reglas generales.”.

III. - INSTRUCCIONES.

1. - FUNCIONARIO COMPETENTE PARA ORDENAR EL DISEÑO Y/O EJECUCIÓN DE UNA ACTIVIDAD DE MUESTREO O PUNTO FIJO.

El inciso primero del nuevo artículo 60 quáter del Código Tributario establece que el Director Regional podrá ordenar el diseño y ejecución de cualquier tipo de actividad o técnica de auditoría de entre aquellas generalmente aceptadas, y que en ejercicio de esta facultad el Servicio podrá, en especial, realizar actividades de muestreo y puntos fijos, de lo cual se desprende que se trata de una facultad que la ley entrega a la autoridad regional del Servicio de Impuestos Internos, quien determinará si la ejerce o no a su juicio exclusivo. Conforme a lo dispuesto en el artículo 9º, inciso tercero, del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de Hacienda, de 30 de septiembre de 1980, que contiene la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, la facultad en comento también podrá ser ejercida por el Subdirector de Fiscalización y por el Director de Grandes Contribuyentes.

2. - CONCEPTOS DE MUESTREO Y PUNTO FIJO.

El muestreo y punto fijo son actividades de auditoría que el Servicio puede ordenar para verificar el correcto cumplimiento tributario de los contribuyentes, las que, en virtud de la modificación legal, pasan a estar especialmente reguladas en el artículo 60 quáter del Código Tributario, norma que establece su concepto y requisitos para que los resultados obtenidos puedan ser utilizados por el Servicio para el ejercicio de sus facultades de fiscalización, especialmente liquidar y girar los impuestos que correspondan.

En relación con los conceptos de “muestreo” y “punto fijo”, ellos son definidos en el inciso segundo del artículo 60 quáter del Código Tributario, de la siguiente forma:

Muestreo: “La técnica empleada para la selección de muestras representativas del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de contribuyentes determinados”.

Esta técnica implica que para verificar el grado de cumplimiento tributario del contribuyente, el funcionario a cargo de la fiscalización no está obligado a revisar todas y cada una de las transacciones u operaciones efectuadas por el contribuyente, ya que mediante la obtención de una muestra representativa de dichas operaciones podrá realizar las verificaciones y validaciones que se requieran.

La actividad de muestreo sólo podrá llevarse a cabo previa orden expresa de la autoridad competente que instruya su ejecución al funcionario encargado de ello, salvo que para su realización se requiera en forma previa efectuar el procedimiento de “punto fijo” que el mismo artículo 60 quáter contempla, en cuyo caso la actividad de muestreo deberá cumplir con los requisitos y limitaciones aplicables a la actividad de punto fijo que se señalan más adelante, en lo que sean pertinentes.

A fin de justificar que las operaciones o transacciones seleccionadas constituyen una muestra representativa del cumplimiento tributario del contribuyente, las actuaciones de fiscalización que se emitan o ejecuten en base a los resultados obtenidos en la actividad de muestreo, deberán mencionar la naturaleza y el número de transacciones y/o documentos revisados, así como el porcentaje que dichas transacciones y/o documentos representan sobre el total.

Punto fijo: “El apersonamiento de funcionarios del Servicio de Impuestos Internos en las dependencias, declaradas o no, de la empresa o contribuyente, o en las áreas inmediatamente adyacentes a dichas dependencias, o en bodegas o recintos pertenecientes a terceros utilizados por aquellos, realizado con el fin de observar o verificar su cumplimiento tributario durante un tiempo determinado o con el fin de realizar una actividad de muestreo.”

De la definición legal, se desprende que el procedimiento de punto fijo consiste en una fiscalización presencial por parte de funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, cuyo propósito es verificar el cumplimiento tributario del contribuyente durante un tiempo determinado o realizar una actividad de muestreo, pudiendo llevarse a cabo tanto en las dependencias, declaradas o no, de la empresa o contribuyente como en áreas inmediatamente adyacentes a ellas o en bodegas o recintos de terceros utilizados por aquellos para el desarrollo de su actividad económica.

A fin de determinar que las dependencias, áreas, bodegas o recintos son utilizados por la empresa o contribuyente para el desarrollo de su actividad económica y, por lo tanto, que se trata de lugares hábiles para llevar a cabo la actividad de punto fijo, el Servicio podrá valerse de los antecedentes que tenga en su poder, ya sea que hayan sido proporcionados por el propio contribuyente, por terceros, por los funcionarios del Servicio o por otros organismos públicos, como por ejemplo las Municipalidades y el Ministerio Público.

En caso que la autoridad competente decida ordenar el diseño y/o ejecución de una actividad de punto fijo respecto de un contribuyente determinado, ello deberá materializarse mediante la emisión de una orden expresa y por escrito, la cual será exhibida al contribuyente antes de dar comienzo a la actividad. La orden escrita de la autoridad competente, en armonía con el derecho del contribuyente consagrado en el artículo 8° bis N° 3 del Código Tributario, deberá consignar el tipo de actividad que se ejecutará, la identificación de los funcionarios a cargo de la misma, su tiempo aproximado de duración y el nombre, firma y timbre de la autoridad que la ordena.

Correspondiendo la actividad de punto fijo al apersonamiento de funcionarios del Servicio en las dependencias u otros recintos que la norma señala, para que se ejecute válidamente una actividad de punto fijo no es necesario que la orden de la autoridad competente indique específicamente la fecha o periodicidad con que se repetirá, pudiendo instruirse su repetición cuando la autoridad así lo estime necesario, emitiendo la orden pertinente. Sin perjuicio de lo anterior, la autoridad competente, conforme lo faculta el artículo 60 quáter, podrá disponer en la misma orden que la actividad de punto fijo se repita en una o más fechas determinadas o con la periodicidad que la misma indique.

Al término de la actividad de punto fijo, el funcionario a cargo deberá entregar un acta a la empresa o contribuyente, consignando el hecho de haberse realizado la actividad, el o los días en que se practicó, horario de ejecución, individualización de los funcionarios actuantes, materia sobre la que trató y los antecedentes de la orden del Subdirector de Fiscalización, Director de Grandes Contribuyentes o Director Regional que la dispuso. El acta, deberá ser suscrita por el funcionario a cargo de la actividad.

Para estos efectos, se entiende que las actividades de muestreo y punto fijo son actividades o técnicas de auditoría generalmente aceptadas, debiendo sujetarse, en todo caso, a la limitación de no afectar el normal desarrollo de las operaciones del contribuyente. Por este motivo, el desarrollo de la actividad de muestreo o punto fijo no podrá implicar el cierre total o parcial de las faenas o actividad del contribuyente, ni extenderse más allá del tiempo prudente y necesario para verificar su correcto cumplimiento tributario.

En caso que el contribuyente o sus dependientes entraben, impidan o interfieran en cualquier forma en la ejecución de la actividad de muestreo o punto fijo ordenada por la autoridad competente, serán sancionados conforme al artículo 97 N° 6 del Código Tributario.

3. - REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LAS ACTIVIDADES DE MUESTREO O PUNTO FIJO PARA QUE SUS RESULTADOS PUEDAN SER UTILIZADOS POR EL SERVICIO.

El inciso tercero de la norma en comento dispone que el Servicio podrá utilizar los resultados obtenidos en las actividades de muestreo o punto fijo para efectuar las actuaciones de fiscalización que correspondan, siempre y cuando dichas actividades cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

a) Haberse repetido, en forma continua o discontinua, dentro de un periodo máximo de seis años calendario contado desde que se realice la primera actividad de muestreo o punto fijo, según corresponda.

Este requisito exige que la respectiva actividad de muestreo o punto fijo se haya efectuado al menos en dos oportunidades dentro de un periodo máximo de seis años calendario, contado desde que se realice la primera actividad.

Para efectos del cómputo del periodo de seis años calendario, se considerará como primer año calendario aquel en que se realice la primera actividad de muestreo o de punto fijo, la cual deberá necesariamente repetirse para que sus resultados puedan ser utilizados por el Servicio, estableciéndose como plazo fatal para dicha repetición el 31 de diciembre del sexto año calendario contado desde la realización de la primera actividad. Por ejemplo, si la primera actividad de punto fijo se ejecuta el día 10 de noviembre de 2015, ese año será considerado el primer año calendario, por lo que la actividad de punto fijo deberá repetirse dentro del periodo máximo de seis años calendario, que en este ejemplo vence el 31 de diciembre de 2020. En caso que la actividad de que se trate no se repita dentro del periodo indicado, los resultados obtenidos en ella no podrán ser utilizados por el Servicio para ejercer sus facultades de fiscalización con arreglo a este artículo.

El requisito consistente en que la actividad de muestreo o punto fijo se repita dentro de un periodo máximo de seis años calendario contado desde que se realice la primera actividad, es sin perjuicio de la aplicación de los plazos de prescripción para el ejercicio de las facultades de fiscalización del Servicio, establecidos en el artículo 200 del Código Tributario.

La norma agrega que la actividad de muestreo o punto fijo deberá repetirse en forma continua o discontinua, lo que significa que la actividad de que se trate podrá efectuarse periódicamente (en forma diaria, semanal, mensual, trimestral, semestral, anual o en otra periodicidad) o en forma intermitente (sin una periodicidad preestablecida), pero en todo caso dentro de un periodo máximo de seis años calendario contado desde que se realice la primera actividad.

Sobre el particular, con la finalidad de propender a la eficaz y oportuna fiscalización del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias principales y accesorias de los contribuyentes, la repetición que demanda la ley de las actividades de muestreo o punto fijo deberá realizarse dentro de plazos razonables y prudentes, favoreciendo asimismo, de esta manera, el cumplimiento de la exigencia legal relativa a la no afectación del normal desarrollo de las operaciones de los contribuyentes.

b) Recoger las estacionalidades e hipótesis de fuerza mayor o caso fortuito que puedan afectar los resultados.

Conforme a este requisito legal, el análisis que efectúe el Servicio en el contexto de la actividad de muestreo o punto fijo, deberá considerar las estacionalidades que puedan afectar los resultados de la revisión, de manera que éstos no resulten distorsionados por circunstancias que escapen del control del contribuyente. En razón de lo anterior, los funcionarios a cargo de la actividad de muestreo o punto fijo deberán considerar, entre otras, las variaciones del nivel de producción, ventas, compras, importaciones, exportaciones, inventarios e inversiones que dependan de la época o estación del año en que se practica la actividad y que puedan condicionar los resultados obtenidos en la auditoría. Asimismo, el funcionario a cargo de la revisión deberá considerar si la actividad del contribuyente tiene un ciclo anual o plurianual, como también la etapa de desarrollo en que se encuentra la empresa, esto es, introducción al mercado, crecimiento, madurez o declive.

En el mismo sentido, los funcionarios a cargo deberán considerar los hechos imprevistos que sean constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito y que hayan incidido en los resultados de la revisión, entendiéndose estos conceptos en los términos definidos en el artículo 45 del Código Civil, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 2° del Código Tributario.

c) Guardar relación con el ciclo económico o con el sector económico respectivo.

De acuerdo al requisito establecido en esta letra, los resultados obtenidos en las actividades de muestreo o punto fijo, deben considerar también los factores comerciales, económicos o financieros que hayan influido positiva o negativamente en el sector económico al que pertenezca el contribuyente y que hayan tenido impacto directo en sus resultados tributarios. En razón de lo anterior, los funcionarios a cargo podrán incluir en su análisis los indicadores de producción, ventas, costos, remuneraciones, rentabilidad y otras estadísticas del mercado o sector económico respectivo, en la medida que ellos sean pertinentes y relevantes para efectos de verificar el correcto cumplimiento tributario del contribuyente auditado.

Para estos efectos, podrán considerarse los indicadores, informes y estadísticas elaboradas por el Instituto Nacional de Estadísticas, el Banco Central de Chile, la Comisión Chilena del Cobre, el

Servicio Nacional de Pesca, la Oficina de Estudios y Políticas Agrarias u otras entidades o instituciones públicas o privadas dedicadas a la entrega periódica de reportes y estadísticas sobre el sector económico a que pertenezca el contribuyente.

d) Los resultados obtenidos deben ser consistentes con los obtenidos en otras actividades o técnicas de auditoría, aplicados durante la misma revisión, incluyendo chequeos de consumos eléctricos, insumos, servicios, contribuyentes o entidades comparables o de la plaza, o certificaciones emitidas por entidades técnicas reconocidas por el Estado.

Conforme a este requisito, se exige que el Servicio haya llevado a cabo diversas actividades o técnicas de auditoría para verificar el correcto cumplimiento tributario del contribuyente, durante la misma revisión, no pudiendo limitarse a las actividades de muestreo y punto fijo, lo que tiene por objetivo que exista coherencia entre los resultados obtenidos en todas ellas. Por tal razón, los resultados de la actividad de muestreo o punto fijo deberán ser consistentes con los resultados arrojados por otras actividades o técnicas de auditoría aplicadas por el Servicio respecto del mismo contribuyente, materia y periodo.

Para mayor claridad, la disposición legal en comento establece una enumeración no taxativa de acciones que el Servicio deberá practicar con el objeto de validar los resultados obtenidos en la actividad de muestreo o punto fijo ejecutada con arreglo al inciso primero de este artículo, entre las cuales se incluyen

chequeos de consumos eléctricos, insumos, servicios, contribuyentes o entidades comparables o de la plaza, o certificaciones emitidas por entidades técnicas reconocidas por el Estado.

El chequeo de consumos eléctricos, insumos y servicios supone que se examinen, controlen o cotejen los gastos efectuados por dichos conceptos en la medida que ellos sean pertinentes y relevantes para verificar el cumplimiento tributario del contribuyente auditado. En el caso que se practique el chequeo de los referidos conceptos, el funcionario a cargo deberá comprobar, en especial, que ellos cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 30 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y en las instrucciones que el Servicio ha dado sobre la materia, para ser deducidos en la determinación de la renta líquida imponible.

Asimismo, respecto de la expresión “contribuyentes o entidades comparables o de la plaza”, deberá entenderse que se trata de contribuyentes o entidades que desarrollen el mismo o similar giro y en la misma plaza. Sobre el particular, se entiende por “contribuyentes o entidades comparables”, aquellos que desarrollen la misma o similar actividad que ejerce el contribuyente auditado, de acuerdo con la declaración de inicio de actividad que debió presentar al Servicio de Impuestos Internos en su oportunidad, conforme al artículo 68 del Código Tributario, y a las instrucciones impartidas sobre la materia, incluyendo las ampliaciones de giro que pudiera haber efectuado el contribuyente. Respecto del término “plaza”, se refiere a aquel lugar o jurisdicción administrativa en que el contribuyente realiza sus operaciones habituales, comprendiendo, por lo tanto, el término plaza, la región, provincia o comuna a la que pertenece el contribuyente para la realización de sus operaciones o actividades comerciales.

En cuanto a las entidades técnicas reconocidas por el Estado, se entenderá por éstas los organismos públicos y las personas jurídicas de derecho público o privado de cuya existencia y competencia haya dado fe el Estado, y que emitan certificados o informes que acrediten la veracidad de algún hecho o antecedente que sirva para verificar el cumplimiento tributario de un contribuyente.

Adicionalmente, dentro de las técnicas de auditoría que puede aplicar el Servicio para validar los resultados obtenidos en las actividades de muestreo o punto fijo, se incluye el arqueo de caja y la confección de inventarios, y en general cualquier otra actividad o técnica de auditoría generalmente aceptada o que se encuentre contemplada en otras disposiciones legales que otorguen facultades de fiscalización al Servicio.

Se aclara que no es necesario que el Servicio aplique todas las técnicas de auditoría mencionadas en esta letra, pues ello dependerá del tipo de actividad o negocio que desarrolle el contribuyente auditado, por lo que la decisión sobre la ejecución de alguna técnica en especial quedará entregada al funcionario a cargo de la fiscalización, de acuerdo al mérito de los antecedentes recopilados durante la revisión.

4. - FACULTAD DE TASAR.

El inciso cuarto de la norma en estudio establece que el Servicio podrá tasar la base imponible de los impuestos que corresponda o el monto de los ingresos y, en general, ejercer todas las facultades de fiscalización dispuestas por la ley, como por ejemplo practicar una liquidación, giro o resolución, sobre la base de los resultados que arrojen las actividades de muestreo o punto fijo, practicadas al contribuyente, las cuales, en todo caso, deberán cumplir con los requisitos establecidos en el inciso tercero de la misma disposición legal, analizados en el N° 3 del presente apartado de esta Circular.

Ahora bien, la misma norma indica que las facultades de fiscalización del Servicio, incluida la facultad de tasar, podrán ejercerse en la medida que existan diferencias relevantes entre lo registrado, informado o declarado por el contribuyente, y los resultados obtenidos por el Servicio en la auditoría, encontrándose, en consecuencia, el ejercicio de las facultades en comento condicionado por la concurrencia de diferencias que sean importantes o significativas, lo cual será determinado en las instancias de fiscalización correspondientes.

5. - ACTUACIONES RECLAMABLES.

El inciso final del artículo 60 quáter del Código Tributario dispone que tanto la metodología empleada como los resultados de las actividades de muestreo o punto fijo efectuadas en conformidad a este artículo, serán reclamables por el contribuyente conjuntamente con la liquidación, resolución o giro que el Servicio practique en base a ellas, conforme a las reglas generales.

De este modo, se consagra el derecho del contribuyente de impugnar judicialmente la metodología, esto es, el conjunto de métodos o procedimientos utilizados por el Servicio en las actividades de muestreo o punto fijo aplicadas, así como los resultados obtenidos en ellas, impugnación que, en todo caso, deberá realizarse conjuntamente con la reclamación que se interponga contra la respectiva liquidación, resolución o giro practicados por el Servicio con arreglo a este artículo. Sin perjuicio de lo anterior, en los mismos términos y condiciones antes mencionados, el contribuyente podrá interponer el recurso de reposición administrativa del artículo 123 bis del Código Tributario.

El derecho del contribuyente a impugnar las actuaciones del Servicio, ya sea en sede judicial o administrativa, supone que tanto la metodología empleada como los resultados obtenidos en la actividad de muestreo o punto fijo, deben consignarse en forma clara y precisa en la respectiva liquidación, giro o resolución que se le practique.

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

De conformidad a lo dispuesto por el Artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, estas modificaciones al Código Tributario regirán transcurrido un año desde la publicación de la ley. En consecuencia, entran en vigor el 30 de septiembre de 2015.

Saluda a Ud.,

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Distribución:

- Al Boletín
- A Internet

MATERIA: Vigencia de las normas anti elusión establecidas en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario.

Complementa instrucciones contenidas en la Circular N° 55 de 2014, de este Servicio. REFERENCIA:

N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN:

Artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, y artículo 15° transitorio de la Ley N° 20.780.

1. - Por Circular N° 55, de 16 de octubre de 2014, que instruye sobre la vigencia y transición de las normas contenidas en la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre del mismo año, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, en su Capítulo II, N° 2 VIGENCIA DE LAS NUEVAS NORMAS, letra C) NORMAS QUE RIGEN A CONTAR DEL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2015, literal a, este Servicio instruyó, en lo que interesa, lo siguiente:

“C) NORMAS QUE RIGEN A CONTAR DEL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2015.

La Ley también introduce una serie de modificaciones al Código Tributario (CT), las que como regla general, regirán transcurrido un año desde la publicación de la Ley, es decir, a contar del 30 de septiembre de 2015.

Con todo, de acuerdo a la Ley, lo establecido en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del CT, sólo será aplicable respecto de los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren dichas disposiciones, realizados o concluidos a partir del 30 de septiembre de 2015.

Las modificaciones efectuadas al CT, siguiendo el orden de su articulado, son las siguientes:

a) Normas generales anti elusión.

Estas modificaciones tienen por objeto principal otorgar a la administración tributaria facultades para impugnar los actos o negocios u otras actividades llevadas a cabo por los contribuyentes con abuso de las formas jurídicas o simuladamente con la finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos; las que serán susceptibles del respectivo control de los tribunales de justicia. Con tal fin, se agregan al CT los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies.”.

2. - Por esta Circular se complementa lo señalado en la instrucción transcrita de la Circular N° 55 de 2014, a efecto de precisar la vigencia y ámbito de aplicación temporal de las normas anti elusivas.

3. - Para el fin señalado, se debe interpretar sistemáticamente lo previsto en el artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, conforme al cual:

“Las modificaciones al Código Tributario regirán transcurrido un año desde la publicación de la ley, con excepción de lo dispuesto en el número 25, letra b. del artículo 10°, que regirá a partir del 1 de enero de 2015.

No obstante lo dispuesto en el inciso precedente, lo establecido en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario sólo será aplicable respecto de los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, a que se refieren dichas disposiciones, realizados o concluidos a partir de la entrada en vigencia de las mismas.

4. - De la disposición transcrita se puede observar que, sobre la vigencia de las modificaciones introducidas al Código Tributario por la Ley N° 20.780, el legislador distingue dos ámbitos de validez material.

El primero, referido a la época en que entrarán en vigencia las modificaciones al Código Tributario, excluyendo aquellas normas que establecen medidas anti elusivas de aplicación general en materia tributaria. Sobre esta materia, bastan las instrucciones contenidas en la citada Circular N° 55 de 2014, sobre vigencia general de las modificaciones introducidas al Código Tributario.

5. - El segundo ámbito, contenido en el inciso segundo del artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, se refiere a la vigencia de las medidas anti elusión de carácter general y a los procedimientos de aplicación de las mismas, que se incorporaron al Código Tributario por la citada Ley.

6. - Según lo establecido en la norma que aquí se analiza, los nuevos artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, estarán vigentes a partir del 30 de septiembre de 2015. A contar de esa fecha, el Servicio podrá aplicar, en las fiscalizaciones que desarrolle, las nuevas normas anti elusivas de carácter general contenidas en los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter y perseguir la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis.

7. - A pesar que el término de vacancia legal respecto de las normas analizadas en esta Circular es claro, es necesario determinar el ámbito de validez temporal que tendrá la nueva normativa anti elusión, esto es, definir temporalmente el universo de hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos a que se puede aplicar la nueva normativa anti elusión.

Al efecto, si bien el legislador ha restringido la potestad fiscalizadora del Servicio - disponiendo que la aplicación de las normas generales anti elusión se limite a los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, realizados o concluidos a partir de la entrada en vigencia de las mismas

- una interpretación sistemática de las normas que limitan la retroactividad no puede poner en riesgo la finalidad que el propio legislador tuvo en consideración al establecer las normas permanentes del Código Tributario (normas generales anti elusión), permitiendo espacios de elusión que esas mismas normas buscan evitar.

Lo anterior supone analizar el alcance de la expresión “realizados o concluidos” que emplea el legislador en el artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, entendiéndose que el sentido y alcance de ambas palabras debe aportar a la interpretación sistemática antes señalada, en cuanto no han sido empleadas como una redundante repetición de una referencia a hechos acaecidos con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia de estas normas.

8. - A este fin, las expresiones “realizado” y “concluido”, se emplean para excluir los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, que se han ejecutado, celebrado o perfeccionado íntegramente en un tiempo pasado (antes del 30 de septiembre de 2015).

De este modo, es posible que hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, aun iniciados antes del 30 de septiembre de 2015, sean alcanzados por las normas permanentes anti elusivas cuando, existiendo abuso o simulación, se encuentre pendiente el cumplimiento de sus efectos jurídicos o tributarios a la fecha de entrar en vigencia las referidas normas. En este tipo de casos, esos efectos jurídicos o tributarios, susceptibles de ser considerados elusivos, se producen una vez que los hechos o actos jurídicos se “realizan” o “concluyen” bajo el imperio de las normas anti elusivas permanentes. Tal será el caso, por ejemplo, de actos o contratos:

a) Sujetos a un plazo o condición, ya sea en cuanto al perfeccionamiento mismo del acto o contrato, así como para el nacimiento de los derechos u obligaciones que de ellos emanan o su exigibilidad (efectos jurídicos pendientes);

b) De “tracto sucesivo”; o,

c) En general, aquellos cuyos efectos tributarios no se hayan consumado o materializado íntegramente antes del 30 de septiembre de 2015, según se define en el siguiente numeral

9. - Respecto de lo señalado en la letra c) del numeral anterior, se entenderá que los efectos tributarios de un hecho, acto o negocio, o conjunto o serie de ellos, no se encuentran íntegramente consumados o materializados a la fecha de entrada en vigencia de las normas permanentes cuando el acto o hecho apto para producir los efectos tributarios aún no se haya realizado o concluido. Se entenderá que un acto o hecho realizado o concluido genera efectos tributarios cuando la ley le atribuye a esos actos o hechos una determinada consecuencia para efectos de la aplicación de tributos. Tal será, por ejemplo, el caso de un proceso de fusión iniciado antes del 31 de diciembre de 2014, pero en que el hecho, acto o negocio que permita generar una diferencia entre el valor de la inversión total realizada y el capital propio de la sociedad absorbida se realiza o concluye después de entrar en vigencia las normas anti elusión a que se refiere esta Circular, ello independientemente del año tributario en que tal diferencia sea posteriormente incorporada en una declaración anual de impuestos a la renta.

En cambio, no quedarán alcanzados aquellos actos o hechos (entre los que se pueden incluir fusiones y, en general, cualquier operación), en que la consecuencia tributaria correspondiente se concrete o materialice íntegramente antes de la entrada en vigencia de las normas anti elusión a que se refiere esta Circular, aun cuando sus efectos sean incorporados en futuras declaraciones de impuestos.

10. - Por otra parte, se entenderá que el hecho, acto, negocio, o conjunto o serie de ellos se encuentra concluido cuando se ha ejecutado, celebrado o perfeccionado íntegramente el último hecho, acto, negocio, de una serie de ellos que, en su conjunto, obedecen a una sola transacción u operación que produzca una consecuencia tributaria susceptible de ser considerada como elusiva.

Para estos fines se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos obedecen a una sola transacción u operación que se "realiza" o "concluye" a partir del 30 de septiembre de 2015 cuando, y a modo meramente ejemplar, se realizan o ejecutan en cumplimiento de un plan preestablecido en un acuerdo previo; su vinculación se colige a partir del resultado final que subyace tras los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos; o, cuando exista una mutua interdependencia entre ellos, de suerte que cada uno, aisladamente considerado, carece de significación relevante por sí mismo desde el punto de vista de las normas anti elusión, formando parte de un todo coherente con un determinado fin elusivo. En estos casos, el hecho, acto o negocio con el cual se "realiza" o "concluye" el conjunto o serie de ellos, es aquel que, en atención a los hechos gravados que se apliquen al caso concreto, genera el efecto tributario susceptible de considerarse como abuso o simulación a partir del 30 de septiembre de 2015.

De esta forma, el Servicio podrá aplicar las medidas anti elusión a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter y 100 bis del Código Tributario, a través de la ejecución de los procedimientos administrativos y jurisdiccionales a que se refiere el artículo 4° quinquies, en las fiscalizaciones que se efectúen a contar del 30 de septiembre de 2015, respecto de actos, hechos, negocios o conjunto o series de ellos ejecutados a contar de esa fecha y también respecto de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, que produzcan consecuencias tributarias susceptibles de ser consideradas como elusivas si se han realizado o concluido después de esa fecha.

11. - Conforme lo expuesto precedentemente, y a modo meramente ejemplar, podrán ser objeto de fiscalización, cuando pueda considerarse como abuso de las formas jurídicas o simulación por aplicación de lo dispuesto en los artículos 4° bis a 4° quáter del Código Tributario, los siguientes hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos:

- Un proceso de fusión concluido o realizado a partir del 30 de septiembre de 2015, cuando exista simulación o abuso de acuerdo a los artículos 4° ter o 4° quáter del Código Tributario, aun cuando el inicio de dicho proceso haya ocurrido antes del 31 de diciembre de 2014.

- Un contrato de arrendamiento, de regalías o de provisión de servicios periódicos, suscrito antes del 30 de septiembre de 2015, cuando exista abuso de las formas jurídicas o simulación conforme a lo dispuesto en los artículos 4° ter o 4° quáter del Código Tributario, respectivamente, y se ejecute a partir de la fecha señalada.

- Un proceso de reestructuración societaria que comprenda varias etapas que, habiéndose iniciado antes del 30 de septiembre de 2015, cuando exista abuso de las formas jurídicas o

simulación conforme a lo dispuesto en los artículos 4° ter o 4° quáter del Código Tributario, sus efectos tributarios, en los términos ya señalados para el caso de la fusión, se realicen o concluyan a partir de la fecha señalada.

12. - Es importante recordar que el Director de este Servicio podrá requerir al Tribunal Tributario y Aduanero competente la aplicación de las normas anti elusión a que se refiere esta Circular, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 4° quinquies del Código Tributario, sólo “en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de presentación del requerimiento”.

Lo anterior supone que el contribuyente respecto del cual el Servicio estima que ha realizado actos o negocios o un conjunto o serie de ellos susceptibles de ser considerados elusivos, conforme a las definiciones legales, debe reflejar en su liquidación o giro de impuestos una diferencia superior a 250 UTM.

Saluda a Uds.,

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Distribución:

-Internet

-Boletín

-Diario oficial en extracto

DEPARTAMENTO EMISOR:

DEPARTAMENTO DE ASESORÍA JURÍDICA

CIRCULAR N° 54.-

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS FECHA: 24 de junio de 2015.-

MATERIA: Reemplazo de libros de contabilidad y libros adicionales o auxiliares por sistemas tecnológicos.

REFERENCIA:

Código Tributario, artículo 17; Ley N° 20.727, artículo 2°, N°3 y Ley N° 20.780, artículo 10, N°9.

I. - INTRODUCCIÓN.

La Ley N°20.727, publicada en el Diario Oficial de 31 de enero de 2014, mediante el numeral 3 de su Artículo 2°, agregó un inciso final al artículo 17 del Código Tributario, facultando a los contribuyentes para solicitar autorización para reemplazar los libros de contabilidad y libros adicionales o auxiliares por sistemas tecnológicos. Por su parte, la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, en su Artículo 10, numeral 9, introduce nuevas modificaciones al artículo 17 del Código Tributario, reemplazando el inciso cuarto por uno nuevo, lo que refuerza la modificación anterior, e intercalando en el inciso final, entre las palabras “autorizar” y “que” la frase “o disponer la obligatoriedad de”, permitiendo al Servicio disponer de oficio dicho reemplazo.

II. - MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL ARTÍCULO 17 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

El tenor del artículo 17 del Código Tributario, con las modificaciones introducidas por las Leyes 20.727 y 20.780, ha quedado de la siguiente manera:

“Artículo 17.- Toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario.

Los libros de contabilidad deberán ser llevados en lengua castellana y sus valores expresarse en la forma señalada en el artículo 18, debiendo ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones. Esta obligación se entiende sin perjuicio del derecho de los contribuyentes de llevar contabilidad en moneda extranjera para otros fines.

El Director determinará las medidas de control a que deberán sujetarse los libros de contabilidad y las hojas sueltas que los sustituyan en los casos contemplados en el inciso siguiente.

El Director Regional podrá autorizar la sustitución de los libros de contabilidad y sus registros auxiliares por hojas sueltas, escritas a mano o en otra forma, o por aplicaciones informáticas o sistemas tecnológicos, consultando las garantías necesarias para el resguardo de los intereses fiscales. Cuando el contribuyente opte por llevar sus libros contables principales y sus auxiliares en hojas sueltas o en base a aplicaciones informáticas o medios electrónicos, su examen y fiscalización se podrá realizar conforme a lo dispuesto en el artículo 60 bis.

Sin perjuicio de los libros de contabilidad exigidos por la ley, los contribuyentes deberán llevar los libros adicionales o auxiliares que exija el Director Regional, a su juicio exclusivo, de acuerdo con las normas que dicte para el mejor cumplimiento o fiscalización de las obligaciones tributarias.

Las anotaciones en los libros a que se refieren los incisos anteriores deberán hacerse normalmente a medida que se desarrollan las operaciones.

El Servicio podrá autorizar o disponer la obligatoriedad de que los libros de contabilidad y los libros adicionales o auxiliares, que los contribuyentes lleven en soporte de papel, sean reemplazados por sistemas tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios y permitan establecer con

exactitud los impuestos adeudados. Para estos efectos, el Servicio certificará los sistemas que cumplan con tales requisitos.”^{2 3}

III. - SITUACIÓN PREVIA A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LAS LEYES 20.727 Y 20.780.

El artículo 17 del Código Tributario indica que todo contribuyente obligado a acreditar su renta efectiva, lo hará sobre la base de contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario. Alude a ciertas características que deben reunir los libros de contabilidad, así como al deber de conservación de los mismos que recae sobre todo contribuyente, mientras se encuentre pendiente el plazo de revisión que la ley otorga a este Servicio. Dispone que el Director determine las normas de control a que deben sujetarse tanto los libros de contabilidad, como las hojas sueltas que los sustituyan.

A continuación, se refiere a la facultad que poseen los Directores Regionales para autorizar a los contribuyentes a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas escritas a mano o en otra forma.

Al respecto, se precisa que fue en razón de dicha norma legal, vigente con anterioridad a las modificaciones incorporadas por las leyes 20.727 y 20.780, que con fecha 24 de junio de 1999 el Servicio dictó la Resolución Exenta N° 4228, que dispuso que aquellos contribuyentes que desearan sustituir sus libros de contabilidad y/o auxiliares por hojas sueltas, escritas a mano o en otra forma, debían solicitar autorización al Director Regional de su jurisdicción. Se dictó también la Circular N°36 de 02 de julio de 1999, que distinguió la situación en que las hojas sueltas son llevadas impresas computacionalmente, y aquella en que son llevadas a mano o en otra forma no computacional. Sin perjuicio de esta distinción, la Resolución estableció que, cualquiera fuera la forma en que se sustituyeran, los contribuyentes debían, una vez efectuadas las anotaciones contables, proceder a encuadernar las hojas sueltas o formularios continuos, formando los libros que las reemplazan. De lo anterior resultaba que el soporte de la contabilidad y libros auxiliares era siempre en papel.

Posteriormente, mediante Resolución Exenta N°150 de 29 de diciembre de 2005, el Servicio de Impuestos Internos estableció normas y procedimientos de operación de la denominada Contabilidad Electrónica, mecanismo a través del cual los libros de contabilidad son generados y almacenados en un formato digital. Además, según el N°4 del resolutivo Tercero de la indicada instrucción, los libros contables electrónicos de los contribuyentes autorizados, reemplazan los libros contables que éste deba mantener de acuerdo a la ley, y a los libros adicionales o auxiliares establecidos por el Servicio.

IV. - INSTRUCCIONES.

MODIFICACIONES INCORPORADAS POR LAS LEYES 20.727 Y 20.780 EN MATERIA DE SUSTITUCIÓN DE LIBROS DE CONTABILIDAD Y LIBROS ADICIONALES O AUXILIARES POR SISTEMAS TECNOLÓGICOS.

A. - LEY N°20.727, DE 31 DE ENERO DE 2014. EL SERVICIO PODRÁ AUTORIZAR LA SUSTITUCIÓN POR SISTEMAS TECNOLÓGICOS.

Este cuerpo legal incorporó un inciso final al artículo 17 del Código Tributario, en razón del cual el Servicio tiene la facultad de autorizar la sustitución de los libros de contabilidad y los libros adicionales o auxiliares llevados en soporte de papel, por sistemas tecnológicos, que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios y permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados.

En relación a la noción de sistemas tecnológicos, no existe un concepto en nuestra legislación ni en anteriores instrucciones del Servicio, no obstante que se trata de una expresión que en el año 1997 se incorporó en el Código Tributario, a través de un nuevo inciso segundo en el artículo 30, mediante el que se facultó al Servicio para autorizar a contribuyentes a presentar sus informes y declaraciones en medios distintos al papel, cuya lectura pudiera efectuarse mediante sistemas tecnológicos. Posteriormente, a través de las Leyes N°19.578 de 29 de julio de 1998 y N°19.738 de 19 de junio de 2001 se incorporaron nuevas modificaciones al Código Tributario que incluyeron esta expresión, específicamente en los artículos 36, 39 y 92 bis.

Para los fines de lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario, se entenderá por “sistema tecnológico” cualquier sistema automático de datos que permita la generación, conservación y transmisión fidedigna de la información contable y adicional o auxiliar que la ley o el Servicio hayan exigido.

Las modificaciones incorporadas en el artículo 17 del Código Tributario, reconocen una situación ya existente y regulada por el Servicio mediante Resolución Exenta N°150 de 2005, cual es la posibilidad que tienen los contribuyentes de solicitar autorización para reemplazar tanto sus libros de contabilidad como sus libros adicionales o auxiliares, por archivos contenidos en un soporte distinto al papel, provisto por sistemas tecnológicos, los que deben cumplir con los requisitos y características establecidas por el Servicio. Lo anterior se traduce en que dichos libros podrán ser generados y almacenados en formatos digitales, que deberán reflejar en forma clara, precisa, segura, que no pueda ser alterada sin que quede huella de las correcciones o enmendaduras, el resultado de las operaciones del contribuyente, lo que permitirá determinar con exactitud los impuestos que correspondan, debiendo el Servicio de Impuestos Internos certificar que el sistema tecnológico respectivo cumple los requisitos necesarios para operar.

En relación a dicha certificación y su procedimiento de operación, así como a los requisitos necesarios para solicitar autorización para llevar la contabilidad y registros adicionales o auxiliares en sistemas tecnológicos, o, según nomenclatura utilizada en Resolución Exenta N°150 de 2005, para llevar contabilidad electrónica, esta última instrucción ya ha establecido la normativa y el procedimiento adecuado para ello, razón por la cual mediante la presente Circular se ratifica la plena vigencia de dicha Resolución. En este sentido, los contribuyentes que deseen reemplazar sus libros de contabilidad y libros adicionales o auxiliares por sistemas tecnológicos, deberán operar en conformidad a lo instruido en ella.

En el mismo sentido, aquellos contribuyentes que, con anterioridad a la dictación de la Ley N°20.727 hubieren sido autorizados para reemplazar los libros de contabilidad y registros adicionales o auxiliares en soporte papel por sistemas tecnológicos, en virtud del modelo de operación de contabilidad electrónica establecido por la citada Resolución Exenta N°150 de 2005, seguirán, tras la dictación de las Leyes Nos 20.727 y 20.780 entendiéndose autorizados para mantener sus libros y registros en medios tecnológicos, sin necesidad de efectuar una nueva solicitud ni de someterse a un nuevo proceso de certificación.

Cabe destacar, que tal como se instruyó en el N°4 del resolutivo tercero de la Resolución Exenta N°150 de 2005, los libros de contabilidad y libros adicionales o auxiliares de los contribuyentes autorizados, reemplazarán para todos los efectos tributarios a los libros que el contribuyente deba mantener de acuerdo a la ley, y a los libros adicionales o auxiliares que el Servicio haya establecido.

B.- LEY N°20.780, DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2014.

La ley mencionada incorporó dos modificaciones en el artículo 17 del Código Tributario, la primera de ellas a través del reemplazo del inciso cuarto de la norma, y la segunda, mediante la incorporación de la expresión “o disponer la obligatoriedad de”, en el inciso final, incluido en el texto del artículo comentado, por la Ley N°20.727.

B.1.- MODIFICACIONES EN EL INCISO CUARTO DEL ARTÍCULO 17 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

B.1.1.- PRIMERA PARTE DEL INCISO CUARTO DEL ARTÍCULO 17 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

La modificación legal tiene por objeto reiterar que el Director Regional, en su territorio jurisdiccional, tiene la facultad para autorizar la sustitución de los libros de contabilidad y registros adicionales o auxiliares, tanto por hojas sueltas escritas a mano o en otra forma, como también por aplicaciones informáticas o sistemas tecnológicos, consultando para ello las garantías necesarias para el resguardo de los intereses fiscales, de manera de asegurar que la información contenida en dichos soportes, refleje en términos claros y fidedignos, y en forma cronológica, el movimiento y cuantía de las operaciones, ajustándose a la normativa e instrucciones vigentes. La misma facultad, conforme a lo dispuesto en el artículo 9° de la Ley Orgánica del Servicio, DFL N°7 de Hacienda de 1980, se entiende conferida al Subdirector de Fiscalización, en todo el territorio nacional, y al Director de Grandes Contribuyentes, respecto de los contribuyentes sometidos a su jurisdicción.

En párrafos precedentes se hizo referencia a la noción de sistemas tecnológicos, la que es plenamente aplicable a la norma que se analiza.

En cuanto a la expresión “aplicaciones informáticas”, es un concepto que no se encuentra legalmente definido, y que se contiene en el artículo 17 del Código Tributario. Se entenderá por tal, al conjunto de instrucciones para ser usadas en un computador y que permiten el tratamiento lógico y automático de la información del contribuyente.

A través de la inclusión en este inciso de los conceptos mencionados, el legislador viene a reafirmar la idea, incorporada por la Ley N°20.727, de que el reemplazo de los libros de contabilidad y adicionales o auxiliares, puede efectuarse tanto mediante la utilización de hojas sueltas impresas en forma manuscrita, mecánica o de otro modo que de fe del contenido que en ellas se registra, o llevadas computacionalmente, lo que significa en definitiva mantener el soporte papel como forma de presentación del registro contable, o, alternativamente, permitir hacerlo mediante el uso de programas computacionales o sistemas tecnológicos, esto es, dar valor probatorio al contenido de los registros efectuados en un archivo o soporte tecnológico legible mediante un sistema computacional, el cual, como se indicó en párrafos precedentes, en la medida que cumpla con los requisitos establecidos en Resolución Exenta N°150 de 2005, reemplazará, para todos los efectos tributarios, a los libros contables que el contribuyente deba mantener de acuerdo a la ley, así como a los libros adicionales o auxiliares.

Se hace presente que los contribuyentes de menor tamaño podrán utilizar para estos fines el soporte tecnológico que el Servicio de Impuestos Internos pone a su disposición en el sitio web del organismo, siempre que se cumpla con los parámetros y requisitos que para su ingreso y utilización han sido establecidos.

B.1.2.- SEGUNDA PARTE DEL INCISO CUARTO DEL ARTÍCULO 17 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

La parte final del inciso cuarto, consta de la siguiente oración: “Cuando el contribuyente opte por llevar sus libros contables principales y sus auxiliares en hojas sueltas o en base a aplicaciones informáticas o medios electrónicos, su examen y fiscalización se podrá realizar conforme a lo dispuesto en el artículo 60 bis.”

La disposición indicada, efectúa una remisión al nuevo artículo 60 bis, incorporado por la Ley N°20.780 al Código Tributario. Esta norma faculta al Servicio de Impuestos Internos para examinar la información del contribuyente y fiscalizar, accediendo o conectándose a sus sistemas tecnológicos, incluyendo los que permiten la generación de libros contables y auxiliares o adicionales impresos en hojas sueltas. Precisa además que la facultad mencionada puede ser ejercida por el Servicio en el caso de contribuyentes autorizados a efectuar la sustitución, de acuerdo al inciso cuarto del artículo 17, como también en los casos del inciso final del mismo artículo 17, en el cual se incluyen tanto los contribuyentes autorizados a la sustitución, como también aquellos que son obligados a ella.

Por lo tanto, efectuando una interpretación armoniosa de ambas disposiciones, corresponde concluir que, tanto en los casos a que se refiere el nuevo inciso cuarto del artículo 17, esto es, aquellos en que el contribuyente haya sido autorizado para sustituir sus libros de contabilidad y libros adicionales o auxiliares por sistemas tecnológicos, incluyendo los que obtuvieron autorización en virtud de la Resolución Exenta 150 de 2005 previo a la dictación de la Ley N°20.727, como también en los casos en que el Servicio haya dispuesto la obligatoriedad de dicha sustitución, el Servicio de Impuestos Internos se encontrará facultado para efectuar el examen y fiscalización de los libros de contabilidad y auxiliares o adicionales, accediendo o conectándose a los sistemas tecnológicos en forma directa, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 60 bis del Código Tributario. La facultad mencionada, será tratada en la Circular e instrucciones que el Servicio dictará al efecto.

B. 2.- MODIFICACIÓN DEL INCISO FINAL DEL ARTÍCULO 17 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

De conformidad a la indicada modificación, el Servicio podrá autorizar o disponer la obligatoriedad de que los libros de contabilidad y los libros adicionales o auxiliares, que los contribuyentes lleven en soporte de papel, sean reemplazados por el empleo de medios tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios y permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados. Para estos efectos, el Servicio certificará los sistemas que cumplan con tales requisitos.

La modificación legal tiene por objeto facultar al Servicio de Impuestos Internos para obligar a que tanto los libros de contabilidad como los adicionales o auxiliares que sean llevados en soporte papel, sean reemplazados por el contribuyente por el empleo de medios tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus operaciones, y que sobre la base de las anotaciones en ellos registradas permitan establecer en forma precisa el accertamiento de los impuestos correspondientes. Los libros de contabilidad y libros adicionales o auxiliares llevados en medios tecnológicos, reemplazarán para todos los efectos tributarios a los libros que el contribuyente deba mantener de acuerdo a la ley, y a los libros adicionales o auxiliares que el Servicio haya establecido.

Dicha prerrogativa será ejercida por el Servicio con el objetivo de resguardar con mayor eficacia los intereses fiscales, haciendo también más expedita la fiscalización de los contribuyentes, aprovechando para ello los avances tecnológicos existentes.

A estos efectos, el Servicio de Impuestos Internos, mediante resolución que podrá tener carácter particular o dictarse para un grupo de contribuyentes, ordenará efectuar este reemplazo, señalando en dicha resolución las especificaciones técnicas correspondientes, así como un plazo prudente y razonable dentro del cual el o los contribuyentes deberán dar cumplimiento a lo ordenado, plazo que será fijado para cada caso, teniendo presente el tamaño del contribuyente de que se trate, considerando la definición y clasificaciones que la Ley N°20.416 efectúa de empresas de menor tamaño. Dicho término, además, podrá ser prorrogado por una vez, de oficio por el Servicio, o en virtud de petición fundada del contribuyente, debiendo tener presente, para su concesión, lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley N°19.880 en cuanto a la oportunidad para solicitar y conceder la ampliación, al lapso por el cual podrá ésta otorgarse, y demás consideraciones que menciona la ley a tener en cuenta para que opere la prórroga.

Los contribuyentes obligados a efectuar este reemplazo, al igual que ocurre con aquellos que lo solicitan en forma voluntaria, deberán desarrollar un proceso de certificación de sus sistemas tecnológicos, para lo cual habrán de sujetarse a las instrucciones y procedimiento establecidos en la Resolución Exenta N° 150 de 2005.

Por su parte, al igual como ocurre respecto de los contribuyentes que solicitan en forma voluntaria la sustitución del soporte papel por sistemas tecnológicos, en que conforme a la Resolución Exenta N° 150 de 2005 el Servicio puede revocar la autorización cuando el contribuyente no cumpla con las obligaciones establecidas en dicha resolución, también cuando se hubiere dispuesto en forma obligatoria el reemplazo de los libros contables y registros auxiliares por medios informáticos, el Servicio podrá revocar dicha exigencia, en caso que determine que ello resulta necesario para el mejor resguardo de los intereses fiscales.

Especialmente procederá la revocación, tanto de la autorización como de la obligación de reemplazo dispuesta, en los casos establecidos en el inciso primero del artículo 60 bis del Código Tributario, esto es, cuando producto de la verificación practicada por el Servicio del correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos en que se almacena la contabilidad y registros auxiliares o adicionales del contribuyente, los funcionarios actuantes determinen un deficiente funcionamiento de tales sistemas, y/o la existencia de manipulación o destrucción de datos necesarios para la correcta determinación de bases imponibles, rebajas, créditos o impuestos, situaciones en las cuales el Servicio de Impuestos Internos podrá resolver la revocación de la autorización otorgada o de la obligación de reemplazo establecida, lo anterior sin perjuicio del ejercicio de las acciones de fiscalización e infraccionales o penales que eventualmente procedan.

V. - INFRACCIONES. A.- SANCIÓN POR EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE SUSTITUIR LOS LIBROS DE CONTABILIDAD Y AUXILIARES O ADICIONALES POR SISTEMAS TECNOLÓGICOS. A.1.- CONDUCTA SANCIONADA.

Según se desprende de lo dispuesto en el inciso final del artículo 17 del Código Tributario, la conducta infraccional consiste en incumplir la obligación dispuesta por el Servicio de implementar y utilizar sistemas tecnológicos, en reemplazo de los libros de contabilidad y/o de los libros adicionales o auxiliares llevados en soporte papel.

Para determinar qué se entiende por “incumplir”, atendemos al concepto establecido en el Diccionario de la Real Academia Española. De acuerdo a éste, se entiende por “incumplir” el no llevar a efecto, no ejecutar, faltar, infringir o desobedecer, en este caso, la obligación impuesta por la correspondiente resolución del Servicio, de implementar sistemas tecnológicos y utilizarlos correctamente en reemplazo de los libros de contabilidad y/o adicionales o auxiliares en soporte papel.

De esta forma, en los casos en que el Servicio de Impuestos Internos hubiere dispuesto la obligatoriedad del reemplazo de los libros contables y/o auxiliares o adicionales por medios tecnológicos, fijando un plazo para ello, y habiendo transcurrido dicho plazo - y su ampliación de haber existido- no se hubiere dado cumplimiento a lo ordenado, el Servicio procederá a la notificación de la denuncia pertinente.

A. 2.- TIPO DE INFRACCIÓN.

La Ley N° 20.780 no contempló entre sus normas alguna que estableciera una sanción específica para el caso de un contribuyente que, habiendo sido obligado por el Servicio de Impuestos Internos a reemplazar los libros de contabilidad y/o adicionales o auxiliares por soportes tecnológicos o aplicaciones informáticas, no diera cumplimiento a dicha obligación.

En consecuencia, por aplicación de las reglas generales, corresponde aplicar al respecto lo dispuesto en el N°7 del artículo 97 del Código Tributario, norma que dispone: “Artículo 97.- Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica: 7°.- El hecho de no llevar contabilidad o los libros auxiliares exigidos por el Director o el Director Regional de acuerdo con las disposiciones legales, o de mantenerlos atrasados, o de llevarlos en forma distinta a la ordenada o autorizada por la ley, y siempre que no se dé cumplimiento a las obligaciones respectivas dentro del plazo que señale el Servicio, que no podrá ser inferior a diez días, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.”

B. - SANCIÓN POR ENTRABAR O IMPEDIR LA FISCALIZACIÓN DE LOS SOPORTES TECNOLÓGICOS.

El inciso tercero del artículo 97 N°6 del Código Tributario, incorporado por la Ley N°20.780, define una nueva figura infraccional consistente en entrabar, impedir o interferir de cualquier forma la fiscalización ejercida conforme a la ley, en que incurren los contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional y aquellos autorizados a llevar sus libros o registros contables o auxiliares mediante sistemas tecnológicos. Las instrucciones relativas a la materia, se encuentran contenidas en Circular N°29 de 05 de mayo de 2015.

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

De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 6° de la Ley N°20.727, las normas contenidas en el inciso final del artículo 17 del Código Tributario, con excepción de la facultad del Servicio de obligar el reemplazo de los libros contables y auxiliares por sistemas tecnológicos, rigen desde el 31 de enero de 2014.

Por su parte, en conformidad a lo dispuesto en el Artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, lo dispuesto en el inciso cuarto del Artículo 17 del Código Tributario, así como la facultad del Servicio de Impuestos Internos de obligar el reemplazo de los libros contables y auxiliares por sistemas tecnológicos, entran en vigor el 30 de septiembre de 2015.

Saluda a Ud.,

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Distribución:

- Al Boletín
- A Internet
- Al Diario Oficial En Extracto

2 El inciso final del artículo 17 fue incorporado al Código Tributario por el Artículo 2°, numeral 3°, de la Ley N°20.727 de 31 de enero de 2014, con el siguiente tenor: “El Servicio podrá autorizar que los libros de contabilidad y los libros adicionales o auxiliares, que los contribuyentes lleven en soporte de papel, sean reemplazados por sistemas tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios y permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados. Para estos efectos, el Servicio certificará los sistemas que cumplan con tales requisitos.”

3 En el inciso final del artículo 17 del Código Tributario, se intercaló, entre las palabras “autorizar” y “que”, la frase “o disponer la obligatoriedad de”, por la letra b) del Artículo 10 numeral 9 de la Ley N°20.780 de 29 de septiembre de 2014.

DEPARTAMENTO EMISOR TÉCNICA TRIBUTARIA

CIRCULAR N° 52.-20.2014 CIRC.SN 003.2014 CIRC.TT

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS

FECHA: 23 de junio de 2015.-

MATERIA: Imparte instrucciones sobre declaración y pago del impuesto a las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, contenido en el artículo 8° de la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. REFERENCIA:

N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN:

REF. LEGAL: Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014.

I. - INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario (en adelante la "Ley"), gran parte de los cuales son de competencia de este Servicio.

La presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones de carácter general, informando sobre los principales aspectos del nuevo impuesto que establece el artículo 8° de la señalada Ley, el que gravará las emisiones al aire de compuestos contaminantes producidos por fuentes fijas. Esta Circular es sin perjuicio de las instrucciones que, de acuerdo a la norma legal referida, cada Órgano de la Administración del Estado involucrado en la aplicación y fiscalización del impuesto en comento deba emitir en el ámbito de sus competencias.

II. - INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

1. - CONSIDERACIONES GENERALES.

De acuerdo al Mensaje presidencial, que motivó la dictación de la Ley, el uso de combustibles fósiles en la industria genera efectos negativos sobre el medioambiente y la salud de las personas. Por esta razón, se estimó necesario implementar un impuesto a la emisión de contaminantes en la industria, al tiempo que se estimula el cambio hacia tecnologías limpias.

2. - ELEMENTOS DEL IMPUESTO.

2.1. Hecho gravado.

De acuerdo al artículo 8°, inciso primero, de la Ley N° 20.780, se gravan con este impuesto las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx), dióxido de azufre (SO2) y dióxido de carbono (CO2), producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos), considerando el límite superior del valor energético del combustible.

Conforme lo anterior, se grava la emisión de los siguientes compuestos contaminantes:

- a) Material particulado (MP),
- b) Óxidos de nitrógeno (NOx),
- c) Dióxido de azufre (SO₂), y
- d) Dióxido de carbono (CO₂).

Dichos compuestos contaminantes deben ser producidos por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una determinada potencia térmica.

Respecto del concepto “establecimientos”, atendido que no ha sido definido en la propia Ley ni se desprende su contenido de la historia fidedigna de su establecimiento, es menester recurrir al sentido técnico de la palabra empleado por quienes profesan determinada ciencia o arte conforme lo dispone el artículo 21 del Código Civil, norma de derecho común supletorio para estos efectos, según lo establece el artículo 2° del Código Tributario.

En este sentido, se entiende por establecimiento “el conjunto de estructuras e instalaciones donde se localizan una o más calderas o turbinas, que están próximas entre sí y que por razones técnicas están bajo un control operacional único o coordinado.”

De acuerdo con la definición anterior, los elementos que conforman el concepto de “establecimiento” son los siguientes:

- a) Que exista un conjunto de estructuras e instalaciones donde se localizan una o más calderas o turbinas. Las estructuras e instalaciones deben corresponder a obras materiales, como estanques de combustibles líquidos o gaseosos, oleoductos o gasoductos internos, canchas de acopio de combustibles sólidos, cintas transportadoras, sistemas de enfriamiento; y, en el caso de termoeléctricas, la unidad de generación eléctrica, lo que incluye el conjunto “caldera - turbina de vapor - generador eléctrico”, y el conjunto “turbina de gas - generador eléctrico”, y en el caso de otras fuentes, las calderas de generación de vapor, así como las chimeneas, equipos de abatimiento de emisiones, canchas de acopio para materiales usados en el abatimiento de emisiones, canchas de acopio de cenizas y otros residuos sólidos.
- b) Relación física de proximidad entre las estructuras e instalaciones, incluyendo las calderas y turbinas. La “proximidad” es relativa, en el sentido que un objeto está cerca de otro por referencia a un tercer objeto o punto de referencia. De este modo, el criterio de proximidad no está vinculado a una distancia máxima o mínima entre dos o más estructuras, sino en base a otros criterios complementarios que dan cuenta de una operación común destinada a producir bienes o servicios bajo un control único o coordinado. En otras palabras, la proximidad no se agota en el examen puramente físico sino que también debe considerar un elemento intelectual relacionado con la unión de las estructuras e instalaciones (contiguas o no) con el objetivo de producir un determinado bien o servicio. Pero, a su vez, implica excluir la posibilidad de considerar sólo un aspecto intelectual para fundar la existencia de un solo establecimiento aun cuando se encuentran ubicados a cientos o miles o de kilómetros de distancia.

c) Control operacional único o coordinado. Conforme lo señalado precedentemente, además de una relación física de proximidad, debe existir una unidad directa y técnica donde el control operacional sea único o coordinado. La unidad directa y técnica está referida a operaciones del proceso industrial entre las que existe estrecha relación, como por ejemplo la producción de vapor (caldera de vapor) para procesos industriales como calentamiento, secado, esterilización, impulso o movimiento, atomización, hidratación, humidificación, entre otros, y como la existencia de equipos de respaldo y de sistemas auxiliares que están conformados por calderas o turbinas, que es común en ciertas industrias, como la generación eléctrica.

De este modo, y sin que los ejemplos anteriores sean taxativos, el control operacional único o coordinado implica la existencia de procesos que, si bien pueden tener distinta naturaleza, servirán para un fin u objetivo final vinculado directa o indirectamente a la producción del bien o servicio que se pretenda producir. Asimismo, que exista un control operacional único o coordinado no impide que pertenezcan a diferentes propietarios u explotadores.

d) Finalmente, una vez identificada la existencia de un “establecimiento” en los términos indicados, se procede a reconocer cada una de las calderas o turbinas que están al interior del establecimiento y calcular sus potencias térmicas. Si la sumatoria de las potencias térmicas es igual o mayor a 50 MWt, el establecimiento califica para los efectos del hecho gravado, quedando obligado al pago del impuesto cada una de las personas naturales o jurídicas que, a cualquier título, hagan uso de las fuentes de emisión de los establecimientos y generen emisiones de compuestos contaminantes.

En todo caso, de acuerdo al inciso noveno del artículo en referencia, corresponde al Ministerio del Medio Ambiente determinar mediante decreto supremo, actualizado anualmente, los establecimientos que se encuentran en la situación descrita por el inciso primero del artículo 8° de la Ley N° 20.780.

2.2. Sujeto Pasivo.

De conformidad a lo señalado en el inciso segundo de la norma en comento, el impuesto afecta a las personas naturales y jurídicas que, a cualquier título, haciendo uso de las fuentes de emisión de los establecimientos señalados precedentemente, generen emisiones de los compuestos contaminantes indicados en el numeral 2.1. anterior.

De este modo, y por expresa disposición de la Ley, se encuentran comprendidos en el hecho gravado los establecimientos en que existan una o más calderas o turbinas que, individualmente o en conjunto, superen o iguallen los 50 MWt de potencia térmica.

Asimismo, se debe tener presente que el sujeto pasivo o contribuyente del impuesto es la persona natural o jurídica que haga uso de las fuentes de emisión "a cualquier título". Esto es, independientemente que el sujeto pasivo sea o no propietario del establecimiento, de las calderas o turbinas; o que el título por el cual hace uso de las fuentes de emisión de los establecimientos sea gratuito u oneroso.

2.3. Devengo del impuesto y certificaciones de emisiones.

2.3.1. Devengo del impuesto:

De acuerdo a lo previsto en el inciso primero del artículo 8° el impuesto a las emisiones de fuentes fijas se devenga anualmente.

2.3.2. Certificación de emisiones:

Según lo dispone el inciso décimo del artículo 8°, para aplicar la fórmula que establece la Ley y describe el punto 2.4. siguiente, la Superintendencia del Medio Ambiente certificará en el mes de marzo de cada año las emisiones efectuadas por cada contribuyente en el año calendario anterior.

2.3.3. Impugnación de la certificación de emisiones y efecto de la impugnación:

En el mismo inciso señalado en el punto precedente se establece que la certificación puede ser impugnada conforme a lo dispuesto en el artículo 55 contenido en el artículo segundo de la ley N° 20.417, suspendiéndose el giro del impuesto mientras el recurso no se encuentre totalmente resuelto.

2.3.4. Sistema de monitoreo de emisiones y su certificación:

Por su parte el inciso duodécimo del artículo 8° de la Ley establece que las características del sistema de monitoreo de las emisiones y los requisitos para su certificación serán aquellos determinados por la Superintendencia del Medio Ambiente para cada norma de emisión para fuentes fijas que sea aplicable.

La certificación del sistema de monitoreo de emisiones será tramitada por la Superintendencia del Medio Ambiente, quien la otorgará por resolución exenta. Para estos efectos, la referida Superintendencia fiscalizará el cumplimiento de las obligaciones de monitoreo, registro y reporte que se establecen en el artículo 8° de la Ley N° 20.780.

2.3.5. Reporte de monitoreo y su presentación:

El inciso décimo tercero del artículo 8°, a su vez, obliga a los contribuyentes a presentar a la Superintendencia del Medioambiente un reporte del monitoreo de emisiones, conforme a las instrucciones generales que determine el señalado organismo, el que además podrá definir los requerimientos mínimos de operación, control de calidad y aseguramiento de los sistemas de monitoreo o estimación de emisiones, la información adicional, los formatos y medios correspondientes para la entrega de información.

2.3.6. Sanciones

El inciso décimo cuarto del artículo 8° de la Ley dispone que los contribuyentes que incumplan las obligaciones señaladas en los puntos 2.3.4. y 2.3.5. anteriores serán sancionados de acuerdo a lo dispuesto en la ley orgánica de la Superintendencia de Medio Ambiente.

2.4. Base imponible y metodología de cálculo.

Los incisos tercero y siguientes del artículo 8° de la Ley establecen un conjunto de normas que regulan la determinación de la base imponible y la metodología de cálculo del impuesto, el cual se aplica sobre las emisiones efectuadas por cada contribuyente durante el respectivo año calendario, de acuerdo a las siguientes fórmulas dependiendo del tipo de compuesto contaminante:

a) En el caso de las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx) y dióxido de azufre (SO2), el impuesto será equivalente a 0,1 por cada tonelada emitida, o la proporción que corresponda, de dichos contaminantes, multiplicado por la cantidad que resulte de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$T_{ij} = CDC_j \times CSC_{pci} \times Pobj$$

Donde:

T_{ij} = Impuesto por tonelada del contaminante "i" emitido en la comuna "j" medido en US\$/Ton CDC_j = coeficiente de dispersión de contaminantes en la comuna "j"

CSC_{pci} = Costo social de contaminación per cápita del contaminante "i"

$Pobj$ = Población de la comuna "j". La población de cada comuna se determinará para cada año de acuerdo a la proyección oficial del Instituto Nacional de Estadísticas.

El coeficiente de dispersión podrá tomar cinco valores dependiendo de si la comuna "j" posee un factor de dispersión alto, medio-alto, medio, medio-bajo o bajo.

El factor de dispersión se determinará a partir de los factores de emisión-concentración (FEC) estimados para material particulado 2,5 para cada comuna, conforme a la siguiente tabla:

Factor

Dispersión	FEC	Coeficiente
Alto]600 - + ton/ug/m3	0.8
Medio-Alto]400 - 600] ton/ug/m3	0.9
Medio]200 - 400] ton/ug/m3	1
Medio-Bajo]100 - 200] ton/ug/m3	1.1
Bajo	0 - 100] ton/ug/m3	1.2

El Costo Social de contaminación per cápita (CSCpc) asociado a cada contaminante local es el siguiente:

Contaminante Dólares de Estados Unidos de Norteamérica

MP	\$0.9
SO2	\$0.01
Nox	\$0.025

El Ministerio del Medio Ambiente, mediante un reglamento, fijará la metodología para determinar los factores de emisión-concentración por comuna.

b) En cuanto a las emisiones de dióxido de carbono, el inciso séptimo del artículo 8° señala que el impuesto será equivalente a 5 dólares de Estados Unidos de América por cada tonelada emitida. Con todo, el impuesto a las emisiones de dióxido de carbono no se aplica a fuentes fijas que operen en base a medios de generación renovable no convencional cuya fuente de energía primaria sea la energía biomasa, contemplada en el numeral 1), de la letra aa) del artículo 225 del decreto con fuerza de ley N° 4, de 2006, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, Ley General de Servicios Eléctricos.

2.5. Aplicación del impuesto.

En el inciso undécimo del artículo 8°, por su parte, se señala que será el Ministerio del Medio Ambiente el que establecerá, por medio de un reglamento dictado al efecto, los procedimientos administrativos necesarios para la aplicación del impuesto.

2.6. Determinación y pago.

De acuerdo a lo previsto en el inciso décimo sexto del artículo 8° de la Ley, corresponde a la Superintendencia del Medio Ambiente enviar al Servicio de Impuestos Internos un informe con los datos y antecedentes necesarios para que proceda al cálculo del impuesto por cada fuente emisora.

Entre los datos necesarios, se deberá identificar al sujeto pasivo del impuesto; esto es, cada una de las personas naturales o jurídicas que, a cualquier título, hagan uso de las fuentes de emisión de los establecimientos y generen emisiones de compuestos contaminantes, identificándola con el nombre o razón social y el Rol Único Tributario (RUT).

En base a dicha información este Servicio, en la forma y plazo que se establecerá mediante resolución, girará los impuestos a que se refiere la presente Circular.

El pago de los impuestos deberá efectuarse en la Tesorería General de la República en el mes de abril del año calendario siguiente a aquel en que se generaron las emisiones, en moneda nacional, de acuerdo al tipo de cambio vigente a la fecha del pago y como se señaló, previo giro efectuado por el Servicio de Impuestos Internos.

El retardo en enterar en Tesorería los impuestos a que se refiere el artículo 8° de la Ley se sancionará en conformidad a lo dispuesto en el número 11 del artículo 97 del Código Tributario.

3. - DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO Y COSTO MARGINAL.

Según lo dispone el último inciso del artículo 8° de la Ley, para los efectos de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 149 del decreto con fuerza de ley N° 4, de 2006, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, Ley General de Servicios Eléctricos, el impuesto a las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas no debe considerarse en la determinación del costo marginal instantáneo de energía, cuando éste afecte a la unidad de generación marginal del sistema.

No obstante, para las unidades cuyo costo total unitario, siendo éste el costo variable considerado en el despacho, adicionado el valor unitario del impuesto, sea mayor o igual al costo marginal, la diferencia entre la valorización de sus inyecciones a costo marginal y a dicho costo total unitario, deberá ser pagado por todas las empresas eléctricas que efectúen retiros de energía del sistema, a prorrata de sus retiros, debiendo el Centro de Despacho Económico de Carga (CDEC) respectivo, adoptar todas las medidas pertinentes para realizar la reliquidación correspondiente.

La norma en comento obliga al Servicio de Impuestos Internos a enviar en el mes de abril de cada año al CDEC respectivo y a la Comisión Nacional de Energía, un informe con el cálculo del impuesto por cada fuente emisora.

Por último se establece que la Comisión Nacional de Energía, mediante resolución exenta, establecerá las disposiciones de carácter técnico que sean necesarias para la adecuada implementación del mecanismo señalado en el inciso final del artículo 8° de la Ley N° 20.780.

4. - ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO INVOLUCRADOS EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO.

Como se puede apreciar y, sin perjuicio de las presentes instrucciones, en la aplicación del impuesto a las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, intervienen una serie de Órganos de la Administración del Estado.

A continuación, se sistematizan dichos órganos y las atribuciones o deberes fijados por el artículo 8° de la Ley N° 20.780.

Atribuciones/deberes

Administración del Estado

Instituto Nacional de Estadísticas. La fórmula de cálculo del impuesto comprende entre sus variables el componente 'población' de cada comuna, el cual se determinará para cada año de acuerdo a la proyección oficial del Instituto Nacional de Estadísticas

Tesorería General de la República. El pago de los impuestos deberá efectuarse en la Tesorería General de la República en el mes de abril del año calendario siguiente a aquel en que se hayan generado las emisiones, previo giro efectuado por el Servicio de Impuestos Internos

Ministerio del Medio Ambiente. Determina mediante decreto supremo los establecimientos gravados que se encuentran en la situación del inciso primero del artículo 8° de la Ley N° 20.780.

Fija mediante reglamento tanto la metodología para determinar los factores de emisión-concentración por comuna como los procedimientos administrativos necesarios para la aplicación del impuesto.

Superintendencia del Medio Ambiente. Certifica en el mes de marzo de cada año las emisiones efectuadas por cada contribuyente en el año calendario anterior para la aplicación de la fórmula de impuesto.

Determina las características del sistema de monitoreo de las emisiones y los requisitos para su certificación para cada norma de emisión para fuentes fijas que sea aplicable.

Fiscaliza el cumplimiento de las obligaciones de monitoreo, registro y reporte que se establecen en el artículo 8° de la Ley N° 20.780.

Recibe de parte de los contribuyentes un reporte del monitoreo de emisiones, conforme a las instrucciones generales que determine. También podrá definir los requerimientos mínimos de operación, control de calidad y aseguramiento de los sistemas de monitoreo o estimación de emisiones, la información adicional, los formatos y medios correspondientes para la entrega de información.

Aplica sanciones a los contribuyentes que incumplan ciertas obligaciones establecidas por la Ley de acuerdo a lo dispuesto en la ley orgánica de la Superintendencia de Medio Ambiente.

Envía al Servicio de Impuestos Internos un informe con los datos y antecedentes necesarios para que el Servicio proceda al cálculo del impuesto por cada fuente emisora que deba soportar cada contribuyente obligado al pago.

CDEC respectivo y la Comisión Nacional de Energía. El Servicio de Impuestos Internos debe enviar en el mes de abril de cada año al CDEC respectivo y a la Comisión Nacional de Energía un informe con el cálculo del impuesto por cada fuente emisora. La Comisión Nacional de Energía, mediante resolución exenta, establecerá las disposiciones de carácter técnico que sean necesarias para la adecuada implementación del mecanismo señalado en el inciso final del artículo 8°, Ley N° 20.780.

Adopta las medidas pertinentes para realizar la reliquidación que corresponda.

Conforme al artículo decimocuarto transitorio de la Ley N° 20.780, el impuesto establecido en el artículo 8° se aplicará a contar del año 2017, considerando las emisiones generadas durante dicho año y deberá ser pagado por primera vez en el mes de abril del año 2018.

Saluda a Ud.,

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Jarb/Srg

Distribución:

Al Boletín A Internet

Oficina De Gestión Normativa Al Diario Oficial En Extracto

CIRCULAR N° 51.-

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS

FECHA: 22 de junio de 2015.-

MATERIA: Imparte instrucciones sobre la obligación de los órganos que indica de remitir información financiera y de otro tipo al Servicio de Impuestos Internos conforme al nuevo artículo 84 bis del Código Tributario incorporado por la Ley N° 20.780. REFERENCIA:

N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN:

REF. LEGAL: Ley N°20.780; Artículo 84 bis del Código Tributario.

I. INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014 se publicó la Ley N° 20.780 que, entre otras materias, incorporó un nuevo artículo 84 bis al Código Tributario, el cual dispone por una parte; que la Superintendencia de Valores y Seguros, la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras y otras entidades fiscalizadoras, deberán remitir al Servicio de Impuestos Internos los estados financieros que les hayan sido entregados por las entidades sujetas a su fiscalización o sujetas al deber de entregar información; y por otra, que la Comisión Chilena del Cobre, el Servicio Nacional de Geología y Minería y Conservadores de Minas, deberán remitir, en la forma y plazo que determine el Servicio, información relativa a la constitución, traspaso y cierre de pertenencias mineras, obras de desarrollo y construcción; ingresos y costos mineros, entre otros antecedentes; además de establecer la obligación de los Conservadores y demás entidades registrales, de remitir la información que el Servicio les solicite, relacionado con derechos de agua, derechos y permisos de pesca, de explotación de bosques y pozos petroleros.

La presente Circular tiene por objeto instruir respecto de las obligaciones correspondientes a estas modificaciones.

II. TEXTO DEL NUEVO ARTÍCULO 84 BIS

La Ley N° 20.780, en su artículo 10, N° 22 introduce un nuevo artículo 84 bis al Código Tributario, cuyo texto es el siguiente:

"La Superintendencia de Valores y Seguros y la de Bancos e Instituciones Financieras remitirán por medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, al Servicio, en mayo de cada año, la información que indique de los estados financieros que les haya sido entregada por las entidades sujetas a fiscalización o sujetas al deber de entregar información. Procederá también el envío de aquellos estados financieros que hayan sido modificados con posterioridad o los producidos con motivo del cese de actividades de la empresa o entidad respectiva. A la misma obligación quedarán sujetas las demás entidades fiscalizadoras que conozcan de dichos estados financieros.

La Comisión Chilena del Cobre, el Servicio Nacional de Geología y Minería y los Conservadores de Minas remitirán, en la forma y plazo que señale el Servicio, la información sobre la constitución, traspaso y cierre de pertenencias, sobre obras de desarrollo y construcción, ingresos y costos mineros, entre otros antecedentes, incluyendo aquellos a que se refiere el inciso final del artículo 2° del decreto ley N° 1.349, de 1976. Igualmente, estarán obligados a remitir la información que el Servicio les solicite, los conservadores o entidades registrales que reciban o registren antecedentes sobre derechos de agua, derechos o permisos de pesca, de explotación de bosques y pozos petroleros. En estos casos, el Servicio pondrá a disposición de quienes deban informar, un procedimiento electrónico que deberán utilizar para el envío de la información.

El Director del Servicio, mediante resolución, impartirá las instrucciones para el ejercicio de esta facultad."

III. INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

En el Mensaje con que se acompañó el proyecto de Ley sobre reforma tributaria, el Ejecutivo incluyó, dentro de las medidas para reducir la elusión y la evasión tributaria, la facultad del Servicio para acceder a información necesaria para cumplir con su misión fiscalizadora, pues se consideró que existía información de relevancia en poder de entidades como la Superintendencia de Valores y Seguros, la Comisión Chilena del Cobre, el Servicio Nacional de Geología y Minería y los conservadores de minas, entre otros.

Para estos efectos y teniendo presente los principios de eficiencia, colaboración y coordinación establecidos en el artículo 5 de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional del Bases Generales de la Administración del Estado, el Servicio de Impuestos Internos deberá interactuar con las distintas instituciones individualizadas en el artículo 84 bis del Código Tributario.

Se debe tener presente, que esta nueva facultad con la que cuenta el Servicio para acceder a información tributaria de terceros, es paralela y complementaria a la facultad contenida en el artículo 87 del Código Tributario, por lo que todas las instrucciones dictadas al respecto, siguen plenamente vigentes.

A. Información Financiera

1. Obligación de la Superintendencia de Valores y Seguros de remitir al Servicio la información contenida en los estados financieros que le sean remitidos.

En el mes de mayo de cada año, la Superintendencia de Valores y Seguros, deberá remitir al Servicio por medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, toda la información relativa al año comercial anterior, que se acuerde o indique de los estados financieros de las personas que emitan

o intermedien valores de oferta pública, de las bolsas de valores mobiliarios, de las asociaciones de agentes de valores, de los fondos mutuos y las sociedades que los administren, de las sociedades anónimas y en comanditas por acciones que la Ley sujete a su supervigilancia, de las empresas dedicadas al comercio de asegurar y reasegurar cualquiera sea su naturaleza, y de cualquiera otra persona o

entidad que la Ley sujete al control o supervigilancia de la Superintendencia de Valores o Seguros, o le obligue a entregar información financiera.

De la misma forma, procederá también el envío de aquellos estados financieros que hayan sido modificados con posterioridad a su cierre, o los producidos con motivo del cese de actividades de la empresa o entidad respectiva, como ocurriría por ejemplo, en caso de fusión por creación, absorción o liquidación de cualquiera de estas entidades.

2. Obligación de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras de remitir al Servicio la información contenida en los estados financieros que le sean remitidos.

La Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, en el mes de mayo de cada año, deberá remitir al Servicio, por medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, toda la información relativa al año comercial anterior, que se acuerde o indique de los estados financieros del Banco del Estado; de las empresas bancarias, cualquiera que sea su naturaleza; las agencias de bancos constituidos en el extranjero y que operen en Chile; las instituciones colocadoras de fondos por medio de operaciones de crédito masiva a que se refiere el artículo 31 de la Ley N° 18.010 sometidas a la fiscalización de dicha Superintendencia; las empresas cuyo giro consista en la emisión u operación de tarjetas de crédito o de cualquier otro sistema similar, siempre que dichos sistemas importen que el emisor u operador contraiga habitualmente obligaciones de dinero para con el público o ciertos sectores o grupos específicos de él; las entidades financieras cuyo control no esté encomendado por la ley a otra institución; y de cualquiera otra persona o entidad que la Ley sujete al control o supervigilancia de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, o le obligue a entregar información financiera.

De la misma forma, procederá también el envío de aquellos estados financieros que hayan sido modificados con posterioridad a su cierre, o los producidos con motivo del cese de actividades de la empresa o entidad respectiva, como ocurriría por ejemplo, en caso de fusión por creación, absorción o de liquidación de cualquiera de estas entidades.

3. Obligación de otras entidades fiscalizadoras de remitir al Servicio la información contenida en los estados financieros que le sean remitidos.

Según dispone la parte final del inciso primero del artículo 84 bis del Código Tributario, a la misma obligación de entrega de información, se encuentran afectas “las demás entidades fiscalizadoras que conozcan de dichos estados financieros”. Para los efectos de la aplicación de esta norma, se entenderá que dicha obligación recae sobre todas aquellas entidades que cumplen labores de fiscalización, y que por mandato legal reciban información financiera de sus fiscalizados. Conforme a lo anterior, la Superintendencia de Seguridad Social , la Superintendencia de Salud e Isapres , la Superintendencia de Casinos de Juego y la Superintendencia de Pensiones , en el mes de mayo de cada año, deberán remitir al Servicio, por medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, toda la información relativa al año comercial anterior, que se acuerde o indique de los estados financieros de las entidades sujetas a su supervigilancia, procediendo también la obligación de informar aquellos estados financieros que hayan sido modificados con posterioridad a su cierre, o los producidos con motivo del cese de actividades de la empresa o entidad respectiva, según se ha venido señalando anteriormente.

4. Información a remitir

Para los efectos de la aplicación de esta norma, el contenido de los estados financieros que indique el Servicio de Impuestos Internos, corresponde al que fije la Superintendencia de Valores y Seguros de conformidad a lo dispuesto en la letra e) del artículo 4° del Decreto Ley N° 3.538, de 1980 y las instrucciones que determine la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras de acuerdo al artículo 15° de la Ley General de Bancos. Respecto del contenido de los estados financieros que deban remitir las otras entidades fiscalizadoras, éste será fijado por el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

5. Forma de cumplir con la obligación de informar

El Servicio de Impuestos internos determinará mediante Resolución Exenta, la información, el formato y campos específicos de los rubros de los estados financieros que se deberá remitir, y fijará el medio electrónico o tecnológico mediante el cual se realizará el envío de esta información.

6. Plazo para cumplir con la obligación de entrega de información

El artículo 84 bis del Código Tributario establece que “en el mes de mayo de cada año”, la Superintendencia de Valores y Seguros, de Bancos e Instituciones Financieras remitirá información financiera al Servicio y que “a la misma obligación” quedarán sujetas las demás entidades fiscalizadoras. De la redacción anterior, se entenderá que el plazo para remitir esta información financiera vencerá el último día del mes de mayo, el cual en todo caso, se entiende prorrogado hasta el día hábil siguiente, cuando aquel cayera en día domingo o festivo; lo anterior, de acuerdo a lo establecido en el inciso cuarto del artículo 10 del Código Tributario.

Lo anterior, siempre en coordinación con las distintas entidades que deban entregar información al Servicio de Impuestos Internos.

B. Información Minera

1. Deber de información de la Comisión Chilena del Cobre

La Comisión Chilena del Cobre, y sin perjuicio de la asesoría técnica que presta al Servicio de Impuestos Internos en el control de costos y análisis de antecedentes relativos al impuesto específico a la actividad minera, deberá remitir en la forma y plazo que se determine mediante resolución exenta, o en un acuerdo de intercambio de información suscrito entre ambas partes, toda la información relativa a ingresos y costos mineros, sobre obras de construcción y desarrollo de proyectos mineros y los antecedentes e información que le sea remitida por las empresas productoras de cobre conforme inciso final del artículo 2° del D.L. N° 1.349 de 1976.

2. Deber de información del Servicio Nacional de Geología y Minería

Corresponderá al Servicio Nacional de Geología y Minería, remitir en la forma y plazo que determine el Servicio mediante resolución exenta, toda la información contenida en el Catastro Nacional Minero y Rol de Minas del País, a que se refiere el número 6, del artículo 2° del D.L. N° 3.525, de 1.980; y la información contenida en los certificados de cierre parcial y final de faenas mineras que emita, conforme al artículo 30 de la Ley N° 20.551 sobre Cierre de Faenas Mineras.

3. Obligación de informar de los Conservadores de Minas

Los Conservadores de Minas, remitirán al Servicio en la forma y plazo que este determine mediante resolución exenta, copias autorizadas y/o información de las inscripciones que se practiquen en el Registro de Descubrimientos y de las inscripciones de sentencias constitutivas de pertenencia minera que se inscriban en el Registro de Propiedad Minera a su cargo; de las inscripciones de transferencia y transmisiones que se practiquen en cualquiera de esos registros; de todas las inscripciones que se cancelen o modifiquen en virtud de resolución judicial, de todos los títulos que se hayan inscrito, transferido o cancelado en el Registro de Hipotecas y Gravámenes a su cargo, tales como fideicomisos, hipotecas, servidumbres, usufructos, avíos y promesas de ventas; y de las inscripciones que se practiquen en el Registro de Accionistas a que se refiere el artículo 99 del Código de Minería, relativas tanto a la formación de sociedades legales o contractuales mineras, como también a la transferencia o transmisión de acciones en ellas y de los gravámenes que les pudieran afectar, incluyendo cuando procediere las transferencias materializadas en el exterior.

4. Forma de cumplir con la obligación de informar

El Servicio de Impuestos internos determinará mediante resolución exenta, el formato, plazo, periodicidad y contenido específico de la información antes señalada, y pondrá a disposición de los requeridos, un procedimiento electrónico por el cual se realizará el envío de esta información.

C. Facultad del Servicio de requerir información relativa a derechos de agua, derechos o permisos de pesca y de explotación de bosques, conforme a la segunda parte del inciso segundo del artículo 84 bis del Código Tributario.

1. Derechos de Agua

Los Conservadores de Bienes Raíces, deberán remitir en la forma y plazo que determine el Servicio, copias autorizadas y/o información de las inscripciones que practiquen en el Registro de Agua a que se refiere el artículo 112 del Código del ramo, y que diga relación con la constitución, transferencia y transmisión de derechos de aprovechamiento de aguas, consuntivos o no; y de la constitución y tradición de derechos reales constituidos sobre ellos.

Por su parte, corresponderá a la Dirección Nacional de Aguas, remitir la información contenida en el Catastro Público de Aguas a que hace referencia el artículo 122 del Código de Aguas y que digan relación con la misma materia.

2. Derechos o permisos de pesca

De la lectura del texto de la Ley N° 18.892, Ley General de Pesca y Acuicultura, es posible comprobar que existen al menos tres permisos o autorizaciones en virtud de las cuales los particulares pueden desarrollar actividades pesqueras extractivas. Según señala esta misma normativa, dichos permisos o licencias, deberán inscribirse en los diversos registros que para esos efectos lleva el Servicio Nacional de Pesca, dependiente del Ministerio de Economía Fomento y Reconstrucción.

En virtud de lo anterior, el Servicio Nacional de Pesca, en la fecha, plazo y periodicidad que se fije mediante resolución exenta, deberá remitir toda la información relativa a la constitución, cesión, arrendamiento o gravámenes que afecten a cualquiera de los derechos o licencias de pesca arriba indicados y de otros derechos o permisos análogos que permitan el desarrollo de la actividad pesquera, ya sea industrial o artesanal.

3. Derecho de Explotación de Bosques

Conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de Decreto Ley N° 701, de 1974, las obligaciones que emanen de la calificación de terreno forestal, incluida la de aquellos terrenos cubiertos por bosques naturales o artificiales, serán consideradas gravámenes reales que afectan al predio y deberán inscribirse en el Registro de Hipotecas y Gravámenes y anotarse al margen de la inscripción de dominio del mismo, en el Conservador de Bienes Raíces respectivo.

Al efecto, los Conservadores de Bienes Raíces, deberán remitir, en la forma y plazo que determine el Servicio mediante resolución exenta, copias autorizadas y/o información de cualquier inscripción que practiquen en el Registro de Propiedad y que diga relación con la transferencia y transmisión del derecho de propiedad sobre terrenos forestales, cuya calificación se encuentre inscrita en el Registro de Hipotecas y Gravámenes y anotada al margen de la inscripción de dominio del mismo, así como de la constitución y tradición de cualquier derecho real constituidos sobre ellos.

4. Forma de cumplir con las obligaciones de informar

El Servicio de Impuestos internos determinará mediante resolución exenta, el formato, plazo, periodicidad y contenido específico de la información antes señalada, y pondrá a disposición de los requeridos, un procedimiento electrónico por el cual se realizará el envío de esta información.

D. Sanción al incumplimiento

La contravención en el cumplimiento de las obligaciones de informar que se contienen en el artículo 84 bis del Código Tributario, será sancionada de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 102 y 103 del Código Tributario, según corresponda a la naturaleza del sujeto pasivo de las mismas.

E. Cláusula de actualización automática

En el evento que la denominación o funciones de alguna de las instituciones mencionadas en la presente Circular sean modificadas, la obligación de informar las materias aludidas radicará en la nueva institución o en aquella a la cual se asigne las funciones pertinentes.

F. Obligación de reserva

Los funcionarios del Servicio estarán obligados a guardar reserva respecto de la información a que tengan acceso en virtud de lo establecido en el artículo 84 bis del Código Tributario.

IV. VIGENCIA.

Conforme lo dispuesto en el artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, la modificación introducida al Código Tributario, referida en la presente Circular, entrará en vigencia transcurrido un año desde la publicación de la ley, esto es a partir del 30 de septiembre del 2015.

A partir de la misma fecha regirán las instrucciones contenidas en la presente circular.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Distribución:

- Al Boletín
- Oficina De Gestión Normativa
- A Internet
- Al Diario Oficial En Extracto

DEPARTAMENTO EMISOR: DEPARTAMENTO DE ASESORÍA JURÍDICA

CIRCULAR N° 50

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS

FECHA: 22 de junio de 2015.-

MATERIA: Facultad del Servicio de Impuestos Internos para autorizar o exigir la utilización de sistemas tecnológicos de información que permitan el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades. REFERENCIA:

Código Tributario, artículo 60 ter; Ley N° 20.780, Artículo 10, N° 17.

I. - INTRODUCCIÓN.

La Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, en su Artículo 10.-, numeral 17, introduce al Código Tributario el artículo 60 ter, que faculta al Servicio de Impuestos Internos para autorizar o exigir la utilización de sistemas tecnológicos de información que permitan el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades.

II. - MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY N° 20.780.

El numeral 17 del Artículo 10.- de la Ley N° 20.780, modificando el Código Tributario, dispone lo siguiente:

"17. Incorpórase el siguiente artículo 60 ter, nuevo:

"Artículo 60 ter.- El Servicio podrá autorizar o exigir la utilización de sistemas tecnológicos de información que permitan el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades tales como juegos y apuestas electrónicas, comercio digital de todo tipo, aplicaciones y servicios digitales, las que podrán llevar, a juicio del Servicio, una identificación digital en papel o en medios electrónicos, según proceda. Para estos efectos, el Ministerio de Hacienda, mediante norma general contenida en un decreto supremo, establecerá el tipo de actividades o sectores de contribuyentes sujetos a la exigencia de implementar y utilizar los referidos sistemas, lo que en ningún caso podrá afectar el normal desarrollo de las operaciones del contribuyente. El Servicio, a su juicio exclusivo y de manera individualizada, establecerá mediante resolución fundada los contribuyentes sujetos a estas exigencias y las especificaciones tecnológicas respectivas. Para tales efectos, el Servicio deberá notificar al contribuyente sobre el inicio de un procedimiento destinado a exigir la utilización de sistemas de control informático con al menos dos meses de anticipación a la notificación de la citada resolución. Los contribuyentes dispondrán del plazo de seis meses contados desde la notificación de la resolución para implementar y utilizar el sistema respectivo. El Servicio podrá, a petición del contribuyente, prorrogar el plazo hasta por seis meses más en casos calificados. En ningún caso se ejercerá esta facultad respecto de los contribuyentes a que se refieren los artículos 18 ter y 22 de la ley sobre Impuesto a la Renta. El incumplimiento de la obligación de utilizar estos sistemas o impedir o entorpecer la revisión de su correcto uso será sancionado de conformidad al artículo 97, número 6, de este Código."

III. - INSTRUCCIONES.

1. - FACULTAD CONFERIDA AL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.

El artículo 60 ter del Código Tributario consagra la facultad del Servicio de Impuestos Internos para autorizar o exigir el empleo de sistemas tecnológicos de información que hagan posible el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades, los que podrán llevar, a juicio del Servicio, una identificación digital en papel o en medios electrónicos, según sea procedente.

De esta manera, tratándose de una facultad conferida por la ley al Servicio, su ejercicio corresponde a una determinación entregada a su juicio exclusivo. Esta Dirección emitirá todas las resoluciones necesarias para la debida ejecución de esta atribución.

En consecuencia, para los efectos de lo dispuesto en el precepto legal en análisis, la utilización de sistemas tecnológicos de información se refiere a la circunstancia de llevar una identificación digital en papel o en medios electrónicos, con el objetivo que la Administración Tributaria pueda desarrollar el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades.

El empleo de los descritos sistemas tecnológicos de información, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 60 ter del Código Tributario, podrá deberse a la autorización otorgada por el Servicio frente a un requerimiento formulado por el contribuyente en orden a utilizar dichos sistemas tecnológicos de información; o bien, a la exigencia de su uso, de oficio, por parte del Servicio.

2. - EXIGENCIA DE LA UTILIZACIÓN DE SISTEMAS TECNOLÓGICOS DE INFORMACIÓN.

A. - SUJETOS OBLIGADOS.

La potestad del Servicio de Impuestos Internos para exigir la utilización de sistemas tecnológicos de información que permitan el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades podrá ser ejercida en la medida que se cumplan los requisitos copulativos que el artículo 60 ter del Código Tributario establece, esto es:

a) Que el Ministerio de Hacienda, mediante norma general contenida en un decreto supremo, establezca el tipo de actividades o sectores de contribuyentes sujetos a la exigencia de implementar y utilizar los referidos sistemas, lo que en ningún caso podrá afectar el normal desarrollo de las operaciones del contribuyente.

Sobre el particular, debe señalarse que el propio artículo 60 ter del Código Tributario, a modo meramente ejemplar, y sin que constituya una enumeración taxativa, contiene una serie de sectores de contribuyentes o tipos de actividades susceptibles de ser sujetas a la exigencia de uso de los reseñados sistemas tecnológicos de información; a saber: juegos y apuestas electrónicas, comercio digital de todo tipo, aplicaciones y servicios digitales.

b) Que el Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo, establezca de manera individualizada, mediante resolución fundada, los contribuyentes sujetos a estas exigencias y las especificaciones tecnológicas respectivas.

La norma legal en comento dispone que esta facultad no podrá ser ejercida respecto de los contribuyentes a que se refieren los artículos 18 ter y 22 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

De esta manera, de conformidad a las disposiciones del artículo 22 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, quedan excluidos de la posibilidad de ser obligados al empleo de los descritos sistemas tecnológicos los pequeños mineros artesanales, pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública, suplementeros, propietarios de un taller artesanal u obrero y los pescadores artesanales debidamente inscritos.

Por su parte, la alusión al artículo 18 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta debe entenderse que no tiene aplicación práctica por encontrarse derogado dicho artículo.

B. - PROCEDIMIENTO.

Para hacer efectiva la obligación que establece el artículo 60 ter del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos deberá notificar al contribuyente una resolución relativa al inicio de un procedimiento destinado a exigir la utilización de sistemas de control informático, con al menos dos meses de anticipación a la notificación de la resolución mediante la cual se establezca que el contribuyente se encuentra sujeto a la exigencia de utilización de sistemas tecnológicos de información que permitan el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades.

Vencido el plazo de dos meses o más que contempla el artículo 60 ter, podrá el Servicio proceder a la dictación de la fundada resolución pertinente, individualizando el o los contribuyentes obligados a la utilización de sistemas tecnológicos de información que permitan el debido control tributario. En dicha resolución el Servicio deberá definir el empleo de una identificación digital en papel o en medios electrónicos, según sea procedente. Asimismo, deberá indicar las especificaciones tecnológicas exigidas. Ambas resoluciones deberán ser notificadas conforme a las reglas generales establecidas en los artículos 11 al 15 del Código Tributario.

A contar del día siguiente a aquel en que se notifique la segunda resolución en comento, el contribuyente obligado dispondrá de un plazo de seis meses para implementar y utilizar el sistema tecnológico de información respectivo.

El referido plazo de seis meses podrá ser prorrogado a petición del contribuyente por otros seis meses, en casos calificados. El plazo prorrogado se contará desde el vencimiento del plazo original. La solicitud de prórroga, junto con los antecedentes que la respalden, deberá ser presentada al Servicio antes de la expiración del plazo original. La decisión sobre la prórroga deberá notificarse al contribuyente antes del vencimiento del plazo original. En caso que la solicitud de prórroga hubiese sido presentada dentro de los últimos cinco días del plazo primitivo, la resolución respectiva deberá ponerse en conocimiento del contribuyente dentro del plazo de cinco días hábiles contados desde la presentación de la solicitud.

Se hace presente que la ley indica que el objetivo del plazo de seis meses y su prórroga es implementar y utilizar el sistema tecnológico de información respectivo, de tal forma que al término del plazo indicado o su prórroga en su caso, el sistema debe estar funcionando totalmente, de acuerdo a las especificaciones indicadas en la respectiva resolución del Servicio.

3. - AUTORIZACIÓN DEL EMPLEO DE SISTEMAS TECNOLÓGICOS DE INFORMACIÓN.

A. - CONTRIBUYENTES HABILITADOS PARA SOLICITAR LA AUTORIZACIÓN.

Tal como se ha venido señalando, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 60 ter del Código Tributario, el Servicio podrá autorizar la utilización de sistemas tecnológicos de información que permitan el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades tales como juegos y apuestas electrónicas, comercio digital de todo tipo, aplicaciones y servicios digitales.

Atendido el tenor de la primera parte de la citada norma legal, sólo podrán solicitar al Servicio de Impuestos Internos autorización para la utilización de los sistemas tecnológicos de información, aquellos contribuyentes que se encuentren comprendidos en el tipo de actividades o sectores de contribuyentes sujetos a la exigencia de implementar y utilizar los referidos sistemas, establecidos por el Ministerio de Hacienda, mediante norma general contenida en un decreto supremo, según lo señala el artículo 60 ter del Código Tributario.

B. - PROCEDIMIENTO.

Las solicitudes de utilización de sistemas tecnológicos de información del artículo 60 ter del Código Tributario que presenten los contribuyentes deberán ser fundadas y acompañarse de los antecedentes que las respalden. Deberán ser presentadas en la Unidad del Servicio competente atendido el domicilio del contribuyente solicitante.

El Servicio procederá a la dictación de la resolución que resuelva la petición dentro de los 20 días hábiles siguientes, contados desde que se certifique, a petición del interesado, que la solicitud se encuentra en estado de resolverse. De conformidad a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 10 del Código Tributario, para los fines del cómputo del plazo señalado, se entenderá que son días inhábiles los sábado, domingo y festivos.

En caso de concederse la autorización para el empleo de los sistemas tecnológicos de información, la resolución deberá definir el empleo de una identificación digital en papel o en medios electrónicos, según sea procedente, como asimismo deberá indicar las especificaciones tecnológicas exigidas.

La resolución señalará, además, el plazo del que dispondrá el contribuyente para implementar y utilizar el sistema tecnológico de información, el cual será de seis meses, salvo que el propio solicitante en su presentación haya expresamente requerido un plazo menor. El plazo otorgado empezará a correr a contar del día siguiente a aquel en que se notifique la resolución de conformidad a las reglas generales sobre la materia, establecidas en los artículos 11 al 15 del Código Tributario.

El plazo conferido podrá ser prorrogado a petición del contribuyente por un máximo de seis meses, en casos calificados. El plazo prorrogado se contará desde el vencimiento del plazo original. La solicitud de prórroga, junto con los antecedentes que la respalden, deberá ser presentada al Servicio antes de la expiración del plazo original. La decisión sobre la prórroga deberá notificarse al contribuyente antes del vencimiento del plazo original. En caso que la solicitud de prórroga hubiese sido presentada dentro de los últimos cinco días del plazo primitivo, la resolución respectiva deberá ponerse en conocimiento del contribuyente dentro del plazo de cinco días hábiles contados desde la presentación de la solicitud.

Se hace presente que la resolución que accede a la solicitud formulada por el contribuyente, autorizando el uso del sistema tecnológico de información respectivo, obliga al peticionario a su implementación y utilización, de tal forma que al término del plazo indicado o su prórroga en su caso, el sistema debe estar funcionando totalmente, de acuerdo a las especificaciones indicadas en la respectiva resolución del Servicio.

Ahora bien, en caso de denegarse la solicitud, la resolución deberá expresar los motivos para ello, teniendo presente que, tratándose de una facultad conferida por la ley al Servicio, su ejercicio corresponde a una determinación entregada a su juicio exclusivo.

4. - INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES LEGALES. INFRACCIONES Y SANCIONES.

El artículo 60 ter, en su oración final, prescribe lo siguiente:

"El incumplimiento de la obligación de utilizar estos sistemas o impedir o entorpecer la revisión de su correcto uso será sancionado de conformidad al artículo 97, número 6, de este Código."

Por su parte, el párrafo segundo del artículo 97, número 6°, del Código Tributario, es del siguiente tenor:

"El que incumpla o entorpecer la obligación de implementar y utilizar sistemas tecnológicos de información conforme al artículo 60 ter, con una multa de 10 unidades tributarias anuales a 100 unidades tributarias anuales, con un límite equivalente al 10% del capital propio tributario o al 15% del capital efectivo."

De esta manera, constituirá la conducta infraccional tipificada en el párrafo segundo del artículo 97, número 6, del Código Tributario, el incumplimiento de la obligación de implementar y utilizar los sistemas tecnológicos que el Servicio haya autorizado o haya exigido, de conformidad a la facultad que le confiere el artículo 60 ter del citado Código.

Sobre el particular, es necesario hacer presente que este Servicio, mediante Circular N° 29, de fecha 05 de mayo de 2015, dictó las instrucciones pertinentes relativas al nuevo párrafo segundo del artículo 97, número 6°, del Código Tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, debe señalarse que el procedimiento para la aplicación de las sanciones en comento corresponde a aquél establecido en el numeral 2 del artículo 165 del Código Tributario.

De esta manera, las correspondientes infracciones deberán ser legalmente notificadas por funcionarios del Servicio de Impuestos Internos y el giro de las mismas podrá efectuarse una vez vencido el plazo legal para reclamar de ellas, salvo que dentro de éste el infractor ejerza su derecho a presentar descargos, en cuyo caso el giro de la multa quedará suspendido hasta la resolución del reclamo.

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

De conformidad a lo dispuesto por el Artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, esta modificación al Código Tributario regirá transcurrido un año desde la publicación de la ley. En consecuencia, entra en vigor el 30 de septiembre de 2015, pudiendo desde esa fecha, previa expedición por el Ministerio de Hacienda del decreto supremo previsto en el nuevo artículo 60 ter del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos iniciar los procedimientos destinados a exigir o autorizar la utilización de los descritos sistemas de control tributario informático.

Saluda a Ud.,

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Distribución:

- Al Boletín
- A Internet
- Al Diario Oficial En Extracto

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875

CIRCULAR N° 48.-42.2015 ID 08.2015 SN

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS

FECHA: 15 DE JUNIO DE 2015

MATERIA: Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, al régimen tributario para la micro, pequeña y mediana empresa contenido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017. REFERENCIA:

N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA

6 (12) 00 IMPTO. DE PRIMERA CATEGORIA

REF. LEGAL: Artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, y la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014.

I. - INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780 (en adelante "la Ley"), que incorporó una serie de modificaciones, entre otros textos legales, a la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante "LIR").

Dentro de dichas modificaciones, se sustituyó a contar del 1° de enero de 2015, el texto del artículo 14 ter de la LIR, estableciendo un régimen especial de tributación para las micro, pequeñas y medianas empresas. En efecto, el artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley, incorporó un nuevo texto del artículo 14 ter de la LIR, el cual se mantendrá vigente entre el 1° de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, y por tanto, tiene aplicación respecto de los impuestos que deban declararse y pagarse por las rentas percibidas o devengadas en las situaciones especiales que el texto en comento establece, entre esas fechas. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, fueron incluidas en la Circular N° 69 de 2014.

Por su parte, el numeral 6, del artículo 1° de la Ley, sustituye nuevamente el texto del artículo 14 ter de la LIR, esta vez de manera permanente, a contar del 1° de enero de 2017, introduciendo modificaciones a tal norma producto de la entrada en vigencia de los nuevos regímenes generales de tributación vigentes a partir de esa fecha, así como la incorporación de nuevos incentivos tributarios.

Conforme a lo anterior, la presente Circular tiene por objeto impartir las instrucciones sobre el régimen de tributación que la LIR contempla para las micro, pequeñas y medianas empresas en su artículo 14 ter y demás normas relacionadas, a partir del 1° de enero de 2017, y para ello, se refunden las instrucciones sobre la materia emitidas con anterioridad por este Servicio en la Circular N° 69 de 2014, complementándose con las nuevas instrucciones que se emiten a raíz de las modificaciones que se incorporan a partir de la fecha señalada.

II. - INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA. CAPÍTULO 1: RÉGIMEN TRIBUTARIO PARA LA MICRO, PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA, CONFORME AL ARTÍCULO 14 TER DE LA LIR.

Según se ha señalado, la Ley sustituye de manera permanente el texto del artículo 14 ter de la LIR a contar del 1° de enero de 2017, introduciendo modificaciones a tal norma producto de la entrada en vigencia de los nuevos regímenes generales de tributación a partir de igual fecha1.

Conforme con ello, a continuación se instruye sobre:

- Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez, establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017.

- Exención de Impuesto Adicional por servicios prestados en el exterior a las micro, pequeñas y medianas empresas, establecida en la letra B, del artículo 14 ter de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017.

1) Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez, establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017.

El artículo 1° de la Ley, a través de su numeral 6, sustituye el artículo 14 ter de la LIR de manera permanente a contar del 1° de enero de 2017. A continuación se analizan las normas contenidas en la letra A), del referido artículo 14 ter.

A) Contribuyentes que pueden acogerse al régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez, establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Los contribuyentes que se indican, podrán acogerse a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017:

a) Contribuyentes acogidos a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, al 31 de diciembre de 2016.

Los contribuyentes acogidos al 31 de diciembre de 2016, al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se entenderán acogidos de pleno derecho al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la misma ley, a partir del 1° de enero de 2017, sin perjuicio de que a partir de esa fecha deban dar cumplimiento a los requisitos establecidos en la nueva disposición para mantenerse en dicho régimen .

En consecuencia, los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 se encuentren acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y declaren sus impuestos anuales a la renta correspondiente al año tributario 2017 en conformidad a ese régimen, podrán seguir haciéndolo a partir del 1° de enero de 2017, en la forma señalada en la letra A, del nuevo artículo 14 ter de la LIR, sin que para ello deban dar cumplimiento a formalidades o requisitos especiales.

b) Contribuyentes de la Primera Categoría que tributen sujetos a renta presunta.

i) Los contribuyentes que tributen conforme a las normas de la Primera Categoría sujetos al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR, en concordancia con el N° 2, de la letra C), del artículo 14 de la misma Ley, que a partir del 1° de enero de 2017 cumplan con los requisitos que establece la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente a contar de esa fecha, y que se indican en la letra B) siguiente, podrán optar por incorporarse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, sin perjuicio que a partir de esa fecha deban dar cumplimiento a los requisitos para mantenerse en dicho régimen.

Los contribuyentes que opten voluntariamente por abandonar el régimen de renta presunta y acogerse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán dar el aviso respectivo al Servicio dentro del mes de octubre del año anterior a aquel en que deseen incorporarse al régimen simplificado, mediante la presentación del Formulario N° 3264, disponible en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

ii) Por su parte, los contribuyentes que se encuentren acogidos y declaren sus impuestos anuales a la renta en conformidad al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR, de acuerdo a las normas vigentes a partir del 1° de enero de 2016, en caso que deban abandonar el régimen de renta presunta por incumplimiento de alguno de los requisitos para mantenerse en él, podrán optar también por incorporarse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017, debiendo por tanto dar cumplimiento a los requisitos que establece dicha disposición. En este caso, deberán dar el aviso respectivo al Servicio, entre el 1° de enero y hasta el 30 de abril del año siguiente a aquel en que dejen de cumplir los requisitos, mediante la presentación del mismo formulario señalado en el numeral anterior.

c) Contribuyentes de la Primera Categoría que tributen sobre sus rentas efectivas sujetos a las disposiciones del artículo 14 de la LIR. c.1) Situación de los contribuyentes al 31 de diciembre de 2016. Los contribuyentes que tributen sobre sus rentas efectivas conforme a las normas de la Primera Categoría sujetos a las disposiciones del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, que a partir del 1° de enero de 2017 cumplan con los requisitos que establece la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente a partir de esa fecha, y que se indican en la letra B) siguiente, podrán optar por incorporarse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, sin perjuicio que desde ese momento deban dar cumplimiento a los requisitos para mantenerse en dicho régimen.

Se incluyen todos aquellos contribuyentes que tributen conforme a las normas de la Primera Categoría sujetos a las disposiciones del artículo 14 de la LIR, esto es, aquellos que determinen su renta efectiva según contabilidad completa, de acuerdo con la letra A), del artículo 14 de la LIR, y los contribuyentes que determinen su renta efectiva, conforme a lo dispuesto en la letra B), N° 1 del mismo artículo . También se incluyen aquellos contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2016 se mantengan acogidos a la exención que establece el artículo 14 quáter de la LIR, en concordancia con el N° 7, del artículo 40 de la misma ley .

Por su parte, los contribuyentes que se mantengan acogidos al artículo 14 bis de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, podrán también optar por acogerse a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, a partir del 1° de enero de 2017, en la medida que a esa fecha cumplan con los requisitos que establece este último texto legal, y sin perjuicio de que con posterioridad deban dar cumplimiento a los requisitos para mantenerse en dicho régimen.

Lo anterior resultará aplicable, aun cuando ejerzan o no la opción que establece el N° 10, del N° I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, de acogerse a partir del 1° de enero de 2017, a uno de los regímenes generales de tributación establecido en la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar de la fecha señalada.

La opción para ingresar al régimen simplificado en estos casos, se manifestará dando el respectivo aviso a este Servicio desde el 1° de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen (en esta situación particular entre el 1° de enero y el 30 de abril de 2017), mediante la presentación del Formulario N° 3264, disponible en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

c.2) Situación de los contribuyentes a contar del 1° de enero de 2017.

Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR a partir del 1° de enero de 2017, que no hayan optado por acogerse a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR entre el 1° de enero y el 30 de abril de 2017, podrán también optar por incorporarse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, a partir del 1° de enero de 2018, o en los años siguientes, según estimen conveniente, debiendo para tal efecto dar cumplimiento a los requisitos para acogerse a dicho régimen al 1° de enero del año en que deseen incorporarse al régimen simplificado.

Para ejercer dicha opción, no es necesario que los contribuyentes se mantengan en alguno de los regímenes generales durante el plazo de 5 años comerciales consecutivos a que se refiere el inciso 5°, del artículo 14 de la LIR, bastando para tal efecto, según se indicó, que al término del ejercicio anterior a aquel a partir del cual deseen incorporarse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, cumplan con los requisitos que establece dicha norma.

En este caso, la opción para ingresar al régimen simplificado se manifestará dando el respectivo aviso a este Servicio desde el 1° de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen, mediante la presentación del Formulario N° 3264, disponible en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

Finalmente, cabe señalar que los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas y no lo hagan según contabilidad completa, en virtud de lo dispuesto en el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, si bien, no se incluyen expresamente dentro de los contribuyentes que pueden optar por incorporarse al nuevo régimen que se comenta, dado que la ley solo menciona a los contribuyentes del artículo 14 letra A) o B) y 34 de la LIR, en la medida que pongan término de giro a sus actividades, podrán nuevamente iniciarlas acogidos a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, siempre que cumplan con los requisitos indicados en la letra B) siguiente, en tal oportunidad.

d) Contribuyentes que inician actividades.

Cuando se trate de contribuyentes que deseen ingresar al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, desde la fecha en que inician sus actividades, podrán hacerlo siempre que tengan un capital efectivo a esa fecha que no supere 60.000 UF, según el valor de ésta al primer día del mes del inicio de las actividades.

Por capital efectivo⁷, se entenderá el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden, con que el contribuyente inicia sus actividades. Dentro de los activos que forman parte del capital efectivo pueden incluirse por ejemplo, dinero en efectivo, maquinarias, bienes físicos del activo inmovilizado, existencias, acciones, cuotas de fondos, etc.

La valorización de los bienes que conforman su capital efectivo, la harán por su valor real vigente a la fecha en que inicien sus actividades. Para tal efecto, los bienes físicos del activo inmovilizado se valorizarán según su valor de adquisición debidamente reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el período comprendido entre el último día del mes que anteceda al de su adquisición y el último día del mes que anteceda a aquél en que se determine el capital efectivo, menos las depreciaciones anuales que autorice la Dirección de este Servicio. Los bienes físicos del activo realizable se valorizarán según su valor de costo de reposición en la plaza respectiva a la fecha en que se determine el citado capital, aplicándose las normas contempladas en el N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.

En estos casos, se dará el aviso respectivo al Servicio dentro del plazo a que se refiere el artículo 68 del Código Tributario, esto es, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, mediante la presentación del Formulario N° 4415, disponible en la página web de este Servicio, www.sii.cl. Mientras se mantenga pendiente el plazo a que se refiere el artículo 68 del Código Tributario, el contribuyente podrá rectificar el Formulario N° 4415 que hubiere presentado, pudiendo optar por el régimen simplificado si no lo hizo, o incorporarse al régimen general si optó equivocadamente por un régimen especial.

Tabla resumen: Contribuyentes que pueden acogerse a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017:

Contribuyentes Oportunidad para dar aviso de incorporación.

Los acogidos al artículo 14 ter letra A, de la LIR, al 31.12.2016. Sin aviso, se incorporan de pleno derecho.

Los que tributen sujetos al régimen de renta presunta, según lo dispuesto en el artículo 34 LIR, hasta el 31.12.2016. Si el retiro del régimen de renta presunta es voluntario, el aviso de cambio debe efectuarse en octubre del año 2016.

Si el retiro es obligatorio, el aviso de incorporación debe efectuarse a contar del 1° de enero y hasta el 30 de abril del año 2017 en que se incorpora al régimen simplificado.

Los que tributen sobre su renta efectiva, sin contabilidad completa, de acuerdo al N° 1, de la letra B), del artículo 14 Aviso a contar del 1° de enero al 30 de abril del año 2017 en que se incorporan al de la LIR, hasta el 31.12.2016. Régimen simplificado.

Los que tributen sobre su renta efectiva, según contabilidad completa, de acuerdo a la letra A), del artículo 14 de la LIR, hasta el 31.12.2016. Aviso a contar del 1° de enero al 30 de abril del año 2017, en que se incorporan al régimen simplificado.

Los acogidos al artículo 14 bis de la LIR, hasta el 31 de diciembre de 2016. Aviso a contar del 1° de enero al 30 de abril del año 2017, en que se incorporan al régimen simplificado.

Tabla resumen: Contribuyentes que pueden acogerse a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, con posterioridad al 1° de enero de 2017:

Contribuyentes Oportunidad para dar aviso de incorporación.

Los sujetos a las normas de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017.

Aviso a contar del 1° de enero al 30 de abril del año en que se incorporan al régimen simplificado.

Los que tributen sujetos a un régimen de renta presunta, según lo dispuesto en el artículo 34 LIR. Si el retiro del régimen de renta presunta es voluntario, el aviso de incorporación debe efectuarse en octubre del año anterior al de incorporación al régimen simplificado.

Si el retiro es obligatorio, el aviso de incorporación debe efectuarse a contar del 1° de enero al 30 de abril del año en que se incorporan al régimen simplificado.

Los acogidos a las normas del N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017. Luego del término de giro, el aviso lo efectuarán dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario, cuando inicien actividades.

Los contribuyentes que inicien actividades. Aviso dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario, cuando inicien actividades.

B) Requisitos que deben cumplir los contribuyentes a partir del 1° de enero de 2017, para acogerse y permanecer en el régimen de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

a) Deben ser contribuyentes de la Primera Categoría.

Conforme con lo señalado y sin perjuicio de las limitaciones que establece la LIR, pueden acceder a este régimen especial todos los contribuyentes que tributen conforme a las reglas de la Primera Categoría, sujetos a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR. Es decir, aquellos contribuyentes cuyos ingresos provengan de la realización de una actividad clasificada en la Primera Categoría, independiente de su conformación jurídica, vale decir, independientemente de que se trate de personas naturales o personas jurídicas. Sólo quedan excluidos de la posibilidad de acceder a este régimen, los contribuyentes a que se refiere el inciso 1°, del artículo 38 de la LIR, los cuales, por así establecerlo esta última disposición, deben siempre determinar sus resultados sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

De acuerdo a lo anterior, quedan excluidos todos aquellos contribuyentes que obtengan rentas por actividades clasificadas en la Segunda Categoría, salvo cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo a la Primera Categoría, conforme lo permite el N° 2, del artículo 42 de la LIR.

b) Tener un promedio anual de ingresos no superior a 50.000 Unidades de Fomento (UF) en los últimos 3 ejercicios, siempre que en un año no superen las 60.000 UF.

En el caso de contribuyentes que ya han iniciado sus actividades, para poder acceder a este régimen deberán tener al 31 de diciembre del año comercial inmediatamente anterior a aquél en que ingresan al nuevo régimen, un promedio anual de ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro o actividad no superior a 50.000 UF, en los tres últimos años comerciales anteriores al ingreso al régimen. Si en uno o más ejercicios el contribuyente no hubiere obtenido ingresos, igualmente se considerarán dichos ejercicios en el promedio referido.

Para la determinación del promedio antes indicado, deberán considerarse ejercicios consecutivos, y si el contribuyente tuviere una existencia inferior a tres ejercicios, el promedio se calculará computando los ejercicios de existencia efectiva de ésta, considerando como un ejercicio completo el correspondiente al de inicio de actividades.

En todo caso, en cualquiera de los años comerciales que se considere para el cálculo del promedio de ingresos señalados, los ingresos percibidos o devengados por las ventas y servicios de su giro o actividad no pueden haber excedido de la suma de 60.000 UF.

De esta manera, si el contribuyente tiene una existencia de sólo 1 año, atendido que no es posible determinar un promedio anual de ingresos, deberá cumplir con el requisito de que éstos no excedan las 60.000 UF, así, considerando los ingresos de su segundo año, el promedio de ingresos no podrá exceder las 50.000 UF, sin perjuicio de la posibilidad que contempla el N° 5, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR .

Para calcular los límites de ingresos señalados, deberán tenerse presente las siguientes normas:

i) Los ingresos del giro comprenderán todas las cantidades o sumas provenientes de ventas, exportaciones, servicios u otras operaciones que conforman el giro del contribuyente, ya sea, gravadas, no gravadas o exentas del Impuesto al Valor Agregado (IVA) del D.L. N° 825 de 1974, excluyendo el IVA recargado en las operaciones afectas a dicho tributo, como también los demás impuestos especiales, adicionales o específicos que se recarguen en el precio del producto o servicio que corresponda. En consecuencia, sólo se considerarán 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) Deberán considerarse tanto los ingresos percibidos, como devengados por el contribuyente en el ejercicio comercial respectivo. Se reitera que para el cómputo de estos límites deben considerarse todos los ingresos del giro, sea que se hayan percibido o devengado durante el año comercial respectivo, a diferencia de los ingresos que deben computarse para el cálculo de la base imponible, en la cual, como regla general, sólo se consideran los ingresos percibidos, y excepcionalmente los ingresos devengados en aquellos casos especiales en que la LIR así lo establece, de acuerdo a lo que se señala en la letra E) siguiente.

iii) No importa si en alguno de los ejercicios comerciales consecutivos o en algunos meses de ellos no se efectuaron ventas o servicios o no se obtuvieron otros ingresos del giro.

iv) El monto neto de las ventas, servicios u otros ingresos del giro de cada mes, se debe convertir a su valor en UF, dividiendo la suma de dicho monto mensual, por el valor que tenga la citada unidad el último día del mes respectivo.

v) Para el cálculo del límite máximo de 50.000 UF o 60.000 UF, según corresponda, el contribuyente deberá sumar a sus ingresos, los obtenidos por sus entidades relacionadas en el ejercicio respectivo. Para tales efectos se considerarán relacionados, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las respectivas entidades, los siguientes:

(i) Los que formen parte del mismo grupo empresarial: Grupo empresarial, es el conjunto de entidades que presentan vínculos de tal naturaleza en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten.

De acuerdo a dicha disposición, forman parte de un mismo grupo empresarial:

- Una sociedad y su controlador;
- Todas las sociedades que tienen un controlador común, y este último, y
- Toda entidad que determine la Superintendencia de Valores y Seguros considerando la concurrencia de una o más de las circunstancias que enumera el artículo 96 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.

(ii) Los controladores : Es controlador de una sociedad, toda persona o grupo de personas con acuerdo de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas, participa en su propiedad y tiene poder para realizar alguna de las siguientes actuaciones:

- Asegurar la mayoría de votos en las juntas de accionistas y elegir a la mayoría de los directores tratándose de sociedades anónimas, o asegurar la mayoría de votos en las asambleas o reuniones de sus miembros y designar al administrador o representante legal o a la mayoría de ellos, en otro tipo de sociedades, o

- Influir decisivamente en la administración de la sociedad.
 - (iii) Las empresas relacionadas: Son relacionadas con una empresa o sociedad las siguientes personas:
 - Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la empresa o sociedad;
 - Las personas jurídicas que tengan, respecto de la empresa o sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la Ley N° 18.046;
 - Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos, y
 - Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.
 - La Superintendencia de Valores y Seguros, puede establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:
 - Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad;
 - Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés;
 - Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o
 - Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.
- Con todo, no se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad.

vi) Para determinar los límites de ingresos anuales señalados, se sumarán los ingresos convertidos a número de UF de los tres ejercicios comerciales anteriores consecutivos del contribuyente, y si tuviere una existencia inferior a tres ejercicios, los de existencia efectiva de ésta, y los ingresos convertidos a número de UF de cada una de las entidades relacionadas en los mismos períodos, dividiendo el total que resulte por el número de años de actividad de la empresa, el que debe ser como máximo igual a tres.

C) Casos en que los contribuyentes no podrán acogerse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Aun cuando los contribuyentes señalados en la letra A) anterior, cumplan los requisitos generales establecidos en la letra B) precedente, no podrán acogerse al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, en los siguientes casos:

a) Cuando el conjunto de los ingresos provenientes de las siguientes actividades que se indican, excedan de una cantidad equivalente al 35% del total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el año comercial respectivo:

i) La explotación de bienes raíces no agrícolas, conforme al N° 1, del artículo 20 de la LIR. Por expresa disposición de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, las rentas provenientes de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas pueden acogerse a este régimen simplificado, sin que tales ingresos deban computarse para el cálculo del límite del 35% del total de ingresos brutos a que se refiere esta letra a).

ii) La actividad descrita en el N° 2, del artículo 20 de la LIR, vale decir, ingresos o rentas provenientes de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones, o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquier clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación.

iii) La participación en contratos de asociación o cuentas en participación.

iv) La posesión o tenencia, a cualquier título, de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión . Con todo, los ingresos por este concepto no podrán exceder de una cantidad equivalente al 20% del total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el año comercial respectivo.

b) Cuando se trate de sociedades cuyo capital pagado pertenezca en más de un 30% a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o que sean empresas filiales de sociedades con cotización bursátil.

Para estos efectos, se entiende que una sociedad emite acciones con cotización bursátil, cuando dichas acciones cumplan con los requisitos establecidos para tales efectos por la Superintendencia de Valores y Seguros a través de una norma de carácter general .

Es una empresa filial de otra que se denomina matriz, aquella en que esta última controla directamente o a través de otra persona natural o jurídica más del 50% de su capital con derecho a voto o del capital, si no se tratare de una sociedad por acciones o pueda elegir o designar o hacer elegir o designar a la mayoría de sus directores o administradores. La sociedad en comandita es también filial de una sociedad anónima, cuando ésta tenga el poder para dirigir u orientar la administración del gestor .

c) Para los fines de la determinación del 35% o 20% de los ingresos brutos totales de un año comercial, a los que se refiere la letra a) precedente, según corresponda, sólo deben considerarse los ingresos que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los activos, valores y participaciones señaladas.

Conforme con ello, por ejemplo, en el caso de las acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, sólo deben considerarse para tales efectos los dividendos que dichas sociedades o fondos distribuyan, no así los ingresos que se obtengan por la enajenación de las acciones o cuotas, o su rescate en el caso de estas últimas, cuando corresponda. De igual forma, en el caso de la tenencia de derechos sociales sólo deben ser considerados los ingresos que obtengan en razón de su participación, no así, los obtenidos en la enajenación de los citados derechos.

En todo caso, el límite del 20% o 35% señalado en la letra a) anterior, deberá establecerse en relación al total de los ingresos brutos a que se refiere el artículo 29 de la LIR, percibidos o devengados, y sean o no del giro, por el contribuyente en el año comercial respectivo.

D) Condiciones para ingresar al régimen.

Los contribuyentes que opten por acogerse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y cumplan los requisitos para tal efecto, deberán ingresar a dicho régimen a contar del día 1° de enero del año que opten por hacerlo, debiendo mantenerse en él por al menos 5 años comerciales consecutivos completos.

Ahora bien, la opción para ingresar al régimen se manifestará dando el respectivo aviso a este Servicio desde el 1° de enero y hasta el 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen, la que se materializará mediante el Formulario N° 3264, disponible en la página web www.sii.cl, salvo el caso de contribuyentes que tributen conforme a lo dispuesto en el artículo 34 de la LIR, que voluntariamente opten por salir del régimen de renta presunta, en cuyo caso deberán ejercer la opción en el mes de octubre del año anterior aquel en que opten por cambiar al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

En caso que el contribuyente opte por acogerse al régimen al inicio de sus actividades, deberá informar a este Servicio dentro del plazo a que se refiere el artículo 68 del Código Tributario, esto es, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, utilizando para tales efectos el Formulario N° 4415, disponible en la página web www.sii.cl. Mientras se mantenga pendiente el plazo a que se refiere el artículo 68 del Código Tributario, el contribuyente podrá rectificar el Formulario N° 4415 que hubiere presentado, pudiendo optar por el régimen simplificado si no lo hizo, o incorporarse al régimen general si optó equivocadamente por un régimen especial.

E) Determinación del resultado tributario anual o base imponible afecta a los Impuestos de Primera Categoría (IDPC) y Global Complementario (IGC) o Adicional (IA) de los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

El resultado tributario anual, vale decir, la base imponible afecta a impuesto o la pérdida tributaria que se obtenga en el año comercial respectivo, se determina considerando la diferencia positiva o negativa que resulte entre los ingresos que la ley señala, y los egresos efectivamente pagados del ejercicio, ambos de acuerdo a su valor nominal, sin aplicar reajuste o actualización alguna.

BASE IMPONIBLE

Total ingresos percibidos del ejercicio (y devengados en los casos que la LIR señala), sin reajuste alguno.

\$ (+)

Total egresos efectivamente pagados del ejercicio, sin reajuste alguno. \$ (-)

Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Global Complementario o Adicional, según proceda, o (Pérdida Tributaria), del Ejercicio. \$ (=)

Los ingresos devengados y los gastos adeudados al 31 de diciembre del año anterior a aquel en que el contribuyente ingrese al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, no deberán ser reconocidos por éste como ingresos o egresos al momento de su percepción o pago, según corresponda, pues ya debieron formar parte de la Renta Líquida Imponible del año inmediatamente anterior, sin perjuicio que igualmente deberá efectuarse su registro y control en el libro de ingresos y egresos y en el libro de caja a los que se refiere el N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Para la determinación del resultado tributario anual, se considerarán como ingresos y egresos del ejercicio, las siguientes partidas :

a) Ingresos.

Al respecto, en primer término debe tenerse presente que la LIR entrega un concepto de renta percibida y renta devengada.

Conforme a ello, debe entenderse por:

- Ingresos percibidos: aquéllos que han ingresado materialmente al patrimonio de una persona.

También debe entenderse que un ingreso devengado se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago. Es decir, la percepción comprende no sólo el pago efectivo, sino que también aquellos casos en que la obligación se cumple por alguna de las formas equivalentes al pago contempladas en el Código Civil, en tanto permita satisfacer al acreedor de la obligación en su derecho o crédito, tales como la dación en pago, compensación, novación, confusión, transacción, etc. No quedan comprendidas cuando no se ha cumplido la obligación, entre otras, la remisión o condonación de la deuda (sin perjuicio del incremento de patrimonio que experimenta el deudor), la pérdida de la cosa que se debe, la declaración de la nulidad o rescisión del acto, la prescripción extintiva, etc.

- Ingresos devengados: aquéllos sobre los cuales se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular. De esta manera, el ingreso se devenga o nace el título o derecho sobre él, independientemente de su pago o percepción.

- Ingresos que deben ser considerados

Tratándose de los contribuyentes acogidos a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, para el cómputo de los ingresos, como regla general, sólo deben considerarse los ingresos percibidos por el contribuyente, sin atender a su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas por la LIR .

No obstante lo indicado, también deberán computarse los siguientes ingresos devengados, en los casos que se indican:

i) Cuando los ingresos provengan de operaciones con entidades relacionadas, deberán considerarse tanto los ingresos percibidos como devengados.

Para estos efectos se consideran como entidades relacionadas, cualquiera sea la naturaleza jurídica de éstas, las que formen parte del mismo grupo empresarial, los controladores y las empresas relacionadas, conforme a lo dispuesto en los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c) de este último artículo, todo ello, según se explica en el numeral v), de la letra b), de la letra B) anterior.

ii) Se considerarán para estos efectos percibidos, los ingresos devengados por el contribuyente, cuando al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses contados desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento que corresponda, y aun no hayan sido efectivamente percibidos.

iii) También se considerarán percibidos los ingresos devengados por el contribuyente, cuando tratándose de operaciones pagaderas a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses desde la fecha en que tal pago o cuota sea exigible, y aun no hayan sido efectivamente percibidos.

Con todo, no deben considerarse como ingresos para los efectos señalados, aquellos provenientes de la enajenación de activos fijos físicos que no puedan depreciarse de acuerdo con los N°s 5 y 5 bis, del inciso 4° del artículo 31 de la LIR (como por ejemplo, los terrenos y cuotas de dominio sobre ellos). Lo anterior, es sin perjuicio de aplicarse a dicho tipo de ingresos la tributación que corresponda, según lo establecido en el artículo 17 N° 8 de la LIR.

Tratándose de operaciones gravadas con IVA, en caso que se perciba sólo una parte del valor total de la operación, el pago recibido debe imputarse en primer lugar a la parte correspondiente a los ingresos del régimen y finalmente al referido impuesto, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo 5°, del Título II y en el párrafo 4°, del Título IV, ambos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

En consecuencia, los ingresos que deberán considerar los contribuyentes aplicando al efecto las reglas anteriores, son los siguientes:

INGRESOS

Los ingresos percibidos en el ejercicio, provenientes de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el IVA, sin incluir dicho tributo indirecto cuando se trate de operaciones afectas. \$ (+)

Los ingresos percibidos en el ejercicio provenientes de las actividades clasificadas en el artículo 20 N° 1 y 2 de la LIR, de la participación en contratos de asociación o cuentas en participación; y de la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, señalados en la letra a), de la letra C) anterior.

Por ejemplo, se incluyen las rentas de arrendamiento de bienes raíces agrícolas y no agrícolas, intereses, retiros o dividendos percibidos (en ambos casos, no existe derecho a imputar el crédito por IDPC en contra del IDPC que determine la empresa). \$ (+)

Todo otro ingreso relacionado o no con el giro o actividad del contribuyente que se perciba durante el ejercicio comercial correspondiente. \$ (+)

Ingresos percibidos o devengados en el ejercicio, provenientes de operaciones con entidades relacionadas. \$ (+)

Ingresos devengados, cuando al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses contado desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento que corresponda, y estos ingresos al término del ejercicio no hayan sido percibidos. \$ (+)

Ingresos devengados, cuando tratándose de operaciones pagaderas a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses desde la fecha en que cada pago o cuota sea exigible, y estos ingresos no hayan sido percibidos. \$ (+)

TOTAL INGRESOS DEL EJERCICIO \$ (=)

b) Egresos.

Corresponden a las cantidades efectivamente pagadas por la empresa para cubrir los gastos y costos en que incurre para el desarrollo de su giro o actividad y para la obtención de otras rentas, así como también los desembolsos que efectúa por pagos de servicios y compras de bienes del activo realizable y activo fijo físico depreciable. También se consideran egresos las pérdidas de ejercicios anteriores y los créditos que resulten incobrables. El castigo de los créditos incobrables referidos, sólo procederá, en la medida que los ingresos castigados hayan formado parte de la base imponible correspondiente.

En cuanto a los pagos efectuados por préstamos u otros títulos de crédito o de deuda, sólo se considera egreso, la parte correspondiente a los intereses efectivamente pagados y no la parte correspondiente al capital que se amortiza mediante su pago.

Para la deducción de los egresos, como regla general sólo deben considerarse aquellos efectivamente pagados por el contribuyente, sin atender al origen o fuente de los ingresos que ayudan a generar, o si éstos corresponden a sumas no gravadas o exentas por la LIR, puesto que según lo señalado, en el caso de estos contribuyentes deben computar todos los ingresos sin atender a estas consideraciones.

Tratándose de la adquisición de bienes o servicios pagaderos a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo podrá deducirse sólo aquella parte del precio o valor efectivamente pagado durante el ejercicio correspondiente.

También se aceptará como egreso, el 0,5% de los ingresos percibidos por el contribuyente en el ejercicio, de acuerdo a lo señalado en la letra a) precedente, con un máximo de 15 UTM y un mínimo de 1 UTM, según el valor de ésta al término del ejercicio, todo ello por concepto de gastos menores no documentados.

Se hace presente que conforme a la LIR, todos los egresos, salvo el indicado en el párrafo anterior, deben cumplir con los requisitos generales establecidos para los gastos en el artículo 31 de la LIR, y los requisitos particulares que establece la misma ley para cada tipo de egreso o gasto en particular, según corresponda, de acuerdo a la naturaleza de este régimen de tributación. Por tanto, los egresos deben cumplir con los siguientes requisitos generales, sin perjuicio que deban cumplir también con aquellos de carácter particular, según la naturaleza del egreso:

- Que se relacionen directamente con el giro o actividad que se desarrolla, o con la obtención de otras rentas por parte del contribuyente;

- Que se trate de egresos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, o indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de egreso, debe entenderse como aquel desembolso de carácter inevitable u obligatorio, considerándose no sólo la naturaleza de éste, sino que además su monto, es decir, hasta que cantidad es, ha sido, o será necesario para producir la renta de la empresa.

- Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los egresos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes. En caso que no resulte pertinente la deducción de un egreso efectivamente pagado, por no cumplir con uno o más de los requisitos señalados precedentemente, éste se agregará en la determinación de la base imponible del IDPC e IGC o IA, según corresponda, cuando hubiere disminuido la renta declarada, y sin considerar reajuste alguno. A las partidas referidas, en ningún caso les resultará aplicable la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR.

En consecuencia, los egresos que deberán considerar los contribuyentes aplicando al efecto las reglas anteriores, son los siguientes:

EGRESOS

Las cantidades pagadas por concepto de compras, importaciones y prestaciones de servicios, afectos, exentos o no gravados con el IVA, sin incluir dicho tributo indirecto cuando se trate de operaciones afectas. \$ (-)

Los pagos por concepto de remuneraciones y honorarios; intereses pagados sobre préstamos o créditos; impuestos pagados que no sean los de la LIR, como por ejemplo el IVA totalmente irrecuperable como crédito, el Impuesto de Timbres y Estampillas, pagos de patentes comerciales, etc. \$ (-)

Las cantidades pagadas por adquisiciones de bienes del activo realizable, y del activo fijo físico que puedan ser depreciados tributariamente de acuerdo con los N°s 5 y 5 bis, del inciso 4° del artículo 31 de la LIR (Ej.: existencias, materias primas, insumos, maquinarias, vehículos (excluidos los automóviles, station wagons y similares), muebles y útiles, equipos, instalaciones, edificaciones, etc.), sin incluir el IVA cuando se trate de operaciones afectas a dicho tributo. \$ (-)

Las pérdidas tributarias determinadas al cierre del ejercicio anterior, de acuerdo con el régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. \$ (-)

Los créditos incobrables castigados durante el ejercicio, correspondientes a ingresos devengados y no percibidos efectivamente, registrados en el Libro de Ingresos y Egresos al que se refiere el inciso 1°, del N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y siempre que se hayan cumplido los requisitos que establece el N° 4, del inciso 4°, del artículo 31 de la LIR, y hayan formado parte de la base imponible afecta a impuesto. \$ (-)

Gastos menores no documentados, hasta por un monto equivalente al 0,5% de los ingresos percibidos por el contribuyente en el ejercicio, con un máximo de 15 UTM y un mínimo de 1 UTM, según el valor de ésta al término del ejercicio comercial respectivo. \$ (-)

TOTAL EGRESOS DEL EJERCICIO \$ (=)

c) Otras partidas que deben considerarse como un egreso.

La LIR establece que los contribuyentes que opten por ingresar al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán considerar como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado, las siguientes cantidades:

i) Las pérdidas tributarias acumuladas y determinadas al 31 de diciembre del año anterior a aquel en que se ingrese al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, conforme a las normas del artículo 31, inciso 4°, N° 3 de la misma ley, vale decir, las pérdidas que no hayan sido absorbidas conforme a lo establecido en esta disposición, se considerarán a su valor nominal, como un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que los contribuyentes se acogen al régimen simplificado.

ii) Los bienes físicos que conforman el activo fijo de la empresa, a su valor neto tributario (descontadas las depreciaciones correspondientes) determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vale decir, los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los N°s 5 y 5 bis, del inciso 4°, del artículo 31 de la LIR, se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que se acogen al régimen.

iii) Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario (costo de reposición según el N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR) determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio comercial en que se acogen al régimen.

F) Tributación que afecta a los contribuyentes sujetos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, sobre el resultado tributario que determinen al término del año comercial respectivo.

a) Base imponible afecta a impuestos.

i) IDPC que afecta a la empresa, comunidad o sociedad respectiva.

Según se ha señalado, la base imponible sobre la cual los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se afectan con el IDPC, corresponde a la diferencia positiva entre la suma de los ingresos percibidos (y devengados en los casos que la ley señala) menos la suma de los egresos efectivamente pagados, de acuerdo a lo indicado en la letra E) anterior.

Dicho resultado, en caso de ser positivo, estará afecto al IDPC, con la tasa de dicho tributo que esté vigente en el año comercial respectivo, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 20 de la LIR. De esta manera, los ingresos obtenidos a partir del año comercial 2017 y siguientes, se gravarán con una tasa del 25%.

Este tributo, se declara anualmente conforme a lo dispuesto en los artículos 65 N° 1 y 69 de la LIR, mediante la presentación de la declaración anual de impuesto a la renta, a través del Formulario N° 22. Tratándose del término de giro, y conforme a lo dispuesto en el N° 2, del artículo 69 de la LIR, estos contribuyentes deberán declarar en la oportunidad señalada en el artículo 69 del Código Tributario. En tal caso, deberán dar aviso por escrito a este Servicio, acompañando los libros de compras y ventas o de ingresos y egresos, según corresponda, y el libro de caja, y los demás antecedentes que éste estime necesarios, y deberá pagar el impuesto correspondiente dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades.

En caso que el resultado anual determinado corresponda a una pérdida tributaria, ésta no se afectará con el IDPC, y podrá ser deducida como un egreso del ejercicio siguiente, a su valor nominal, es decir, sin aplicar reajuste o actualización alguna, conforme a lo señalado en la letra E) anterior.

En el anexo N° 1 de la presente Circular, se muestra un ejemplo sobre la determinación de la base imponible del IDPC.

ii) Exención del IDPC por la que pueden optar los contribuyentes que la ley indica²⁰.

A contar del 1° de enero de 2017, los contribuyentes sujetos a las normas de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, podrán optar anualmente por eximirse del pago del IDPC sobre las rentas obtenidas en el ejercicio respectivo.

Para que proceda la referida exención, la empresa, comunidad o sociedad respectiva deberá estar conformada al término del año comercial respectivo, exclusivamente por propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del IGC. No cumplen con esta condición, los propietarios, comuneros socios o accionistas que sean contribuyentes del IDPC o de IA, según corresponda.

Las empresas, comunidades o sociedades acogidas a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, que cumplan con el requisito señalado precedentemente, podrán ejercer su opción anualmente, y deberán hacerlo dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, en la forma que establezca este Servicio mediante la resolución que se emitirá para tales fines.

Cuando el contribuyente opte por invocar la exención del IDPC al momento de presentar su declaración anual de impuestos a la renta, transcurrido el plazo señalado en el párrafo anterior, dicha opción no podrá revertirse ni ser modificada, ni aun argumentando que ha incurrido en error propio. Con todo, en la declaración anual de impuesto a la renta correspondiente al año comercial siguiente, el contribuyente podrá optar por no aplicar la exención referida respecto del nuevo año comercial, si así lo estimare conveniente.

Ejercida que fuere la exención del IDPC, y cumpliéndose los requisitos para tal efecto, los propietarios, socios, comuneros o accionistas de las empresas, comunidad o sociedades respectivas, tributarán sobre las rentas que se determinen conforme a este régimen simplificado, solamente con el IGC, sin derecho al crédito por IDPC establecido en el artículo 56 N° 3 de la LIR.

En tal caso, el total de los pagos provisionales obligatorios y voluntarios que hubiere efectuado la empresa, comunidad o sociedad durante el año comercial respectivo, serán imputados por el propietario, socios, comuneros o accionistas en contra del IGC que deban declarar en la declaración anual de impuestos a la renta, y de originarse un excedente, se podrá solicitar su devolución, todo ello, conforme a lo dispuesto en los artículos 95 al 97 de la LIR.

Los referidos pagos provisionales, sean obligatorios o voluntarios, serán imputados por el propietario, comuneros, socios o accionistas, en la misma proporción en que deba atribuírseles la renta determinada por la empresa, comunidad o sociedad al término del ejercicio respectivo, según lo instruido en el numeral iii.1) siguiente.

Se hace presente que la exención establecida en la letra d), del N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, rige para aquellos contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, que a partir del 1° de enero de 2017 cumplan con los requisitos para gozar del beneficio tributario respecto de las rentas obtenidas a partir de esta última fecha, y por tanto, no se aplicará a los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 hayan obtenido rentas sujetas a esta disposición y deban declarar el impuesto en abril de 2017, debiendo para tal efecto aplicar las instrucciones de este Servicio contenidas en la Circular N° 69 de 2014.

iii) Impuesto Global Complementario o Adicional, que afecta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva.

El N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, dispone que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva acogida al régimen simplificado de tributación de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR que se mantengan al término del ejercicio respectivo, que sean contribuyentes del IGC o IA según corresponda, se afectarán con dichos tributos sobre la renta determinada por la empresa, comunidad o sociedad que les sea atribuida en conformidad a lo dispuesto en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Adicionalmente, dichos propietarios, comuneros, socios o accionistas, se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, sobre las demás rentas que se hayan atribuido a la empresa, comunidad o sociedad respectiva, atendida su calidad de comunera, socia o accionista de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A), B) N° 4 y C) N° 1, del artículo 14 de la LIR, o a la letra A, del artículo 14 ter de la misma ley, según corresponda.

En consecuencia, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de una empresa, comunidad o sociedad acogida al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, sobre las siguientes cantidades:

iii.1) Rentas determinadas por la empresa, comunidad o sociedad acogida a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR:

a) Se trata de la renta determinada anualmente por la empresa, comunidad o sociedad respectiva, como diferencia entre los ingresos y egresos del ejercicio, conforme a lo señalado en el numeral

i) anterior, sea que se afecte con el IDPC u opte por aplicar la exención del referido tributo cuando cumpla con los requisitos legales para tal efecto.

b) La atribución de tales rentas deberá efectuarse en la forma señalada en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A, del artículo 14 de la LIR. Por tanto, para tal efecto, deberán proceder en los siguientes términos:

(i) En los casos de empresarios individuales y empresas individuales de responsabilidad, las rentas o cantidades respectivas se atribuirán en su totalidad a los empresarios o contribuyentes respectivos.

(ii) Tratándose de comuneros, socios o accionistas, la renta se atribuirá en la proporción en que hayan acordado repartir o se repartan sus utilidades, siempre y cuando se haya dejado expresa constancia del acuerdo respectivo o de la forma de distribución en el contrato social, los estatutos o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, y se haya informado de ello previamente al Servicio, en la forma y plazo que éste fije mediante resolución.

(iii) En caso que no se apliquen las reglas anteriores, la atribución de rentas se efectuará en la misma proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa. En el caso de los comuneros será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

Cabe señalar que la proporción de la renta atribuida que corresponda en cualquier caso, así como los demás antecedentes que resulten pertinentes sobre la materia, deberán ser informados a este Servicio, en la forma y plazo que éste determine mediante resolución.

iii.2) Rentas que hayan sido atribuidas a la empresa, comunidad o sociedad acogida a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, atendida su calidad de propietaria, socia, comunera o accionista de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A), B) N° 4, o C) N° 1, del artículo 14 de la LIR, o a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, según corresponda:

a) Se trata en este caso de la renta que ha sido atribuida a la empresa, comunidad o sociedad acogida a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, por otras empresas, comunidades o sociedades, atendido su carácter de propietaria, comunera, socia o accionista de éstas.

La atribución de dichas rentas que le han sido a su vez atribuidas, se efectuará aun cuando la empresa, comunidad o sociedad acogida a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, determine como resultado para el año comercial respectivo una pérdida tributaria, ya que a diferencia de lo que ocurre en el régimen general de tributación, la norma legal anteriormente referida no contempla la posibilidad de que las rentas que le hayan sido atribuidas sean absorbidas o compensadas por dicha pérdida.

Dentro de las rentas que deberán ser atribuidas, pueden incluirse las siguientes, según el caso:

(i) Las rentas atribuidas propias y de terceros que le hayan sido atribuidas, ambas provenientes de empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

(ii) Las rentas de terceros que les hayan sido atribuidas, provenientes de empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra B) N° 4, del artículo 14 de la LIR.

(iii) Las rentas atribuidas propias y de terceros que les hayan sido atribuidas, provenientes de empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra C) N° 1, del artículo 14 de la LIR.

(iv) Las rentas atribuidas propias y de terceros que les hayan sido atribuidas, provenientes de empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

b) La atribución de tales rentas deberá efectuarse en la forma señalada en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y para tal efecto deberán proceder en los mismos términos señalados en la letra b), del numeral iii.1) anterior.

De esta manera, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR que se mantengan al término del año comercial respectivo, se afectarán con el IGC o IA, en el mismo ejercicio en que la empresa se afecta o afectaría con el IDPC en caso de que se aplique la exención del referido tributo, sobre las rentas obtenidas directamente por la empresa, como también sobre las rentas que a esta última se le atribuyan.

En el esquema siguiente se muestra la atribución de rentas que deben formar parte de la base imponible del IGC o IA, conforme a lo señalado precedentemente:

Persona natural contribuyente del IGC Participaciones: Sociedad 1 = 40%

Sociedad 1 (14 ter, letra A)

BI = \$2.000

Participaciones: Sociedad 2 = 2% Sociedad 3 = 3% Sociedad 4 = 5% Sociedad 5 = 4% Sociedad 6 = 2%

Sociedad 2	T			
Sociedad 3	Sociedad 4	Sociedad 5	Sociedad 6	
(14 ter, letra A)	(14, letra A)	(14, letra B N°4)	(14, letra C, N° 1)	
(14, letra A))				
BI = \$1.000	BI = \$1.000	BI = \$1.000	BI = \$1.000	BI =
\$1.000				=

Determinación base imponible del IGC, propietario persona natural:

Sociedad	w		
03	Participación		
	directa	Participación Indirecta	Subtotal \$
1	2.000	40%	800
2	1.000	0,80%	8
3	1.000	1,20%	12
5	1.000	1,60%	16
6	1.000	0,80%	8
Base imponible determinada			844

BI = Base Imponible, afecta o exenta del IDPC.

IGC = Impuesto Global Complementario.

Nota:

1: Los retiros y dividendos percibidos por la sociedad 1, desde todas las sociedades, se encuentran formando parte de la renta efectiva de la sociedad 1, atendido que se consideran ingresos del ejercicio respectivo.

2: La sociedad 4, al tributar sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de LIR, no atribuye sus rentas, salvo aquellas que le sean atribuidas por otras empresas, comunidades o sociedades en que ésta es propietaria, comunera, socia o accionista.

iv) Situación de comuneros, socios o accionistas contribuyentes de la Primera Categoría.

En el evento que el propietario, comunero, socio o accionista de la empresa, comunidad o sociedad, sea a su vez otro contribuyente sujeto al IDPC, debe efectuarse la siguiente distinción:

iv. 1) Propietarios, comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Atendido que estos contribuyentes únicamente tributan sobre los ingresos percibidos, y en casos particulares sobre los devengados que hayan obtenido, deberán computar los retiros, dividendos, participaciones y demás ingresos que perciba efectivamente de la empresa o sociedad sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, de la cual es propietario, comunero, socio o accionista. Dichas sumas, se incorporarán como parte de los ingresos percibidos del ejercicio para afectarse con el IDPC y el IGC o IA, según corresponda, en el mismo ejercicio.

Se hace presente que en contra del IDPC que se determine sobre dichos ingresos percibidos, no procede el derecho a imputar el crédito por IDPC a que en principio puedan tener derecho tales rentas que se retiran o distribuyen, puesto que de acuerdo a la letra c), del N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, estos contribuyentes no podrán deducir contra el IDPC ningún tipo de crédito o rebajas por concepto de exenciones de impuestos o franquicias tributarias establecidas por la misma ley u otros textos legales, salvo aquel señalado en el artículo 33 bis de la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, la renta que se le atribuya atendida su calidad de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa, comunidad o sociedad acogida a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberá también atribuirla a su propietario, comuneros, socios o accionistas, según corresponda, de acuerdo a las reglas establecidas en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, conforme a lo señalado en la letra b), del numeral iii.1) anterior²².

Lo anterior se puede graficar de la siguiente manera:

Contribuy.	BI	\$	Participación	
Directa	Participación	indirecta	Subtotal	\$
EIRL	3.200	100%	3.200	
SPA	2.200	100%	2.200	
Base imponible IGC determinada			5.400	

BI= Base Imponible, afecta o exenta del IDPC.

SPA = Sociedad por acciones.

EIRL = Empresa individual de responsabilidad limitada. IGC = Impuesto Global Complementario.

(1) Los dividendos distribuidos por una empresa acogida al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, en ningún caso tienen derecho al crédito por IDPC. Ahora bien, en caso que este tipo de contribuyentes recibiera dividendos afectos al IGC o IA de otras empresas sujetas al régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, con derecho al citado crédito por IDPC, de todas maneras no podrían imputarlo como tal, atendida la norma especial contenida en la letra c), del N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, que establece que tales contribuyentes no podrán deducir ningún crédito o rebaja en contra del IDPC, salvo aquel establecido en el artículo 33 bis de la LIR.

iv.2) Propietarios, comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de renta efectiva sin contabilidad completa, según el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR.

Dichos contribuyentes deberán considerar atribuida la renta que les corresponda en su calidad de propietario, comunero, socio o accionista de la empresa o sociedad sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, gravándose sus propietarios, comuneros, socios o accionistas con el IGC o IA, en el mismo ejercicio en que se determine la renta por la empresa acogida al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR .

Dicha atribución se efectuará en la forma establecida en la letra a) o b), del número 3, de la letra A) del artículo 14 de LIR, esto es, conforme a lo dispuesto en la letra b), del numeral iii.1) anterior.

Se hace presente que en contra del IGC o IA que se determine sobre la renta atribuida proveniente desde la empresa o sociedad sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se podrá imputar el crédito por IDPC que establece los artículos 56 N° 3 y 63 de la misma Ley, pagado por la empresa, comunidad o sociedad acogida al régimen simplificado en dicho ejercicio, en la misma proporción que corresponda sobre la renta.

iv. 3) Propietarios, comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de renta presunta, según el N° 2, de la letra C), del artículo 14 de la LIR.

Atendido que el régimen de presunción de renta sólo ampara las actividades que específicamente establece la LIR, la proporción de la renta atribuida afecta al IGC o IA, que les corresponda en su calidad de propietario, comunero, socio o accionista de la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se sujetarán a las mismas reglas señaladas en los numerales iv.1) o iv.2) anteriores, o bien, al numeral iv.4) siguiente, según sea la forma en que determine sus rentas efectivas.

iv. 4) Propietarios, comuneros, socios o accionistas sujetos a uno de los regímenes generales de tributación establecidos en la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR.

De acuerdo al N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, las empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán considerar la atribución de la renta afecta al IGC o IA que les corresponda en su calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. Dicha renta atribuida, se deberá anotar en el registro a que se refiere la letra b), del N° 4, de la letra A) , del artículo 14 de la LIR, al término del año comercial respectivo, y deberá ser atribuida a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas siempre que no resulten absorbidas por pérdidas tributarias conforme a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 31 de la LIR. En tal caso, deberá indicarse los propietarios, socios, comuneros o accionistas a quienes se les haya atribuido dicha renta y la proporción en que ésta se efectuó, así como la identificación de la sociedad, empresa o comunidad fuente de la renta atribuida.

Conforme al N° 4, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, las empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que sean a su vez propietarios, comuneros, socios o accionistas de otras empresas que declaren su renta efectiva conforme a la letra A, del artículo 14 ter de la misma ley, deberán atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, las rentas afectas a IGC o IA, que les sean atribuidas en su calidad de propietario, comunero, socio o accionista de la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen simplificado, salvo que tales rentas resulten absorbidas por pérdidas tributarias conforme a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 31 de la LIR, con indicación de los propietarios, socios, comuneros o accionistas a quienes se les haya atribuido dicha renta y la proporción en que ésta se efectuó, así como la identificación de la sociedad, empresa o comunidad fuente de la renta.

v) Crédito por IDPC en contra del IGC o IA.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades sujetas al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, podrán imputar como crédito en contra del IGC o IA que corresponda sobre las rentas afectas a dichos tributos provenientes desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, aquél establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, por el IDPC que haya afectado a dicha renta en el mismo ejercicio.

El crédito por IDPC a que tiene derecho la renta atribuida por una empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, en tanto, se haya afectado con el citado tributo y no haya optado por aplicar la exención referida en el numeral ii) anterior, se determinará aplicando directamente la tasa de 25%, sobre el monto de la renta atribuida respectiva.

Tal crédito procederá en la misma proporción en que los propietarios, comuneros, socios o accionistas deben considerar la renta afecta al IGC o IA determinada por la empresa, comunidad o sociedad, esto es, en los términos señalados en la letra a) o b), N° 3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, de acuerdo a lo instruido en la letra b), del numeral iii.1) anterior.

Se hace presente que en los casos señalados, no procede el incremento por el crédito por IDPC que establece los artículos 54 N° 1 y 62 de la LIR, atendido que los propietarios, comuneros, socios y accionistas se afectan con el IGC o IA sobre la renta bruta obtenida por la empresa, comunidad o sociedad respectiva que se atribuye en el mismo ejercicio.

b) Crédito contra el IDPC.

De acuerdo a lo que establece la LIR, del IDPC determinado no podrá deducirse ningún tipo de crédito o rebajas por concepto de exenciones de impuestos o franquicias tributarias establecidas por la misma ley u otros textos legales.

Con todo, los contribuyentes sujetos a este régimen podrán imputar como crédito contra el IDPC, un porcentaje sobre las inversiones efectuadas por las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, en conformidad a lo establecido en el artículo 33 bis de la LIR. En tal caso, aquella parte de la inversión destinada a las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado y que se impute como crédito, no podrá ser deducida como egreso por el contribuyente.

En cuanto a la determinación del crédito referido, éste se calculará sobre los bienes actualizados al término del ejercicio, en conformidad al artículo 41 de la LIR y según se ha indicado, sólo constituirá egreso aquella parte de la inversión efectivamente pagada, descontada una suma equivalente al monto del referido crédito.

Finalmente, se hace presente además que estos contribuyentes pueden acceder para el financiamiento de sus actividades de capacitación, a los recursos consultados en el Fondo Nacional de Capacitación que establece la Ley N° 19.518, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2, de la Ley N° 20.170 de 2007.

c) Pagos provisionales mensuales.

Los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán efectuar pagos provisionales mensuales obligatorios (PPMO), a cuenta de los impuestos anuales, para lo cual aplicarán las siguientes normas:

i) Tasa general de PPMO.

De acuerdo al inciso 1°, de la letra i), del artículo 84 de la LIR, estos contribuyentes efectuarán un PPMO con una tasa de 0,25%, sobre los ingresos percibidos y/o devengados mensuales de su actividad según corresponda.

Para tales efectos, considerarán, como regla general, sólo los ingresos percibidos por el contribuyente, sin perjuicio de que deberán también considerar los ingresos devengados en los casos señalados en la letra E) anterior.

ii) Tasa especial de PPMO.

Conforme a los párrafos 2° y 3°, de la letra i), del artículo 84 de la LIR, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile, podrán optar por aplicar una tasa de PPMO distinta a la señalada en el numeral i) anterior, la que se determinará de la siguiente manera:

Tasa de PPMO opcional: Será aquella que resulte de sumar la tasa efectiva del IGC que haya afectado a cada uno de los propietarios, comuneros, socios o accionistas, multiplicada por la proporción de la renta líquida imponible que se haya atribuido a cada uno de éstos, todo ello dividido por los ingresos brutos obtenidos por la empresa .

Lo anterior, puede graficarse en la siguiente fórmula:

$$\% = \{ f \text{ HIGO Socio 1} \times (\text{RLI} \times \% \text{ Socio 1}) + f \text{ HIGO Socio 2} \times (\text{RLI} \times \% \text{ Socio 2}) + f \text{ HIGO Socio N} \times (\text{RLI} \times \% \text{ Socio N}) + r \dots \}$$

IB

Donde:

TIGO: corresponde a la tasa efectiva de IGC que afecta a cada propietario, comunero, socio o accionista.

RLI: Base Imponible del IDPC del contribuyente sujeto al régimen de la letra A, del artículo 14 ter.

% Socio: Es la proporción de la renta líquida imponible que se haya atribuido a cada propietario, comunero, socio o accionista. Tratándose del empresario individual, EIRL, o único accionista en el caso de la sociedad por acciones, dicho porcentaje corresponde al 100%.

IB: Corresponde a los ingresos brutos que hayan formado parte del resultado tributario de la empresa, comunidad o sociedad en el ejercicio respectivo.

Para estos efectos, se considerará la tasa efectiva, renta líquida imponible e ingresos brutos correspondientes al año comercial inmediatamente anterior a partir del cual se pretende aplicar la tasa opcional. En consecuencia, la tasa que se determine conforme a este procedimiento se aplicará a los ingresos brutos del mes en que deba presentarse la declaración de renta correspondiente al ejercicio comercial anterior y hasta los ingresos brutos del mes anterior a aquel en que deba presentarse la próxima declaración de renta.

Ejemplo:

Para determinar la tasa opcional que podrían aplicar los contribuyentes a partir de los PPMO que deban efectuar sobre los ingresos brutos del mes de abril 2017 hasta marzo de 2018, procederán en los siguientes términos (considere ingresos brutos anuales durante el año 2016 por \$ 400.000.000):

Socio Base IGO al 31.12.16 IGO al 31.12.16 Tasa

Efectiva

IGO(*)	RLI empresa	% de la renta atribuida		IGO al 31.12.16	Tasa
A	16.500.000	468.681	2,8%	25.000.000	20%
B	14.600.000	319.797	2,2%	25.000.000	10%
C	20.800.000	812.681	3,9%	25.000.000	30%
D	36.000.000	2.829.599	7,9%	25.000.000	40%

(*) Corresponde a (IGC/Base IGC) x 100 (**) Supuesto

Aplicación de la fórmula:

$$\{ r (2,8\%) \times (5.000.000) + r (2,2\%) \times (2.500.000) + f (3,9\%) \times (7.500.000) + f (7,9\%) \times (10.000.000) \}$$

=

400.000.000

$$(140.000 + 55.000 + 292.500 + 790.000) = 1.277.500 = 0,32\%$$

400.000.000 400.000.000

La tasa aplicable por la cual podrá optar el contribuyente es de un 0,32%.

d) Retención de Impuesto Adicional que debe efectuar la empresa.

Los contribuyentes acogidos al régimen simplificado establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se gravan al término del ejercicio con el IDPC sobre la diferencia entre los ingresos y egresos del periodo, ambos conforme a su valor nominal. Sobre la proporción de la renta atribuida que corresponda, se afectará con el IA su titular, propietario, comunero, socio o accionista sin domicilio ni residencia en el país.

Ahora bien, conforme a lo establecido en el inciso 6°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, las empresas, comunidades o sociedades sujetas a dicho régimen, deberán efectuar una retención de IA sobre las cantidades determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, con la tasa vigente del referido tributo (actualmente de un 35%), y siempre con derecho a deducir de dicha retención el crédito por IDPC, aplicando directamente sobre la misma cantidad, la tasa del referido tributo que corresponda al ejercicio respectivo y sin que corresponda aplicar el incremento por dicho crédito. Tal retención deberá practicarse al término del ejercicio respectivo, sobre el total de las rentas determinadas a esa fecha.

Si de la comparación de ingresos y egresos al término del ejercicio se determina un resultado negativo, no habrá obligación de efectuar ninguna retención de IA. Tampoco existe tal obligación, respecto de cualquier remesa de renta que se efectúe al exterior en cualquier período del año comercial respectivo, ya que ésta sólo se practica al término de cada ejercicio sobre la base imponible determinada.

De esta manera, la retención de IA deberá ser practicada, por la empresa, comunidad o sociedad respectiva, al término del ejercicio, considerando las rentas determinadas de acuerdo a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y declarada y pagada hasta el día 12 del mes siguiente al de término del ejercicio respectivo .

Por su parte, el propietario, comunero, socio o accionista, contribuyente del IA sin domicilio ni residencia en Chile, deberá declarar y pagar el IA, mediante la presentación de una declaración anual de impuesto. Esta declaración deberá ser presentada en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior, pudiendo en dicha oportunidad darse de abono al IA que resulte, la suma retenida por la empresa al término del ejercicio respectivo, sin aplicar reajuste alguno, ya que dicha retención se efectúa a la fecha de cierre del ejercicio.

G) Registros y controles que se encuentran obligados a llevar los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR .

Los contribuyentes acogidos al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se encuentran obligados a llevar los siguientes registros y controles, sin perjuicio de las demás obligaciones de registro y control que establecen en general las leyes:

a) Libro de compras y ventas: Conforme a lo dispuesto en el artículo 59 del Decreto Ley N° 825 de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, los vendedores y prestadores de servicios afectos a los impuestos que el mencionado artículo indica, deberán llevar los libros especiales que determina el Reglamento de dicha ley, y en la forma que el mismo establece, debiendo registrar en ellos todas sus operaciones de compras, ventas y servicios utilizados y prestados.

b) Libro de ingresos y egresos: La obligación de llevar este libro o registro, sólo alcanza a aquellos contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, que no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas referido. En dicho libro, los contribuyentes deberán registrar tanto los ingresos percibidos como los devengados que obtengan, y por otra parte los egresos pagados y las cantidades adeudadas.

c) Libro de caja: La obligación de llevar este libro, alcanza a todos los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, sea que lleven el libro de compras y ventas o el libro de ingresos y egresos, según corresponda. En este libro, los contribuyentes deberán registrar de manera cronológica el flujo de sus ingresos y egresos en las operaciones que realicen, incluyendo también los aportes, préstamos y cualquier otra cantidad que se reciba en la empresa y afecte la caja de la misma, así como también los pagos o devoluciones de esas sumas, los retiros o distribuciones de utilidades que se efectúen a favor de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, y cualquier otro desembolso que se efectúe desde la empresa y afecte también la caja de la misma.

En todo caso, el inciso final, del N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR dispone que este Servicio mediante resolución, establezca los requisitos que deberán cumplir los libros de ingresos y egresos y el libro de caja referidos precedentemente .

H) Obligaciones tributarias y registros de las cuales estarán liberados los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR .

Los contribuyentes que se acojan a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, estarán liberados, para los efectos tributarios, de las siguientes obligaciones tributarias y registros contables:

- a) Llevar contabilidad completa;
- b) Practicar inventarios en cualquier época del año;
- c) Confeccionar balances en cualquier época del año;
- d) Efectuar depreciaciones de los bienes físicos del activo inmovilizado;
- e) Llevar el detalle de los registros establecidos en el N°4 de la letra A), y N°2 de la letra B), ambos del artículo 14 de la LIR; y
- f) De aplicar el sistema de corrección monetaria establecido en el artículo 41 de la LIR.

En todo caso, las liberaciones señaladas no obstan a que el contribuyente, pueda voluntariamente decidir llevar contabilidad completa. Es decir, no obstante encontrarse acogido al régimen de tributación simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, puede optar por llevar contabilidad completa, sin perjuicio de que el resultado tributario del ejercicio se determinará en la forma señalada en la letra E) anterior.

Cuando el contribuyente decida alternativamente llevar una contabilidad completa conforme a las normas contenidas en los artículos 16 y siguientes del Código Tributario, se libera de la obligación de llevar los registros de ingresos y egresos, y de caja, según corresponda, sin perjuicio de que el resultado tributario afecto a impuestos deba igualmente determinarse conforme a las reglas señaladas anteriormente. En los procesos de fiscalización que efectúe este Servicio, el contribuyente deberá acompañar, cuando se requiera, los registros respectivos, o bien, la contabilidad completa cuando hubiere decidido llevarla de manera alternativa.

En este último caso, los contribuyentes deberán manifestar de manera expresa en la declaración anual de impuestos a la renta correspondiente a cada año comercial por el cual tomaron dicha decisión, pudiendo cambiarla cuando lo estimen adecuado, pero en tal caso, se encontrarán obligados a llevar los registros de ingresos y egresos y de caja según corresponda, por el año comercial respectivo .

Finalmente, se hace presente que las liberaciones en comento, no alcanzan aquellas demás obligaciones, sea de llevar libros, registros u otras obligaciones accesorias establecidas en distintas normas legales o tributarias, distintas de las señaladas en la disposición analizada.

I) Permanencia en el régimen de tributación de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR y retiro voluntario del mismo.

Los contribuyentes que se encuentren acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán permanecer en él a lo menos durante cinco ejercicios comerciales consecutivos completos.

Después de cumplir el plazo señalado, los contribuyentes podrán retirarse voluntariamente de dicho sistema, debiendo para tal efecto dar aviso previo a este Servicio, durante el mes de octubre del año anterior a aquél en que decidan cambiar de régimen.

Para efectuar el aviso, deberán utilizar el Formulario N° 3265 disponible en la página web de este Servicio www.sii.cl. No obstante la obligación de dar el aviso referido, los contribuyentes deberán mantenerse en el régimen hasta el 31 de diciembre del año en que presenten dicho aviso, quedando a contar del día 1° de enero del año siguiente, sujetos a todas las normas comunes de la LIR.

J) Oasos en los cuales los contribuyentes deberán obligatoriamente abandonar el régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

El contribuyente deberá abandonar obligatoriamente el régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, cuando durante el año comercial respectivo deje de cumplir alguno de los requisitos que establece el N° 1, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vale decir, cuando se encuentre en una o más de las siguientes situaciones; cualquiera sea el período por el cual se haya mantenido en el mencionado régimen:

a) Cuando el promedio anual de sus ingresos percibidos o devengados en los tres últimos ejercicios comerciales móviles, por ventas y servicios de su giro o actividad, determinados conforme a lo dispuesto en la letra b), de la letra B) anterior, supere el límite de 50.000 UF.

No obstante ello, la LIR permite que el contribuyente por una sola vez exceda el referido límite, sin que por ello deba obligatoriamente abandonar el régimen, sin perjuicio de lo señalado en la letra b) siguiente. En caso que el contribuyente exceda por una segunda vez dicho límite, deberá abandonar obligatoriamente el régimen³⁷.

b) Cuando el monto anual de sus ingresos percibidos o devengados en el año comercial respectivo por ventas y servicios de su giro o actividad, determinados conforme a lo dispuesto en la letra b), de la letra B) anterior, supere el límite de 60.000 UF.

En este caso, basta que el contribuyente exceda por una vez dicho límite, para que deba abandonar obligatoriamente el régimen.

c) Cuando el contribuyente, habiendo cumplido con los requisitos para ingresar al régimen y estando en él, se encuentre en una o más de las circunstancias señaladas en las letras a) o b), de la letra C) anterior.

Los contribuyentes que deban retirarse obligatoriamente del régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, por cumplirse alguna de las circunstancias señaladas en las letras precedentes, deberán mantenerse en el citado sistema hasta el 31 de diciembre del año en que ocurra el hecho que los excluye del régimen. Posteriormente, los contribuyentes deberán dar el aviso pertinente a este Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario siguiente a aquel en que se haya producido el incumplimiento de los requisitos, quedando a contar del día 1° de enero de dicho año, sujetos a todas las normas comunes de la LIR.

Para tales efectos deberán también utilizar el Formulario N°3265 disponible en la página web de este Servicio www.sii.cl.

K) Situaciones especiales al ingresar al régimen simplificado o al salir de éste.

A continuación se instruye respecto de los efectos especiales que se producen en ciertos casos, al ingresar al régimen simplificado, o bien, al salir de éste, sea voluntaria u obligatoriamente.

- a) Al ingresar al régimen simplificado.
- a. 1) Incorporación a contar del 1° de enero de 2017.

De acuerdo al N° 2, del numeral III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, en el caso de contribuyentes del régimen general de la Primera Categoría obligados a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa y a llevar registro FUT, que cumpliendo con los requisitos, opten por ingresar al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán entender retiradas, remesadas o distribuidas al 31 de diciembre de 2016, para su afectación como rentas de dicho ejercicio con el IGC o IA, según corresponda, la renta o cantidad mayor entre las indicadas en los numerales i) o ii) siguientes:

- i) Las rentas o cantidades que resulte de la suma y resta de las siguientes partidas:

PARTIDAS

Valor del capital propio tributario al 31 de diciembre de 2016.

Dicho capital propio deberá determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR. \$

(+)

Saldo de retiros en exceso efectuados desde la empresa, que se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016.

Dicho saldo de retiros en exceso deberá considerarse reajustado a la fecha señalada, de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al de diciembre de 2015 y el mes anterior al término del ejercicio del año 2016. \$ (+)

Capital pagado o aportado efectivamente al 31 de diciembre de 2016.

Para ello, deberán considerarse los aportes iniciales, más los aumentos y menos las disminuciones de capital posteriores que se hayan efectuado a la empresa, todos ellos, reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término del ejercicio del año 2016. \$ (-)

El saldo positivo de las cantidades no constitutivas de renta, rentas exentas de IGC o IA y las rentas afectas con el impuesto de primera categoría en carácter de único, existentes en el Fondo de Utilidades No Tributables y en el Fondo de Utilidades Reinvertidas, determinadas al 31 de diciembre de 2016. \$

(-)

TOTAL i) \$ (=)

- ii) Las rentas o cantidades que resulte de la suma de las siguientes partidas:

PARTIDAS

El saldo de utilidades tributables pendientes de tributación existentes en el registro del Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre de 2016, vale decir, de las cantidades a las que se refiere la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016. \$ (+)

El saldo de las inversiones efectuadas en acciones de pago y/o en aportes a sociedades de personas existentes al 31 de diciembre de 2016, vale decir, de las cantidades a las que se refiere el inciso 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016. \$ (+)
TOTAL ii) \$ (=)

Cabe señalar, que de acuerdo a la Circular N° 10 de 2015, el Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) considera tres tipos de rentas, a saber; las reinversiones realizadas con utilidades afectas a los impuestos personales, las realizadas con rentas exentas de los impuestos finales y aquellas realizadas con ingresos no constitutivos de renta o las rentas afectas al impuesto de primera categoría en carácter de único. Conforme a lo anterior, las rentas a considerar para el cálculo precedente, sólo serán aquellas que se encuentren afectas a los impuestos finales, es decir, las afectas a IGC o IA, según corresponda.

La renta o cantidad mayor determinada entre el TOTAL i) o ii) precedente, deberá considerarse retirada, remesada o distribuida desde la empresa en su totalidad, por los respectivos empresarios, comuneros, socios o accionistas, al 31 de diciembre de 2016, esto es, al término del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Dicha renta o cantidad, se entenderá retirada, remesada o distribuida, en la misma proporción en que se haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa. En el caso de los comuneros, será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

En caso de mantener un saldo de las inversiones efectuadas en acciones de pago o en aportes a sociedades de personas, vale decir, de las cantidades a las que se refiere el inciso 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, tales sumas se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas, por el propietario, comunero, socio o accionista que haya efectuado dicha inversión.

Por tanto, los propietarios, comuneros, socios o accionistas, se afectarán en el año tributario 2017 con la tributación del IGC o IA, con derecho al crédito por IDPC que la empresa mantenga asociado a dichas utilidades tributables, sea en el registro FUT o en el FUR a que se refiere el inciso 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según corresponda. En efecto, el monto que en definitiva se grave con los impuestos señalados, tendrá derecho al crédito por concepto de IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, que figure respecto de tales cantidades en los registros FUT y FUR señalados.

Cabe destacar, que la base imponible de los impuestos personales IGC o IA, deberá ser incrementada conforme al artículo 54 N° 1 y 62 de la LIR, cuando corresponda, por una suma equivalente al crédito por IDPC a que tenga derecho el contribuyente.

A continuación se ejemplifica lo señalado precedentemente:

ANTECEDENTES:

Registros	Rentas Netas	Crédito IDPC 20%	Incremento IDPC
FUT 1.000	250	250	
FUR 1.000	250	250	
Total rentas afectas a IGC o IA	2.000	500	500

Capital propio tributario	5.000
(-) Aportes de capital	-2.000
(-) FUNT	0
Total rentas afectas a IGC o IA acumuladas en el CPT	3.000

DESARROLLO:

Rentas afectas a IGC o IA que se entienden retiradas (la cantidad mayor) 3.000
Incremento por IDPC 500
Base imponible de los impuestos personales IGC o IA 3.500

En el anexo N° 2 de la presente Circular, se muestra un ejemplo sobre la incorporación al régimen simplificado, por parte de un contribuyente que se mantenía en el régimen general de tributación vigente al 31 de diciembre de 2016.

a. 2) Incorporación a contar del 1° de enero de 2018.

A contar del 1° de enero de 2017, entrarán en vigencia los nuevos regímenes generales de tributación establecidos en las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR, a los cuales deberán incorporarse los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva, según contabilidad completa y balance general, salvo que cumpliendo con los requisitos, opten por acogerse a un régimen especial de tributación. Conforme a las normas señaladas, estos contribuyentes deberán llevar determinados registros especiales para controlar las rentas y cantidades susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas por los propietarios de dichas empresas. Ahora bien, en el caso que estos contribuyentes opten, cumpliendo con los requisitos para ello, por incorporarse al régimen simplificado de tributación establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se indican, según sus saldos al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen simplificado, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 2, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

No obstante lo anterior, los efectos tributarios que se originan con motivo del cambio de régimen, dependerá del régimen general del cual provenga el contribuyente.

i) Contribuyentes sujetos al régimen de IDPO con imputación total de crédito en los impuestos finales, según la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Tales contribuyentes deberán considerar atribuidas las rentas o cantidades que determinen en la forma dispuesta en la letra a), del N° 2, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresan al régimen simplificado, para afectarse con los IGC o IA, según corresponda, sin derecho al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

Dichas rentas se atribuirán en la forma señalada en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, de acuerdo a lo instruido en la letra b), del numeral iii.1), de la letra a), de la letra F) anterior.

Ahora bien, las rentas o cantidades que deberán considerarse atribuidas en la oportunidad señalada, se Determinarán de la siguiente forma:

PARTIDAS

Valor del capital propio tributario determinado al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Dicho capital propio deberá determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR. \$

(+)

Saldo de retiros en exceso efectuados desde la empresa, que se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Dicho saldo de retiros en exceso deberá considerarse reajustados a la fecha señalada, de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al término del ejercicio anterior al que precede al de cambio de régimen y el mes que precede al término del ejercicio anterior al año de incorporación al régimen simplificado. \$ (+)

El capital pagado o aportado efectivamente en la empresa o sociedad al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Para ello, deberán considerarse los aportes iniciales, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes que precede al término del ejercicio anterior al año de incorporación al régimen simplificado. \$

(-)

El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro que establece la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 LIR, correspondiente al saldo de las rentas atribuidas propias pendientes de retiro, remesa o distribución, ya que han completado su tributación con los impuestos a la renta. \$

(-)

El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro que establece la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, correspondiente al saldo de rentas exentas, ingresos no constitutivos de rentas y las rentas con tributación total cumplida³⁸. \$ (-)

El saldo de utilidades tributables pendientes de tributación existentes en el registro del Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vale decir, de las cantidades a las que se refiere la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de 38 Corresponde a los retiros, remesas o distribuciones percibidos, que en su fuente resultan imputadas a rentas atribuidas anotadas en el registro a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

La LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 (Saldo de FUT histórico que los contribuyentes deben mantener, registrar e imputar en la forma señalada en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780).

Tales rentas deberán considerarse según su saldo reajustado al término del ejercicio anterior a aquel en que se efectúe el cambio de régimen³⁹. \$ (-)

El saldo positivo de las cantidades no constitutivas de renta, rentas exentas de IGC o IA y las rentas afectas con el impuesto de primera categoría en carácter de único existentes en el Fondo de Utilidades No Tributables al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 (saldo FUNT histórico que los contribuyentes deben mantener, registrar e imputar en la forma señalada en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780).

Tales rentas deberán considerarse según su saldo reajustado al término del ejercicio anterior a aquel en que se efectúe el cambio de régimen. \$ (-)

Rentas o cantidades que deberán considerarse atribuidas \$ (=)

Cabe reiterar que las rentas o cantidades que se determinen conforme al procedimiento descrito en el recuadro anterior, no tienen derecho al crédito por IDPC, a que se refiere los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

No obstante lo anterior, conforme al inciso 2°, del numeral ii), de la letra a), del N° 2, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, el saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la misma ley, podrá seguir siendo utilizado por el contribuyente, ahora acogido al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, rebajándolo del IDPC que deba pagar a partir del año de incorporación al referido régimen simplificado. Este crédito se reajustará por la variación del IPC entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo.

En el evento que dicho crédito supere el monto del IDPC que deba pagar el contribuyente, el exceso o remanente podrá continuar siendo imputado en los ejercicios siguientes hasta su total extinción. Para tal efecto el crédito deberá reajustarse considerando el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la determinación del remanente y el mes anterior al término del ejercicio respectivo.

Se hace presente que el crédito en comento no podrá ser imputado a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.

ii) Contribuyentes sujetos al régimen de IDPC con deducción parcial de crédito en los impuestos finales, según la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Los contribuyentes sujetos al régimen general de tributación establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen simplificado, para afectarse con IGC o IA, con derecho al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, en la forma y por el monto que establecen dichas normas y el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, las rentas que a continuación se indican:

PARTIDAS

Valor del capital propio tributario determinado al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Dicho capital propio deberá determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 41 \$

(+)

39 Se hace presente que, de acuerdo a lo indicado en el numeral iii) siguiente, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, aún mantengan un saldo de utilidades acumuladas pendientes de tributación con IGC o IA, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, deberán considerar íntegramente retiradas, remesadas o distribuidas dichas cantidades al término del ejercicio anterior al ingreso al régimen simplificado, para afectarse con el IGC o IA, según corresponda. de la LIR.

Saldo de retiros en exceso efectuados desde la empresa, que se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Dicho saldo de retiros en exceso deberá considerarse reajustados a la fecha señalada, de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al término del ejercicio anterior al que precede al de cambio de régimen y el mes que precede al término del ejercicio anterior al año de incorporación al régimen simplificado. \$ (+)

El capital pagado o aportado efectivamente en la empresa o sociedad al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Para ello, deberán considerarse los aportes iniciales, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes que precede al término del ejercicio anterior al año de incorporación al régimen simplificado. \$

(-)

El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro que establece la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 LIR, correspondiente al saldo de las rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta, y las rentas con tributación total cumplida. \$ (-)

El saldo de utilidades tributables pendientes de tributación existentes en el registro del Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vale decir, de las cantidades a las que se refiere la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 (Saldo de FUT histórico que los contribuyentes deben mantener, registrar e imputar en la forma señalada en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780).

Tales rentas deberán considerarse según su saldo reajustado al término del ejercicio anterior a aquel en que se efectúe el cambio de régimen. \$ (-)

El saldo positivo de las cantidades no constitutivas de renta, rentas exentas de IGC o IA y las rentas afectas con el impuesto de primera categoría en carácter de único existentes en el Fondo de Utilidades No Tributables al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 (saldo FUNT histórico que los contribuyentes deben mantener, registrar e imputar en la forma señalada en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780).

Tales rentas deberán considerarse según su saldo reajustado al término del ejercicio anterior a aquel en que se efectúe el cambio de régimen. \$ (-)

Rentas o cantidades que deberán considerarse retiradas o distribuidas \$ (=)

Dichas cantidades se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas en la misma proporción en que se haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa. En el caso de los comuneros, será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

Según se indicó, las rentas o cantidades determinadas conforme a lo indicado en el recuadro anterior, tendrán derecho al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, en la forma y por el monto que dichas normas establecen, en concordancia con el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR43. En consecuencia, tales contribuyentes tendrán derecho a imputar el crédito por IDPC anotado en el registro a que se refiere la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, el que deberá incrementar la base imponible de los impuestos señalados, en los términos de los artículos 54 o 62 de la LIR, según corresponda.

Por su parte, las normas legales que regulan el otorgamiento del crédito por IDPC, establecen que los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que imputen en contra de los impuestos personales, el crédito proveniente del saldo acumulado en el numeral i), del registro b) referido, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto de dicho crédito, el cual se considerará como un mayor IGC o IA, según corresponda, con las salvedades que indican los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR. Por lo tanto, el propietario, comunero, socio o accionista de la empresa, comunidad o sociedad, que se incorpora al régimen simplificado, al momento de reconocer en sus bases imponibles de los impuestos personales las rentas señaladas, podrán imputar en contra de

dichos tributos el crédito por IDPC que corresponda, y, posteriormente, deberán dar cumplimiento al pago del débito fiscal equivalente al 35% del crédito antes señalado.

El crédito en comento corresponderá al que se determine aplicando sobre las rentas acumuladas, la tasa de crédito equivalente a la que resulte de dividir la tasa del IDPC vigente al término del ejercicio anterior al cambio de régimen, por la diferencia que resulte de restar a la cantidad de cien menos la tasa del citado tributo, todo ello expresado en porcentaje, de acuerdo a lo establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR.

En el caso que determinada las rentas acumuladas de acuerdo al procedimiento descrito en el recuadro anterior, éstas no existan o resulte una cantidad negativa, el crédito por IDPC podrá ser imputado al IDPC que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen simplificado. Para tal efecto, el crédito deberá reajustarse considerando el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo. No obstante lo anterior, si el crédito referido se encuentra afecto a restitución en los términos de los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, los contribuyentes podrán imputar como tal, sólo la parte del crédito que no tiene tal obligación, vale decir, sólo el 65% del crédito en cuestión.

En el evento que dicho crédito supere el monto del IDPC que deba pagar el contribuyente, el exceso o remanente podrá continuar siendo imputado en los ejercicios siguientes hasta su total extinción. Para tal efecto, el crédito contra el IDPC deberá reajustarse considerando el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la determinación del remanente y el mes anterior al término del ejercicio respectivo. Con todo, el remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.

En el anexo N° 3 de la presente Circular se muestra un ejemplo sobre la incorporación al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, de un contribuyente que proviene del régimen general establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR (régimen con imputación total del IDPC).

En el anexo N° 4 de la presente Circular se muestra un ejemplo sobre la incorporación al régimen simplificado de un contribuyente que proviene del régimen general establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR (régimen de imputación parcial del IDPC).

iii) Tratamiento de las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016.

En el caso que los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, aún mantengan un saldo de utilidades acumuladas pendientes de tributación con IGC o IA, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 (FUT histórico que los contribuyentes deben mantener, registrar e imputar en la forma señalada en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780), deberán considerar íntegramente retiradas, remesadas o distribuidas dichas cantidades al término del ejercicio anterior al ingreso al régimen simplificado, para afectarse con el IGC o IA, según corresponda .

Si el propietario, comunero, socio o accionista de la empresa, comunidad o sociedad respectiva es contribuyente de los impuestos personales IGC o IA, deberán incorporar en la base imponible del impuesto correspondiente, las rentas señaladas en el párrafo anterior, con derecho al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR que haya afectado a tales cantidades, todo ello, en la misma proporción en que se haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa. En el caso de los comuneros, será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

Por otra parte, si el propietario, comunero, socio o accionista de la empresa, comunidad o sociedad es contribuyente del IDPC, deberán considerar estas utilidades recibidas en la misma proporción antes señalada a título de retiro o distribución afecta al IGC o IA, desde una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, con derecho al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR que haya afectado a tales cantidades. Conforme a lo anterior, corresponderá darle el tratamiento tributario que corresponda a ese retiro o distribución recibida, de acuerdo a la forma en que el propietario, comunero, socio o accionistas determine sus rentas efectivas de la primera categoría, considerando particularmente lo dispuesto en los artículos 14, 31 N° 3, 33 N° 1 y 5 de la LIR.

Respecto de las rentas acumuladas en el registro FUR, a que se refiere el párrafo 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, las que se encuentran incluidas como parte del capital aportado a la empresa, sociedad o comunidad respectiva, cabe destacar que su tratamiento tributario se encuentra regulado también dentro del artículo tercero de la disposiciones transitorias de la Ley, afectándose con impuesto, según corresponda de acuerdo a las normas allí establecidas, al momento en que se efectúe una devolución de capital con cargo a dichas sumas, al momento de la enajenación de las acciones o derechos sociales respectivos, o bien, al término de giro, según corresponda, materias sobre las cuales se instruirá en una Circular que se emitirá al efecto.

b) Al salir del régimen simplificado, sea voluntaria u obligatoriamente.

Los contribuyentes que conforme a lo señalado en las letras I) y J) anteriores, opten voluntariamente por dejar el régimen de tributación simplificada, o bien, dejen de cumplir los requisitos para permanecer en él, quedarán sujetos a todas las normas comunes de la LIR.

Los contribuyentes que opten por retirarse del régimen simplificado, deberán dar aviso al Servicio durante el mes de octubre del año anterior a aquél en que deseen cambiar de régimen, quedando por tanto, sujetos a contar del día 1° de enero del año siguiente, a las normas comunes de la LIR. En tal caso, dichos contribuyentes podrán optar por aplicar las disposiciones de uno de los nuevos regímenes generales de tributación vigentes a contar del 1° de enero de 2017, establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR. La opción para declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa conforme a uno de estos regímenes generales de tributación, deberá ser comunicada a este Servicio dentro de los tres meses anteriores al término del ejercicio anterior a aquél en que deseen cambiar al régimen general, debiendo cumplir los requisitos y formalidades establecidas en el inciso 6°, del artículo 14 de la LIR .

Por su parte, los contribuyentes que deban retirarse obligatoriamente del régimen simplificado por cumplirse alguna de las circunstancias que los excluye del mismo, deberán mantenerse en el citado régimen hasta el 31 de diciembre del año en que ocurra el hecho que los excluye, quedando a contar del día 1° de enero del año siguiente al incumplimiento, sujetos a todas las normas comunes de la LIR. En tal caso, podrán optar por aplicar las disposiciones de uno de los nuevos regímenes generales de tributación vigentes a contar del 1° de enero de 2017, establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR. En este caso, la opción para declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa conforme a uno de los regímenes generales de tributación antes señalados, deberá ser comunicada a este Servicio dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta, cumpliendo los requisitos y formalidades establecidos en el inciso 6°, del artículo 14 de la LIR, tal como ocurre en el retiro voluntario analizado precedentemente.

Cuando los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades y sociedades de personas, en estos dos últimos casos cuando sus comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, no ejercieren la opción de elegir el régimen general al cual incorporarse, en la oportunidad y forma establecida en el artículo 14 de la LIR, se sujetarán a las disposiciones de la letra A) de dicho artículo, aplicándose para los demás contribuyentes que no hayan optado, las reglas de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

De acuerdo a lo anterior, los contribuyentes que abandonen voluntaria u obligatoriamente el régimen simplificado, junto con incorporarse al régimen general de tributación por el que opten, o bien, al que por defecto les corresponda de acuerdo a la LIR, según corresponda, deberán considerar además las siguientes reglas:

i) Obligación de practicar un inventario inicial para efectos tributarios.

Los contribuyentes que abandonen voluntaria u obligatoriamente el régimen simplificado para incorporarse a cualquiera de los regímenes generales de tributación establecidos en las letras A) o

B) , del artículo 14 de la LIR, deberán practicar un inventario inicial para efectos tributarios, acreditando debidamente las partidas que éste contenga. En dicho inventario deberán registrar los siguientes activos que el contribuyente mantenga al 31 de diciembre del último año comercial acogido al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, valorizando estos activos de la siguiente forma:

1.1) La existencia del activo realizable, se registrará a su costo de reposición, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.

1.2) Los activos fijos físicos, se registrarán a su valor actualizado al término de dicho ejercicio, aplicándose para tales efectos las normas de los artículos 41 inciso 1° N° 2 y 31, inciso 4°, N° 5 de la LIR, considerando los años de vida útil normal para los fines del cálculo de la depreciación.

1.3) Los demás activos que deban incorporarse al inventario inicial, se reconocerán al valor de costo tributario que corresponda al tipo de activo de que se trate, y según las reglas establecidas en la LIR. Según lo señalado, las partidas indicadas precedentemente deberán ser acreditadas fehacientemente por el contribuyente ante este Servicio, con los documentos, libros, registros u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, todo ello, conforme a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario.

ii) Tratamiento tributario de ciertas diferencias que se determinen al cambio de régimen.

La diferencia positiva que se produzca entre el valor de las existencias del activo realizable, más el valor de los activos fijos físicos y descontadas las pérdidas tributarias que se hayan determinado al 31 de diciembre del último año comercial en que estuvo acogido al régimen simplificado, constituirán para efectos tributarios un ingreso diferido. Este ingreso deberá reconocerse en partes iguales dentro de los ingresos brutos de los 3 ejercicios comerciales consecutivo siguientes, contados desde aquel en que se produce el cambio de régimen, incorporando como mínimo un tercio de dicho ingreso en cada ejercicio hasta su total extinción.

Cabe destacar, que si bien el inventario inicial que debe confeccionar el contribuyente contempla todas las existencias y activos fijos físicos que mantenga al término del ejercicio anterior a aquel en que se incorpora al régimen general, para efectos de determinar el ingreso diferido señalado en el párrafo anterior, sólo deberán considerarse aquellas partidas que se encuentren efectivamente pagadas, pues sólo ellas han representado un egreso en el régimen simplificado, cuya deducción se compensa al considerarlos como parte del activo de la empresa.

La diferencia que deberá considerarse como un ingreso diferido, se determinará de la siguiente manera:
Detalle Valor

El valor de las existencias del activo realizable efectivamente pagadas, registradas a su costo de reposición, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR. \$

(+)

El valor de los activos fijos físicos efectivamente pagados, se registrarán a su valor actualizado al término de dicho ejercicio, aplicándose para tales efectos las normas de los artículos 41, inciso 1°, N° 2 y 31, inciso 4°, N° 5 de la LIR, considerando los años de vida útil normal para los fines del cálculo de la depreciación. \$ (+)

El valor de las pérdidas tributarias que se hayan determinado al 31 de diciembre del último año comercial en que estuvo acogido al régimen simplificado. \$ (-)

Si el resultado es positivo, se considerará como un ingreso diferido a imputar en 3 ejercicios comerciales.

\$ (=)

En el caso que el contribuyente ponga término al giro de sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente de tributación, deberá agregarse a los ingresos del ejercicio del término de giro, cumpliendo de este modo la tributación que se mantenía pendiente.

Para los efectos del reconocimiento del ingreso diferido que se haya producido según lo indicado precedentemente, se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el mes anterior al término del ejercicio que antecede al cambio de régimen y el mes anterior al del balance. Por su parte, el saldo del ingreso diferido pendiente de reconocer en los ejercicios siguientes, se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación del IPC en el período comprendido entre el mes anterior al del cierre del ejercicio anterior y el mes anterior al del balance en que se reconoce el ingreso.

En el caso que el resultado de la suma de las cantidades indicadas precedentemente, descontado el monto de las pérdidas tributarias determinadas al término del ejercicio respectivo, sea negativo, dicho resultado constituirá la pérdida tributaria que podrá deducirse como gasto, en la forma dispuesta en el N° 3, del inciso 4°, del artículo 31 de la LIR. En caso que el resultado sea positivo, junto con reconocerse el ingreso diferido señalado, la pérdida que se haya determinado bajo el régimen simplificado no podrá ser considerada como gasto en el nuevo régimen.

iii) Obligación de determinar un capital propio tributario.

Los contribuyentes deberán también determinar el monto del capital propio tributario existente al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, valorizando los activos existentes a dicha fecha, en la forma señalada en el numeral i) anterior, y de acuerdo a lo establecido en el N° 1, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.

En todo caso, en dicha determinación no deberán considerarse como parte de los activos, las cuentas por cobrar por ingresos devengados no percibidos al 31 de diciembre, y tampoco se considerará como parte del pasivo exigible, las cuentas por pagar a dicha fecha por gastos adeudados, que no han sido considerados en la base imponible del IDPC en el ejercicio que corresponda. No obstante, respecto de estas partidas deberá aplicarse lo señalado en el numeral vi) siguiente.

El monto del capital propio tributario determinado conforme a las reglas anteriores, constituirá el capital propio inicial de la empresa o sociedad al momento de cambiar al régimen general por el cual haya optado.

iv) Determinación de las rentas acumuladas en el capital propio tributario obtenidas durante el período en que el contribuyente se mantuvo en el régimen simplificado.

Con motivo de la incorporación a cualquiera de los regímenes generales de tributación, estos contribuyentes deberán determinar el capital propio tributario calculado conforme a lo señalado precedentemente, al cual se deberá restar el monto positivo del ingreso diferido señalado en el numeral ii) anterior, y el valor del capital efectivamente aportado a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores ocurridos hasta el 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, todos ellos reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes en que se efectuó el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al término del último ejercicio acogido al régimen.

Lo anterior, se puede graficar de la siguiente manera:
Detalle Valor

Capital propio tributario determinado al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, calculado conforme al inventario determinado por el contribuyente (activos y pasivos). \$ (+)

Ingreso diferido a considerar en 3 ejercicios consecutivos (Determinado como la diferencia entre el valor de las existencias más el valor de los activos fijos físicos, ambos efectivamente pagados, y descontando las pérdidas tributarias. \$ (-)

Valor del capital efectivamente aportado a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, ocurridos hasta el 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. Todos ellos, se reajustarán de acuerdo a la variación del IPC entre el mes en que se efectuó el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al término del último ejercicio acogido al régimen. \$ (-)

Diferencia que corresponde a las rentas ya tributadas y no retiradas o distribuidas, en el régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. \$ (=)

A través del procedimiento anterior, se busca determinar las rentas acumuladas en la empresa que cambia de régimen, y que ha obtenido el contribuyente mientras estuvo acogido al régimen simplificado, cuya tributación ya fue cumplida, pero que sus propietarios no han retirado, remesado o distribuido.

La diferencia positiva, corresponderá a la utilidades acumuladas en el capital propio tributario de la empresa, constituyendo el saldo inicial positivo de los registros señalados en la letra c), del N° 4, de la letra A), o en la letra a), del N° 2, de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según sea el régimen general a que se encuentre sujeto el contribuyente, considerándose para todos los efectos de la LIR como rentas que ya han completado su tributación con los impuestos a la renta, y en consecuencia, no deben ser declarados ni considerados para la progresividad que establece el artículo 54 de la LIR, frente al IGC.

v) En todo caso, la incorporación al régimen general de la LIR, no podrá generar otras utilidades o pérdidas, provenientes de partidas que afectaron el resultado de algún ejercicio bajo la aplicación del régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

vi) Situación de los ingresos devengados y no percibidos y los gastos adeudados no pagados antes del cambio al régimen general.

Los ingresos devengados y no percibidos, así como los gastos adeudados y no pagados, al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y que en su condición de tales no formaron parte del resultado tributario en dicho régimen, deberán ser considerados por los contribuyentes al momento en que se incorporen al régimen general de tributación.

Conforme con ello, el contribuyente que abandona el régimen simplificado, deberá imputar o deducir al 1° de enero del año de su incorporación al régimen general de tributación, según corresponda, los ingresos devengados no percibidos y los gastos que se encontraban adeudados al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

En el anexo N° 5 de la presente Circular, se muestra un ejemplo sobre los efectos del cambio del régimen simplificado de tributación al régimen general.

vii) Reincorporación al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Los contribuyentes que se hayan retirado del régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, ya sea en forma obligatoria o voluntaria, no podrán volver a incorporarse a dicho régimen sino hasta después de permanecer cinco años comerciales consecutivos acogidos al régimen general de la LIR en base a contabilidad completa⁴⁹.

L) Normas aplicables en caso de término del giro de un contribuyente acogido a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

El N° 4, del artículo 38 bis de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, regula la tributación de las rentas o cantidades acumuladas o retenidas en las empresas que se encuentren acogidas a las reglas de la primera categoría sujetas al régimen simplificado establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, cuando pongan término a su giro o cuando el Servicio por aplicación de lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes.

En consecuencia, dichos contribuyentes deberán aplicar las nuevas reglas que esta disposición establece para la tributación que corresponde a las rentas o cantidades antes señaladas, respecto a la determinación de la base imponible, método de atribución de tales rentas o cantidades a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas y los impuestos que resulten aplicables.

a) Rentas sujetas a la tributación que establece el N° 4, del artículo 38 bis de la LIR

Los contribuyentes acogidos al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, que terminen su giro, o bien, el Servicio por aplicación de lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes, para establecer la base imponible afecta a la tributación que dispone el N° 4, del artículo 38 bis de LIR, deberán determinar las rentas o cantidades acumuladas a la fecha término de giro.

Esta renta corresponde a la suma del activo realizable y los bienes del activo físico de activo inmovilizado que se mantengan en la empresa a esa fecha, descontadas las pérdidas que hayan determinado en el último ejercicio correspondiente al término de giro.

En consecuencia, los contribuyentes que se encuentren en esta situación deberán efectuar el siguiente procedimiento para determinar las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de su término de giro:

Partida

Activo realizable existente a la fecha de término de giro según inventario, valorado según costo de reposición de conformidad al N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR. \$.. .(+)

Bienes físicos del activo inmovilizado según inventario, a su valor actualizado al término de giro, conforme a los artículos 31 inciso 4° N° 5, y 41 inciso 1° N° 2 de la LIR. \$.. .(+)

Monto de las pérdidas determinadas conforme a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR al término de giro, correspondiente a la diferencia negativa entre los ingresos percibidos o devengados que correspondan y los egresos efectivamente pagados por el contribuyente. \$.... (-)

Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al momento del término de giro, pendientes de tributación. \$.. .(=)

Las rentas o cantidades así determinadas, en atención al régimen al cual se encuentra sujeto el contribuyente, deben ser atribuidas a sus propietarios, contribuyentes del artículo 58, N° 1, comuneros, socios o accionistas, para efectos de ser gravadas con la tributación correspondiente. Dicha atribución se efectuará en la forma señalada en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según el caso, de acuerdo a lo instruido en la letra b), del numeral iii.1), de la letra a), de la letra F) anterior.

b) Tributación que afecta a las rentas o cantidades determinadas a la fecha de término de giro.

Cuando se atribuyan las rentas o cantidades determinadas anteriormente, se gravarán con el IGC o IA, según corresponda, sin derecho al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, en atención que tales cantidades no fueron gravadas con dicho tributo.

Cabe hacer presente, que la empresa o sociedad que pone término a su giro deberá además atribuir la renta líquida imponible determinada durante su último ejercicio, en la forma señalada en las letras

a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según el caso. Por lo tanto, la empresa deberá cumplir con el IDPC sobre dicha renta y los propietarios, socios, comuneros o accionistas, debido a la atribución de tales cantidades, deberán gravarlas con el IGC o IA, según corresponda, pero en este caso con derecho al crédito por IDPC que las gravó previamente, según lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, de acuerdo a las reglas generales aplicables a los contribuyentes sujetos a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Para los efectos de declarar la renta atribuida determinada al término de giro conforme a la letra a) anterior, en las bases imponibles del IGC o IA, de conformidad a los artículos 65 N° 3 y 4, y 69 de la LIR, los contribuyentes deberán reajustarlas en el porcentaje de variación experimentada por el IPC entre el mes anterior al del balance de término de giro y el mes de noviembre del año respectivo, en virtud de lo establecido en los artículos 54 N° 3 inciso final y 62 inciso 1° de la LIR.

Por otra parte, las empresas que ponen término a su giro, dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme lo dispone el artículo 69 N° 2 de la LIR, en concordancia con lo señalado por el artículo 69 del Código Tributario, deberán declarar y pagar el IDPC, que corresponda al ejercicio en el que cesen las actividades.

De la suma a pagar por el impuesto señalado anteriormente, se podrán rebajar los pagos provisionales mensuales efectuados durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente actualizados e imputados a dicha obligación tributaria de acuerdo con las normas de los artículos 93, 94 y 95 de la LIR. Los excedentes que se produzcan de los mencionados pagos, producto de la imputación señalada, podrá solicitarse su devolución en la forma prevista en el inciso 4°, del artículo 97 de la LIR.

El saldo de impuesto no cubierto con los pagos provisionales mensuales, deberá pagarse debidamente reajustado de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al término de giro (fecha de balance o cierre del ejercicio) y el mes anterior a aquel en que legalmente deba pagarse el tributo conforme al plazo señalado en el artículo 69 del Código Tributario.

c) Rentas determinadas al momento del término de giro que son atribuidas a propietarios, contribuyentes del artículo 58 N° 1, socios, comuneros o accionistas sujetos al IDPC.

Las rentas que son atribuidas por regla general deben ser reconocidas en las bases imponibles de los impuestos personales en el año tributario correspondiente, sin perjuicio de la posibilidad que entrega la ley de reliquidar el IGC en los términos del N° 3, del artículo 38 bis de la LIR. Sin embargo, en el evento que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa que termina su giro, sean a su vez otros contribuyentes del IDPC, sea que estén sujetos a las reglas establecidas en las letras A), B) o C), del artículo 14 de la LIR, o bien, a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, éstos deberán volver atribuir tales rentas a sus propios dueños, comuneros, socios o accionistas, y así sucesivamente, hasta que tales cantidades sean reconocidas por los contribuyentes de los impuestos personales, en los mismos términos señalados en el numeral iv), de la letra a), de la letra F) anterior.

En el anexo N° 6 de la presente Circular, se muestra un ejemplo sobre la tributación al término de giro de estos contribuyentes.

d) Opción por declarar las rentas o cantidades acumuladas en las empresas al término de giro como afectas al IGC aplicando la tasa promedio que la LIR establece.

De conformidad al N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, el empresario, comunero, socio o accionista, con domicilio o residencia en Chile, de la empresa o sociedad que ponga término a su giro, podrán optar por gravar las rentas determinadas a dicha fecha con una tasa equivalente al promedio de las tasas más altas del IGC que los hayan afectado en los seis ejercicios anteriores al cese de actividades.

Los contribuyentes que tienen derecho a esta opción, son aquellos que tienen la propiedad o participan directa en empresas, comunidades o sociedades acogidas al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, por las rentas o cantidades que se entienden atribuidas al término de giro, conforme a las reglas del N° 4, del artículo 38 bis de la LIR.

i) Determinación de la tasa promedio del IGC.

Para efectos de determinar la tasa promedio del IGC que corresponde aplicar sobre las rentas o cantidades señaladas, los empresarios, comuneros, socios o accionistas, deberán considerar los ejercicios de existencia de la empresa o sociedad que cesa sus actividades, en los siguientes términos:

(a) Si la empresa que pone término de giro tuviera una existencia de seis o más ejercicios comerciales consecutivos, las rentas o cantidades que correspondan al empresario, comunero, socio o accionista con ocasión del cese de las actividades, se afectarán con una tasa de IGC equivalente al promedio de las tasas marginales más altas de la escala de dicho tributo que haya afectado a las personas antes indicadas en los seis años tributarios consecutivos anteriores al término de giro, de acuerdo con las normas generales que regulaban a dicho tributo en los períodos indicados.

(b) Si la citada empresa a la que se pone término de giro, tuviera una existencia inferior a seis ejercicios comerciales consecutivos, la tasa promedio antes indicada se determinará considerando los años de existencia efectiva de la empresa que cesa sus actividades.

Se hace presente que sólo deberán considerarse en el promedio, aquellos ejercicios en que los contribuyentes se hubieren encontrado afectos al IGC y exista alguna tasa marginal aplicada, no así cuando éstos se hayan encontrado exentos o liberados de la obligación de presentar la declaración anual del referido tributo, y por tanto, no ha habido aplicación de alguna tasa marginal.

(c) Si la empresa que termina el giro de sus actividades, hubiese existido sólo en el ejercicio en el cual ocurre el cese de las actividades, las rentas o cantidades que corresponda al comunero, socio o accionista se afectarán con el IGC como ingresos de ese ejercicio, de acuerdo con las normas generales que regulan a dicho tributo, es decir deberá efectuarse una sola declaración incluyendo todas las rentas de cualquier origen que haya obtenido. Igual procedimiento se aplicará cuando la tasa promedio señalada, no sea posible determinarla, ya sea porque el comunero, socio o accionista en esos períodos tributarios no estuvo obligado a declarar IGC o quedó exento o no gravado respecto del citado tributo personal.

Finalmente, la tasa promedio de las tasas marginales más altas de la escala del IGC que afectaron al empresario individual, comunero, socio o accionista, en los términos antes descritos, se determinará expresando dicha alícuota en cifras enteras, eliminando los decimales inferiores a cinco y elevando al entero superior los decimales iguales o superiores a cinco.

ii) Créditos imputables al IGC determinado en virtud de la reliquidación que permite el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR.

De conformidad al N° 4, del artículo 38 bis de la LIR, las empresas, comunidades o sociedades acogidas al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, entenderán atribuidas a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, las rentas acumuladas a la fecha de término de giro, las cuales no tendrán derecho a crédito por IDPC imputable al IGC, ya sea que tales personas opten o no a la posibilidad de gravar dichas sumas con una tasa promedio del referido tributo, debido a que las rentas afectas al mencionado impuesto personal no han sido gravadas con el IDPC, así como tampoco con ningún otro impuesto.

e) Valor de costo para fines tributarios que corresponde a los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas que terminan su giro.

La Ley incorporó en el artículo 38 bis de la LIR, una norma de control respecto de los valores tributarios correspondientes a los bienes adjudicados a los dueños, comuneros, socios o accionistas de una empresa, comunidad o sociedad, con ocasión de la liquidación o disolución de la misma.

De esta manera, el valor de costo tributario que deberán considerar los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad que termina su giro, respecto de los bienes que le sean adjudicados en la liquidación o disolución de la misma, corresponderá al valor para efectos tributarios considerado por tales empresas de acuerdo al inventario que deben practicar al término de giro.

Lo anterior resulta aplicable aun cuando el valor asignado en la adjudicación respectiva, resulte ser una cantidad distinta a la señalada precedentemente.

En consecuencia, para los efectos de aplicar por ejemplo, las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la LIR, las de depreciación del artículo 31 N° 5 y 5 bis de la misma ley, o bien, para determinar el costo tributario deducible al momento de la enajenación posterior del activo de que se trate, sólo deberá considerarse el valor de costo tributario considerado por la empresa, comunidad o sociedad en el cálculo del inventario referido anteriormente.

M) Obligación de informar al Servicio y de certificar a los propietarios de las empresas acogidas a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán informar anualmente al Servicio e informar y certificar a sus propietarios, socios, comuneros o accionistas lo siguiente:

- El monto de las rentas o cantidades atribuidas.
- El monto de los retiros, remesas o distribuciones.
- El monto de los pagos provisionales mensuales obligatorios y voluntarios efectuados, que correspondan a cada socio, comunero o accionista.

El total de los pagos provisionales mensuales obligatorios o voluntarios que se informen a los propietarios, socios, comuneros o accionistas, sólo se efectuará cuando el contribuyente ejerza la opción por eximirse del pago del IDPC del ejercicio respectivo, los cuales serán informados en la misma proporción en que deba atribuirse la renta.

Los términos, la forma y el plazo en que estos contribuyentes deberán cumplir con las obligaciones señaladas, serán establecidos mediante una resolución que este Servicio emitirá para tales efectos.

N) Reglas que deberán aplicar los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 se encontraban sujetos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y que a partir del 1° de enero de 2017 opten por abandonarlo desde esa fecha.

Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 se encuentren sujetos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se entienden incorporados de pleno derecho al mismo régimen vigente a contar del 1° de enero de 2017. No obstante aquello, tales contribuyentes pueden optar por retirarse voluntariamente del régimen a contar de igual fecha. De acuerdo a lo anterior, si bien deben determinar sus rentas a esa fecha conforme con el texto vigente de tal disposición, los efectos tributarios de la renuncia voluntaria al régimen, en tanto inciden en la determinación de las rentas de los contribuyentes a partir del 1° de enero del 2017, deben sujetarse a las reglas establecidas en el texto de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

En la incorporación al régimen general establecido en el artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017, los contribuyentes deberán aplicar lo dispuesto en los N°s 5 y 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente a partir de esa fecha, y por tanto, aplicarán las instrucciones señaladas en la letra b), de la letra K) anterior.

Ñ) Normas que rigen a los contribuyentes que se acogen al régimen de contabilidad simplificada establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, para los efectos de las gratificaciones legales de los trabajadores.

Sobre la materia, cabe señalar que también se mantiene vigente lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley N° 20.170 de 2007, que establece que para los efectos de la obligación del pago de gratificaciones legales a los trabajadores contenida en el artículo 47 del Código del Trabajo, se entenderá:

a) Que los contribuyentes que se acogen al régimen de contabilidad simplificada contenido en la letra

A) , del artículo 14 ter de la LIR cumplen con el requisito de llevar libros de contabilidad; y

b) Por utilidades o excedentes líquidos, lo que resulte de aplicar lo dispuesto en el N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, sin deducir las pérdidas de ejercicios anteriores, y no se aplicará lo establecido en el inciso 1°, del artículo 48 del Código del Trabajo .

c) En consecuencia, de lo dispuesto por el artículo 3, de la Ley N° 20.170, se desprenden los siguientes efectos tributarios:

c.1) Para los efectos de la obligación del pago de las gratificaciones legales a que se refiere el artículo 47 del Código del Trabajo, se entenderá que los contribuyentes que se acogen al régimen de contabilidad simplificada de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, cumplen con el requisito de llevar libro de contabilidad que exige la norma laboral antes indicada.

c. 2) Las utilidades o excedentes líquidos para el cumplimiento de la obligación señalada en el punto precedente, y a que se refiere el artículo 48 del Código del Trabajo, se determinarán de acuerdo al mecanismo o procedimiento de cálculo establecido por el N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, analizado en la letra E) anterior, pero sin deducir las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores; procedimiento de determinación que se aplicará en reemplazo de aquel establecido por el inciso 1° de la norma laboral antes mencionada.

2) Exención de Impuesto Adicional por ciertos servicios prestados en el exterior a las micro, pequeñas y medianas empresas, a contar del 1° de enero de 2017 .

La letra B, del artículo 14 ter de la LIR, establece a contar del 1° de enero de 2017, una exención de IA que favorece a los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que presten ciertos servicios a las micro, pequeñas y medianas empresas, de acuerdo a lo que a continuación se instruye. Lo anterior, se aplicará sin perjuicio de las demás exenciones que establece la LIR en su artículo 59, y de la aplicación de los términos de un convenio para evitar la doble tributación internacional que se encuentre vigente.

A) Rentas o cantidades exentas.

Conforme con las disposiciones contenidas en el N° 2, del artículo 59 de la LIR, se encuentran afectas a IA las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. Dentro de dichas remuneraciones se incluyen aquellas obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, por la prestación de servicios de publicidad en el exterior, y por el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet.

Ahora bien, la letra B, del artículo 14 ter de la LIR, dispone que se encuentran exentas de IA, las cantidades establecidas en el N° 2, del artículo 59 de la LIR pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición de contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, como remuneración por la prestación de ciertos servicios en el extranjero, siempre que éstos se presten a las personas de que trata la letra B) siguiente.

Por el contrario, si se trata de servicios prestados en Chile, las remuneraciones pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición por dicho concepto no gozan de la exención referida en este número.

En consecuencia, las remuneraciones exentas de IA, corresponden a la proveniente de las siguientes prestaciones de servicios en el extranjero:

i) Servicios de publicidad.

ii) El uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet. Se incluyen por ejemplo, dentro de las prestaciones correspondientes a estos servicios, la suscripción y el uso a través de servidores situados en el exterior de; portales y páginas web, software, bases de datos, entre otros.

B) Empresas beneficiadas.

La exención referida beneficia a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, prestadores de los servicios señalados a las empresas que se indican en esta letra.

No obstante ello, también se ven beneficiadas las empresas constituidas, domiciliadas o residentes en Chile, que reciben las prestaciones exentas de impuesto, atendido que se ven liberadas de retener, declarar y pagar el IA.

Ahora bien, la referida exención opera sólo en caso que las prestaciones de servicios en el extranjero se efectúen a empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, por rentas del artículo 20 de la LIR, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 UF en los tres últimos años comerciales.

Por tanto, para que se aplique la exención, las empresas domiciliadas o residentes en Chile que reciban los servicios desde el exterior deben cumplir con los siguientes requisitos copulativos:

i) Obtengan rentas de la primera categoría, clasificadas en el artículo 20 de la LIR.

ii) Se trate de empresas obligadas a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, aun cuando hayan optado por acogerse a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

iii) Obtengan un promedio anual de ingresos de su giro no superior a 100.000 UF en los tres últimos años comerciales.

Para estos efectos, las empresas deberán tener al 31 de diciembre del año comercial inmediatamente anterior a aquél en que paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición las rentas gravadas con IA, y que se encontrarían exentas del referido tributo en tanto cumplan con los requisitos señalados, un promedio anual de ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro o actividad no superior a 100.000 UF, en los tres últimos años comerciales anteriores.

Para la determinación del promedio antes indicado, deberán considerarse ejercicios consecutivos, y si el contribuyente tuviere una existencia inferior a tres ejercicios, el promedio se calculará computando los ejercicios de existencia efectiva de ésta, considerando como un ejercicio completo el correspondiente al inicio de actividades. El total de los ingresos percibidos o devengados en el ejercicio, sin considerar aquellos obtenidos por sus empresas relacionadas y sin aplicarles reajuste alguno, se convertirán a UF, según el valor de ésta al último día de cada uno de los años comerciales respectivos. Si en uno o más ejercicios el contribuyente no hubiere obtenido ingresos, igualmente se considerarán dichos ejercicios en el promedio referido.

C) Norma de control.

No obstante lo indicado precedentemente, la letra B, del artículo 14 ter de la LIR, dispone que aun cuando se cumplan los requisitos para gozar de la referida exención, igualmente se aplicará una tasa de IA de 20% sobre los referidos servicios, cuando los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final, del inciso 1°, del artículo 59 de la LIR, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en dicha norma.

De acuerdo con ello, se aplicará una tasa de 20% de IA, cuando el acreedor o beneficiario de las remuneraciones se encuentre constituido, domiciliado o sea residente en alguno de los países que formen parte de la lista a que se refieren los artículo 41 D y 41 H de la LIR, o bien, cuando posea o participe en 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, así como en el caso que se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro. El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas circunstancias y efectuar una declaración jurada, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución.

CAPÍTULO 2: RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LOS CONTRIBUYENTES ACOGIDOS AL ARTICULO 14 BIS DE LA LIR, CON MOTIVO DE LAS DISPOSICIONES PERMANENTES Y TRANSITORIAS DE LA LEY N° 20.780. 1)
Se deroga el artículo 14 bis de la LIR .

La Ley derogó el artículo 14 bis y sus normas relacionadas de la LIR, a contar del 1° de enero del año 2015.

No obstante lo anterior, la Ley también estableció que los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 se encuentren acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR, podrán optar por mantenerse en dicho régimen hasta el 31 de diciembre de 2016 .

Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, se encuentran contenidas en la Circular N° 69 de 2014.

2) Reglas aplicables a partir del 1° de enero de 2017, a los contribuyentes que se mantengan acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016 .

Los contribuyentes que hayan ejercido la opción de mantenerse transitoriamente acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, deberán aplicar las siguientes reglas a partir del 1° de enero de 2017:

a) Opción de ingreso al régimen general de tributación.

Los contribuyentes referidos podrán optar por acogerse a las disposiciones de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017 .

Para tal efecto, los contribuyentes deberán proceder en los siguientes términos:

i) Plazo en el que deben ejercer la opción.

Los contribuyentes que deseen ejercer la opción de acogerse a uno de los dos regímenes generales de tributación vigentes a contar del 1° de enero de 2017, deberán hacerlo dentro de los meses de junio a diciembre de 2016 .

ii) Regímenes por los cuales podrá optar el contribuyente.

Los contribuyentes podrán optar por uno de los siguientes regímenes generales de tributación, vigentes a contar del 1° de enero de 2017:

a. - Régimen de Impuesto de Primera Categoría (IDPC) con imputación total de crédito en los impuestos finales (en adelante indistintamente "régimen de renta atribuida"), establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR.

b. - Régimen de Impuesto de Primera Categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales (en adelante indistintamente "régimen de imputación parcial"), establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR.

iii) Forma en la cual deben ejercer la opción.

Los contribuyentes que deseen ejercer la opción de acogerse a uno de los regímenes generales de tributación vigentes a contar del 1° de enero de 2017, deberán presentar una declaración ante el Servicio, en la oportunidad señalada en el numeral i) anterior, en la siguiente forma:

a. - Empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada y contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR: Deberán presentar ante el Servicio una declaración suscrita por el contribuyente.

b. - Comunidades: Deberán presentar ante el Servicio una declaración suscrita por la totalidad de los comuneros.

c. - Sociedades de personas, sociedades por acciones y sociedades anónimas cerradas: Deberán presentar ante el Servicio una declaración suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo de la totalidad de los socios o accionistas.

d. - Sociedades anónimas abiertas: En este caso, la opción deberá ser aprobada en junta extraordinaria de accionistas, con un quorum de a lo menos dos tercios de las acciones emitidas con derecho a voto. El ejercicio de la opción se hará efectivo presentando ante el Servicio una declaración suscrita por la sociedad, acompañada del acta reducida a escritura pública de la junta que cumpla previamente las solemnidades establecidas en el artículo 3° de la Ley N° 18.046.

En todos los casos anteriores, cuando las entidades, personas o sociedades actúen a través de sus representantes, ellos deberán estar especialmente facultados para el ejercicio de la opción señalada.

La declaración de que tratan las letras a.-, b.-, c.- y d.- precedentes, deberá cumplir con las formalidades que establezca este Servicio mediante resolución.

b) Opción de ingreso al régimen de tributación simplificada de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Los contribuyentes indicados podrán optar por acogerse al régimen simplificado de tributación establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, siempre que cumplan con los requisitos y formalidades que esa norma establece, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2017.

Para tal efecto, los contribuyentes que deseen ejercer la opción de acogerse a este régimen simplificado de tributación, lo manifestarán dando el respectivo aviso al Servicio desde el 1° de enero al 30 de abril de 2017.

c) Ingreso por defecto al régimen general de tributación.

En caso que los contribuyentes no ejerzan ninguna de las opciones señaladas en las letras a) o b) anteriores, o la efectúen sin cumplir los requisitos y formalidades que la ley exige, se entenderán incorporados a uno de los regímenes de tributación que contemplan las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, según corresponda a su estructura empresarial o societaria, de acuerdo a su texto vigente a partir del 1° de enero de 2017.

En tal caso, la LIR establece expresamente el régimen por defecto al cual quedarán sujetos los contribuyentes, entendiéndose incorporados al régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, según corresponda.

i) Se entenderán incorporados al régimen de renta atribuida, los siguientes contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa:

- a. - Empresarios individuales;
- b. - Empresas individuales de responsabilidad limitada; y
- c. - Comunidades y sociedades de personas, cuando al 1° de enero de 2017, sus comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales domiciliadas o residentes en Chile.

ii) Se entenderán incorporados al régimen de imputación parcial, todos los demás contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, no individualizados en el numeral i) precedente.

d) Determinación de las rentas o cantidades acumuladas, pendientes de tributación a la fecha del cambio de régimen.

En cualquiera de los casos señalados, los contribuyentes deberán aplicar al término del año comercial 2016, lo dispuesto en los incisos 2°, 3°, 9° y final del artículo 14 bis de la LIR, según su texto vigente para tales efectos hasta el 31 de diciembre de 2014.

De acuerdo con ello, y con ocasión del cambio de régimen de imposición, para los fines de determinar las eventuales rentas o cantidades que mantenga acumulada la empresa desde su ingreso al régimen y hasta el 31 de diciembre de 2016, los contribuyentes deberán aplicar las normas antes señaladas, como si efectuaran el término de su giro a esta última fecha.

Para tales efectos, los contribuyentes deberán comparar el capital propio final, según su valor al 31 de diciembre de 2016, con el capital propio inicial y sus respectivos aumentos, determinados dichos patrimonios de acuerdo a la modalidad que expresamente establecen los incisos 2° y 3° del artículo 14 bis de la LIR, y cuyas instrucciones en lo relacionado con esta determinación se contienen en las Circulares N°s 59 de 1991; 49 de 1997 y 5 de 2009, de este Servicio.

Ahora bien, las rentas o cantidades que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los incisos 2°, 3°, 9° y final del artículo 14 bis de la LIR, tendrán el siguiente tratamiento tributario:

i) Contribuyentes que se incorporen por opción o por defecto, en alguno de los regímenes de tributación establecidos en las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR.

Las rentas o cantidades que se determinen en la forma señalada, se considerarán formando parte del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) a que se refiere el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, como un saldo de utilidades tributables pendientes de tributación a esa fecha, sin derecho a los créditos que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, excepto en el caso de los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 aun registren un remanente del crédito a que se refiere el artículo 1° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 18.775, y, siempre que así lo expresen en su declaración anual de impuestos a la renta correspondiente al año tributario 2017, en el reverso del formulario 22, recuadro N° 8, código [236].

Las rentas o cantidades que así se incorporen al FUT, con o sin derecho al crédito por IDPC según corresponda, se afectarán con el IGC o IA, en la forma establecida en el N° I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley. En todo caso, al momento en que dichas rentas sean retiradas, remesadas o distribuidas, el contribuyente podrá optar por imputar dichos retiros, remesas o distribuciones, a tales rentas o cantidades, ya sea, con o sin derecho al crédito por IDPC, según propia conveniencia del contribuyente en particular. De esta manera, la tributación a la que deberá sujetarse el retiro, remesa o distribución de estas rentas o cantidades dependerá del régimen por el cual opte o quede sujeto el contribuyente a partir del 1° de enero de 2017, esto es, dependerá de si opta o queda sujeto a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR .

El remanente del crédito a que se refiere el artículo 1° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 18.775, que no haya sido utilizado en las declaraciones de impuesto correspondientes a los años tributarios 2016 y 2017, se considerará como crédito por IDPC respecto de las rentas o cantidades que deban incorporarse al registro FUT señalado en los párrafos anteriores.

Para la determinación en estos casos de las rentas o cantidades con o sin derecho al crédito por IDPC, o dicho de otro modo, para determinar las rentas o cantidades a las que accede dicho crédito, se deberá aplicar el siguiente procedimiento:

- El remanente de crédito determinado al 31 de diciembre de 2016, vale decir, el remanente de crédito informado en la declaración anual de impuestos a la renta correspondiente al año tributario 2017, deberá asignarse al todo o a una parte de las rentas o cantidades que deban incorporarse al registro FUT señalado, dividiéndolo por 0,25. El resultado que se determine, corresponderá al saldo de rentas o cantidades con derecho al crédito por IDPC, con tasa de 25%;

- Ahora bien, si el saldo de utilidades o cantidades con derecho al crédito por IDPC que se determine conforme al procedimiento indicado en el párrafo anterior, excede del monto de rentas o cantidades determinadas por el contribuyente al salir del régimen del artículo 14 bis de la LIR, se deberán registrar utilidades o cantidades con derecho al crédito por IDPC, sólo hasta la concurrencia de estas últimas, extinguiéndose la diferencia de crédito, es decir, extinguiéndose la parte del crédito que no pueda ser asignado a las utilidades o cantidades determinadas en la forma precedentemente señalada, esto es, aquellas que se determinen de la comparación del capital propio final con el capital propio inicial, de acuerdo con las instrucciones contenidas en la Circular N° 59 de 1991 de este Servicio, y sus modificaciones.

- Por el contrario, si el saldo de utilidades o cantidades con derecho al crédito por IDPC que se determine por esta vía es inferior a las rentas determinadas por el contribuyente al salir del régimen del artículo 14 bis de la LIR, sólo se considerarán utilidades o cantidades con derecho a crédito por IDPC, el monto de las utilidades determinadas como resultado de la operación de dividir el crédito por 0,25. En tal caso, la diferencia corresponderá a utilidades o cantidades sin derecho al crédito por IDPC.

En el anexo N° 7 de la presente Circular, se presentan dos ejemplos sobre la determinación de las utilidades o cantidades con o sin derecho al crédito por IDPC, que provienen del régimen del artículo 14 bis de la LIR, cuando al 31 de diciembre de 2016 se determine un remanente por concepto del crédito al que se refiere el artículo 1° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 18.775.

ii) Contribuyentes que se incorporen por opción al régimen simplificado de tributación establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR .

Sin perjuicio de que para su incorporación al régimen tributario de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, a partir del 1° de enero de 2017, estos contribuyentes deberán cumplir con los requisitos para ingresar a tal régimen, señalados en la letra b), del N° 2.- anterior, en este caso, las rentas o cantidades que se determinen en la forma señalada en la primera parte de esta letra d), se gravarán al término del año comercial 2016, conforme a lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR, según su texto vigente a esa fecha, con derecho al crédito por IDPC que se indica en el numeral i) precedente .

e) Obligaciones de informar.

Los contribuyentes que hayan optado por mantenerse acogidos al régimen del artículo 14 bis de la LIR, hasta el 31 de diciembre de 2016, y cualquiera sea el régimen de tributación al que se incorporen a partir del 1° de enero de 2017, deberán informar a este Servicio, en la forma y plazo que determine mediante resolución:

- i. El capital propio tributario determinado al 31 de diciembre de 2016.
- ii. El capital propio inicial determinado de acuerdo a lo dispuesto en los incisos 2° y 3° del artículo 14 bis de la LIR.
- iii. El saldo de utilidades y el crédito IDPC que se determine conforme a las instrucciones impartidas en el numeral i) de la letra d) anterior.

Las normas legales de que trata la presente Circular, consistentes en modificaciones a preceptos de la LIR, y la aplicación de otras normas transitorias que regulan diversas situaciones tributarias que contempla la Ley N° 20.780, rigen, como regla general, a contar del 1° de enero de 2017, sin perjuicio de las reglas especiales de vigencia y transición que considera dicha Ley, y que se indican en cada uno de los casos analizados.

Por tanto, las presentes instrucciones se aplicarán respecto de las materias referidas a partir de las fechas señaladas.

Saluda a Ud.,

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

- Ejemplos En Anexos 1 Al 7

JARB/PCR/PCT/LGS

DISTRIBUCIÓN:

AL BOLETÍN A INTERNET

AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA

Anexo N° 1: Ejemplo sobre la determinación de la base imponible del IDPC e IGC o IA.

ANTECEDENTES:

I. La Sociedad AA Limitada, sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2017.

La sociedad es contribuyente del IVA, posee dos socios (1 y 2) los cuales dejaron establecido en el contrato social de la empresa, debidamente informada al Servicio de Impuestos Internos, la proporción en que acuerdan repartir sus utilidades (letra a), del N°3 de la letra A), del artículo 14 de la LIR), según se indica:

Socio 1 45%

Socio 2 55%

II. Para el año 2017, presenta los siguientes movimientos que forman parte del registro caja:

Saldo del registro Caja al 31 de diciembre de 2017: \$ 22.000.000

III. Ingresos:

Operaciones con partes relacionadas, devengadas no percibidas:

Factura N°25 (IVA Incluido) \$2.000.000

Factura N°26 (IVA Incluido) \$ 2.500.000

Facturas emitidas durante el año 2016 a personas relacionadas, percibidas durante el año 2017:

Factura N°04 (IVA Incluido) \$ 800.000

Factura N°05 (IVA Incluido) \$ 150.000

IV. Castigo de cuentas por cobrar del período (cumple requisitos 31 N° 4 LIR):

Factura N°12 (IVA Incluido) \$2.000.000

V. Egresos:

Egresos no necesarios para producir la renta, de acuerdo al artículo 31 de la LIR, según boleta: \$250.000

Pagos provisionales mensuales (valores nominales) \$ 100.000

VI. Otros antecedentes:

El total de ingresos percibidos (y aquellos que la ley considera percibidos) del ejercicio \$40.000.000

Total de débitos del periodo \$ 7.600.000

Total de créditos del periodo (pagados) \$ 2.850.000

Impuestos pagados (IVA) del periodo \$ 4.750.000

UTM (supuesto) \$ 50.000

PPM actualizados \$ 105.000

Saldo del Registro caja al 31-12-2016 \$ 12.000.000

No existen retiros, ni otros pagos efectuados en el ejercicio 0

Sub totales

Saldo del Registro caja al 31-12-2017 \$ 22.000.000

Agregados:

Operaciones con relacionados (NETO) Factura N° 25 \$ 1.680.672

Operaciones con relacionados (NETO) Factura N° 26 \$ 2.100.840

Impuestos pagados (IVA) del período \$ 4.750.000

Pagos provisionales mensuales del período (valores nominales) \$ 100.000

Créditos fiscales del período \$ 2.850.000

Egresos no necesarios (valores nominales) \$ 250.600 \$ 11.731.512

Deducciones:

Operaciones con relacionados año anterior, percibidas el 2017, Factura N°04 -\$ 800.000
 Operaciones con relacionados año anterior, percibidas el 2017, Factura N°05 -\$ 150.000
 Total débitos fiscales del período -\$ 7.600.000
 Débitos fiscales pendientes de cobro:
 Factura N°25 Op. Relacionados (Débito fiscal) \$ 319.328
 Factura N°26 Op. Relacionados (Débito fiscal) \$ 399.160 \$ 718.488
 Débito Fiscal del período -\$ 6.881.512
 Castigo Factura N°12 (Con IVA incluido). (*) -\$2.000.000
 Saldo del Registro caja al 31-12-2016 -\$ 12.000.000
 Gastos menores no documentados: -\$ 200.000 -\$ 22.031.512
 \$

- a. 15 UTM x \$50.000 (valor supuesto UTM) = \$ 750.000
- b. 0,5% x \$40.000.000 (Total ingresos) \$ 200.000

(*) Castigo tributario de la Factura N°12, la cual incluye el IVA, cumplen con los requisitos de la circular 24 de 2008 del Servicio de Impuestos Internos.

Base Imponible Primera Categoría \$ 11.700.000
 Impuesto de Primera categoría 25% \$ 2.925.000
 PPM Actualizados (supuesto) -\$ 105.000
 Impuesto a pagar:
 \$ 2.820.000

Base Imponible IGC o IA	% RENTA	Renta atribuida Crédito IDPC
Socio 1 45%	\$ 5.265.000	\$ 1.316.250
Socio 2 55%	\$ 6.435.000	\$ 1.608.750
TOTALES	100%	\$ 11.700.000 \$ 2.925.000

III.

Anexo N° 2: Ejemplo sobre la situación tributaria de un contribuyente sujeto al régimen general de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al 31.12.2016, que se incorpora al régimen de la letra A), del artículo 14 ter a contar del 01.01.2017.

ANTECEDENTES:

I. La Sociedad BB Limitada, sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, presenta la siguientes antecedentes para el año comercial 2016.

La participación societaria al 31 de diciembre de 2016, según antecedentes legales de la empresa, es la siguiente:

Participación en las Capital

Socios

utilidades Total Capital

pagado Capital por enterar

Socio 1 45%	\$ 1.000.000	Socio 2 55%	\$ 2.000.000	\$ 400.000	\$ 1.200.000	\$ 600.000	\$ 800.000
Total	\$ 3.000.000	\$ 1.600.000	\$ 1.400.000				

El registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre de 2015, es el siguiente:

Conceptos

Utilidades financiadas con reinversión por el Socio 1, en diciembre 2012 (crédito IDPC tasa 17%):
impuesto de primera categoría AT 2016 Utilidades propias con crédito del 22,5% año 2015 Utilidades sin
crédito 2015 \$ 400.000 \$ 580.646 \$ 2.000.000 \$ 500.000
Saldo 31 de diciembre de 2015 \$ 3.480.646

El registro del Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) al 31 de diciembre de 2015, es el siguiente:

Conceptos

Rentas gravadas con el Impuesto Único de Primera Categoría. Ingresos No constitutivos de renta
\$ 500.000 \$ 5.200.000
Saldo al 31 de diciembre de 2015 \$ 5.700.000

El registro del Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) al 31 de diciembre de 2015, es el siguiente:

Conceptos

Reinversión efectuada por el Socio durante el año 2013 (crédito IDPC tasa 20%) \$
2.500.000
Saldo \$ 2.500.000

Determinación del Capital Propio Tributario al 31.12.2016:

Caja

Cuentas por cobrar (por ventas)

Cientes Inventarios Activos fijos

Proveedores (por gastos)

Cuentas por pagar en UF (por gastos) \$ 1.000.000 \$ 1.200.000 \$ 1.000.000 \$ 2.000.000 \$
9.600.000 -\$ 1.300.000 -\$ 2.500.000

CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO \$ 11.000.000

Al 31 de diciembre de 2016, la empresa presentó la siguiente determinación de la RLI:

Resultado según balance:

Agregados:

Provisión varias Deducciones:

Ingreso No constitutivo de renta recibido el año 2016 \$ \$ 1.000.000 200.000 \$ 200.000 -\$
250.000

Renta líquida Imponible al 31-12-2016 \$ 950.000

VIII. Durante el año comercial 2016, los socios no efectuaron retiros.

IX. Otros antecedentes:

VIPC anual 2016: 5,0% (supuesto)

VIPC abril-diciembre de 2016: 2,0% (supuesto)

I. Determinación del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre de 2016:

DETALLE	CONTROL	2015 Ut c/c 17%	2016 Ut netas c/c 22,5%	Ut s/c	Impuesto	Ut netas
IDPC	0,204819	0,290322		0,315789		
Saldo inicial al 01-01-2016	\$ 0	\$ 3.480.646	\$ 400.000	\$ 2.000.000	\$ 500.000	\$ 580.646
Reajuste Anual: 5%	\$ 0	\$ 662.572	\$ 662.572			
0	\$ 0	\$ 174.032	\$ 20.000	\$ 100.000	\$ 25.000	\$ 29.032
Saldo Reajustado	\$ 0	\$ 33.129	\$ 33.129			
0	\$ 0	\$ 3.654.678	\$ 420.000	\$ 2.100.000	\$ 525.000	\$ 609.678
Pago IDPC: (580.646*1,02)	\$ 0	\$ 695.701	\$ 695.701			
0	\$ 0	-\$ 592.259	\$ 0	\$ 0	-\$ 592.259	\$ 0
Ajuste CM	\$ 0	\$ 0	\$ 17.419	-\$ 17.419	\$ 0	\$ 0
Saldo FUT depurado IDPC						
RLI al 31-12-2016	\$ 0	\$ 3.062.419				
\$ 950.000	\$ 420.000	\$ 2.100.000	\$ 542.419	\$ 0	\$ 0	
\$ 722.000	\$ 0	\$ 228.000	\$ 695.701	\$ 228.000	\$ 695.701	\$ 228.000
Saldo FUT 31-12-2016	\$ 228.000	\$ 4.012.419	\$ 420.000	\$ 2.100.000	\$ 542.419	\$ 0
	\$ 923.701	\$ 923.701	\$ 923.700			\$ 722.000

II. Determinación del Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) al 31 de diciembre de 2016:

DETALLE	CONTROL	NO RENTA	IUDPC
Saldo inicial al 01-01-2016	Anual: 5%	\$ 5.700.000	\$ 285.000
Saldo Reajustado	Ingresos No Renta	\$ 5.985.000	\$ 250.000
Saldo FUNT 31-12-2016		\$ 6.235.000	\$ 5.710.000

III. Determinación Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) al 31 de diciembre de 2016:

DETALLE	CONTROL	2015	Créditos
Saldo inicial al 01-01-2016	c/c 20%	0,25	
Saldo Reajustado	Anual: 5%	\$ 2.500.000	\$ 125.000
Saldo FUR 31-12-2016		\$ 2.625.000	\$ 656.250

IV. Situación tributaria de las utilidades acumuladas:

Se deberán considerar íntegramente retiradas, remesadas o distribuidas, las utilidades tributables acumuladas pendientes de tributación con IGC o IA, según corresponda.

LA CANTIDAD MAYOR ENTRE (A) Y (B):

A): RENTAS ACUMULADAS EN REGISTROS TRIBUTARIOS(B): RENTAS ACUMULADAS EN CAP. PROPIO TRIB.
 FUT al 31 de diciembre de 2016 \$ 4.012.419 (+) CPT al 31 de diciembre de 2016 \$ 11.000.000 (+)
 FUR al 31 de diciembre de 2016 \$ 2.625.000 (+) Capital pagado (+/- variaciones) FUNT al 31 de diciembre de 2016 -\$ 1.600.000 (-) -\$ 6.235.000 (-)
 Rentas a considerar atribuidas \$ 6.637.419 (=) Rentas a considerar atribuidas \$ 3.165.000 (=)
 Renta a considerar: \$ 6.637.419

V. Determinación de la tributación que afecta a los socios con motivo del cambio de régimen:

RENTAS A CONSIDERAR	Total	Socio (1)	Socio (2)	Crédito
IDPC				
Incremento				
IDPC	45%	55%		
FUT al 31-12-2016	\$ 4.012.419		\$ 923.701	\$ 923.701
Menos:				
Impuesto de primera	-\$ 228.000		\$ 0	\$ 0
FUT NETO a considerar	\$ 3.784.419	\$ 1.702.989	\$ 2.081.431	\$ 923.701
Reinversión 2013 Socio (1)	\$ 2.625.000	\$ 2.625.000	\$ 0	\$ 656.250
RENTAS QUE SE ENTIENDEN RETIRADAS (**)	\$ 6.409.419	\$ 6.409.419	\$ 4.327.989	\$ 2.081.431
1.579.951	\$ 1.579.951			

(**) La diferencia existente entre la "renta a considerar" determinada de \$6.637.419 y las rentas que efectivamente se entienden retiradas por la suma de \$6.409.419, corresponde al IDPC incluido en el FUT, el cual será incluido en la Base Imponible del IGC o IA, según corresponda, al momento de incrementar la base del impuesto respectivo, con una cantidad equivalente al crédito por IDPC.

VI. Otros efectos tributarios del cambio de régimen:

a) Las siguientes partidas constituirán un egreso para el contribuyente a contar del 1° de enero de 2017, en la medida que se encuentren efectivamente pagados al 31 de diciembre de 2016, y el activo fijo sea depreciable.

a. 1) Inventarios.

a. 2) Activos fijos

b) Ajustes a los resultados del ejercicio 2017.

b. 1) Los ingresos devengados correspondientes correlativamente a la cuenta clientes, cuando sean pagados, no deben representar un ingreso en la determinación de la RLI, en consideración a que fueron reconocidos como tales durante el período en que el contribuyente tributó en el régimen general.

b. 2) Los gastos adeudados incluidos en la cuenta proveedores y cuentas por pagar en UF, cuando sean pagados, no deben representar un egreso en la determinación de la RLI, en consideración a que fueron reconocidos como tales durante el período en que el contribuyente tributó en el régimen general.

Anexo N° 3: Ejemplo sobre la situación tributaria de un contribuyente sujeto al régimen general de la letra A), del artículo 14 de la LIR, (según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017), que se incorpora al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

ANTECEDENTES:

I. La Sociedad BBC Limitada, sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, optó durante el mes de marzo de 2019, por incorporarse al régimen simplificado de tributación, de conformidad a la letra A) del artículo 14 ter. Para tales efectos proporciona los siguientes antecedentes con el objeto de determinar las obligaciones tributarias que lo afectan:

II. La sociedad atribuye las rentas a los socios conforme al siguiente detalle:

- Socio A 75%
- Socio B 25%

III. Los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, valores que se encuentran actualizados al 31.12.2018:

- Socio A \$375.000.000
- Socio B \$125.050.000

IV. Los registros de rentas y créditos acumulados en la empresa al 31 de diciembre de 2017 acusan los siguientes saldos:

- Saldo rentas atribuidas propias (A) 5 510.000.500
- Saldo ingresos no constitutivos de renta (C) \$ 10.000.005
- Saldo rentas afectas a los impuestos personales (D) \$ 24.000.000
- Saldo crédito por IDPC, con derecho a devolución (F) \$ 5.005.500

V. La renta líquida imponible al 31 de diciembre de 2018, se determinó de acuerdo al siguiente detalle:

Resultado según balance \$ 230.000.000

Agregados:

Provisión impuesto renta Año Tributario 2018 \$ 25.000.000

Multas fiscales pagadas, reajustadas \$ 8.000.000

Deducciones:

No tiene \$0

Renta líquida imponible determinada \$263.000.000

Nota: La empresa debe cumplir con el IDPC (tasa 25%) que afecta a la renta líquida imponible.

VI. Durante el año comercial 2018, se materializaron los siguientes retiros por parte de los propietarios de la sociedad, los cuales se presentan a su valor histórico:

15-09; Socio A \$80.000.500

30-09; Socio B \$ 120.005.000

VII. Al 31 de diciembre de 2018, se determinó el capital propio tributario conforme al siguiente detalle:

Caja \$ 500.000.000

Cuentas por cobrar (por ventas) \$ 150.005.000

Clientes (por ventas) \$120.050.000

Existencias \$150.000.000

Activos fijos 5500.000.500

Proveedores (por gastos) -5 520.000.500

Préstamos bancarios -\$45.050.000

Cuentas por pagar en UF (por gastos) -\$ 55.000.500

Capital propio tributario determinado \$ 800.000.000

VIII. Otros antecedentes:

- Variación IPC de enero a septiembre 2018 (supuesto) 3%

- Variación IPC de septiembre a diciembre 2018 (supuesto) 2%

I. Determinación de las utilidades y créditos por IDPC acumulados en la empresa al 31.12.2018:

Detalle Rentas atribuidas propias

Ingresos no renta	Rentas afectas a IGC o IA	Crédito por IDPC con derecho a devolución
(A)	(C)	(D) (F)

Remanente anterior

Más: Reajuste enero-sept 3%	\$ 210.000.000	\$ 6.300.000	\$ 10.000.000	\$ 300.000	\$ 24.000.000	\$ 720.000	\$ 5.000.000	\$ 150.000
-----------------------------	----------------	--------------	---------------	------------	---------------	------------	--------------	------------

Remanente reajustado a septiembre	\$ 216.300.000	\$ 10.300.000	\$ 24.720.000	\$ 5.150.000
-----------------------------------	----------------	---------------	---------------	--------------

Menos: Retiros Socio A Socio B	-\$ 80.000.000	-\$ 120.000.000
--------------------------------	----------------	-----------------

Subtotal al 30.09.2018	\$ 16.300.000	\$ 10.300.000	\$ 24.720.000	\$ 5.150.000
------------------------	---------------	---------------	---------------	--------------

Más: Reajuste Sept-Dic. 2%	\$ 326.000	\$ 206.000	\$ 494.400	\$ 103.000
----------------------------	------------	------------	------------	------------

Remanente reajustado a diciembre	\$ 16.626.000	\$ 10.506.000	\$ 25.214.400	\$ 5.253.000
----------------------------------	---------------	---------------	---------------	--------------

Más:

Renta líquida imponible Menos:

Multas fiscales \$ 263.000.000 -\$ 8.000.000

Saldo al 31.12.2018 \$ 271.626.000 \$ 10.506.000 \$ 25.214.400 \$ 5.253.000

II. Determinación de rentas acumuladas en el capital propio tributario al 31.12.2018:

(+) Capital propio tributario al 31 de diciembre de 2018 \$ 800.000.006

(-) Capital pagado -\$ 500.000.000

(-) Rentas atribuidas propias con tributación cumplida (registro A) -\$ 271.666.000

(-) Ingresos no constitutivos de renta (registro C) -\$ 10.506.060

(=) Renta que se entienden atribuidas al término del ejercicio 6 67.868.060

III. Determinación atribución de rentas a los propietarios al 31.12.2018:

Propietarios	Participación en renta atribuida	Renta líquida imponible	Rentas acumuladas en el	
CPT	Crédito por IDPC con D° a devolución			

Socio A	75%			
---------	-----	--	--	--

25%	\$ 197.250.000	\$ 65.750.000	\$ 13.401.000	\$ 4.067.000	\$ 49.312.500	\$ 16.437.500
-----	----------------	---------------	---------------	--------------	---------------	---------------

Socio B						
---------	--	--	--	--	--	--

Totales	\$ 63.000.000	\$ 17.868.000	\$ 65.750.000			
---------	---------------	---------------	---------------	--	--	--

Nota: El crédito por IDPC acumulado en la empresa por \$5.253.000, será imputable al IDPC que devengue el contribuyente a partir de su incorporación al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. Por lo tanto, la renta que se atribuye que se encontraba acumulada en el capital propio tributario no tiene derecho al crédito mencionado.

IV. Otros efectos tributarios del cambio de régimen al 31.12.2018:

a) Las siguientes partidas constituirán un egreso para el contribuyente a contar del 1° enero de 2019, en la medida que se encuentren efectivamente pagados al 31.12.2018, y los activos fijos sean depreciables.

- Existencias 6 650.000.600

- Activos fijos \$ 560.000.000

b) Ajustes a los resultados del ejercicio 2019.

- Los ingresos devengados incluidos en la cuenta clientes y cuentas por cobrar, cuando sean pagados, no deben representar un ingreso en la determinación de la RLI, en consideración a que fueron reconocidos como tales durante el período en que el contribuyente tributó en el régimen general.

- Los gastos adeudados incluidos en la cuenta proveedores y cuentas por pagar en UF, cuando sean pagados, no deben representar un egreso en la determinación de la RLI, en consideración a que fueron reconocidos como tales durante el período en que el contribuyente tributó en el régimen general.

Anexo N° 4: Ejemplo sobre la situación tributaria de un contribuyente sujeto al régimen general de la letra B), del artículo 14 de la LIR, (según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017), que se incorpora al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

ANTECEDENTES:

I. La Sociedad AAB Limitada, sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, optó durante el mes de marzo de 2018, por incorporarse al régimen simplificado de tributación, de conformidad a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. Para tales efectos, proporciona los siguientes antecedentes con el objeto de determinar las obligaciones tributarias que le afectan:

La participación societaria al 31 de diciembre de 2017, según antecedentes legales de la empresa, es el siguiente:

II. Al 31 de diciembre de 2017, la empresa presentó la determinación de la RLI, según se indica:

Resultado según balance: \$ 4.000.000

Agregados:

Provisión impuesto renta	\$ 200.000
Multas fiscales, pagadas y reajustadas	\$ 100.000
Dividendo afecto a IGC (recibido desde una empresa acogida al art. 14 A de la LIR), con crédito IDPC de 25%	\$ 100.000
Incremento por crédito por IDPC asociado al dividendo	\$ 33.333
	\$ 433.333

Deducciones:

Ingresos No constitutivos de renta	-\$ 230.000
	-\$ 230.000

Renta líquida Imponible al 31-12-2017 \$ 4.203.333

III. Durante el ejercicio 2017, los socios efectuaron retiros según se indica: (a valores históricos)

Socio 1, retiro efectuado en el mes de septiembre:	\$ 1.500.000
Socio 2, retiro efectuado en el mes de noviembre:	\$ 800.000
Total retiros año 2017	\$ 2.300.000

IV. Determinación del Capital Propio Tributario al 31.12.2017: \$

Caja	\$ 300.000
Cuentas por cobrar (por ventas)	\$ 1.800.000
Clientes (por ventas)	\$ 650.000
Existencias	\$ 750.000
Activos fijos	\$ 5.500.000
Proveedores (por gastos)	-\$ 1.800.000
Préstamos bancarios	-\$ 1.450.000
Cuentas por pagar en UF (por gastos)	-\$ 1.550.000
Capital propio tributario	\$ 4.200.000

V. El patrimonio neto financiero al 31 de diciembre de 2017 corresponde a \$ 3.900.000

VI. Otros antecedentes:

Variación IPC septiembre - diciembre de 2017 (supuesto): 1,50%

Variación IPC noviembre - diciembre de 2017 (supuesto): 0,50%

I. Determinación de Rentas y créditos por IDPC acumulados en la empresa al 31 de diciembre de 2017:

Registros del N°2, de la letra B), del artículo 14, de la LIR. , corresponde a:

DETALLE	RENTAS AFECTAS A IGC O IA	INGRESOS NO RENTA	SALDO	ACUM	DE	CRÉDITOS
---------	---------------------------	-------------------	-------	------	----	----------

Retiros del ejercicio

i) Sujeto a Restitución

0,342281

(A)	(B)	(C)
-----	-----	-----

Saldo inicial 2017 Reajuste:

Saldo reajustado	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
------------------	------	------	------	------

Rentas afectas a IGC o IA: Mayor CPT - PNF. Ingresos No Renta del ejercicio.

IDPC Sobre RLI del ejercicio (25,5%). Retiros (orden cronológico): \$ 4.696.500

-\$ 1.522.500	-\$ 804.000	\$ 230.000	\$ 1.071.850
---------------	-------------	------------	--------------

-\$ 521.123	-\$ 275.194	\$ 1.522.500	\$ 804.000
-------------	-------------	--------------	------------

Socio 1: Septiembre de 2017 (\$1.500.000*1,015) Socio 2: Noviembre de 2017 (\$800.000*1,005)

Saldos al 31-12-2017 0 \$ 2.370.000 \$ 230.000 \$ 275.533 \$ 2.326.500

II. Determinación de las rentas afectas al IGC o IA al 31 de diciembre de 2017: LA CANTIDAD MAYOR ENTRE:

(A) UT. ACUMULADAS EN EL CAP. PROPIO TRIB. (B) UTILIDADES ACUMULADAS EN EL PATRIMONIO NETO FIN.

CPT al 31 de diciembre de 2017 (+) Retiros provisorios reajustados (1) (-) Capital pagado (+/- variaciones)
 (-) Ingresos No Renta (letra a), N°2) \$ 4.200.000 \$ 2.326.500 -\$ 1.600.000 -\$ 230.000
 Patrimonio Neto Financiero al 31.12.2017 (+) Retiros provisorios reajustados (1)
 (-) Capital pagado (+/- variaciones)
 (-) Ingresos No Renta (letra a), N°2) \$ 3.900.000 \$ 2.326.500 -\$ 1.600.000 -\$ 230.000
 Sub total \$ 4.696.500 \$ 4.396.500

(1) La reposición opera, dado que el CPT al 31 de diciembre de 2017, tiene rebajados los retiros provisorios efectuados durante el año. Rentas afectas a IGC o IA. \$ 4.696.500

III. Determinación de rentas acumuladas en el Capital Propio Tributario:

CPT al 31 de diciembre de 2017 \$ 4.200.000

(-) Capital pagado (+/- variaciones) -\$ 1.600.000

(-) Ingresos No Renta (letra a), N°2) -\$ 230.000

Rentas afectas a IGC o IA. \$ 2.370.000

IV. Situación tributaria de los Socios a la fecha del cambio de régimen:

a) Tributación de los socios con el IGC o IA, con motivo del cambio de régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR:

Rentas que se entienden retiradas:

RENTAS QUE SE ENTIENDEN RETIRADAS (1)	Total	Socio 1	Socio 2	Crédito por IDPC (2)
Utilidades acumuladas en CPT	\$ 2.370.000	\$ 592.500	\$ 1.777.500	\$ 275.533
Base Imponible IGC o IA.	\$ 2.370.000 (GCK)	\$ 592.500 (W)	\$ 1.777.500 (M)	\$ 275.533

(1) Deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas, para afectarse con el IGC o IA.

(2) Crédito por IDPC contra el IGC o IA, de acuerdo al numeral ii), de la letra b), del N° 2, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, el que incrementará la Base Imponible afecta a impuesto, y además, se encuentra sujeto a la restitución del 35%.

b) Tributación de los socios con el IGC o IA, por los retiros efectivos realizados durante el año 2017:

Retiros efectivos:

RETIROS EFECTIVOS	Total	Crédito por IDPC (2)
Socio 1	\$ 1.522.500	\$ 521.123
Socio 2	\$ 804.000	\$ 275.194
Base Imponible IGC	\$ 2.326.500 (M)	\$ 796.317

(2) Crédito por IDPC contra el IGC o IA, de acuerdo al numeral ii), de la letra b), del N° 2, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, el que incrementará la Base Imponible afecta a impuesto, y además, se encuentra sujeto a la restitución del 35%.

C) Tributación consolidada de los socios durante el año 2017:

Retiros efectivos:

Retiros efectivos	Rentas que se entienden retiradas	Total rentas afectas a IGC o IA
Crédito por IDPC		
Socio 1	\$ 1.522.500 \$ 592.500	\$ 2.115.000 \$ 590.006
Socio 2	\$ 804.000 \$ 1.777.500	\$ 2.581.500 \$ 481.844
TOTAL	\$ 2.326.500 (W) \$ 2.370.000	\$ 4.696.500 \$ 1.071.850 (G)

V. Otros efectos tributarios del cambio de régimen:

a) Las siguientes partidas constituirán un egreso para el contribuyente a contar del 1° de enero de 2018, en la medida que se encuentren efectivamente pagados al 31 de diciembre de 2017, y se trate de activos fijos depreciables.

a.1) Existencias \$750.000

a. 2) Activos fijos \$ 5.500.000

b) Ajustes a los resultados del ejercicio 2018.

b. 1) Los ingresos devengados incluidos en la cuenta clientes y cuentas por cobrar, cuando sean pagados, no deben representar un ingreso en la determinación de la RLI, en consideración a que fueron reconocidos como tales durante el período en que el contribuyente tributó en el

b. 2) Los gastos adeudados incluidos en la cuenta proveedores y cuentas por pagar en UF, cuando sean pagados, no deben representar un egreso en la determinación de la RLI, en consideración a que fueron reconocidos como tales durante el período en que el contribuyente

VI. Determinación obligación tributaria de la Sociedad:

Renta Líquida Imponible \$ 4.203.333

Impuesto de Primera Categoría según tasa: 25,5% \$ 1.071.850

(-) Crédito por IDPC asociado al dividendo recibido: -\$ 33.333

Impuesto neto a pagar \$ 1.038.517

Anexo N° 5: Ejemplo sobre la situación tributaria de un contribuyente sujeto al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, que se incorpora al régimen general del artículo 14 de la LIR (según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017).

ANTECEDENTES:

La Sociedad EE Limitada, con inicio de actividades a contar del 13.01.2017, y sujeta a las disposiciones del régimen simplificado de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, durante el ejercicio sufrió un cambio en su propiedad, incorporándose un socio, cuyo capital pagado en la sociedad es de un 40% y emite acciones con presencia bursátil, por tal razón, optó durante el mes de octubre de 2017, por incorporarse al régimen general de tributación establecido en el artículo 14 de la LIR. Para tales efectos, proporciona los siguientes antecedentes con el objeto de determinar las obligaciones tributarias que lo afectan. Finalmente informa que por su actividad empresarial no se encuentra afectada al IVA:

II. La sociedad informa que los socios reparten sus utilidades conforme al siguiente detalle:

- Socio 1 20%
- Socio 2 40%
- Socio 3 40%

III. Los propietarios de la empresa aportaron el capital de acuerdo a los siguientes valores:

- Socio 1 \$ 24.000.000
- Socio 2 \$48.000.000
- Socio 3 \$ 48.000.000

IV. La renta líquida imponible al 31 de diciembre de 2017, se determinó de acuerdo al siguiente detalle:

Saldo final libro caja . \$ 20.000.000

Saldo inicial libro caja \$ 0

Agregados:

Compra terrenos \$65.000.000

Gastos no documentados \$8.000.000

Retiros socio 1 \$ 30.000.000

Retiros socio 2 \$38.000.000

Deducciones:

Venta terreno	- \$90.000.000	
Gastos presuntos equivalente al 0,5% de los ingresos brutos		- \$ 600.000
Castigo deudores incobrables	- \$ 15.000.000	
Aporte capital por inicio de actividades	- \$ 120.000.000	
Renta líquida imponible determinada	- \$ 64.600.000	

Nota: El terreno no representa un egreso, así como la venta tampoco constituye un ingreso, al constituir un activo fijo físico no depreciable, el cual tributará de conformidad al artículo 17 N° 8 de la LIR.

V. Al 31 de diciembre de 2017, se determinó el capital propio tributario conforme al siguiente análisis:

Caja	\$ 20.000.000	
Derechos sociales en TTT Ltda	\$ 95.000.000	
Clientes (por ventas)	\$15.200.000	
Existencias	\$35.000.000	
Activos fijos	\$90.000.000	
Proveedores (por gastos)	- \$ 42.800.000	
Préstamos bancarios	- \$ 23.000.000	
Capital propio tributario determinado	\$ 289.400.000	

I. Determinación capital propio tributario ajustado al momento del cambio de régimen:

(+) Capital propio tributario determinado	\$ 189.400.000	
(-) Cuenta clientes que incluye ingresos devengados no reconocidos tributariamente		- \$ 15.200.005
(+) Cuenta proveedores que incluye gastos adeudados no reconocidos tributariamente	\$42.8100.000	

(=) Capital propio tributario ajustado \$ 217.000.000 II. Determinación del ajuste al resultado por activos reconocidos como egresos:

(+) Existencias valorizadas de conformidad al N° 3, del artículo 41, de la LIR	\$35.000.000
(+) Activo fijo valorizado de conformidad al N° 2, del artículo 41, de la LIR	\$ 90.000.000
(-) Pérdida tributaria del ejercicio	- \$64.600.000
(=) Ingreso diferido a reconocer en 3 ejercicios	\$ 60.400.000

Nota: Al reconocer el ingreso diferido se revierte el cargo a resultados de estos activos, dado que la ley los reconocía como egresos, pero en el régimen general, tales partidas constituyen parte del activo de la empresa y nuevamente afectarán los resultados del contribuyente, a través de su depreciación o el costo de venta.

III. Determinación de rentas acumuladas en el capital propio tributario con tributación cumplida:

(+) Capital propio tributario (ajustado) al 31 de diciembre de 2017	\$ 215.000.005
(-) Capital pagado (reajustado)	- \$ 125.050.000
(-) Ingreso diferido	- \$60.400.500
(=) Rentas contenidas en el capital propio tributario con tributación cumplida	\$ 31.600.007

Nota: Esta diferencia representa las utilidades acumuladas en la empresa que formaron parte de la RLI, y que en consecuencia, tributaron con todos los impuestos. Por tal razón, estas cantidades deberán incorporarse al registro a que se refiere la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. En el caso que el contribuyente opte por incorporarse al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, tales cantidades se anotarán en el registro a que se refiere, la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

IV. Otros efectos tributarios del cambio de régimen:

a) Ajustes a los resultados del ejercicio 2018.

- Los ingresos devengados incluidos en la cuenta clientes, debe representar un ingreso en la determinación de la RLI, en consideración a que el régimen general se reconoce como tales sean éstos percibidos o devengados.
- Los gastos adeudados incluidos en la cuenta proveedores, deben representar un gasto en la determinación de la RLI, en consideración a que en el régimen general, se reconocen como tales sean éstos pagados o adeudados.

Anexo N° 6: Ejemplo sobre la situación tributaria al término de giro de un contribuyente acogido a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

ANTECEDENTES:

I. La sociedad Comercial Frutos Cítricos Limitada, acogida al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, con inicio de actividades con fecha 12 de mayo de 2017, informa que efectuó término de giro conforme a los siguientes antecedentes:

II. Fecha de término de giro: 30.11.2018

III. De conformidad al contrato social y comunicación efectuada al Servicio de Impuestos Internos, la renta es atribuida conforme al siguiente detalle:

Socio 1; PN contribuyente del IGC	55%
Socio 2; PN contribuyente del IGC	45%

IV. La renta líquida imponible determinada al 30.11.2018, fue la siguiente:

Saldo final libro caja	58.500.000	
Saldo inicial libro caja	-\$ 5.000.000	
Agregados:		
Pagos provisionales mensuales	\$ 352.000	
Retiros efectivos	\$15.500.000	
Crédito fiscal facturas pagadas	\$ 1.254.050	
Deducciones:		
Pérdida de arrastre	-\$ 9.005.000	
0, 5% de gastos no documentados		-5 584.005
Castigo deudores incobrables	-\$ 750.000	
Débito fiscal facturas pagadas	-\$ 2.804.000	
Renta líquida imponible determinada	\$ 6.468.000	

V. De conformidad al inventario realizado a la fecha de término de giro se proporcionan los siguientes antecedentes:

Caja	\$ 290.050	
Banco	\$1.200.000	
PPM	\$302.000	
Activo realizable según costo de reposición	\$ 2.500.000	
Activo físico inmovilizado reajustado y neto de depreciaciones		\$ 15.700.000
Clientes	\$ 1.850.000	
Proveedores	\$8.500.500	
Préstamo bancario	\$3.700.000	

I. Determinación de rentas acumuladas al momento del término de giro (Artículo 38 bis, N° 4, de la LIR.)

(+) Activos realizables, según costo de reposición	\$ 2.500.000
--	--------------

(+) Bienes físicos del activo inmovilizado, reajustado y depreciado \$ 10.700.000
 (-) Pérdida tributaria del ejercicio \$0
 (=) Rentas afectas a impuestos personales al momento del término de giro \$ 13.200.000

II. Determinación de rentas atribuibles afectas a los impuestos personales correspondientes a los propietarios:

a) Renta líquida imponible del ejercicio		\$ 6.468.000		
Renta atribuible Socio 1	55%	\$3.557.400		
Renta atribuible Socio 2	55%	\$ 2.910.600		
Crédito por IDPC Socio 1, correspondiente a la renta atribuida		\$3.557.400	25%	
\$889.350				
Crédito por IDPC Socio 1, correspondiente a la renta atribuida		\$5.010.600	25%	\$727.650
b) Rentas acumuladas al término de giro		\$ 13.200.000		
Renta atribuible Socio 1 (sin crédito por IDPC)	55%	\$7.260.000		
Renta atribuible Socio 2 (sin crédito por IDPC)	45%	\$5.940.000		

Anexo N° 7: Determinación de las utilidades o cantidades con o sin derecho al crédito por IDPC, que provienen del régimen del artículo 14 bis de la LIR, cuando al 31 de diciembre de 2016 se determine un remanente por concepto del crédito al que se refiere el artículo 1° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 18.775.

Ejemplo 1:

ANTECEDENTES: MONTO

Rentas determinadas conforme al procedimiento establecido en el texto vigente al 31.12.2014, del artículo 14 bis de la LIR y a las instrucciones impartidas por medio de la Circular N° 59 de 1991 de este Servicio. \$ 15.000.000

Crédito al que se refiere el artículo 1° de las disposiciones transitorias de la ley N° 18.775, determinado al 31 de diciembre de 2016. \$ 2.500.000

DETERMINACIÓN DE LAS UTILIDADES CON O SIN CRÉDITO POR CONCEPTO DE IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA:

Utilidades tributables con crédito de 25% por Impuesto de Primera Categoría: $(\$ 2.500.000 / 0,25) = \$ 10.000.000$

Utilidades tributables sin crédito por Impuesto de Primera Categoría: $(\$ 15.000.000 - \$ 10.000.000) = \$ 5.000.000$

Ejemplo 2:

ANTECEDENTES: MONTO

Rentas determinadas conforme al procedimiento establecido en el texto vigente al 31.12.2014, del artículo 14 bis de la LIR y a las instrucciones impartidas por medio de la Circular N° 59 de 1991 de este Servicio. \$ 15.000.000

Crédito al que se refiere el artículo 1° de las disposiciones transitorias de la ley N° 18.775, determinado al 31 de diciembre de 2016. \$ 4.500.000

DETERMINACIÓN DE LAS UTILIDADES CON O SIN CRÉDITO POR CONCEPTO DE IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA:

Límite utilidades tributables con crédito de 25% por Impuesto de Primera Categoría: $(\$ 4.500.000 / 0,25) = \$ 18.000.000$

Utilidades tributables con crédito de 25% por Impuesto de Primera Categoría: Cantidad menor entre \$ 15.000.000 y \$ 18.000.000 \$ 15.000.000

Utilidades tributables sin crédito por Impuesto de Primera Categoría: $(\$ 15.000.000 - \$ 15.000.000) = \$ 0$

Nota: El saldo de crédito de \$ 750.000 = (\$ 4.500.000 - (\$ 15.000.000 x 25%)), se extingue conforme a lo dispuesto por el numeral ii), del N° 2, del numeral II, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

DEPARTAMENTO EMISOR: DEPARTAMENTO DE ASESORÍA JURÍDICA

CIRCULAR N° 47.-

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS

FECHA: 11 DE JUNIO DE 2015

MATERIA: Obligación de incorporar sellos o marcas distintivas como mecanismo de “trazabilidad” de bienes afectos a impuestos específicos. REFERENCIA:

Código Tributario, artículo 60 quinquies; Ley N° 20.780, Artículo 10, N° 19.

I. - INTRODUCCIÓN.

La Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, en su Artículo 10.-, numeral 19, introduce al Código Tributario el artículo 60 quinquies, que establece la obligación de incorporar o aplicar un sistema de marcación a ciertos bienes o productos sujetos a impuestos específicos que permita su “trazabilidad” para efectos de control y resguardo del interés fiscal.

II. - MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY N° 20.780.

El numeral 19 del Artículo 10.- de la Ley N° 20.780, modificando el Código Tributario, dispone lo siguiente:

“19. Incorpórase un artículo 60 quinquies del siguiente tenor:

"Artículo 60 quinquies.- Los productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores y comerciantes de bienes afectos a impuestos específicos, que el Servicio de Impuestos Internos determine mediante resolución, deberán incorporar o aplicar a tales bienes o productos, sus envases, paquetes o envoltorios, un sistema de marcación consistente en un sello, marca, estampilla, rótulo, faja u otro elemento distintivo, como medida de control y resguardo del interés fiscal. La información electrónica para la trazabilidad originada en el sistema de marcación referido anteriormente será proporcionada al Servicio mediante los sistemas informáticos que éste disponga con arreglo al presente artículo.

Los contribuyentes dispondrán del plazo de seis meses, contado desde la publicación o notificación de la resolución referida, para implementar y aplicar el sistema respectivo. El plazo podrá ser prorrogado a petición fundada del contribuyente respectivo por otros tres meses contados desde el vencimiento del plazo original.

La resolución del Servicio de Impuestos Internos que determine los contribuyentes afectos a esta obligación, así como la prórroga para la aplicación e implementación del sistema, deberá ser notificada, dentro del plazo de diez días, al Servicio Nacional de Aduanas, para su debido registro y fiscalización.

Un reglamento expedido por el Ministerio de Hacienda establecerá las características y especificaciones técnicas, requerimientos, forma de operación y mecanismos de contratación de los sistemas de marcación de bienes o productos, como asimismo, los requisitos que deberán cumplir los elementos distintivos, equipos, máquinas o dispositivos, los que podrán ser fabricados, incorporados, instalados o aplicados, según corresponda, por empresas que cumplan con los requisitos que allí se contemplen. Tales empresas o su personal no podrán divulgar, en forma alguna, datos relativos a las operaciones de los contribuyentes de que tomen conocimiento, ni permitirán que éstos, sus copias, o los papeles en que se contengan antecedentes de aquellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio de Impuestos Internos. La infracción a lo dispuesto precedentemente, autorizará al afectado para perseguir las responsabilidades civiles y penales ante los tribunales competentes.

Los contribuyentes que incurran en desembolsos directamente relacionados con la implementación y aplicación de los sistemas de marcación de bienes o productos que trata este artículo, tendrán derecho a deducirlos como crédito en contra de sus pagos provisionales obligatorios del impuesto a la renta, correspondientes a los ingresos del mes en que se haya efectuado el desembolso. El remanente que resultare, por ser inferior el pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de efectuarlo en

dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha. El saldo que aún quedare después de las imputaciones señaladas, podrá rebajarse de los mismos impuestos en los meses siguientes, reajustado en la forma que prescribe el artículo 27 del decreto ley N° 825, de 1974. El saldo o remanente que quedare, una vez efectuadas las deducciones en el mes de diciembre de cada año, o el último mes en el caso de término de giro, según el caso, tendrá el carácter de pago provisional de aquellos a que se refiere el artículo 88 de la ley sobre impuesto a la renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974.

Los productos o artículos gravados de acuerdo a las leyes respectivas, no podrán ser extraídos de los recintos de depósito aduanero ni de los locales o recintos particulares para el depósito de mercancías habilitados por el Director Nacional de Aduanas de conformidad al artículo 109 de la Ordenanza de Aduanas, ni de las fábricas, bodegas o depósitos, sin que los contribuyentes de que se trate hayan dado cumplimiento a la obligación que establece este artículo. En caso de incumplimiento, se considerará que tales bienes han sido vendidos o importados clandestinamente, incurriéndose en este último caso en el delito de contrabando previsto en el artículo 168 de la Ordenanza de Aduanas, salvo que se acredite haber pagado el impuesto de que se trate, antes de la notificación de la infracción.

Los contribuyentes que no den cumplimiento oportuno a la obligación que establece el inciso primero serán sancionados con multa de hasta 100 unidades tributarias anuales. Detectada la infracción, sin perjuicio de la notificación de la denuncia, se concederá administrativamente un plazo no inferior a dos meses ni superior a seis para subsanar el incumplimiento; en caso de no efectuarse la corrección en el plazo concedido se notificará una nueva infracción conforme a este inciso. La aplicación de las sanciones respectivas se ajustará al procedimiento establecido en el número 2 del artículo 165.

La adulteración maliciosa en cualquier forma de los productos o inventarios, o de la información que respecto de aquellos se proporcione al Servicio de Impuestos Internos, con la finalidad de determinar un impuesto inferior al que corresponda, será sancionada conforme a lo dispuesto en el inciso primero del número 4 del artículo 97.

En caso de detectarse en un proceso de fiscalización especies de las reguladas en el presente artículo que no cuenten con alguno de los elementos distintivos a que se refiere el inciso primero, se aplicará la sanción establecida en el inciso sexto y el comiso de los bienes o productos respectivos.

La incautación de las especies se efectuará por funcionarios del Servicio de Impuestos Internos en el momento de sorprenderse la infracción, debiendo remitirlas al recinto fiscal más próximo para su custodia y conservación. El vehículo o medio utilizado para cometer la infracción establecida en el inciso anterior no podrá continuar hacia el lugar de destino mientras no se proceda a la incautación de los bienes o productos respectivos.

Para llevar a efecto las medidas de que trata el inciso anterior, se aplicará lo dispuesto en el inciso final del número 17, del artículo 97.

Respecto de los bienes o productos incautados o decomisados de conformidad a la presente ley, se aplicarán en cuanto fueren compatibles las normas establecidas en el Título VIII del Libro II de la Ordenanza de Aduanas, contenida en el decreto con fuerza de ley N° 213, de 1953, cuyo texto fue fijado por el decreto con fuerza de ley N° 30, de 2005, del Ministerio de Hacienda."

III. - INSTRUCCIONES.

1. - CONCEPTO DE TRAZABILIDAD.

El concepto de “trazabilidad” ha sido definido por la Real Academia Española de la Lengua, en su primera acepción, como: “Posibilidad de identificar el origen y las diferentes etapas de un proceso de producción y distribución de bienes de consumo”.

Para efectos de lo dispuesto en el precepto legal en análisis, la “trazabilidad fiscal” consiste en la incorporación o aplicación material a ciertos bienes o productos, sus envases, paquetes o envoltorios, de un sello, marca, estampilla, rótulo, faja u otro elemento distintivo, con el objetivo que la Administración Tributaria pueda verificar que se hayan declarado y pagado los impuestos asociados a su producción, fabricación, importación, elaboración, envasado, distribución o comercialización.

2. - SUJETOS OBLIGADOS.

El inciso primero del nuevo artículo 60 quinquies del Código Tributario prescribe que la obligación de incorporar o aplicar un sistema de marcación como medida de control y resguardo del interés fiscal, afectará a los productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores y comerciantes de bienes afectos a impuestos específicos, que el Servicio de Impuestos Internos determine mediante resolución.

De lo anterior, se desprende que se trata de una facultad que la ley entrega al Servicio de Impuestos Internos, el que la podrá ejercer en la medida que se cumplan los requisitos que la misma norma establece, esto es:

- a) Que se trate de contribuyentes que tengan la calidad de productor, fabricante, importador, elaborador, envasador, distribuidor o comerciante de determinados bienes;
- b) Que dichos bienes se encuentren afectos a algún impuesto específico.
- c) Que se expida por el Ministerio de Hacienda un reglamento que establezca las características y especificaciones técnicas, requerimientos, forma de operación y mecanismos de contratación de los sistemas de marcación de bienes o productos, como también los requisitos que deberán cumplir los elementos distintivos, equipos, máquinas o dispositivos.
- d) Que se dicte una resolución del Servicio de Impuestos Internos que imponga la referida obligación en forma general, afectando con ello a todos los contribuyentes que tengan alguna de las calidades mencionadas respecto de un bien o producto afecto a un impuesto específico; o individual, obligando solamente al contribuyente que se identifique en el respectivo acto administrativo, en la medida que cumpla con los mismos requisitos antes mencionados.

3. - BIENES AFECTOS A IMPUESTOS ESPECÍFICOS.

Para estos efectos, se entiende por “bienes afectos a impuestos específicos” a aquellos bienes corporales muebles cuya producción, fabricación, importación, elaboración, envasado, comercialización o distribución esté afecta a algún impuesto de carácter especial, como por ejemplo, el tabaco, los productos suntuarios, las bebidas alcohólicas y analcohólicas, los combustibles, y los vehículos motorizados nuevos, livianos y medianos.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe consignar que, tratándose de los impuestos que afectan al tabaco, el nuevo artículo 13 bis del Decreto Ley N° 828, de 1974, incorporado por el artículo 4° letra b) de la Ley N° 20.780, establece una regulación especial en materia de trazabilidad fiscal, por lo que los productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores y comerciantes de productos afectos a dicho impuesto, deberán cumplir con las obligaciones que se impongan conforme al mencionado precepto legal, primando este último por sobre lo dispuesto en el Código Tributario en virtud del principio de especialidad.

4. - PROCEDIMIENTO.

Para hacer efectiva la obligación que establece el nuevo artículo 60 quinquies del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos dictará las resoluciones pertinentes, indicando los contribuyentes obligados a incorporar o aplicar un sistema de marcación en los bienes o productos que produzcan, fabriquen, importen, elaboren, envasen, distribuyan o comercialicen. Las resoluciones serán notificadas conforme a las reglas generales establecidas en los artículos 11 al 15 del Código Tributario.

A contar del día siguiente a aquel en que se notifique o publique la respectiva resolución, el contribuyente obligado dispondrá de un plazo de seis meses para implementar y aplicar el sistema de marcación, el cual podrá consistir en un sello, marca, estampilla, rótulo, faja u otro elemento distintivo que permita la trazabilidad fiscal del bien o producto de que se trate, lo que se definirá en la misma resolución.

El sistema de marcación podrá incorporarse o aplicarse en el mismo bien o producto, o en su envase, paquete o envoltorio, debiendo cumplir dicho sistema con las especificaciones técnicas, requerimientos, forma de operación, mecanismos de contratación y demás requisitos operativos que el Ministerio de Hacienda establezca mediante reglamento conforme a lo señalado en el inciso cuarto de la disposición legal en estudio.

El referido plazo de seis meses podrá ser prorrogado, por una sola vez, a petición fundada del contribuyente obligado por otros tres meses contados desde el vencimiento del plazo original. La solicitud de prórroga, junto con los antecedentes que la respalden, deberá ser presentada al Servicio antes de la expiración del plazo original. La decisión sobre la prórroga deberá notificarse al contribuyente antes del vencimiento del plazo original. En caso que la solicitud de prórroga hubiese sido presentada dentro de los últimos cinco días del plazo primitivo, la resolución respectiva deberá notificarse al contribuyente dentro del plazo de cinco días hábiles contados desde la presentación de la solicitud.

Atendido lo previsto en el inciso tercero de esta norma, la resolución del Servicio de Impuestos Internos que determine los contribuyentes obligados a incorporar o aplicar un sistema de marcación, así como aquella que disponga una prórroga para la aplicación e implementación de dicho sistema, se notificará al Servicio Nacional de Aduanas, para su debido registro y fiscalización, dentro de los diez días hábiles siguientes a su emisión.

5. - DEBER DE RESERVA DE LA INFORMACIÓN.

El inciso cuarto del artículo 60 quinquies del Código Tributario, en su segunda parte, establece un deber de reserva aplicable a las empresas proveedoras de sistemas de marcación y su personal respecto de los datos, copias o papeles relativos a las operaciones de los contribuyentes de que tomen conocimiento, los que en ningún caso podrán ser divulgados ni dados a conocer a personas ajenas al Servicio de Impuestos Internos.

La infracción del referido deber de reserva, autorizará al contribuyente afectado para perseguir las responsabilidades civiles y penales ante los tribunales competentes.

Independiente de lo anterior, la infracción del deber de reserva también genera para quien incurre en ella una responsabilidad administrativa, que se tipifica y sanciona conforme a lo dispuesto en el artículo 109 del Código Tributario, en cuanto se configura una contravención a una obligación impuesta por la normativa tributaria que no tiene señalada una sanción específica.

6. - DEDUCCIÓN O IMPUTACIÓN DE DESEMBOLSOS DIRECTAMENTE RELACIONADOS CON LA IMPLEMENTACIÓN Y APLICACIÓN DE SISTEMAS DE MARCACIÓN QUE PERMITAN LA TRAZABILIDAD FISCAL.

El inciso quinto del artículo 60 quinquies del Código Tributario establece que los contribuyentes que incurran en desembolsos directamente relacionados con la implementación y aplicación de los sistemas de marcación de bienes o productos que trata dicho precepto legal, tendrán derecho a deducir o imputar los referidos desembolsos como un crédito de carácter tributario en contra de las obligaciones tributarias que la propia disposición legal detalla.

Sobre el particular, se hace presente que el Servicio de Impuestos Internos, mediante Circular N° 36, de fecha 27 de mayo de 2015, dictó las instrucciones pertinentes.

7. - ENTREGA AL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE LA INFORMACIÓN DE TRAZABILIDAD FISCAL.

De conformidad a lo prescrito en la segunda parte del inciso primero del nuevo artículo 60 quinquies del Código Tributario, la información electrónica originada en el sistema de marcación que se aplique o incorpore en los bienes o productos de que trata el indicado artículo, deberá ser proporcionada al Servicio de Impuestos Internos mediante los sistemas informáticos que éste disponga con arreglo a las facultades que le entrega la misma norma.

8. - INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES LEGALES. INFRACCIONES Y SANCIONES.

El artículo 60 quinquies, en sus incisos sexto a duodécimo, consagra una completa regulación acerca de los efectos y consecuencias que trae aparejado el incumplimiento de la obligación de implementar el sistema de marcación establecido en el inciso primero, como también la adulteración maliciosa de productos, inventarios o información para la trazabilidad que se proporcione al Servicio de Impuestos Internos; a saber:

A. - IMPOSIBILIDAD DE EXTRAER BIENES DESDE LOS RECINTOS DE DEPÓSITO ADUANERO, RECINTOS PARTICULARES, FÁBRICAS, BODEGAS O DEPÓSITOS.

De conformidad al inciso sexto, en caso de incumplimiento de la obligación de implementar el referido sistema de marcación, no será factible proceder al retiro, desde los recintos de depósito aduanero ni de los locales o recintos particulares para el depósito de mercancías habilitados por el Director Nacional de Aduanas de conformidad al artículo 109 de la Ordenanza de Aduanas, ni de las fábricas, bodegas o depósitos, de los productos o artículos afectos a impuestos específicos.

En complemento de lo anterior, la frase final del inciso sexto establece que en caso de producirse la extracción de los bienes afectos a impuestos específicos desde los recintos o lugares que la norma señala, sin que se haya incorporado o aplicado el elemento distintivo de control y resguardo del interés fiscal, se considerará que las especies fueron vendidas o importadas clandestinamente.

Asimismo, se especifica que en los casos en que de conformidad a esta norma legal se considere la existencia de una importación clandestina de bienes, se configurará el delito de contrabando tipificado por el artículo 168 de la Ordenanza de Aduanas. No se configurará, sin embargo, el delito de contrabando, en la medida que se acredite el pago del correspondiente impuesto específico, el cual deberá haberse efectuado antes de la notificación de la infracción a que se refiere el inciso séptimo, relativa al incumplimiento de la obligación de implementar el sistema de marcación de bienes afectos a impuestos específicos en los términos ordenados en el inciso primero del artículo 60 quinquies del

Código Tributario. Dicha acreditación deberá efectuarse ante el Servicio Nacional de Aduanas, organismo competente para conocer acerca de hechos constitutivos del delito de contrabando.

Por su parte, en los casos en que de conformidad a esta norma legal se considere la existencia de una venta clandestina de bienes, sin que se haya efectuado el pago de los impuestos correspondientes, se configurarán las infracciones tipificadas en el artículo 97 N°s 8 y 9 del Código Tributario. Ahora bien, en caso de haberse efectuado el pago de los impuestos pertinentes, solamente se configurará la infracción del artículo 97 N° 9 del Código Tributario.

En relación a las figuras infraccionales tipificadas en el artículo 97 N°s 8 y 9 del Código Tributario, es necesario señalar que éstas también se configuran en la hipótesis de la internación clandestina de bienes sin que se hayan pagado los correspondientes impuestos, dándose origen a un concurso ideal de delitos con el delito de contrabando tipificado por el artículo 168 de la Ordenanza de Aduanas, tal como lo ha señalado reiteradamente la jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia.

En la situación de la internación clandestina de bienes, en caso de haberse efectuado el pago de los impuestos pertinentes, tal como señala el inciso sexto, no se configurará el delito de contrabando tipificado por el artículo 168 de la Ordenanza de Aduanas en la medida que se acredite el pago del correspondiente impuesto específico efectuado antes de la notificación de la infracción a que se refiere el inciso séptimo, sin perjuicio de lo cual si se configurará la infracción del artículo 97 N° 9 del Código Tributario.

Finalmente, se hace presente que, evidentemente, no será aplicable la prohibición de extraer los productos o artículos afectos a impuestos específicos desde los recintos o lugares que el inciso sexto señala durante el plazo de seis meses fijado para implementar y aplicar el sistema de marcación, como tampoco durante el plazo prorrogado de tres meses contado desde el vencimiento del plazo original.

B. - INFRACCIÓN POR INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION DE IMPLEMENTAR EL SISTEMA DE MARCACIÓN DE BIENES.

El inciso séptimo tipifica la infracción tributaria consistente en el no cumplimiento oportuno, por parte de los contribuyentes obligados, del deber de implementar el sistema de marcación de bienes afectos a impuestos específicos mediante la incorporación o aplicación a éstos de un elemento distintivo destinado al control y resguardo del interés fiscal, en los términos ordenados en el inciso primero de la norma en análisis.

De esta manera, pueden ser sujetos activos de la conducta infraccional descrita, los productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores y comerciantes de bienes afectos a impuestos específicos que el Servicio de Impuestos Internos haya determinado, mediante resolución, como obligados a incorporar o aplicar a tales bienes o productos, sus envases, paquetes o envoltorios, un sistema de marcación consistente en un sello, marca, estampilla, rótulo, faja u otro elemento distintivo, como medida de control y resguardo del interés fiscal.

Se configura la infracción, en armonía con lo dispuesto en el inciso segundo, una vez vencido el plazo de seis meses, contado desde la publicación o notificación de la referida resolución del Servicio de Impuestos Internos, del que disponen los contribuyentes obligados para implementar y aplicar el sistema de marcación, sin que ello haya acaecido, como asimismo en caso que no se haya dado estricto cumplimiento a las especificaciones fijadas tanto en el reglamento como en la pertinente resolución.

En caso que el plazo de implementación del sistema de marcación hubiese sido prorrogado por el Servicio de Impuestos Internos, a petición fundada del contribuyente respectivo por otros tres meses

contados desde el vencimiento del plazo original, como lo autoriza el inciso segundo, se incurre en la conducta sancionada en caso de no haberse implementado el sistema de marcación al vencimiento del plazo prorrogado, como también cuando en su implementación se hayan incumplido las especificaciones fijadas en el reglamento o en la resolución correspondiente.

Asimismo, la norma legal en comento dispone que una vez tomado conocimiento de la comisión de la infracción, el Servicio procederá a notificar al infractor la correspondiente denuncia, sin perjuicio de conceder a éste un plazo de entre dos y seis meses para dar cumplimiento a la obligación omitida, esto es, para implementar el sistema de marcación establecido en el inciso primero, o para dar estricto cumplimiento a las especificaciones fijadas tanto en el reglamento como en la pertinente resolución.

La concesión administrativa, por parte del Servicio de Impuestos Internos, del plazo para subsanar el incumplimiento, se materializará mediante la notificación al contribuyente obligado de una resolución que señalará específicamente el plazo que, como se ha dicho, no podrá ser inferior a dos meses ni superior a seis meses. El primer día de dicho plazo será el siguiente a aquél de la notificación de la aludida resolución. El contribuyente notificado podrá solicitar fundada reconsideración del plazo conferido para subsanar el incumplimiento, en caso de ser éste inferior a seis meses, debiendo resolver, en su mérito, el Director Regional o el Director de Grandes Contribuyentes, según corresponda.

Si el infractor no da cumplimiento al deber de implementación del sistema de marcación dentro del nuevo plazo concedido administrativamente, se configura una nueva infracción, debiendo en consecuencia el Servicio proceder a notificar otra denuncia por este concepto, y a conceder administrativamente un plazo de entre dos y seis meses para subsanar el incumplimiento.

El quantum máximo de la multa aplicable en caso de cometerse la infracción tipificada en el inciso séptimo se encuentra establecido en la misma disposición legal y asciende a las 100 unidades tributarias anuales y se graduará, en el caso específico, de acuerdo con las normas del artículo 107 del Código Tributario.

En esta materia, debe tenerse presente que el artículo 8°, N° 10°, del Código Tributario señala que para los efectos de la aplicación de sanciones expresadas en unidades tributarias, se entenderá por “unidad tributaria anual” aquella que resulte de multiplicar por doce la unidad tributaria mensual vigente al momento de aplicarse la sanción.

Sobre el particular, se debe considerar que el numeral 1 del artículo 107 del Código Tributario dispone que para la aplicación de sanciones el Servicio de Impuestos Internos o el Tribunal Tributario y Aduanero, según corresponda, deberán tomar en consideración la reincidencia en infracciones de la misma especie, circunstancia que se configura en la situación descrita en el párrafo anterior.

El inciso séptimo, en su oración final, indica que el procedimiento para la aplicación de las sanciones por el incumplimiento de la obligación de implementar el referido sistema de marcación corresponde a aquél establecido en el numeral 2 del artículo 165 del Código Tributario.

De esta manera, las correspondientes infracciones deberán ser legalmente notificadas por funcionarios del Servicio de Impuestos Internos y el giro de las mismas podrá efectuarse una vez vencido el plazo legal para reclamar de ellas, salvo que dentro de éste el infractor ejerza su derecho a presentar descargos, en cuyo caso el giro de la multa quedará suspendido hasta la resolución del reclamo.

Finalmente, es necesario destacar que el hecho de haberse concedido un plazo para subsanar el incumplimiento no implica que el contribuyente quede eximido de la prohibición de extraer los

productos o artículos afectos a impuestos específicos desde los recintos o lugares que el inciso sexto señala.

C. - INFRACCIÓN POR LA ADULTERACIÓN MALICIOSA DE PRODUCTOS, INVENTARIOS O DE LA INFORMACIÓN QUE SE PROPORCIONE AL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.

El verbo rector de esta figura es “adulterar”, que según el Diccionario de la Real Academia Española significa “viciar, falsificar algo”. En consecuencia, la descripción típica exige que los productos, inventarios, o la información que respecto de aquellos se proporcione al Servicio de Impuestos Internos, carezca de veracidad o no corresponda a la realidad.

Para la configuración de esta infracción, se requiere además que la adulteración de los productos, inventarios o de la información que se entregue al Servicio sea maliciosa, es decir, que sea producto de un acto consciente del sujeto activo, destinado a la determinación de una obligación impositiva inferior a la correspondiente, no siendo suficiente la sola existencia de productos adulterados o datos no verdaderos en los inventarios o en la información proporcionada al Servicio. Lo malicioso de la adulteración debe ser acreditado por el Servicio.

Sobre el particular, es relevante destacar que, de acuerdo a lo prescrito por el artículo 162 del Código Tributario, en el caso de infracciones tributarias sancionadas con multa y pena privativa de libertad, como en la especie, el Director del Servicio de Impuestos Internos podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querrela o remitir los antecedentes al competente Director Regional para que persiga la aplicación de la multa pertinente de acuerdo al procedimiento consagrado en el artículo 161 del mismo texto legal.

D. - COMISO DE ESPECIES SIN ELEMENTOS DISTINTIVOS DETECTADAS EN UN PROCESO DE FISCALIZACIÓN.

En la situación que se detectare durante el desarrollo de una fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos la existencia de bienes afectos a impuestos específicos respecto de los cuales se determinó, por resolución del propio ente impositivo, que debían contar, o sus envases, paquetes o envoltorios, con un sistema de marcación consistente en un sello, marca, estampilla, rótulo, faja u otro elemento distintivo, como medida de control y resguardo del interés fiscal, de conformidad a lo establecido en el inciso primero, incumpliendo dicha obligación, se considerará que los bienes detectados en un proceso de fiscalización fueron vendidos o importados clandestinamente, debiendo tenerse presente en esta materia, en lo que sea compatible con la naturaleza de los hechos detectados, lo señalado en la presente Circular en relación al inciso sexto y las infracciones tipificadas en el artículo 97 N°s 8 y 9 del Código Tributario y el delito de contrabando del artículo 168 de la Ordenanza de Aduanas. Por tratarse de hechos que pudieran constituir el delito de contrabando, el Servicio de Impuestos Internos deberá poner éstos en conocimiento del Servicio Nacional de Aduanas, por la vía más expedita posible, para el debido ejercicio de sus propias facultades. Ello, de conformidad a lo dispuesto en la letra k) del artículo 61 del Estatuto Administrativo.

De acuerdo al tenor de la norma, ésta abarca tanto la situación de un contribuyente obligado por resolución del Servicio de Impuestos Internos, que vencido el plazo para implementar el sistema de marcación no lo haya hecho, como también la situación del contribuyente que, no obstante haber implementado el sistema, no haya aplicado el correspondiente elemento distintivo a determinados bienes o sus envases, paquetes o envoltorios.

Los tres incisos finales -décimo, undécimo y duodécimo- del artículo 60 quinquies del Código Tributario, norman el ejercicio del comiso administrativo que la legislación autoriza a efectuar a los funcionarios del

Servicio de Impuestos Internos, cuando detecten especies que no cuenten con los elementos distintivos correspondientes.

Es así como el inciso décimo habilita legalmente a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos para llevar a cabo la incautación de los bienes respectivos, en el acto de la detección de la infracción, disponiendo la norma, imperativamente, que los vehículos u otros medios de transporte involucrados se encontrarán impedidos de proseguir rumbo a su lugar de destino mientras no se realice la incautación correspondiente.

Para garantizar la ejecución del comiso por parte de los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, el inciso undécimo hace aplicables las disposiciones del inciso final del número 17, del artículo 97 del Código Tributario, de manera tal que los funcionarios que hayan detectado la infracción se encuentran mandatados legalmente para recurrir al auxilio de la fuerza pública en los términos que la citada disposición del Código impositivo establece.

De la incautación se deberá levantar un acta, bajo firma y timbre del funcionario habilitado, que contenga el detalle de los bienes objeto del comiso, de la cual se deberá entregar una copia al infractor. De conformidad al inciso décimo, una vez efectuado el comiso, los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos deberán remitir los bienes o productos decomisados al recinto fiscal más cercano para su custodia y resguardo. Para estos fines, se entiende que esta alusión legal se refiere a un “recinto de depósito aduanero” de propiedad o administrado por el Servicio Nacional de Aduanas. Junto con los bienes o productos, se hará entrega de copia del acta de incautación, debiendo la persona que los reciba firmar el original del señalado documento, en señal de recepción conforme de los bienes o productos decomisados.

Finalmente, en cuanto a las especies decomisadas en cumplimiento de esta norma, de acuerdo a lo establecido en el inciso final de la norma legal en comento, el Servicio Nacional de Aduanas deberá proceder conforme al Título VIII del Libro II de la Ordenanza de Aduanas, en lo que fuere compatible.

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

De conformidad a lo dispuesto por el Artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, esta modificación al Código Tributario regirá transcurrido un año desde la publicación de la ley. En consecuencia, entra en vigor el 30 de septiembre de 2015, pudiendo el Servicio de Impuestos Internos, desde esa fecha, previa expedición por el Ministerio de Hacienda del Reglamento previsto en el inciso cuarto del nuevo artículo 60 quinquies del Código Tributario, dictar las resoluciones que impongan a los contribuyentes la obligación de establecer un mecanismo de trazabilidad de las especies afectas a impuestos específicos.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Distribución:

- Al Boletín
- A Internet
- Al Diario Oficial En Extracto

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875

CIRCULAR N° 46.-41.2015 ID 07.2015

SNSISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS

FECHA: 11 DE JUNIO DE 2015

MATERIA: Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 de 2014, a los artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017.

REFERENCIA:

N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN:

REF. LEGAL: Ley N° 20.780 de 29 de septiembre de 2014; y artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1°, del Decreto Ley N° 824 de 1974.

I. - INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

La presente Circular tiene por objeto refundir las instrucciones dictadas por este Servicio relativas a la tributación internacional, especialmente aquellas que regulan el sistema de créditos por impuestos soportados en el extranjero, derivadas de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, que en su artículo 1°, número 25), sustituye por completo los artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante indistintamente "LIR"), a contar del 1° de enero de 2017 .

Cabe señalar que la referida Ley, si bien sustituye completamente tales artículos, mantiene gran parte de las disposiciones contenidas en ellos, introduciendo las modificaciones que se analizan en la presente Circular, las cuales dicen relación principalmente con la adecuación de estas normas a los nuevos regímenes generales de tributación establecidos en el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, así como también la incorporación de otras normas de control.

Conforme a lo anterior, la presente Circular tiene por finalidad analizar las modificaciones efectuadas a los artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D de la LIR, y refundir aquellas instrucciones emitidas con anterioridad por este Servicio y que no se modifican producto de los cambios legales referidos, con aquellas nuevas instrucciones que se emiten considerando tales cambios, todo ello con el objeto de contar con un único instructivo actualizado sobre las referidas normas, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE CRÉDITOS POR IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO.

II.1. - CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL SISTEMA DE CRÉDITOS POR IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO.

En términos generales, el sistema establecido por la LIR para determinar los créditos por impuestos soportados en el extranjero que podrán ser deducidos de los impuestos a la renta en Chile, distingue aquellos casos en que exista un Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional (en adelante CDTI) que se encuentre vigente, y en el que se haya acordado conceder créditos para disminuir o eliminar la doble tributación internacional, lo que se encuentra regulado en el artículo 41 C de la LIR (en adelante sistema bilateral), y aquellos en que no exista dicha clase de convenios vigente, lo que se encuentra regulado en el artículo 41 A de la LIR (en adelante sistema unilateral), relativo a las rentas correspondientes a dividendos y retiros de utilidades; rentas de agencias, establecimientos permanentes y aquellas que resulten de la aplicación del artículo 41 G de la LIR; y rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido grabadas en el extranjero.

Tanto respecto del crédito proveniente del sistema unilateral como bilateral, la LIR contempla diversas etapas para su determinación y normas comunes que resultan aplicables a ambos sistemas.

A continuación, se hace referencia a las características generales de cada una de esas etapas, destacando las diferencias entre los créditos provenientes del sistema unilateral y bilateral, sin perjuicio de que más adelante serán tratadas con mayor detalle:

(A) Determinación de créditos por impuestos soportados en el extranjero por cada renta.

El primer paso de la metodología establecida por la LIR consiste en que tanto respecto del crédito proveniente del sistema unilateral como bilateral, será necesario determinar el crédito susceptible de

imputar en Chile considerando separadamente cada una de las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas, según el caso.

Por ejemplo, si un contribuyente percibe varios dividendos del exterior en un mismo año comercial, será necesario, en primer término, determinar por cada uno de esos dividendos, convertido de acuerdo al respectivo tipo de cambio y reajustado cuando corresponda, el crédito que en principio se tendría derecho a imputar contra los impuestos chilenos.

Los límites que la LIR establece para los efectos de determinar el crédito por Impuestos Pagados o Adeudados en el Extranjero, según sea el caso, (en adelante "IPE") susceptible de ser utilizado en el país, serán analizados detalladamente más adelante tanto respecto del sistema unilateral como bilateral.

(B) Crédito Total Disponible (en adelante "CTD").

Consiste en la sumatoria de los distintos créditos por IPE calculados renta por renta, imputables en contra de los impuestos de Primera Categoría (en adelante IDPC), Global Complementario (en adelante IGC), Adicional (en adelante IA) o Único de Segunda Categoría (en adelante IUSC), según sea el caso.

Sin embargo, como se verá más adelante, el CTD en el sistema unilateral sólo tendrá aplicación respecto de las rentas consistentes en dividendos y retiros de utilidades, no siendo aplicable en el caso de las rentas provenientes de agencias, otros establecimientos permanentes o aquellas que se computen en el país conforme al artículo 41 G de la LIR, ni tampoco respecto de las rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el exterior, a diferencia de lo que ocurre respecto del sistema bilateral, donde todas las rentas que conforme al CDTI respectivo permitan invocar el crédito, formarán parte del denominado CTD.

(C) Crédito por IPE contra el IDPC, IGC, IA o IUSC.

El crédito por IPE podrá ser imputado contra el IDPC, IGC, IA o IUSC, según sea el caso.

En el sistema unilateral, el crédito proveniente de dividendos y retiros de utilidades sólo podrá ser imputado en contra del IDPC e IGC o IA, según corresponda. El crédito contra el IDPC se obtiene de aplicar la tasa de dicho tributo a la suma de la renta líquida de fuente extranjera por concepto de dividendos o retiros de utilidades, más el CTD. Por su parte, en este mismo régimen, el crédito contra el IGC o IA, según corresponda, resulta de restar el crédito contra el IDPC del CTD ya referido. En el caso de rentas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior y rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, por asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el exterior, sólo podrá imputarse el crédito respectivo al IDPC, sin perjuicio del tratamiento tributario que debe darse el remanente de crédito que resulte en estos casos.

En el sistema bilateral, el crédito resultante podrá ser imputado en contra del IDPC e IGC o IA, según corresponda, en los mismos términos señalados precedentemente, teniendo presente que el CTD resulta aplicable respecto de todas las rentas amparadas en un CDTI. Ahora bien, tratándose de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que perciban del exterior rentas por servicios personales gravadas en el país con el IUSC o IGC, podrán imputar los impuestos soportados en el extranjero por tales rentas.

(D) Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE).

La RENFE consiste en el resultado consolidado de utilidad o pérdida de rentas de fuente extranjera afecta a impuesto en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirla, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por IPE calculados en la forma que establece la LIR.

El monto de la RENFE es relevante en el cálculo del crédito por IPE, debido a que la LIR establece que el máximo de crédito imputable a los impuestos que deben aplicarse en Chile, no podrá exceder del 32% de la RENFE de países sin CDTI y del 35% de la RENFE de países con CDTI.

Para tal efecto, la RENFE debe determinarse de manera separada, según sea que el resultado consolidado provenga de países sin CDTI o de países con CDTI.

Cabe señalar que este concepto es un límite general que aplica a toda clase de rentas, salvo a las rentas pasivas del artículo 41 G de la LIR, en el caso de aquellas provenientes de países sin CDTI puesto que la LIR las excluye de manera expresa, y a las rentas del artículo 42 N° 1 del mismo cuerpo legal, en relación con el sistema bilateral de crédito, debido a que a dichas rentas no se le pueden deducir los gastos incurridos en su generación.

(E) Efectos de los créditos por IPE en las bases imponibles de los impuestos a la renta en Chile. Como regla general, los créditos por IPE deberán agregarse a las respectivas bases imponibles de los impuestos respecto de los cuales proceden, hasta los límites máximos que establece la LIR.

En el caso del sistema unilateral de créditos, el CTD, es decir, la suma de todos los créditos por concepto de dividendos o retiros de utilidades, se deberá agregar a la base imponible del IDPC, conforme lo ordena la letra a), del N° 3, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

En este mismo caso, el crédito contra impuestos finales, se agregará a la base del IGC o IA, conforme a lo dispuesto en los artículos 54 N° 1, inciso final, y 62 inciso 8°, de la LIR.

También en el caso del sistema unilateral, de acuerdo al N° 1, de la letra B.-, del mismo artículo 41 A, los contribuyentes que invoquen el crédito por IPE por la renta de sus agencias u otros establecimientos permanentes en el extranjero, deberán agregar a la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría (en adelante RLI) una cantidad equivalente a los impuestos que se adeuden hasta el ejercicio siguiente, o hayan pagado en el exterior, por las rentas de la agencia o establecimiento permanente que deban incluir en dicha RLI, excluyendo los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan. Para este efecto, se considerarán sólo los impuestos adeudados hasta el ejercicio siguiente, o pagados, por el ejercicio comercial extranjero que termine dentro del ejercicio comercial chileno respectivo o coincida con éste. Cabe señalar que dicho agregado no puede ser superior al monto del crédito contra el IDPC determinado en la forma que establece la LIR.

Finalmente, también en el caso del sistema unilateral, los contribuyentes que invoquen el crédito por IPE por rentas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el exterior, deben también agregar a la RLI, según lo dispone el N° I, de la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR, una suma equivalente al crédito que se determine conforme a las disposiciones que lo establecen.

En los casos de rentas de fuente extranjera provenientes de países con los cuales Chile tiene vigente un CDTI, también se debe agregar a la base del IDPC el CTD que se determine; y el crédito contra impuestos finales, se agregará a la base del IGC o IA, conforme a lo dispuesto en los artículos 54 N° 1, inciso final, y 62 inciso 8°, de la LIR.

Ahora bien, en los casos que el límite general de la RENFE, arroje una suma inferior a los créditos determinados, se deberán realizar los ajustes necesarios a las bases imponibles respectivas con el fin de reflejar en ellas solamente el crédito a que en definitiva se tendrá derecho. Así, en el evento que un crédito proveniente de un dividendo de fuente extranjera percibido sea de monto superior al límite señalado, será éste último valor el que deberá efectivamente agregarse a la base imponible respectiva. A mayor abundamiento, en el caso que el límite general analizado arroje un valor negativo o cero, no se deberá agregar cantidad alguna a las respectivas bases imponibles, por cuanto el crédito resulta impropio.

(F) Tratamiento de los remanentes de crédito por IPE en contra del IDPC.

En el caso del sistema unilateral de créditos por IPE que gravan a los dividendos y retiros de utilidades y en el caso del sistema bilateral de créditos por las rentas contempladas en el artículo 41 C de la LIR y el respectivo CDTI, el crédito imputable al IDPC resulta de aplicar la tasa de dicho tributo a la suma de la renta de fuente extranjera percibida más el respectivo CTD. Ahora bien, si de la imputación de dicho crédito resulta un remanente, ya sea cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias, la LIR contempla la posibilidad de que el citado remanente pueda ser imputado en ejercicios siguientes en contra el IDPC que se determine sobre rentas de fuente extranjera afectas a dicho tributo, hasta su total extinción. Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

En el caso del sistema unilateral de créditos por IPE proveniente de la renta percibida o devengada de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior y por las rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, la LIR establece que el remanente de crédito por IPE que se determine, ya sea porque el monto del IDPC es inferior al crédito; porque el contribuyente se encuentra en una situación de pérdida para fines tributarios, u otra circunstancia, se incorporará como parte del saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.- de la letra A), o al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según corresponda.

II. 2.- NORMAS COMUNES PARA EL CRÉDITO UNILATERAL Y BILATERAL.

La letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, establece las denominadas "Normas comunes" para calcular el crédito por IPE de países con o sin CDTI. De tal forma, estas disposiciones se aplican, tanto para aquellos casos en que las rentas gravadas en el extranjero provengan de un país con el cual se haya suscrito un CDTI que se encuentre vigente y en el que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito para disminuir o evitar los efectos de la doble tributación internacional, como cuando no se hayan suscrito o no se encuentren vigentes dicha clase de convenios.

La referida norma, fue modificada por la Ley N°20.780, vigente al 1° de enero de 2017, de la siguiente forma:

- Separó el párrafo 1°, del N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR en tres párrafos dejando como párrafo 2° aquella parte que se refiere a la conversión de la moneda extranjera a pesos chilenos, según lo informado por el Banco Central, y como 3° párrafo, las normas sobre reajuste aplicables a contribuyentes que lleven su contabilidad en moneda extranjera.

- Sustituyó la parte final, del N° 7, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, reemplazando a continuación del último punto seguido, que indicaba "Para estos efectos, deberá distinguirse la parte de la renta que sea de fuente nacional y extranjera.", por la siguiente oración: "Para estos efectos, deberá distinguirse la parte del impuesto de primera categoría que haya sido cubierta con el referido crédito."

Así, las "Normas comunes" que regulan el sistema de determinación y aplicación de créditos por IPE por rentas que deban gravarse en el país, establecen reglas para convertir a moneda nacional las rentas e impuestos del exterior; precisan las características de los impuestos extranjeros susceptibles de ser acreditados en Chile; establecen ciertos controles mínimos, y determinan la forma de probar en el país el cumplimiento de los requisitos que la LIR contempla para que dichos impuestos soportados en el extranjero puedan ser utilizados como créditos en Chile, las cuales serán abordadas con mayor profundidad en las letras siguientes.

(A) Normas sobre tipo de cambio y reajuste.

El N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, establece en primer lugar que para efectuar el cálculo del crédito por IPE, tanto los impuestos como las rentas provenientes del exterior deben convertirse a su equivalente en pesos chilenos, de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la respectiva moneda extranjera en que se hayan percibido o devengado las rentas o pagado o adeudado los impuestos, según corresponda, vigente a la fecha de la percepción o devengamiento de la renta o del pago o adeudamiento del impuesto extranjero, según publicación efectuada por el Banco Central de Chile, en conformidad a lo dispuesto en el N° 6, del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales.

En el caso que la moneda extranjera respectiva no sea una de aquellas informadas por el Banco Central de Chile, tanto el impuesto extranjero como la respectiva renta del exterior primeramente deben ser calculados en su equivalente en dólares de los Estados Unidos de América, de acuerdo a la paridad cambiaria entre ambas monedas, lo que debe ser acreditado ante este Servicio, en la forma y plazo establecidos mediante resolución. Una vez determinada la equivalencia anterior entre las monedas extranjeras de que se trata, deberá procederse a su conversión a moneda nacional de la forma indicada en el párrafo precedente.

En el evento de que no exista una norma especial para los efectos de establecer el tipo de cambio aplicable, se debe considerar el valor de las respectivas divisas en el día en que se ha percibido o devengado la renta o pagado o adeudado el impuesto, según corresponda.

Finalmente, convertidas las rentas y los impuestos extranjeros a moneda nacional, para efectos de determinar el crédito por cada una de las rentas respectivas, estas cantidades se reajustarán, cuando sea procedente, hasta el término del ejercicio comercial, en la variación del IPC existente entre el mes anterior al de la percepción de la renta o el pago del impuesto, según corresponda, y el mes anterior al cierre del ejercicio comercial correspondiente.

Dicho reajuste sólo es procedente en el caso de contribuyentes que no se encuentren obligados a aplicar las normas sobre corrección monetaria establecidas en el artículo 41 de la LIR. En tal caso, tal reajuste formará parte de la base imponible según lo dispone el artículo 33 N° 4 de la LIR.

Los contribuyentes que lleven contabilidad en moneda extranjera, no deberán aplicar el reajuste por la variación del IPC señalado, ello sin perjuicio de que deban convertir los impuestos del exterior y las rentas gravadas en el extranjero a su equivalente en la misma moneda extranjera en que llevan su contabilidad.

(B) Registro de Inversiones en el Extranjero.

De acuerdo a lo preceptuado por el N° 2, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, para que los contribuyentes que hayan efectuado inversiones en el exterior por las cuales obtengan rentas provenientes de dividendos, retiros, agencias o establecimientos permanentes y las rentas pasivas del artículo 41 G de la LIR, establecidas en las letras A.- y B.- del citado artículo 41 A, respectivamente, puedan hacer uso del crédito por IPE, exista o no CDTI con el país de donde provienen dichas rentas, deberán inscribir previamente sus inversiones en el "Registro de Inversiones en el Extranjero" (en adelante RIE). Dicha inscripción también debe ser efectuada por los contribuyentes señalados en el artículo 41 B de la LIR que tengan inversiones en el extranjero y deseen retornar al país el monto invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de la LIR, sin perjuicio de que en este último caso, pueden también acreditar las circunstancias relativas al retorno de la inversión mediante otros medios de prueba que indica el mismo artículo 41 B de la LIR.

La inscripción en el citado Registro debe ser efectuada por los contribuyentes constituidos, domiciliados establecidos o residentes en Chile que mantengan o efectúen inversiones en el extranjero, realicen

traspasos de ellas, modifiquen sus inversiones, retornen capital hacia el país, cualquiera sea el motivo de dichas operaciones, que quieran hacer uso del crédito por IPE, contra el IDPC e IGC o IA, según corresponda.

Esta obligación se cumple mediante la inscripción de las inversiones en un registro electrónico denominado "Registro de Inversiones en el Extranjero", que lleva este Servicio, y que se encuentra disponible en su página web www.sii.cl en el menú "Declaraciones Juradas".

Esta inscripción deberá efectuarse por cada inversión que se efectúe en el extranjero. Si se hacen modificaciones posteriores, tales como enajenar acciones de una sociedad y adquirir acciones de otra, 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 IPE, según corresponda.

Para invocar el crédito por IPE por las rentas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el exterior, no es necesario inscribirse en el Registro aludido anteriormente, considerando que no se trata de inversiones en el exterior.

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, cabe expresar que 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 durante el año comercial en que se efectuó la regularización señalada, siempre que se cumplan los demás requisitos legales.

Cabe señalar que, la omisión de la inscripción de las inversiones clasificadas en las letras A.- y B.- del citado artículo 41 A de la LIR, efectuadas en países con o sin CDTI, es sancionada con la imposibilidad de hacer uso del crédito por IPE, pudiendo este ser utilizado sólo por aquellas rentas percibidas o devengadas, según corresponda, a partir del año comercial en que se efectúe la inscripción de las inversiones de las cuales provienen dichas rentas. Es decir, la inscripción en el registro debe efectuarse a más tardar el último día del año comercial en que se perciba o devengue, según corresponda, la renta extranjera. Así por ejemplo, para dividendos percibidos en el año 2017, las respectivas inversiones deben registrarse hasta el 31 de diciembre de ese año para que el contribuyente pueda tener derecho al crédito respectivo.

(C) Norma de control sobre inversiones en el extranjero para contribuyentes sujetos a las disposiciones de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017.

El artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, introduce una nueva disposición contenida en la letra a), del N° 1.-, de su letra E), relativa al deber de informar a este Servicio las inversiones efectuadas en el extranjero, para aquellos contribuyentes sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del mismo artículo 14 de la LIR.

El deber de informar a este Servicio las inversiones efectuadas en el extranjero, tiene por objeto verificar el destino y correcta tributación de las rentas generadas por los contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, y es una obligación distinta e independiente de la obligación de inscribir las inversiones en el RIE indicado en la letra (B) precedente.

La referida disposición, establece la obligación de informar dentro de un determinado plazo las inversiones efectuadas en el extranjero, disponiendo sanciones ante su incumplimiento.

La norma legal comentada establece lo siguiente:

- Forma de dar aviso a este Servicio: El contribuyente inversor deberá presentar una declaración, en la forma que fije este Servicio mediante resolución, la que se dictará oportunamente.

- Tipo de inversiones que deben informarse: Deberá informarse todo tipo de inversiones en el extranjero, indicando su monto, naturaleza, el empleo o destino de ellas y el país o territorio en que se encuentran radicadas. Si la inversión se materializa en acciones, cuotas o derechos, deberá también informarse el porcentaje de participación que ellas representen en el capital o patrimonio en cuestión, así como cualquier otra información adicional que este Servicio requiera, lo que será establecido mediante resolución.

Cuando las inversiones sean efectuadas directa o indirectamente en países o territorios incluidos en la lista que establece el N° 2, del artículo 41 D de la LIR, o califiquen como de baja o nula tributación conforme a lo dispuesto en el artículo 41 H de la misma Ley, el contribuyente deberá informar mediante otra declaración, el estado de dichas inversiones, con indicación de sus aumentos o disminuciones, el destino que las entidades receptoras han dado a los fondos respectivos, así como cualquier otra información que requiera este Servicio sobre tales inversiones, en la oportunidad y forma que establezca mediante resolución.

- Plazo para informar: Hasta el 30 de junio de cada año, respecto de las inversiones efectuadas o los cambios que éstas hayan experimentado, durante el año comercial anterior.

- Sanción ante el incumplimiento de informar: Si el contribuyente no presenta la declaración dentro del plazo señalado, se presumirá legalmente que tales inversiones constituyen retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo, aplicándose a estas cantidades la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR. En todo caso, el contribuyente podrá acreditar en las instancias de fiscalización correspondientes, mediante cualquier medio de prueba autorizado por la ley, que las inversiones fueron realizadas con sumas que corresponden a su capital o a ingresos no constitutivos de renta. Sin embargo, en estos últimos dos casos la LIR establece también una presunción simplemente legal que consiste en que si el capital propio tributario del contribuyente excede de la suma de su capital y de los referidos ingresos no constitutivos de renta, se presumirá respecto del exceso, que tales cantidades no han cumplido totalmente con los impuestos de la LIR, procediendo entonces la aplicación de lo dispuesto en el referido artículo 21 de la LIR.

Finalmente, la norma analizada establece que la entrega maliciosa de información incompleta o falsa en las referidas declaraciones, se sancionará en la forma prevista en el primer párrafo, del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario.

(D) Impuestos que dan derecho a crédito por IPE.

El N° 3, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, dispone que darán derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta pagados o retenidos, en forma definitiva, en el exterior, siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la LIR, ya sea que se apliquen sobre rentas determinadas de resultados reales o rentas presuntas sustitutivas de ellos. Los créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto externo, se considerarán como parte de este último. Si el total o parte de un impuesto a la renta fuere acreditable a otro tributo a la renta, respecto de la misma renta, se rebajará el primero del segundo, a fin de no generar una duplicidad para acreditar los impuestos. Si la aplicación o monto del impuesto extranjero en el respectivo país depende de su admisión como crédito contra el impuesto a la renta que grava en el país de residencia al inversionista, dicho impuesto no dará derecho a crédito.

En los casos señalados en la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, también se considerarán los impuestos adeudados, en la forma dispuesta en dicha norma legal.

(D.1) Debe tratarse de impuestos.

De acuerdo a lo anterior, en primer lugar, es necesario entonces determinar si el tributo extranjero que se pretende acreditar es efectivamente un impuesto, es decir, si ha sido exigido por la autoridad competente en virtud de su potestad para recaudar impuestos. Se excluyen de esta categoría aquellas cantidades pagadas, total o parcialmente, para la obtención de un beneficio económico por parte del contribuyente, tales como la utilización de bienes o la prestación de servicios por parte del Estado extranjero, o para la obtención de una licencia, franquicia o regalía (por ejemplo, para la extracción de recursos naturales).

(D.2) Debe tratarse de impuestos obligatorios y definitivos.

En efecto, solamente dan derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta, pagados, adeudados o retenidos, en forma definitiva, en el exterior, según corresponda. De esta forma, se señala que los impuestos que dan derecho al crédito son aquellos que la legislación extranjera obliga a pagar y no aquellos que el contribuyente pueda optar por pagar voluntariamente, al mismo tiempo que dispone claramente que no se admiten como crédito los impuestos susceptibles de devolución en el país extranjero, ni tampoco aquellos que posteriormente puedan ser dejados sin efecto o reembolsados al contribuyente.

Además, el contribuyente deberá razonablemente agotar todas las instancias y procedimientos contemplados en la legislación del país extranjero o en los CDTI pertinentes, para obtener un crédito, devolución, exención o disminución del impuesto extranjero, cuando corresponda. El contribuyente sólo deberá acreditar esta circunstancia cuando este Servicio haya establecido previamente que en el caso particular, existía la posibilidad de obtener dicho crédito, devolución, exención o disminución del impuesto. Por ejemplo, si el contribuyente invoca el crédito por IPE que gravan rentas beneficiadas con tasas rebajadas en virtud de un CDTI que no fueron aplicadas por no haber acreditado oportunamente su residencia en Chile y, por lo tanto, su derecho a invocar los beneficios de dicho convenio, tales impuestos soportados conforme a las normas generales del otro Estado contratante, no pueden ser calificados como obligatorios para los efectos de invocar el crédito analizado mediante la presente Circular. En tal caso, sólo puede ser calificado como obligatorio el impuesto que corresponda aplicar en virtud del convenio de que se trate. Lo mismo sucede respecto de aquellas rentas que deban tributar exclusivamente en Chile de acuerdo al convenio respectivo y hayan sido grabadas en el extranjero, por error o incumplimiento de algún requisito de acreditación por parte del contribuyente beneficiado, por ejemplo, por no haberse acreditado por el contribuyente su residencia en Chile.

Asimismo, aquellos impuestos que se hayan aplicado en el extranjero erróneamente, es decir, cuando se hayan gravado en el exterior rentas respecto de las cuales no procedía aplicar impuesto alguno, sea en virtud de una declaración errónea del contribuyente o de un agente retenedor, por actos administrativos de la administración fiscal extranjera u otra causa. En dichos casos, los contribuyentes afectados deberán solicitar la devolución o imputación de dichos impuestos conforme a las disposiciones respectivas del país en que se retuvo, declaró o pagó el impuesto señalado, no aceptándose su utilización en Chile para los efectos de invocar el beneficio a que se refieren las disposiciones legales analizadas mediante la presente Circular.

En cuanto a los "impuestos susceptibles de devolución", debe entenderse por tales aquellos que por disposición de una norma interna del Estado extranjero, sea legal, reglamentaria o de cualquier tipo, son susceptibles de ser devueltos al contribuyente, independientemente de que se haya ejercido dicho derecho.

(D.3) Debe tratarse de impuestos a la renta.

Los impuestos que dan derecho a crédito son aquellos impuestos obligatorios que gravan la renta del contribuyente, conforme se entiende dicho concepto de acuerdo a la definición establecida en el N° 1, del artículo 2° de la LIR.

(D.4) Impuestos equivalentes o similares.

La disposición legal también señala que los impuestos extranjeros que puedan dar derecho a crédito son aquellos que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la LIR, sea que se apliquen sobre rentas determinadas de acuerdo a resultados reales o rentas presuntas sustitutivas de los resultados reales.

Para determinar si un impuesto extranjero es equivalente o similar a los impuestos contenidos en la LIR, deben tomarse en cuenta los siguientes elementos:

(i) Debe tratarse de impuestos que gravan la renta del contribuyente, por lo que se excluyen aquellos impuestos que gravan el capital, consumo, ventas, u otros conceptos distintos a renta.

(ii) El hecho gravado de los impuestos a la renta nace con motivo de la percepción, devengo, presunción, o atribución de la renta conforme a la LIR.

(iii) El impuesto podría aplicarse sobre rentas o ingresos. Si el impuesto se aplica sobre rentas presuntas, éstas deben ser sustitutivas de los resultados reales. De esta manera, dichas rentas presuntas deben basarse en una estimación de los resultados reales del contribuyente.

Cabe señalar que, los créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto externo se consideran como parte de dicho impuesto, por lo que si el total o parte de un impuesto a la renta fuere acreditable a otro tributo a la renta, respecto de la misma renta, se rebajará el primero del segundo, a fin de no generar una duplicidad para acreditar los impuestos.

No existe derecho a crédito cuando la aplicación del impuesto extranjero depende, sea para su procedencia o para la determinación de su monto, de que en Chile se reconozca un crédito por tal impuesto.

(E) Forma de acreditar los impuestos pagados en el extranjero.

El N° 4, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, indica que los impuestos pagados en el extranjero deberán acreditarse mediante el correspondiente recibo, o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, debidamente legalizados y traducidos, si procediere. Además, el Director de este Servicio podrá exigir los mismos requisitos respecto de los impuestos retenidos, cuando lo considere necesario para el debido resguardo del interés fiscal.

Se debe tener presente en este punto que el principio fundamental sobre la materia consiste en que el contribuyente deberá aportar los antecedentes que permitan probar la procedencia y monto del crédito que invoca. No obstante ello, los funcionarios de este Servicio deberán agotar todos los medios que estén a su disposición para los efectos de verificar la veracidad y corrección de los antecedentes

aportados, aun cuando se trate de documentos que no hubiesen sido traducidos, legalizados o autenticados.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que respecto de la acreditación de los impuestos, es necesario distinguir primero aspectos de naturaleza formal y luego otros de carácter material, todos los cuales deberán constar de los documentos que el contribuyente acompañe conforme a los puntos siguientes, cuando se le requiera en virtud de las facultades de fiscalización de este Servicio, ello sin perjuicio, por ejemplo, del intercambio de información que se pueda llevar a cabo con los países respectivos en virtud de los convenios internacionales suscritos sobre la materia, lo que permitiría acreditar los impuestos soportados en el extranjero aun cuando los documentos respectivos no se encuentren traducidos, legalizados o autenticados:

(E.1) Certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero.

El contribuyente podrá acompañar un certificado oficial expedido conforme a las disposiciones legales del país de donde provengan las rentas respectivas, el que deberá dar cuenta de los requisitos que la LIR exige para la procedencia del beneficio a que se refiere la presente Circular, esto es, el monto de los impuestos pagados o retenidos en el extranjero, la tasa de impuesto, naturaleza de las rentas (por ejemplo si se trata de regalías, intereses u otras rentas), individualización del contribuyente afecto a impuesto y período de que se trate.

(E.2) Correspondiente recibo o comprobante de pago o retención.

Podrán acreditarse los impuestos aludidos, mediante la presentación del recibo o comprobante de pago o retención, el que deberá corresponder al que la Administración Fiscal del país respectivo establezca para tales efectos. Ahora bien, para que tal documento cumpla cabalmente con la finalidad de acreditar impuestos para los efectos de aplicar en Chile las disposiciones sobre créditos por IPE, deberá constar en él la individualización del contribuyente afecto a impuesto a la renta en el país extranjero, período de que se trate, naturaleza de la renta, tasa y monto del impuesto aplicado.

Si en la individualización del contribuyente que contenga dicho recibo se hace referencia al agente retenedor, es decir, al pagador no residente ni domiciliado en el país y no al contribuyente domiciliado o residente en Chile que impetra el beneficio, se deberán aportar antecedentes adicionales que acrediten tanto la naturaleza de la renta que se percibe o devenga desde el exterior (dividendo, utilidad, regalía, etc.), la titularidad de dicha renta, su monto, el monto del impuesto retenido que corresponda a dicha renta con indicación de la tasa y la referencia a las disposiciones legales extranjeras que establecen el tributo.

En la medida que el recibo respectivo no dé cuenta por sí mismo del cumplimiento de los requisitos que la LIR establece para la procedencia del crédito, el contribuyente deberá contar con los antecedentes adicionales que permitan confirmar el monto de los impuestos pagados o retenidos en el extranjero y que ellos corresponden totalmente o en la proporción respectiva, y que fueron soportados efectivamente por el contribuyente que pretende imputarlos como crédito en Chile, en relación con las rentas gravadas con impuestos extranjeros. Dichos antecedentes deberán ser aportados por el contribuyente cuando este Servicio lo solicite y serán evaluados caso a caso en las instancias de fiscalización correspondientes.

(F) Legalización y traducción.

Conforme lo dispone el N°4, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, tanto los certificados oficiales que den cuenta del pago de impuestos como los respectivos comprobantes de pago, deberán ser legalizados y traducidos. Para estos efectos bastará la certificación efectuada por las autoridades consulares chilenas en el país fuente de las rentas, o bien, el procedimiento de legalización establecido en el artículo 345 del Código de Procedimiento Civil. No será necesaria dicha legalización en el caso de los certificados expedidos por la autoridad competente referida anteriormente, en que sea posible la verificación de su autenticidad por parte de funcionarios de este Servicio en el sitio de Internet o por otros medios tecnológicos que disponga al afecto la Administración Fiscal Extranjera. En cuanto a la traducción, esta podrá ser oficial o privada. En este último caso, sólo podrá aceptarse en cuanto sea suscrita por el contribuyente o su representante declarando también por escrito que ésta es fiel al contenido del documento respectivo.

No obstante lo anterior, dicha legalización y traducción se exigirá sólo si el contenido y autenticidad del documento respectivo no puede ser verificado por los funcionarios de este Servicio, quienes deberán agotar los medios de que disponen para tales efectos, de lo que deberá dejarse constancia en las actuaciones respectivas.

(G) Designación de auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe.

De acuerdo al N°5, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, el Director de este Servicio puede designar auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe, para que verifiquen la efectividad de los pagos o retención de los impuestos externos, devolución de capitales invertidos en el extranjero, y el cumplimiento de las demás condiciones que se establecen en las letras A.-, B.-, C.- y D.- del artículo 41 A de la LIR.

(H) Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio (RENFE).

La RENFE definida previamente en la letra (D) del N° II.1 anterior, debe determinarse de forma separada dependiendo de si la renta proviene de un país con el cual Chile mantenga vigente un CDTI o no, ya que cada uno de esos casos, tiene su propio límite legal.

Sin embargo, en su cálculo, se aplica la misma mecánica para las rentas provenientes de países con o sin CDTI, con las salvedades que se indican. En efecto, en ambos casos, se deberá considerar lo siguiente:

Debe agregarse: La totalidad de las rentas de fuente extranjera del ejercicio que deban incorporarse en la base imponible de los tributos respectivos en Chile. Por lo tanto, no deben incluirse aquellas rentas gravadas en el extranjero que no deban tributar en el país, por tratarse de rentas exentas o ingresos no constitutivos de rentas, conforme a nuestra legislación y/o de acuerdo a los términos del respectivo CDTI;

Menos: La suma de todas las pérdidas de fuente extranjera y de los gastos necesarios para producir los resultados de fuente extranjera que deban incluirse en la base imponible de los impuestos respectivos en Chile en el ejercicio correspondiente, determinados de acuerdo al artículo 31 de la LIR, especialmente lo dispuesto en el inciso 2° de dicha disposición legal, en cuanto a la forma de acreditar los gastos incurridos en el extranjero. Los gastos necesarios para producir exclusivamente rentas de fuente chilena, no podrán deducirse de las rentas de fuente extranjera para los efectos de determinar este límite, como tampoco aquellos gastos asociados a rentas gravadas en el extranjero que no deban tributar en Chile, por tratarse de rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta;

Menos: Una proporción de los gastos de utilización común, es decir, aquellos que no puedan vincularse directa y exclusivamente a actividades o bienes destinados a producir rentas de fuente chilena o

extranjera. Esta parte será equivalente a la relación porcentual que exista entre los ingresos brutos de fuente extranjera, excluido el crédito por IPE, y el total de los ingresos brutos de fuente nacional y extranjera, excluidos los créditos por IPE. El porcentaje que resulte de la operación anterior se aplicará a los gastos de utilización común, y el resultado se podrá rebajar de las rentas de fuente extranjera conjuntamente con los gastos y pérdidas que están directamente relacionados con dichas rentas, para los efectos de calcular este límite;

Más: La totalidad de los créditos por IPE, calculados de la forma indicada en las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A de la LIR, o en el artículo 41 C de la misma ley, según corresponda, para cada renta obtenida en el exterior.

Resultado: El resultado de las sumas y restas antes indicadas será la RENFE del ejercicio respectivo.

Debe tenerse presente, que la RENFE constituye un límite global al uso del crédito por IPE, puesto que este no podrá exceder del equivalente al 35% o 32% de la RENFE, según corresponda a países con o sin CDTI. En los casos en que la RENFE arroje un resultado de pérdida o igual a cero, no procederá la utilización de crédito alguno por IPE.

Cabe señalar además, que este límite considera toda clase de rentas, salvo las rentas pasivas a que se refiere al artículo 41 G de la LIR en el caso de las rentas provenientes de países sin CDTI, puesto que el numeral vii), del inciso 2°, de la letra B.-, del artículo 41 A) de la LIR, las excluye expresamente, y no así en el caso en que exista un CDTI vigente en que tales rentas si deben incluirse.

Lo anterior demuestra que el crédito que se otorga por los IPE, solamente puede utilizarse para evitar o disminuir los efectos de la doble tributación internacional respecto de las rentas obtenidas en el extranjero, pero no para evitar el pago de los impuestos aplicables sobre las rentas obtenidas en Chile.

II.3. - CRÉDITO POR IPE EN EL CASO DE RENTAS PROVENIENTES DE PAÍSES CON LOS CUALES NO EXISTE UN CDTI VIGENTE (ARTÍCULO 41 A DE LA LIR).

La Ley N° 20.780 sustituye por completo el artículo 41 A de la LIR a contar del 1° de enero de 2017, manteniendo la estructura de la norma anterior e introduciendo disposiciones sobre materias que no estaban expresamente reguladas en la LIR, tales como el registro, imputación y tratamiento de los remanentes de los créditos por IPE para los contribuyentes no obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa; y el orden de imputación del crédito por IPE en contra del IDPC. Asimismo, introduce nuevas normas para armonizar las reglas de créditos por IPE con los nuevos regímenes generales de tributación, incorporados en el artículo 14 de la LIR vigente a contar del 1° de enero de 2017, y respecto de los créditos por IPE sobre las cantidades gravadas conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016, por las rentas que se perciban o devenguen a contar de esa fecha.

(A) Contribuyentes que tienen derecho al crédito por IPE.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 41 A de la LIR, los contribuyentes que se benefician con el crédito tributario que establece dicha norma, son los domiciliados, residentes o establecidos en Chile, cualquiera sea su naturaleza jurídica, estén o no obligados a llevar contabilidad para los efectos tributarios en el país y que obtengan rentas gravadas en el exterior por los conceptos que se indican en la letra (B) siguiente, por las cuales están obligados a declarar y pagar en Chile el IDPC. Cabe señalar también que este crédito beneficia en ciertos casos a los contribuyentes del IGC o IA, según corresponda.

Respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, conforme a lo dispuesto en su N° 3, letra c), sólo podrán imputar como crédito contra el IDPC, aquel proveniente de las inversiones efectuadas por las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, en

conformidad a lo establecido en el artículo 33 bis de la LIR, de acuerdo a las instrucciones contenidas en la Circular N° 69 de 2014 de este Servicio. En consecuencia, estos contribuyentes no tienen derecho a utilizar el crédito por IPE en contra del IDPC, por disposición expresa de la LIR, pero sí tendrán derecho a utilizar en los casos en que la Ley lo considera, atendido que no existe una norma legal que impida la utilización de tal beneficio, el CTD en contra de los impuestos finales que se determinen en el ejercicio de percepción de la renta de fuente extranjera, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por la Ley. En caso de determinarse un remanente éste se extingue en el ejercicio, no pudiendo imputarse a otros impuestos, ni a ejercicios futuros, así como tampoco solicitar su devolución. En el N° 1, del Anexo N° 1 de esta Circular, se muestra un ejemplo sobre la forma de determinación del crédito por IPE tratándose de los dueños, comuneros, socios o accionistas de empresas acogidas al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

(B) Rentas provenientes del exterior que dan derecho al crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero, según corresponda.

De conformidad a lo dispuesto por las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A de la LIR, las rentas provenientes del exterior que dan derecho a rebajar como crédito los impuestos a la renta que las afectaron en el extranjero, hasta el monto que establece la LIR, son las que se derivan de las siguientes inversiones, operaciones o prestaciones, y por las cuales el contribuyente se encuentra obligado a declarar y pagar el IDPC en el país:

- (i) Dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero,
- (ii) Retiros de utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero,
- (iii) Rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior,
- (iv) Rentas a las cuales les resulte aplicable lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, sobre rentas pasivas de entidades controladas en el exterior, y
- (v) Rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido grabadas en el extranjero.

En relación con las asesorías técnicas y otras prestaciones similares, se debe tener presente que sólo quedan amparadas por el crédito unilateral que se comenta aquellas que se encuentren afectas al IDPC, ya que si sólo se gravan con impuestos finales por no corresponder a rentas de la Primera Categoría, no acceden al beneficio de utilización de crédito en el sistema unilateral de países sin CDTI. De acuerdo a ello, y conforme a lo señalado anteriormente, los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, de acuerdo a lo dispuesto en su N° 3, letra c), en tales casos no tendrán derecho a imputar el crédito unilateral contra el IDPC ni contra los impuestos finales.

(C) Obligación de declarar las rentas provenientes del exterior y de una cantidad equivalente a los impuestos extranjeros para tener derecho a crédito.

Para que las rentas provenientes del exterior den derecho al crédito por IPE, deben declararse en Chile en la base imponible del IDPC que establece el artículo 20 de la LIR, agregando, además, a dicha base, una cantidad equivalente al crédito por IPE a que efectivamente tengan derecho por los impuestos pagados, retenidos o adeudados, según corresponda, en el exterior, por la percepción o devengo de las citadas rentas, hasta el límite menor que se determine de entre los límites o topes máximos que establece la LIR, incluyendo el límite general que corresponde a un 32% o 35% de la RENFE, según corresponda al sistema unilateral o bilateral de créditos. Asimismo, las rentas comentadas deberán declararse en las bases imponibles de los impuestos finales IGC o IA, cuando corresponda, oportunidad en la que también procederá agregar a dichas bases los créditos respectivos.

A continuación se analizará el mecanismo de determinación e imputación de créditos por IPE, respecto de cada renta establecida en el artículo 41 A de la LIR:

(D) Crédito por concepto de dividendos y retiros de utilidades¹⁵.

Procederá el derecho a crédito por IPE en favor de los contribuyentes indicados en la letra (A) precedente, por los impuestos a la renta que hayan debido pagar o que se les haya retenido en el extranjero, por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados de las sociedades en que se ha invertido en el exterior.

El total del crédito por IPE a que tienen derecho los contribuyentes, tiene un límite legal, denominado CTD, el que una vez determinado en la forma indicada en la letra (D.1) siguiente, debe ser imputado, en primer término al IDPC, cuando así resulte procedente, y el monto residual, al IGC o IA, según corresponda.

(D.1) Determinación del CTD por dividendos o retiros de utilidades.

(a) En estos casos, el CTD, que deberá ser utilizado en la determinación del crédito por IPE, corresponderá a la cantidad menor entre:

- Primer límite: La suma de los impuestos pagados o retenidos por el Estado extranjero sobre estas rentas, calculado de manera separada por cada una de ellas.
- Segundo límite: El 32% de una cantidad tal que, al restarle el mismo porcentaje aplicado, el resultado sea el monto neto del dividendo y/o retiro percibido, respecto de la cual se calcula el crédito por IPE. Esta suma se obtiene luego de multiplicar el monto percibido, debidamente convertido a moneda nacional a la fecha de percepción y reajustado al término del ejercicio, en los casos que resulte procedente, por el factor 0,470588, el que resulta de dividir 32 por 68.

(b) Los IPE que deben considerarse en el cálculo del CTD son aquellos que gravaron de forma directa el dividendo o retiro percibido. Esto es, aquellos que hayan debido pagar o que les hayan retenido el extranjero por las referidas rentas. Sin embargo, si el impuesto a la renta retenido en el exterior es inferior al IDPC de Chile, o dicho impuesto de retención no existe, la norma permite considerar en el cálculo del CTD los siguientes impuestos:

(i) El impuesto pagado por la sociedad extranjera respecto de sus propias rentas, el que deberá ser calculado proporcionalmente, para lo cual la LIR ordena reconstituir la base bruta de la renta que corresponda a los dividendos o retiros de utilidades a nivel de la empresa desde la que se pagan, agregando el impuesto de retención y el impuesto a la renta de la respectiva empresa.

Lo anterior, se puede ejemplificar de la siguiente manera:

Dividendo líquido percibido del exterior \$ 250.000 Impuesto a la renta de la empresa
\$92.593

Impuesto retenido (tasa 10%) $250.000 \times 10\% = \$27.778 \text{ 0,90}$

Impuesto pagado por sociedad extranjera sobre la parte correspondiente al dividendo (tasa 25%)
 $250.000 + 27.778 = \$277.778 \times 25\% = \92.593 0,75

(ii) El impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la referida empresa posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas .

De acuerdo a ello, para el cálculo del CTD, debe considerarse el impuesto a la renta pagado no sólo por la sociedad en que participe directamente la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile, sino que además respecto del impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en las que participe directa o indirectamente dicha empresa, siempre que la distribución de dividendos o el retiro de utilidades

efectuado desde la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile, provenga en todo en parte, de las utilidades recibidas desde las referidas sociedades, ello, bajo la condición que todas ellas estén domiciliadas en un mismo país y que la referida empresa extranjera, en la cual se posee la inversión directa, posea a su vez, directa o indirectamente, el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas.

Por tanto, cuando no exista impuesto de retención sobre los dividendos o retiros de utilidades en el país fuente, o que dicho impuesto sea inferior a la tasa del IDPC vigente en Chile, se debe dar cumplimiento a los siguientes requisitos copulativos:

- i. Que el todo o parte, según corresponda, del dividendo distribuido o del retiro efectuado desde la sociedad o empresa extranjera, y el impuesto a la renta pagado en el extranjero, provenga y corresponda a las utilidades recibidas por ésta desde las sociedades en las que participa ya sea directa o indirectamente, en los términos señalados en el numeral siguiente;
- ii. Que la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias, a la fecha en que éstas últimas pagaron los impuestos que se pretenden acreditar sobre las utilidades repartidas a la empresa extranjera que luego son remesadas al país;
- iii. Que todas las referidas sociedades en que participa la empresa extranjera, ya sea directa o indirectamente, se encuentren domiciliadas en el mismo país de la empresa extranjera, vale decir, de la empresa que distribuye dividendos o remesa utilidades a Chile.

Para los efectos señalados, el contribuyente que impute el crédito por el IPE en Chile, además de acreditar el pago del impuesto por parte de cada una de las sociedades o empresas respectivas, sea aquella en la que ha invertido directamente, o aquellas en las que esta última tiene una inversión directa o indirecta igual o superior al 10% referido, deberá acreditar que la empresa o sociedad desde la que se perciben los dividendos o se efectúan los retiros o remesas de utilidades, tiene una participación directa o indirecta del 10% o más del capital de las sociedades involucradas, valiéndose de todos los medios de prueba que permite la ley.

Los siguientes ejemplos se refieren a la situación analizada:

Ejemplo 1:

- La sociedad anónima chilena Inver Chile S.A., posee una inversión equivalente al 80% de las acciones de la sociedad anónima Extranjera 1 S.A., residente en un país con el cual Chile no ha celebrado un CDTI.
- La sociedad Extranjera 1 S.A., participa en un 25% del capital de la sociedad Extranjera 2 S.A., la que a su vez participa en un 60% de la sociedad Extranjera 3 S.A., todas residentes en el mismo país.
- En el país de residencia de las empresas extranjeras no existe impuesto de retención sobre los dividendos y el impuesto que grava la renta de las empresas se aplica con tasa de 25%.
- Con fecha 25/02/2017 la sociedad Extranjera 1 S.A. distribuye un dividendo de US\$35.000.- a Inver Chile S.A., que proviene a su vez de dividendos recibidos desde la sociedad Extranjera 2 S.A., de los cuales Us\$ 25.000.- corresponden a utilidades generadas por la propia sociedad y US\$ 10.000.-, provienen de dividendos recibidos desde la sociedad Extranjera 3 S.A., todos netos del impuesto a la renta empresarial.
- El impuesto a la renta empresarial pagado respecto de los dividendos se desglosa de la siguiente forma:
Sociedad Extranjera 2 S.A. = US\$ 8.333.- Sociedad Extranjera 3 S.A. = US\$ 3.333.-

La sociedad Inver Chile S.A., potencialmente podrá considerar el IPE por las dos sociedades extranjeras en las que participa -directa e indirectamente- la sociedad que paga el dividendo a la sociedad chilena, impuesto que equivale a la suma de US\$11.666, aun cuando la sociedad Extranjera 1 S.A. no ha pagado

impuestos por dichas rentas, lo anterior, por cuanto al poseer esta última una participación directa de 25% sobre el capital de la sociedad Extranjera 2 S.A., y una participación indirecta de 15% (25% x 60%) sobre el capital de la sociedad Extranjera 3 S.A., se cumplirían los requisitos para poder utilizar el impuesto pagado por ambas sociedades.

Ejemplo 2:

- Con los mismos antecedentes del Ejemplo 1 anterior, pero considerando una participación de la sociedad Extranjera 1 S.A. en el capital de la sociedad Extranjera 2 S.A. de un 15%.

La sociedad Inver Chile S.A., potencialmente podrá considerar sólo el IPE por la sociedad Extranjera 2 S.A., en la que participa directamente la sociedad que paga el dividendo a la sociedad chilena, impuesto que equivale a la suma de US\$8.333. Tratándose del impuesto pagado por la sociedad Extranjera 3 S.A., éste no podrá ser considerado en la determinación del crédito por IPE, dado que la participación indirecta que tiene la sociedad Extranjera 1 S.A. en la sociedad Extranjera 3 S.A., corresponde al 9% (15% x 60%) del capital, la que resulta menor a la participación exigida por la norma legal.

(c) La suma de todos los créditos por IPE determinados sobre cada dividendo o retiro de utilidades percibidos del exterior, aplicando los límites señalados en la letra (a) anterior, constituirá el CTD por IPE del ejercicio correspondiente.

En todo caso se aclara, que para los efectos de determinar la base imponible del IDPC a declarar, se deberá agregar en definitiva el monto del crédito que se determinó con derecho a utilizar, producto de la aplicación de la suma menor entre el CTD y aquel límite que resulte por aplicación de la RENFE.

(d) Conforme a lo establecido por el N° 6, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, el crédito total por IPE, no podrá exceder del equivalente al 32% de la RENFE.

Para dichos efectos, la RENFE de cada ejercicio, como ya se explicó, se determinará de la siguiente manera:

Concepto	Monto
(+) La suma del total de las rentas de fuente extranjera que deban afectarse con IDPC en Chile, que correspondan de acuerdo a las letras A.-, B.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR, sin considerar las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas en el exterior que deban computarse en Chile por aplicación del artículo 41 G de la LIR. (\$)	
La suma de todas las pérdidas de fuente extranjera, que correspondan de acuerdo a las letras A.-, B.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR. (\$)	
(-) Los gastos necesarios para producir los resultados de fuente extranjera que deban incluirse en la base imponible de los impuestos respectivos en Chile en el ejercicio correspondiente. (\$)	
(-) La proporción de gastos de utilización común, es decir, aquellos que no puedan vincularse directa y exclusivamente a actividades o bienes destinados a producir rentas de fuente chilena o extranjera. (\$)	
(+) La totalidad de los créditos por IPE, calculados de la forma indicada en las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A, para cada renta obtenida en el exterior, con tope de los límites que establece la LIR. \$	
(=) RENFE \$	

Cabe hacer presente que el límite general que establece el N° 6, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, correspondiente al 32% de la RENFE de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, resulta aplicable al total de los créditos a que pueda tener derecho el contribuyente sobre el conjunto de esas rentas de fuente extranjera, sea que se trate de aquellas señaladas en la letra A.-, B.- , o C.-, del artículo 41 A de la LIR.

Por tanto, para determinar que parte de los créditos excede el límite general del 32% de la RENFE, en caso que los contribuyentes puedan en principio imputar créditos por cada una de las rentas referidas,

los contribuyentes deberán elegir a su juicio cuales de los créditos, a los que en principio tiene derecho, se comprenden en primer término. De esta manera, por ejemplo, podrá considerar que en primer lugar se comprenden bajo tal límite los créditos por aquellas rentas señaladas en la letra A.-, luego en la letra B.-, y en último término en la letra C.-, todas del artículo 41 A de la LIR, o bien, de acuerdo a un orden distinto, según estime conveniente.

En el N° 2, del Anexo N° 1, se acompaña un ejemplo, sobre la forma de calcular los límites señalados. (D.2) Cálculo e imputación del crédito por IPE en contra del IDPC.

Dicho crédito se calculará e imputará al IDPC de la siguiente manera:

(i) Se agregará a la RLI del IDPC, el CTD determinado, correspondiente a la suma menor entre los límites que indica la LIR, señalados precedentemente y el 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.

(ii) El monto del crédito a deducir del IDPC, será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto de categoría, sobre las rentas extranjeras respectivas, más el CTD del numeral (i) anterior, con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.

Para los efectos de este cálculo, se deducirán los gastos señalados en el N° 6, de la letra D), del artículo 41 A de la LIR, esto es, los gastos necesarios en que se haya incurrido para la generación de las rentas de fuente extranjera, es decir, aquellos que se relacionan directamente con los dividendos y/o retiros de utilidades percibidos desde el extranjero. En caso que existan gastos necesarios de utilización común, respecto de las demás rentas de fuente extranjera, se deberá deducir la proporción correspondiente, en función de los ingresos percibidos por cada uno de los conceptos que conforman el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera.

Lo anterior, puede resumirse de la siguiente manera:

N°	Concepto	Monto
1	CTD, determinado conforme a los N°s 1 y 2, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.	\$
2	Rentas netas extranjeras respectivas correspondientes a la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR (provenientes de países con los cuales Chile no tiene un CDTI vigente).	\$
3	Gastos necesarios directamente relacionados con los dividendos y/o retiros de utilidades referidos.	(\$)
4	Gastos necesarios de utilización común, en la proporción que corresponda.	(\$)
5	Base para calcular el crédito deducible del IDPC (1 + 2 - 3 - 4).	\$
6	Crédito deducible del IDPC (Base (5) x tasa IDPC vigente).	\$

(iii) Este crédito por IPE se imputará al IDPC a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a devolución y antes de aquellos créditos que sí permiten devolución, cualquiera que sea la forma en que el contribuyente acredite la renta efectiva, mediante contabilidad completa o simplificada.

(iv) Cuando las rentas de fuente extranjera sean obtenidas por contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, dicha renta formará parte de la RLI gravándose con el IDPC y deberá ser incorporada en el registro a que se refiere la letra a), del N°4.-, de la referida norma, atribuyéndose el total de la renta en el mismo ejercicio a sus dueños, comuneros, socios o accionistas, de tal forma de afectar dicha renta con los impuestos finales, cumpliendo de esta manera con la totalidad de su tributación.

(v) Tratándose de contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR, la renta extranjera formará parte de la RLI de tal forma que será gravada con el IDPC. Así, el crédito por IDPC deberá ser incorporado en el registro de créditos sujetos a restitución a que se refiere el numeral i), de la letra b), del N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Tal renta se gravará con los

impuestos finales IGC o IA, según corresponda, cuando ésta sea retirada, remesada o distribuida en la forma regulada en la letra B), del artículo 14 de la LIR.

(vi) La parte del IDPC cubierta con el crédito por IPE, sólo podrá ser imputado como crédito en contra el IGC o IA, según corresponda, que se determine sobre rentas de fuente extranjera, y sin derecho a devolución del eventual excedente que pudiere resultar, conforme a lo dispuesto en el N° 7, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Para determinar qué parte del IGC o IA corresponde a rentas de fuente chilena y qué parte corresponde a rentas de fuente extranjera, se deberá aplicar al monto del IGC o IA determinado en el año tributario respectivo, la proporción que resulte de dividir el monto de las rentas de fuente extranjera sobre el total de la renta imponible afecta al IGC o IA en dicho período, despreciando las centésimas.

(D.3) Orden de imputación del crédito por IPE imputable en contra del IDPC.

La Ley N° 20.780 introdujo una nueva letra c), al N° 3.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR que establece expresamente un orden de imputación del crédito correspondiente sobre los dividendos y retiros de utilidades del exterior, indicando lo siguiente: c) Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

De esta forma, a contar del 1° de enero de 2017, el orden de imputación del crédito por IPE de las rentas provenientes de dividendos y retiros de utilidades de sociedades extranjeras, se ubica al final de la lista de créditos imputables al IDPC que dan derecho a imputación en los ejercicios siguientes pero no a su devolución y antes de aquellos que autorizan su devolución.

Se hace presente que conforme a lo dispuesto en el N° 4, del artículo 41 B de la LIR, los distintos créditos establecidos por diversas disposiciones legales, por regla general sólo pueden rebajarse del IDPC determinado sobre las rentas de fuente nacional. De esta forma, previo a la imputación de otros créditos es necesario determinar qué parte del IDPC corresponde a las rentas de fuente nacional, y, por consiguiente, qué parte de dicho tributo corresponde a las rentas de fuente extranjera.

Para tales efectos, deberá calcularse la parte del IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera, el que resulta de multiplicar la RENFE por la tasa del IDPC respectivo. Para determinar el IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente chilena, se calculará la diferencia entre el total del IDPC determinado para el ejercicio y el IDPC sobre la RENFE señalada.

(D.4) Tratamiento del excedente de crédito por IPE contra el IDPC en los ejercicios siguientes.

Si con motivo de la imputación del crédito por IPE en contra del IDPC resulta un excedente sea porque el IDPC no exista; resulta ser inferior al citado crédito; el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias, la LIR establece un tratamiento común para dicho excedente de crédito por IPE proveniente de las rentas correspondientes a dividendos y retiros de utilidades de países sin CDTI y para aquellas rentas a que se refiere el artículo 41 C de la LIR, provenientes de países con los cuales Chile tiene vigente un CDTI.

De esta manera, el excedente de crédito que resulte, podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine en los ejercicios siguientes en que obtengan rentas de fuente extranjera afectas a dicho tributo, hasta su total extinción, según lo establecido en el inciso 2°, de la letra b), del N°3.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

Para efectos de su imputación, dicho excedente de crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el IPC entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

Cabe señalar además, que la Ley N° 20.780 en sus disposiciones transitorias establece un tratamiento distinto para aquellos remanentes o excedentes de crédito determinados al 31 de diciembre del año 2016. En efecto, el artículo tercero de las disposiciones transitorias, en su número V), sobre Remanentes de créditos por impuestos pagados en el extranjero, indica que estas cantidades deberán imputarse al IDPC que se determine en el año comercial 2017 sobre rentas extranjeras o nacionales y en caso de resultar un exceso, éste deberá ser incorporado al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), o en la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según sea el régimen de tributación general al que se encuentre sujeto el contribuyente.

De esta forma, el excedente de crédito por IPE en contra del IDPC que resulte luego de imputar dicho crédito al IDPC que se determine en el año comercial 2017, sólo podrá rebajarse en contra de los impuestos finales IGC o IA, y no del IDPC que se determinen en los ejercicios posteriores.

Además, esta norma transitoria establece que los contribuyentes deberán mantener un control separado del IDPC que haya sido cubierto con el crédito por IPE y del saldo acumulado de créditos compuesto por los excedentes generados, a los que se les aplicará lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.- del artículo 41

A de la LIR, es decir, el crédito por IPE imputado al IDPC sólo servirá de crédito contra el IGC o IA, según corresponda, determinados sobre rentas de fuente extranjera y en ningún caso dará derecho a devolución, el excedente que pudiere resultar de dicha imputación.

Respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, conforme a lo dispuesto en su N° 3, letra c), sólo podrán imputar como crédito contra el IDPC, aquel proveniente de las inversiones efectuadas por las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, en conformidad a lo establecido en el artículo 33 bis de la LIR. En consecuencia, estos contribuyentes no tienen derecho a utilizar el crédito por IPE en contra del IDPC, pero sí tendrán derecho a utilizar en los casos en que la Ley lo considera, el CTD en contra de los impuestos finales que se determinen en el ejercicio de percepción de la renta de fuente extranjera, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por la Ley. En caso de determinarse un remanente éste se extingue en el ejercicio, no pudiendo imputarse a otros impuestos, ni a ejercicios futuros, así como tampoco solicitar su devolución.

Finalmente, cabe señalar que tratándose de contribuyentes no obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, en caso de determinarse un excedente cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito; ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias, el crédito por IPE se extinguirá en dicho ejercicio, no pudiendo utilizarse en ejercicios futuros, imputarse a otros impuestos o solicitar su devolución. Asimismo, en caso de determinarse una pérdida tributaria, se extinguirá la parte del crédito imputable en contra del IDPC y contra los impuestos IGC o IA, según corresponda, al no existir renta de fuente extranjera afecta a doble tributación. En esta situación, los contribuyentes que deban determinar una RLI no deberán considerar formando parte de ésta, la parte del crédito por IPE que no podrá ser utilizada.

(D.5) Crédito a deducir del IGC o IA, según corresponda.

El crédito por IPE en contra de los impuestos finales que podrá deducirse del IGC o IA, según corresponda, es aquél que resulte de restar al CTD determinado, con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, el crédito imputable al IDPC. Se reitera que el cálculo del CTD, así como el tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI se aplica a toda clase de contribuyentes, cualquiera sea su forma de constitución y estén o no obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa. Sin embargo, respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A) , del artículo 14 ter de la LIR, debido a que la LIR les prohíbe la imputación de créditos en contra del IDPC (con excepción del contemplado en el artículo 33 bis de la LIR), tendrán derecho a utilizar la totalidad del CTD con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, en contra del impuesto IGC o IA que se determinen sobre las rentas de fuente extranjera, ya que no corresponderá restar la parte imputable al IDPC, por no ser éste procedente.

Ahora bien, al respecto, cabe señalar que la Ley sustituyó por completo el N°4, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, cuyo epígrafe es "Crédito contra impuestos finales". En efecto, la nueva disposición mantiene el concepto indicado precedentemente, en cuanto a que el crédito por IPE en contra de los impuestos finales que podrá deducirse del IGC o IA, según corresponda, es aquél que resulta de restar al CTD determinado, con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, el crédito imputable al IDPC, y adecúa la forma de registrar estos créditos contra los impuestos finales de acuerdo a las reglas aplicables a cada uno de los nuevos regímenes generales de tributación para los contribuyentes que determinen su renta efectiva según contabilidad completa comprendidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, vigentes a contar del 1° de enero de 2017.

Adicionalmente, la norma citada indica que el excedente que resulte de este crédito contra impuestos finales no podrá ser devuelto al contribuyente, puesto que se aplicará a estas sumas lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, es decir, dicho eventual excedente no podrá ser devuelto en caso alguno y sólo podrán ser imputadas como crédito en contra del impuesto IGC o IA que se determine sobre las rentas extranjeras, para lo cual establece la obligación de mantener un control separado de estos créditos y del IDPC que haya sido cubierto con el crédito por IPE. La forma de llevar este registro y el detalle de su contenido será establecido mediante una resolución que se emitirá al efecto por este Servicio.

En consecuencia, a contar del 1° de enero de 2017 los contribuyentes deberán registrar estos créditos por IPE en contra de los impuestos finales de la siguiente forma:

(i) Registro del crédito contra impuestos finales, cuando las rentas de fuente extranjera sean obtenidas por contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR. Estos contribuyentes deberán incorporar este crédito al saldo acumulado de créditos por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Así, la parte del CTD, con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, imputable a impuestos finales, pasará a formar parte del saldo acumulado de crédito referido, pudiendo imputarlo en contra del IGC o IA que se determinen sobre rentas de fuente extranjera, conforme a lo prescrito en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR. A efectos de controlar el destino de estos créditos, la LIR indica que los contribuyentes deberán mantener un registro separado de estas sumas, así como del IDPC pagado con el crédito por IPE.

Mayores instrucciones sobre la forma de imputación de estos créditos anotados en el saldo acumulado de créditos a que se refiere la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se impartirán en la Circular que se emitirá sobre los nuevos regímenes generales de tributación.

En el N° 2, del Anexo N° 1 de esta Circular, se muestra un ejemplo sobre la forma de determinar el saldo de crédito contra impuestos finales.

(ii) Registro del crédito contra impuestos finales, cuando las rentas de fuente extranjera sean obtenidas por contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR. Estos contribuyentes deberán incorporar este crédito al saldo acumulado de créditos por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), del artículo 14 de la LIR, para imputarse en contra del IGC o IA que se determine sobre rentas de fuente extranjera.

Al igual que en el caso anterior, los contribuyentes deberán mantener un registro separado de las cantidades constituidas por estos créditos, debido a que sólo podrán ser imputadas a los impuestos que se determinen sobre las rentas de fuente extranjera, y no tendrán derecho a devolución, según lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Mayores instrucciones sobre la forma de imputación de estos créditos anotados en el saldo acumulado de créditos a que se refiere el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), del artículo 14 de la LIR, se impartirán en la Circular que se emitirá sobre los nuevos regímenes generales de tributación.

(iii) Crédito contra impuestos finales, cuando las rentas de fuente extranjera sean obtenidas por contribuyentes que no se encuentren obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa.

Los contribuyentes deberán utilizar el CTD, con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, imputable a los impuestos, en el mismo ejercicio en que se perciban las rentas de fuente extranjera. En caso de determinarse un exceso cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea; porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias, dicho CTD se extingue en el ejercicio, no pudiendo imputarse a otros impuestos, a ejercicios futuros o solicitar su devolución.

El inciso 3°, de la letra b), del N° 2.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, señala expresamente el orden de imputación del crédito contra impuestos finales respecto de estos contribuyentes, indicando que debe ser imputado con posterioridad a cualquier otro crédito que no puede ser imputado en los ejercicios siguientes ni solicitar su devolución y antes de aquellos créditos cuyo remanente puede ser imputado en ejercicios siguientes, o solicitar su devolución.

En el N° 3, del Anexo N° 1 de esta Circular, se muestra la forma de determinar este crédito cuando se trata de un dividendo percibido desde el exterior por un contribuyente del IGC y la limitación de utilizarlo sólo en contra del impuesto que se determine sobre rentas de fuente extranjera.

(E) Crédito por IPE por rentas de establecimientos permanentes en el exterior y aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR19.

La Ley N° 20.780 introdujo a la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, dos modificaciones formales y otras modificaciones de fondo.

Las dos modificaciones formales fueron efectuadas al inciso 2°, del N° 1.-, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR y consisten en el reemplazo de la palabra "indicados" por "referidos" y de la palabra "indicado" por "establecido".

Las modificaciones de fondo efectuadas a la norma fueron las siguientes:

i) Se sustituyó el N°4, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, que establecía el tratamiento tributario del excedente de crédito por IPE correspondiente a rentas provenientes de agencias o

establecimientos permanentes en el exterior, estableciendo que éste debía imputarse en los ejercicios siguientes al IDPC, reajustado, no pudiendo imputarse a ningún otro impuesto, ni solicitarse su devolución.

El nuevo N°4, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, establece que el excedente de dicho crédito deberá incorporarse como parte del saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), o al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según corresponda, a los que se les aplicará lo dispuesto en el N° 7.- de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR.

De esta forma, los contribuyentes sujetos a los regímenes de tributación establecidos en las letras A) o B) , del artículo 14 de la LIR, según corresponda, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, que determinen un excedente de crédito por IPE correspondiente a rentas provenientes de agencias o establecimientos permanentes en el exterior imputables al IDPC deberán incorporarlos a los registros indicados en el párrafo anterior, de forma tal que dichos créditos se imputarán en contra de los impuestos finales que se determinen sobre rentas de fuente extranjera, en los ejercicios siguientes hasta su total extinción.

Los contribuyentes deberán en todo caso, mantener un control separado de aquella parte de dichos créditos conformado por estos excedentes, así como por el IDPC cubierto con el crédito del exterior, a los que se les aplicará lo dispuesto en el número 7.- de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR.

Los demás contribuyentes, es decir, aquellos que no se encuentren sujetos a los regímenes generales señalados, no podrán utilizar estos excedentes de créditos por IPE en los ejercicios siguientes ni solicitar su devolución. En tal caso, no deberán considerar formando parte de la RLI que determinen, aquella parte del crédito no utilizado.

ii) Se agregó en el epígrafe de la letra B.-, la referencia a las rentas provenientes del exterior a las cuales se les haya aplicado la tributación dispuesta en el artículo 41 G de la LIR. Además, en el inciso 3°, del N° 4.-, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, se incorporó la forma de determinar el crédito por IPE imputable al IDPC sobre dichas rentas cuando provengan de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 41 G de la LIR, el cual rige a partir del 1° de enero de 2016 , por las rentas percibidas o devengadas a partir de la misma fecha, en términos generales prescribe que los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, establecidos o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas en el exterior.

A continuación, se analizará la determinación de los créditos por IPE susceptibles de ser imputados al IDPC respecto de las rentas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior y posteriormente el crédito por IPE correspondiente a las rentas pasivas que deban reconocerse en el país conforme al artículo 41 G de la LIR, las cuales tienen un tratamiento diferenciado dependiendo de si la entidad controlada reside en un país con el cual Chile mantiene o no un CDTI vigente.

(E.1) Determinación del crédito por IPE en contra el IDPC, por rentas proveniente de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior.

Los contribuyentes que obtengan rentas de agencias u otros establecimientos permanentes establecidos en el extranjero que deban ser incluidas en su RLI de primera categoría, tendrán derecho a utilizar como

crédito el impuesto pagado o adeudado en el extranjero sobre dichas rentas, excluidos los impuestos de retención que hayan afectado las utilidades que se distribuyan.

Para ello, estos contribuyentes deberán primeramente inscribir estas inversiones en el RIE, puesto que sólo tendrán derecho al crédito por IPE, respecto de las rentas percibidas o devengadas a partir del ejercicio comercial en que se inscribieron en el mencionado RIE.

Este crédito podrá ser imputado al IDPC que se determine en el ejercicio respectivo y en caso de resultar un excedente, cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias, los contribuyentes acogidos a los regímenes tributarios de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, podrán utilizar dicho excedente como un crédito imputable a los impuestos finales IGC o IA que se determinen sobre las rentas de fuente extranjera, de conformidad a lo establecido en el N° 4, de la letra B.- del artículo 41 A de la LIR. En efecto, dicha norma dispone que estas sumas deberán incorporarse al registro del saldo acumulado de créditos establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), o al saldo acumulado de créditos establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según corresponda.

Los contribuyentes que no se encuentren obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa no podrán imputar el excedente en contra de los impuestos finales, sea en el mismo u otros ejercicios, debido a que la LIR no contempla dicha posibilidad, extinguiéndose por tanto el referido excedente, el que no deberá considerarse formando parte de la RLI cuando corresponda.

Ahora bien, para el cálculo de este crédito por IPE, los contribuyentes que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, deberán determinar dicho crédito de la siguiente manera:

(i) Deberán agregar a la RLI del IDPC una cantidad equivalente a los impuestos pagados en el exterior, o adeudados hasta el ejercicio siguiente por las rentas determinadas en el extranjero que deban incluir en dicha RLI, excluyendo en el caso de agencias u otros establecimientos permanentes en países con los cuales Chile no mantenga vigente un CDTI, los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan.

Para tal efecto, se considerarán sólo los impuestos adeudados hasta el ejercicio siguiente, o pagados, por el ejercicio comercial extranjero que termine dentro del ejercicio comercial chileno respectivo o coincida con éste.

Los impuestos extranjeros deberán convertirse, cuando corresponda, a su equivalente en pesos chilenos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera vigente al término del ejercicio, siguiendo el procedimiento establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Cabe señalar que el cálculo de este crédito por IPE, no da origen al denominado CTD, sino que sólo permite determinar el crédito imputable en contra del IDPC, y en el caso excepcional en que resulte un excedente de éste, por expresa disposición de la Ley, tratándose de contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, dicho excedente podrá imputarse como crédito en contra de los impuestos finales, una vez que se hayan incorporado al saldo acumulado de crédito por IDPC que corresponda en cada caso.

(ii) La cantidad a agregar, y que constituye el crédito por IPE, respecto de estas rentas, corresponde a la cantidad menor entre las siguientes:

- i) Primer límite: El impuesto pagado o adeudado por la rentas de la agencia o establecimiento permanente en el exterior, que deban ser incluidas en la RLI, convertidas a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio vigente al término del ejercicio, conforme a lo señalado en el numeral (i) anterior.
- ii) Segundo límite: La cantidad que resulte de aplicar la tasa del IDPC sobre una cantidad tal que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la renta líquida imponible de la agencia o establecimiento permanente. Esta cantidad puede determinarse multiplicando el monto de la renta de la agencia o establecimiento permanente convertida a moneda nacional, por el factor que resulta de dividir la tasa del IDPC por cien menos la tasa del IDPC. La tasa general del IDPC, aplicable también para los contribuyentes sujetos a la letra A), del artículo 14 de la LIR corresponde a un 25% a contar del año comercial 2017. Por su parte los contribuyentes sujetos a la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán aplicar una tasa del IDPC de 25,5% durante el año comercial 2017, y a partir del año comercial 2018 deberán considerar una tasa de 27%. Por tanto, los factores a considerar para el cálculo de este crédito corresponden a 0,333333 (25/75); 0,342281 (25,5/74,5); 0,369863 (27/73), respectivamente.

Ahora bien, conforme a lo establecido por el N° 6, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, el crédito total por IPE, no podrá exceder del equivalente al 32% de la RENFE.

Para dichos efectos, la RENFE de cada ejercicio, como ya se explicó, se determinará de la siguiente manera:

Concepto	Monto
(+)	La suma del total de las rentas de fuente extranjera que deban afectarse con IDPC en Chile, que correspondan de acuerdo a las letras A.-, B.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR, sin considerar las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas en el exterior que deban computarse en Chile por aplicación del artículo 41 G de la LIR. \$
(-)	La suma de todas las pérdidas de fuente extranjera, que correspondan de (\$)
	acuerdo a las letras A.-, B.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR.
(-)	Los gastos necesarios para producir los resultados de fuente extranjera que deban incluirse en la base imponible de los impuestos respectivos en Chile en el ejercicio correspondiente. (\$)
(-)	La proporción de gastos de utilización común, es decir, aquellos que no puedan vincularse directa y exclusivamente a actividades o bienes destinados a producir rentas de fuente chilena o extranjera. (\$)
(+)	La totalidad de los créditos por IPE, calculados de la forma indicada en las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A, para cada renta obtenida en el exterior, con tope de los límites que establece la LIR. \$
(=)	RENFE \$

De esta forma el crédito a utilizar será el límite menor de aquellas sumas calculadas conforme a los números i) o ii) anteriores, y éste no podrá exceder del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.

Se reitera en esta materia, que el límite general que establece el N° 6, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, correspondiente al 32% de la RENFE de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, resulta aplicable al total de los créditos a que pueda tener derecho el contribuyente sobre el conjunto de esas rentas de fuente extranjera, sea que se trate de aquellas señaladas en la letra A.-, B., o C.-, del artículo 41 A de la LIR. Por tanto, para determinar que parte de los créditos excede el límite general del 32% de la RENFE, en caso que los contribuyentes puedan en principio imputar créditos por cada una de las rentas referidas, los contribuyentes deberán elegir a su juicio cuales de los créditos, a los que en principio tiene derecho, se comprenden en primer término. De esta manera, por ejemplo, podrá considerar que en primer lugar se comprenden bajo tal límite los créditos por aquellas rentas señaladas

en la letra A.-, luego en la letra B.-, y en último término en la letra C.-, todas del artículo 41 A de la LIR, o bien, de acuerdo a un orden distinto, según estime conveniente.

Finalmente, cabe señalar que los contribuyentes deberán mantener un control separado de los créditos por IPE que fueron imputados al IDPC, ya que estas sumas en ningún caso pueden ser devueltas al contribuyente, y sólo podrán ser utilizadas como créditos en contra de los impuestos finales que se determinen sobre rentas de fuente extranjera, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

(E.2) Imputación del crédito.

El crédito por IPE se imputará en contra del IDPC determinado que se deba declarar y pagar por el ejercicio correspondiente, después de aquellos créditos que el contribuyente también tenga derecho a imputar a dicho tributo de categoría y cuyos excedentes no dan derecho a imputación en los ejercicios siguientes ni a reembolso o devolución y antes de aquellos que permiten su reembolso o devolución .

Cabe reiterar que conforme al N° 4, del artículo 41 B de la LIR, los créditos o deducciones del IDPC, en los que la ley no autorice expresamente su rebaja del IDPC que provenga de las rentas de fuente extranjera, sólo se deducirán del tributo que se determine por las rentas de fuente chilena.

Para tales efectos, deberá calcularse la parte del IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera, el que resulta de multiplicar la RENFE por la tasa del IDPC respectivo. Para determinar el IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente chilena, se calculará la diferencia entre el total del IDPC determinado para el ejercicio y el IDPC sobre la RENFE señalada.

(E.3) Tratamiento del excedente de crédito por IPE deducible del IDPC.

Los excedentes del crédito por IPE se producirán cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias.

Tendrán derecho a utilizar este excedente sólo aquellos contribuyentes sujetos a los regímenes generales de tributación de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR. Los demás contribuyentes que no se encuentren sujetos a los referidos regímenes, no podrán utilizar dicho excedente en los ejercicios siguientes, no tendrán derecho a imputarlos contra otros impuestos ni a solicitar su devolución, razón por la cual, tampoco deberán considerar la parte de dicho crédito no utilizada en la RLI respectiva.

Los contribuyentes sujetos al régimen que contempla la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán incorporar este excedente de crédito en el registro del saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de dicho artículo. Por su parte, los contribuyentes sujetos al régimen que establece la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán incorporar este excedente de crédito al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

De esta forma, el excedente constituirá un crédito de IDPC imputable a los impuestos finales determinados sobre las rentas de fuente extranjera, conforme a lo dispuesto en el N° 7.- de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán mantener un control separado de los créditos constituidos por estos excedentes, en la forma que determine este Servicio mediante resolución.

En el N° 4, del Anexo N° 1 de esta Circular, se muestra un ejemplo sobre la determinación del crédito proveniente de agencias o establecimientos permanentes y el tratamiento de los excedentes.

(E.4) Créditos por rentas que deban reconocerse en el país por aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

El artículo 41 G de la LIR, establece que los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas en el exterior. Dicha norma rige a contar del 1° de enero de 2016, respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir de esa fecha.

Para ello, el artículo 41 G de la LIR considera que estas cantidades fueron a su vez percibidas o devengadas por los controladores en Chile, aun cuando permanezcan en el patrimonio de la entidad controlada, de conformidad a la regulación indicada en la referida norma legal y en las instrucciones de este Servicio sobre la materia contenidas en la Circular N° 30 de 2015.

La letra E.-, del artículo 41 G de la LIR, establece que los contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile que deban considerar percibidas o devengadas en Chile las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas en el extranjero, de conformidad al artículo 41 G de la LIR, tendrán derecho al crédito por los impuestos a la renta pagados o adeudados en el exterior sobre las referidas rentas. Para estos efectos, se considerarán rentas pasivas las cantidades a que se refiere la letra C.-, del artículo 41 G de la LIR.

Conforme a lo dispuesto en el N° 2.-, de la letra D.-, del artículo 41 G, las rentas pasivas deberán determinarse de acuerdo a las mismas normas dispuestas para la determinación de la base imponible del IDPC, es decir, deberá aplicarse a ellas lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, y las instrucciones de este Servicio contenidas en la Circular N° 30 de 2015, sobre la aplicación del artículo 41 G de la LIR. El resultado de las rentas pasivas deberá convertirse a moneda nacional, de acuerdo a la paridad cambiaria existente al término del ejercicio comercial en Chile, según lo establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, sin aplicar reajuste alguno.

Las rentas pasivas así determinadas, deberán agregarse a la base imponible del IDPC, para ser afectadas con este tributo y con los impuestos finales en la forma que establecen los artículos 14 y 14 ter letra A), de la LIR, dependiendo del régimen de tributación a que se encuentre sujeto el controlador respectivo al término del ejercicio comercial que corresponda, momento en el cual se consideran percibidas o devengadas en Chile las cantidades percibidas o devengadas por las entidades controladas en el exterior. En todo caso, cuando en la determinación de las rentas pasivas que deban computarse en Chile se determine un resultado negativo, o pérdida, éste no se reconocerá en el país.

Debe tenerse presente que la letra E.-, del artículo 41 G de la LIR, establece que procederá la deducción del crédito por el IPE en la forma dispuesta en el artículo 41 A, letra B, inciso 2° de la LIR, cuando se trate de rentas provenientes de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, mientras que los créditos por IPE correspondientes a las rentas procedentes de países con los cuales Chile mantenga vigente un CDTI se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 41 C de la LIR, el cual se remite en su aplicación a las normas de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

Por otra parte, el inciso final, de la letra G.-, del artículo 41 G de la LIR, dispone que cuando las rentas pasivas que deban reconocerse en Chile se hayan afectado con el IA de la LIR, por corresponder en su origen a rentas de fuente chilena percibidas o devengadas por la entidad controlada sin domicilio ni residencia en el país, el citado IA podrá deducirse como crédito contra el impuesto que corresponda aplicar sobre tales rentas pasivas conforme al artículo 41 G de la LIR.

Finalmente, cabe destacar que el control de las rentas pasivas se efectuará en un registro especial que deberán llevar los contribuyentes conforme a la resolución que este Servicio emitirá al efecto. En dicho registro deberá incorporarse, entre otros antecedentes, el detalle de las rentas pasivas que se afectaron con la tributación del artículo 41 G de la LIR, las utilidades o cualquier tipo de beneficio que provenga de la entidad controlada y los impuestos pagados, retenidos o adeudados que las afectaron en el exterior.

A continuación nos referiremos a la forma de imputar estos créditos por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero que afectaron las rentas pasivas que conforme al artículo 41 G de la LIR deben computarse en el país, dependiendo de si provienen de un país con el cual Chile mantiene vigente un CDTI o no, y posteriormente a la imputación del crédito por IA, cuando las rentas pasivas tuvieron su origen en rentas de fuente chilena que son reconocidas posteriormente en el exterior, y luego, por aplicación del artículo 41 G de la LIR, se deben nuevamente afectar con el IDPC e impuestos finales en el país.

(i) Crédito por IPE sobre rentas pasivas computadas en Chile de acuerdo al artículo 41 G de la LIR. Sobre esta materia, cabe recordar que el artículo 41 G de la LIR, rige a contar del 1° de enero de 2016, respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir de esa fecha, mientras que las modificaciones a las normas sobre doble tributación internacional que se analizan rigen a contar del 1° de enero de 2017.

Por ello, respecto del año comercial 2016, resultan aplicables las normas contenidas en el artículo 41 A, letra B.- y 41 C de la LIR, según se trate de rentas que provienen de un país con el cual Chile no mantiene vigente un CDTI o si lo mantiene, respectivamente, de acuerdo al texto vigente de tales normas al 1° de enero de 2016. En consecuencia, al efecto resultan aplicables las instrucciones emitidas con anterioridad por este Servicio sobre la materia, y por tanto, se aplicarán las instrucciones para determinar el crédito por IPE respecto de las agencias o establecimientos permanentes en el caso del sistema unilateral de créditos, mientras que en el caso del sistema bilateral de créditos se aplicarán las instrucciones para determinar el crédito a que se refiere el artículo 41 C de la LIR, norma que para tal efecto, remite al artículo 41 A, letra A.- de la LIR, considerando en todos los casos, las particularidades que considera el propio artículo 41 G de la LIR, sobre la materia.

Ahora bien, a contar del año comercial 2017, resultan aplicables las siguientes instrucciones:

(i.1) Crédito por IPE sobre rentas pasivas que provengan de países con los cuales Chile no mantenga vigente un CDTI²².

En estos casos, el crédito por IPE sólo procede en contra del IDPC que afecte a las rentas pasivas que deben considerarse percibidas o devengadas en Chile.

(a) Contribuyentes que tienen derecho al crédito por IPE sobre rentas pasivas.

Tendrán derecho al crédito por IPE, aquellos contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, comprendiendo dentro de éstos a las personas naturales, jurídicas y patrimonios de afectación, cualquiera sea su forma de constitución y se encuentren o no obligados a llevar contabilidad, que controlen entidades domiciliadas, constituidas, formalizadas, establecidas o residentes en países con los cuales Chile no tenga vigente un CDTI, en tanto, deban considerar percibidas o devengadas en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por las referidas entidades controladas en el exterior.

Cabe señalar que no tendrán derecho a este crédito, los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, puesto que respecto de estos contribuyentes sólo procede imputar como crédito contra el IDPC, aquel establecido en el artículo 33 bis de la LIR.

(b) Determinación del crédito por IPE en contra del IDPC y orden de imputación del mismo.

La LIR otorga un crédito imputable al IDPC, equivalente al monto de los impuestos pagados, adeudados o retenidos en el extranjero que afectaron a las rentas que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile, en virtud de lo establecido en el artículo 41 G de la LIR.

Para la procedencia de este crédito, cuando no hay vigente un CDTI, es indispensable que los contribuyentes constituidos, domiciliados o residentes en Chile hayan invertido de forma directa en la entidad controlada en el exterior que percibe o devenga las rentas pasivas, de tal forma que si no han invertido en ellas, sino que en otras entidades relacionadas de forma directa o indirecta con la entidad controlada, no tendrán derecho al crédito referido, a menos que esta última entidad resida en un país que mantenga vigente con Chile un CDTI o un acuerdo que permita el intercambio de información para fines tributarios.

Cabe señalar que en el cálculo del crédito por IPE establecido en el inciso 2°, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, no procede la determinación de un CTD, debido a que en estos casos, el impuesto pagado, adeudado o retenido en el extranjero sólo puede ser utilizado como crédito en contra del IDPC que se determine en el ejercicio.

De esta forma, para calcular e imputar el crédito por IPE en contra del IDPC, deberá efectuarse la siguiente operación:

(i) Se agregarán a la RLI de la empresa controladora en Chile, la proporción de las rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad controlada en el exterior que corresponda de acuerdo a la LIR, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra D.-, del artículo 41 G de la LIR, cuyas instrucciones fueron emitidas por este Servicio en la Circular N° 30 de 2015.

(ii) Deberá agregarse a dicha RLI, el crédito por IPE equivalente al monto de los impuestos pagados, adeudados o retenidos en el exterior sobre las rentas percibidas o devengadas señaladas en la letra a) anterior, convertidos cuando corresponda a moneda nacional de acuerdo a la paridad cambiaria existente al término del ejercicio comercial en Chile, sin aplicar reajuste alguno.

Dicho crédito por IPE tiene como límite la tasa del IDPC aplicada sobre las rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad controlada en el exterior que deban reconocerse en Chile, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra D.-, del artículo 41 G de la LIR.

Por otra parte, cabe señalar que las rentas pasivas que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile no forman parte del límite que establece el N° 6, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, correspondiente al 32% de la RENFE, por disposición expresa de la Ley, y por lo tanto, el crédito por IPE sobre estas rentas, tampoco se encuentra sujeto a dicho límite.

(iii) Deberá deducirse del IDPC el crédito por IPE determinado por las rentas pasivas, el que corresponde a la cantidad señalada en el numeral (ii) precedente, imputándose antes que aquellos créditos que puedan imputarse a otros impuestos, o de aquellos que pueden imputarse en los ejercicios siguientes, o de aquellos cuyo excedente da derecho a devolución.

(iv) En caso de determinarse un remanente o excedente de crédito, sea porque el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otra circunstancia, tal excedente, no deberá considerarse formando parte de la RLI del ejercicio. Si se hubiere agregado en la RLI un monto de crédito por IPE superior al que en definitiva pueda imputarse, deberá ajustarse conforme a dicha circunstancia, hasta por el monto de crédito que se determine como excedente.

(v) Cabe señalar además, que el IDPC cubierto con este crédito por IPE no puede ser objeto de devolución alguna y sólo podrá ser imputado como tal, en contra de los impuestos finales que se determinen sobre rentas de fuente extranjera, todo ello, conforme a lo prescrito en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán mantener un control separado de los créditos constituidos por estas sumas, en la forma que determine este Servicio mediante resolución.

(vi) Debido a que el artículo 41 G de la LIR, tiene vigencia a partir del 1° de enero de 2016, por las rentas pasivas devengadas o percibidas a contar de esa fecha, los contribuyentes sujetos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 de la LIR, obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, vigente al 31 de diciembre de 2016, deberán agregar estas cantidades a su RLI para gravarlas con el IDPC e incluirlas en su registro FUT, de manera de afectarlas con el IGC o IA, según corresponda, al momento del retiro o distribución de dichas cantidades. Por su parte, los contribuyentes de la letra B), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, no obligados a determinar sus rentas con contabilidad completa y los contribuyentes de IGC, deberán afectar estas cantidades con el IDPC, deducir el crédito por IPE en la forma señalada, y afectarlas con los impuestos finales en el mismo ejercicio, conforme dispone la propia letra B), del artículo 14 de la LIR.

Ahora bien, a partir del 1° de enero de 2017, los contribuyentes sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán agregar a su RLI las rentas pasivas con sus respectivos créditos por IPE determinados conforme a lo señalado precedentemente, para gravarlas con el IDPC y luego deducir de este impuesto, el crédito por IPE. Debido a que las rentas pasivas formarán parte de la RLI, deberán ser incorporadas al registro de la letra a), del N° 2.-, de la letra A), del artículo 14, y atribuidas a sus propietarios, socios, accionistas o comuneros en la proporción respectiva, para afectarlas con los impuestos finales en el mismo ejercicio, cumpliendo de esta manera con la totalidad de la tributación.

Los contribuyentes sujetos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán agregar las rentas pasivas con sus respectivos créditos extranjeros a su RLI, para gravarlas con el IDPC y luego deducir de este impuesto el crédito por IPE. Las rentas pasivas tributarán con los impuestos finales, conforme a lo establecido en el N° 3.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Los contribuyentes de la letra C), del artículo 14 de la LIR y los contribuyentes del IGC, deberán agregar estas cantidades a la RLI, para gravarlas con el IDPC, deducir de este impuesto el crédito por IPE, y luego afectarlas con los impuestos finales en el mismo ejercicio, conforme establece dicha disposición.

En el N° 5, del Anexo N° 1 se ejemplifica en un ejercicio el cálculo y la determinación del crédito por IPE sobre rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades de países con los cuales Chile no tiene vigente un CDTI.

(i.2) Crédito por IPE sobre rentas pasivas que provengan de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI²³.

El cálculo del crédito por IPE sobre las rentas pasivas que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile, en virtud de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, provenientes de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, se determina conforme a lo dispuesto en el artículo 41 C de la LIR. Tal norma, establece que el crédito por IPE se calculará en los términos descritos en la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, y por tanto, se deberá calcular un CTD imputable al IDPC y a los impuestos finales de acuerdo a esta última disposición, considerando también las reglas establecidas en el propio artículo 41 G de la LIR.

(a) Contribuyentes que tienen derecho al crédito por rentas pasivas.

En estos casos, tendrán derecho al crédito por IPE, aquellos contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, comprendiendo dentro de éstos a las personas naturales, jurídicas y patrimonios de afectación, cualquiera sea su forma de constitución y se encuentren o no obligados a llevar contabilidad, que controlen entidades domiciliadas, constituidas, formalizadas, establecidas o residentes en países con los cuales Chile tenga vigente un CDTI, en tanto, deban considerar percibidas o devengadas en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por las referidas entidades controladas en el exterior.

Respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, conforme a lo dispuesto en su N° 3, letra c), sólo podrán imputar como crédito contra el IDPC, aquel proveniente de las inversiones efectuadas por las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, en conformidad a lo establecido en el artículo 33 bis de la LIR. En consecuencia, estos contribuyentes no tienen derecho a utilizar el crédito por IPE en contra del IDPC, pero sí tendrán derecho a utilizar en los casos en que la Ley lo considera, el CTD en contra de los impuestos finales que se determinen en el ejercicio de percepción de la renta de fuente extranjera, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por la Ley. En caso de determinarse un remanente éste se extingue en el ejercicio, no pudiendo imputarse a otros impuestos, ni a ejercicios futuros, así como tampoco solicitar su devolución.

(b) Determinación del crédito por IPE.

De acuerdo a lo señalado, se deberá calcular un CTD imputable al IDPC y a los impuestos finales, de acuerdo a la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, considerando también las reglas establecidas en el propio artículo 41 G de la LIR. De acuerdo a ello, se aplicarán las siguientes reglas:

(i) Determinación del CTD.

En estos casos, el CTD que deberá ser utilizado en la determinación del crédito por IPE, corresponderá a la cantidad menor entre:

- Primer límite: El equivalente al monto de los impuestos pagados, adeudados o retenidos en el extranjero que afectaron a las rentas que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile, en virtud de lo establecido en el artículo 41 G de la LIR.

Procederá la deducción como crédito de los impuestos pagados, aun cuando la entidad controlada cuyas rentas deban declararse en Chile no se encuentre constituida, domiciliada ni sea residente del país o territorio en que haya invertido directamente el contribuyente domiciliado, establecido, residente o constituido en Chile, siempre que se encuentre vigente con el país que haya aplicado tales impuestos

acreditables en Chile, un CDTI u otro convenio que permita el intercambio de información para fines tributarios, que se encuentren vigentes.

- Segundo límite: El 35% de una cantidad tal que, al restarle el mismo porcentaje aplicado, el resultado sea el monto neto de la renta pasiva que deba considerarse percibida o devengada en Chile por aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR. Esta suma se obtiene luego de multiplicar el monto de las rentas pasivas referidas, debidamente convertidas a moneda nacional al cierre del ejercicio respectivo, por el factor 0,53846, el que resulta de dividir 35% por 65%.

La suma de todos los créditos por IPE determinados sobre todas las rentas pasivas que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile, aplicando los límites señalados, constituirá el CTD por IPE del ejercicio correspondiente.

En todo caso se aclara, que para los efectos de determinar la base imponible del IDPC a declarar, se deberá agregar en definitiva el monto del crédito que se determinó con derecho a utilizar, producto de la aplicación de la suma menor entre el CTD y aquel límite que resulte por aplicación de la RENFE.

Conforme a lo establecido por el N° 6, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, en concordancia con el artículo 41 C de la LIR, el crédito total por IPE en estos casos, no podrá exceder del equivalente al 35% de la RENFE.

Para dichos efectos, la RENFE de cada ejercicio, como ya se explicó, se determinará de la siguiente manera:

Concepto	Monto
(+) La suma del total de las rentas de fuente extranjera que deban afectarse con IDPC en Chile, que correspondan de acuerdo al 41 C de la LIR, considerando las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas en el exterior que deban computarse en Chile por aplicación del artículo 41 G de la LIR.	\$
(-) La suma de todas las pérdidas de fuente extranjera, que correspondan de acuerdo al artículo 41 C de la LIR.	(\$)
(-) Los gastos necesarios para producir los resultados de fuente extranjera que deban incluirse en la base imponible de los impuestos respectivos en Chile en el ejercicio correspondiente.	(\$)
(-) La proporción de gastos de utilización común, es decir, aquellos que no puedan vincularse directa y exclusivamente a actividades o bienes destinados a producir rentas de fuente chilena o extranjera.	(\$)
(+) La totalidad de los créditos por IPE, calculados de la forma indicada en las letras A.-, del artículo 41 A, para cada renta obtenida en el exterior, con tope de los límites que establece la LIR.	\$
(=) RENFE	\$

(ii) Cálculo e imputación del crédito por IPE en contra el IDPC.

Dicho crédito se calculará e imputará al IDPC de la siguiente manera:

i) Se agregará a la renta líquida imponible del IDPC, el CTD determinado, correspondiente a la suma menor entre los límites que indica la LIR, señalados precedentemente y el 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI.

ii) El monto del crédito a deducir del IDPC, será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto de categoría, sobre las rentas extranjeras respectivas, más el CTD del numeral (i) anterior, con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI.

Para los efectos de este cálculo, se deducirán los gastos señalados en el N° 6, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, esto es, los gastos necesarios en que se haya incurrido para la generación de las rentas de fuente extranjera, es decir, aquellos que se relacionan directamente con las rentas del extranjero. En caso que existan gastos necesarios de utilización común, respecto de las demás rentas de fuente extranjera, se deberá deducir la proporción correspondiente, en función de los ingresos percibidos por

cada uno de los conceptos que conforman el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera.

Lo anterior, puede resumirse de la siguiente manera:

N°	Concepto	Monto
1	CTD, determinado de acuerdo a lo señalado anteriormente, con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI.	\$
2	Rentas netas extranjeras respectivas correspondientes al artículo 41 C de la LIR (provenientes de países con los cuales Chile tiene un CDTI vigente).	\$
3	Gastos necesarios directamente relacionados con los dividendos y/o retiros de utilidades referidos.	(\$)
4	Gastos necesarios de utilización común, en la proporción que corresponda.	(\$)
5	Base para calcular el crédito deducible del IDPC (1 + 2 - 3 - 4).	\$
6	Crédito deducible del IDPC (Base (5) x tasa IDPC vigente).	\$

iii) Este crédito por IPE se imputará al IDPC a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a devolución y antes de aquellos créditos que sí la permiten, cualquiera que sea la forma en que el contribuyente acredite la renta efectiva, mediante contabilidad completa o simplificada.

iv) Cuando las rentas de fuente extranjera sean obtenidas por contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, dicha renta formará parte de la renta líquida imponible gravándose con el IDPC y deberá ser incorporada en el registro a que se refiere la letra a), del N°4.-, de la referida norma, atribuyéndose el total de la renta en el mismo ejercicio a sus dueños, comuneros, socios o accionistas, de tal forma de afectar dicha renta con los impuestos finales, cumpliendo de esta manera con la totalidad de su tributación.

v) Tratándose de contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR, la renta extranjera formará parte de la RLI de tal forma que será gravada con el IDPC. Así el crédito por IDPC deberá ser incorporado en el registro de créditos sujetos a restitución a que se refiere el numeral i), de la letra b), del N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Tal renta se gravará con los impuestos finales IGC o IA, según corresponda, cuando ésta sea retirada, remesada o distribuida en la forma regulada en la letra B), del artículo 14 de la LIR.

vi) La parte del IDPC cubierta con el crédito por IPE, sólo podrá ser imputada como crédito en contra el IGC o IA, según corresponda, que se determine sobre rentas de fuente extranjera, y sin derecho a devolución del eventual excedente que pudiere resultar, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Para determinar qué parte del IGC o IA corresponde a rentas de fuente chilena y qué parte corresponde a rentas de fuente extranjera, se deberá aplicar al monto del IGC o IA determinado en el año tributario respectivo, la proporción que resulte de dividir el monto de las rentas de fuente extranjera sobre el total de la renta imponible afecta al IGC o IA en dicho período, despreciando las centésimas.

(iii) Orden de imputación del crédito por IPE imputables en contra del IDPC.

El crédito por IPE sobre las rentas pasivas que deban reconocerse en el país, se imputa a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a devolución y antes de aquellos créditos que sí la permiten.

En relación con la imputación anterior, se hace presente que conforme a lo dispuesto en el N° 4 del artículo 41 B de la LIR, los distintos créditos establecidos por diversas disposiciones legales, por regla general sólo pueden rebajarse del IDPC determinado sobre las rentas de fuente nacional. De esta forma,

previo a la imputación es necesario determinar qué parte del IDPC corresponde a las rentas de fuente nacional, y, por consiguiente, qué parte de dicho tributo corresponde a las rentas de fuente extranjera. Para tales efectos, deberá calcularse la parte del IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera, el que resulta de multiplicar la RENFE por la tasa del IDPC respectivo. Para determinar el IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente chilena, se calculará la diferencia entre el total del IDPC determinado para el ejercicio y el IDPC sobre la RENFE señalada.

(iv) Tratamiento del excedente de crédito por IPE contra el IDPC en los ejercicios siguientes. Cuando en la imputación de este crédito por IPE en contra del IDPC resulte un excedente, dicho excedente podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine en los ejercicios siguientes en que obtengan rentas de fuente extranjera afectas a dicho tributo, hasta su total extinción, según lo establecido en el inciso 2°, de la letra b), del N°3.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR. Para efectos de su imputación, dicho excedente de crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el IPC entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

Cabe señalar además, que la Ley N° 20.780 en sus disposiciones transitorias establece un tratamiento distinto para aquellos remanentes o excedentes de crédito determinados al 31 de diciembre del año 2016. En efecto, el artículo tercero de las disposiciones transitorias, en su número V), sobre Remanentes de créditos por impuestos pagados en el extranjero, indica que estas cantidades deberán imputarse al IDPC que se determine en el año comercial 2017 sobre rentas extranjeras o nacionales y en caso de resultar un exceso, éste deberá ser incorporado al saldo acumulado de crédito establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), o en la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambas del artículo 14, según sea el régimen de tributación general al que se encuentre sujeto el contribuyente.

De esta forma, el excedente de crédito por IPE en contra del IDPC que resulte luego de imputar dicho crédito al IDPC que se determine en el año comercial 2017 y siguientes, sólo podrá rebajarse en contra de los impuestos finales IGC o IA, y no del IDPC que se determinen en los ejercicios posteriores.

Además, esta norma transitoria establece que los contribuyentes deberán mantener un control separado del IDPC que haya sido cubierto con el crédito por IPE y del saldo acumulado de créditos compuesto por los excedentes generados, a los que se les aplicará lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, es decir, el crédito por IPE imputado al IDPC sólo servirá de crédito contra el IGC o IA, según corresponda, determinados sobre rentas de fuente extranjera y en ningún caso dará derecho a devolución, el excedente que pudiere resultar de dicha imputación.

Finalmente, cabe señalar que tratándose de contribuyentes que no se encuentren obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, en caso de determinarse un excedente, el crédito por IPE se extinguirá en dicho ejercicio, no pudiendo utilizarse en ejercicios futuros, imputarse a otros impuestos o solicitar su devolución. Asimismo, en caso de determinarse una pérdida tributaria, se extinguirá la parte del crédito imputable en contra del IDPC y contra los impuestos IGC o IA, según corresponda, al no existir renta de fuente extranjera afecta a doble tributación. En esta situación, los contribuyentes que deban determinar una RLI no deberán considerar formando parte de ésta, la parte del crédito por IPE que no podrá ser utilizada.

(v) Crédito a deducir del impuesto IGC o IA, según corresponda.

El crédito por IPE en contra de los impuestos finales que podrá deducirse del IGC o IA, según corresponda, es aquél que resulte de restar al CTD determinado, con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, el crédito imputable al IDPC.

Se reitera que el cálculo del CTD, así como el tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI se aplica a toda clase de contribuyentes, cualquiera sea su forma de constitución y estén o no obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa. Sin embargo, respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, debido a que la LIR les prohíbe la imputación de créditos en contra del IDPC (con excepción del contemplado en el artículo 33 bis de la LIR), tendrán derecho a utilizar la totalidad del CTD con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, en contra del impuesto IGC o IA que se determinen sobre las rentas de fuente extranjera, ya que no corresponderá restar la parte imputable al IDPC, por no ser éste procedente.

El crédito por IPE en contra de los impuestos finales que podrá deducirse del IGC o IA, según corresponda, es aquél que resulte de restar al CTD determinado, con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, el crédito imputable al IDPC. La forma de registrar estos créditos contra los impuestos finales, se efectuará de acuerdo a las reglas aplicables a cada uno de los nuevos regímenes generales de tributación para los contribuyentes que determinen su renta efectiva según contabilidad completa comprendidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, vigente al 1° de enero de 2017.

Adicionalmente, la norma citada indica que el excedente que resulte de este crédito contra impuestos finales no podrá ser devuelto al contribuyente, puesto que se aplicará a estas sumas lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, es decir, dicho eventual excedente no podrá ser devuelto en caso alguno y sólo podrá ser imputado como crédito en contra del impuesto IGC o IA que se determine sobre las rentas extranjeras, para lo cual establece la obligación de mantener un control separado de estos créditos y del IDPC que haya sido cubierto con el crédito por IPE. La forma de llevar este registro y el detalle de su contenido será establecido mediante una resolución que se emitirá al efecto por este Servicio.

En consecuencia, a contar del 1° de enero de 2017 los contribuyentes deberán registrar estos créditos por IPE en la misma forma señalada para las rentas a que se refiere la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

(ii) Impuesto Adicional que podrá deducirse como crédito en contra del IDPC e IGC o IA, que corresponda aplicar sobre las rentas pasivas, conforme al artículo 41 G de la LIR.

Las reglas que a continuación se indican, resultan aplicables a contar del 1° de enero de 2016, atendido que lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, norma que establece dicho crédito, rige a partir de esa misma fecha respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir del 1° de enero de 2016.

El IA retenido, declarado y pagado en Chile, que haya gravado las cantidades devengadas o percibidas por las entidades controladas en el exterior, podrá utilizarse como crédito en contra del IDPC y en caso de resultar un excedente, dicha suma podrá ser imputada en contra de los impuestos finales que se apliquen sobre las mismas rentas, que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G.

Cabe señalar que se aplicarán a este crédito por IA, las reglas contenidas en los N° 1, 4 y 5, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, en cuanto a la reajustabilidad y acreditación de tales tributos. Así, este

crédito se imputará debidamente reajustado cuando así corresponda, por la variación del IPC entre el mes anterior al de su pago y el mes anterior al del cierre del ejercicio, además deberá acreditarse su pago con el respectivo recibo emitido por la Tesorería General de la República y las declaraciones de impuesto que correspondan.

(a) Contribuyentes que tienen derecho a este crédito.

Los contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, comprendiendo dentro de éstos a las personas naturales, jurídicas y patrimonios de afectación, cualquiera sea su forma de constitución y se encuentren o no obligados a llevar contabilidad, que deban declarar en el país rentas pasivas de entidades controladas en el exterior conforme al artículo 41 G de la LIR, cuando tales rentas hayan sido gravadas originalmente en Chile con el IA.

Para estos efectos, las entidades controladas, sea que se encuentren domiciliadas, residentes, constituidas o establecidas en un país con el cual Chile tiene vigente un CDTI o no, deberán llevar un registro separado de las rentas gravadas con el IA, de tal forma de identificar si estas sumas corresponden a las rentas pasivas que se considerarán devengadas o percibidas por los contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, conforme al artículo 41 G de la LIR.

(b) Determinación del crédito contra el IDPC que afecta a la renta pasiva y orden de imputación.

El IA que hubiere gravado las rentas pasivas que se reconocen en virtud del artículo 41 G de la LIR, debidamente reajustado, cuando corresponda, se imputará en primer término en contra del IDPC que se determine sobre dichas cantidades.

Para que el IA pueda ser utilizado como crédito en contra del IDPC, éste previamente debe agregarse en la determinación de la RLI, y las rentas pasivas deben haber sido efectivamente gravadas con este tributo. Es decir, si dichas rentas no resultaron afectas a este impuesto debido a que el contribuyente se encontraba en situación de pérdida tributaria u otra causa que lo eximiera de este impuesto, el crédito por IA se extingue en el ejercicio, no pudiendo ser imputado a ejercicios futuros, imputarse a otros impuestos u obtener su devolución, sin perjuicio de que el contribuyente pueda ajustar la determinación de la RLI por aquella parte del crédito no imputada.

En ningún caso dará derecho a devolución, el IDPC pagado con este crédito de IA, puesto que este último constituyó un impuesto debidamente enterado en arcas fiscales y no sujeto a devolución, de tal forma que al solucionar la totalidad o parte del IDPC, no podrá devolverse y sólo podrá imputarse como crédito en contra de los impuestos finales que graven la renta pasiva, también sin derecho a devolución del eventual excedente que se determine.

Cabe señalar que los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, no tendrán derecho a utilizar este crédito por IA en contra del IDPC, sobre las rentas que deban considerarse como percibidas por aplicación del artículo 41 G de la LIR, ya que tal como se ha señalado precedentemente, estos sólo podrán imputar contra este impuesto el crédito del artículo 33 bis de la LIR. Así, la totalidad del IA podrá ser imputado en contra de los impuestos finales que hayan gravado efectivamente las rentas pasivas, conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G del mismo cuerpo legal.

Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos que sólo dan derecho a imputación contra el IDPC del ejercicio y antes de los créditos extranjeros correspondientes a rentas distintas de aquellas señaladas en la letra C.-, del artículo 41 G de la LIR.

(c) Determinación del crédito contra el IGC o IA que afectó la renta pasiva y orden de imputación.

En caso de resultar un excedente en la determinación del crédito por IA en la forma establecida en la letra

(b) anterior, este exceso podrá ser imputado en contra del IGC o IA que se determine sobre dichas rentas pasivas en la oportunidad que corresponda de acuerdo al artículo 14 o 14 ter letra A) de la LIR. Debido a que el artículo 41 G de la LIR, tiene vigencia a partir del 1° de enero de 2016, por las rentas pasivas devengadas o percibidas a contar de esa fecha, los contribuyentes sujetos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 de la LIR, obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, vigente al 31 de diciembre de 2016, deberán agregar estas cantidades a su RLI para gravarlas con el IDPC e incluirlas en su registro FUT para afectarlas con los impuestos finales en el momento en que se efectúen retiros o distribuciones imputables a estas cantidades. Por su parte, los contribuyentes de la letra B), del artículo 14 del mismo cuerpo legal, vigente al 31 de diciembre de 2016, no obligados a determinar sus rentas con contabilidad completa y los contribuyentes del IGC, deberán afectar estas cantidades con el IDPC, deducir el crédito por IA y afectarlas con los impuestos finales en el mismo ejercicio, pudiendo imputar el crédito contra dichos impuestos en tal oportunidad.

A contar del 1° de enero de 2017, los contribuyentes sujetos al sistema de atribución de rentas de la letra A), del artículo 14 de la LIR o aquellos no obligados a determinar sus rentas efectivas mediante contabilidad completa comprendidos en la letra C) del mismo artículo, agregarán las rentas pasivas a la RLI y las afectarán con los impuestos finales en el mismo ejercicio por la vía de la atribución, cumpliendo de esta forma con la totalidad de su tributación, pudiendo utilizar el crédito por IA en contra del IDPC y los IGC o IA. Si de la aplicación de este crédito resultare un excedente, debido a que los impuestos finales fueron cubiertos en su pago con créditos de otra naturaleza o el crédito por IA fue superior a los impuestos determinados, dicho excedente se extingue en el ejercicio, no pudiendo ser imputado a otros impuestos o utilizado en ejercicios futuros u obtener su devolución. De la misma forma los contribuyentes del IGC, deberán tributar con el IDPC y con el impuesto final, pudiendo utilizar el crédito por IA en contra de ambos impuestos, de acuerdo a la forma señalada precedentemente. Por su parte, los contribuyentes sujetos al régimen de tributación de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán agregar a su RLI las rentas pasivas para afectarlas con el IDPC al cual podrán imputar el crédito por IA, el exceso que resulte de esta imputación deberá ser incorporado al registro del numeral ii), de la letra b), del número 2.- de la letra B), como un crédito no sujeto a restitución y sin derecho a devolución, el cual podrá ser utilizado en contra de los impuestos finales IGC o IA, según corresponda.

Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos que sólo dan derecho a imputación en el ejercicio y antes de los créditos extranjeros correspondientes a rentas distintas de aquellas señaladas en la letra C.-, del artículo 41 G de la LIR.

(F) Crédito por IPE proveniente de rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido grabadas en el extranjero²⁵.

Cabe señalar que en esta materia las modificaciones introducidas por la Ley N°20.780, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, fueron similares a las indicadas precedentemente a propósito de las rentas de los establecimientos permanentes o agencias.

En efecto, los cambios formales fueron efectuados al N°1.-, de la letra C.- del artículo 41 A de la LIR, en que se eliminó el guarismo "2.-", se reemplazó la palabra "hubiere" por "hubiera" y la palabra "inciso" por "párrafo".

El cambio de fondo, al igual que el señalado a propósito de las rentas de las agencias o establecimientos permanentes, consiste en el tratamiento de los excedentes que resulten de la aplicación del crédito por IPE en contra del IDPC, debido a que se sustituyó por completo el N°4, de la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR, que establecía que este excedente debía imputarse, reajustado, en los ejercicios siguientes al IDPC, no pudiendo imputarse a ningún otro impuesto, ni solicitar su devolución.

En efecto, el nuevo N°4, de la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR, establece que el excedente de crédito contra el IDPC deberá incorporarse como parte del saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), o al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según corresponda, a los que se les aplicará lo dispuesto en el N°7.- de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR.

De esta forma, los contribuyentes acogidos a los regímenes de tributación establecidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, que determinen excedentes de crédito por IPE imputables al IDPC deberán incorporarlos a los registros indicados en el párrafo anterior, de tal forma de utilizar tales excedentes como crédito en contra de los impuestos finales IGC o IA determinados sobre rentas de fuente extranjera y sin derecho a devolución del eventual excedente que pudiere resultar de esta última imputación.

Cabe señalar que, los demás contribuyentes no acogidos a los regímenes de tributación de las letras

A) o B) del artículo 14 de la LIR, no podrán utilizar el excedente en la forma anteriormente señalada, por lo que deberán ajustar la RLI por una cantidad equivalente al monto del crédito por IPE no utilizado. Finalmente, debe tenerse presente que para la procedencia de este crédito por IPE, es indispensable que las sumas percibidas se encuentren afectas al IDPC, excluyéndose por lo tanto, las rentas provenientes de estas prestaciones que, ya sea por la naturaleza del servicio prestado como por la calidad del prestador del servicio, deban clasificarse en la Segunda Categoría de la LIR.

(F.1) Determinación del crédito por IPE en contra del IDPC.

Los contribuyentes que perciban del exterior rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido grabadas en el exterior, tendrán derecho a utilizar como crédito por IPE el impuesto pagado o que se les hubiere retenido en el extranjero sobre dichas rentas.

Para el cálculo de este crédito por IPE, los contribuyentes deberán proceder de la siguiente manera:

(i) Deberán agregar a la RLI del IDPC una cantidad equivalente a los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiere retenido en el extranjero por tales rentas percibidas, convertidos, cuando corresponda, a su equivalente en pesos chilenos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera a la fecha de percepción de la renta y reajustados, cuando corresponda, siguiendo el procedimiento establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Cabe señalar que el cálculo de este crédito por IPE, no da origen al denominado CTD, sino que sólo permite determinar el crédito imputable en contra del IDPC, y en el caso excepcional en que resulte un excedente de éste, por expresa disposición de la Ley, tratándose de contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, dicho excedente podrá imputarse como crédito en contra de los impuestos finales, una vez que se hayan incorporado al saldo acumulado de crédito que corresponda en cada caso.

(ii) La cantidad a agregar, y que constituye el crédito por IPE, respecto de estas rentas, corresponde a la cantidad menor entre las siguientes:

i) Primer límite: El impuesto que hubiere pagado o se le hubiere retenido por las rentas percibidas, convertidas a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio vigente a la fecha de percepción de la renta, conforme a lo señalado en el numeral (i) anterior.

ii) Segundo límite: La cantidad que resulte de aplicar la tasa del IDPC sobre una cantidad tal que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a las rentas percibidas. Esta cantidad puede determinarse multiplicando el monto de la renta percibida convertida a moneda nacional, por el factor que resulta de dividir la tasa del IDPC por cien menos la tasa del IDPC. La tasa general del IDPC, aplicable también para los contribuyentes sujetos a la letra A), del artículo 14 de la LIR corresponde a un 25% a contar del año comercial 2017. Por su parte los contribuyentes sujetos a la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán aplicar una tasa del IDPC de 25,5% durante el año comercial 2017, y a partir del año comercial 2018 deberán considerar una tasa de 27%. Por tanto, los factores a considerar para el cálculo de este crédito corresponden a 0,333333 (25/75); 0,342281 (25,5/74,5); 0,369863 (27/73), respectivamente.

Ahora bien, conforme a lo establecido por el N° 6, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, el crédito total por IPE, no podrá exceder del equivalente al 32% de la RENFE.

Para dichos efectos, la RENFE de cada ejercicio, se determinará de la forma ya explicada anteriormente en la letra E.1 anterior.

De esta forma, el crédito a utilizar será el límite menor de aquellas sumas calculadas conforme a los números i) o ii) anteriores, y éste no podrá exceder del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.

Finalmente, cabe señalar en esta materia, que los contribuyentes deberán mantener un control separado de los créditos por IPE que fueron imputados al IDPC, ya que estas sumas en ningún caso pueden ser devueltas al contribuyente, y sólo podrán ser utilizadas como créditos en contra de los impuestos finales IGC o IA que se determinen sobre rentas de fuente extranjera, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

(F.2) Imputación del crédito por IPE.

El crédito por IPE se imputará en contra del IDPC determinado que se deba declarar y pagar por el ejercicio correspondiente, después de aquellos créditos que el contribuyente también tenga derecho a imputar a dicho tributo de categoría y cuyos excedentes no dan derecho a imputación en ejercicios siguientes ni a su reembolso o devolución y antes de aquellos que permiten su reembolso o devolución

Cabe reiterar que conforme al N° 4, del artículo 41 B de la LIR, los créditos o deducciones del IDPC, en los que la ley no autorice expresamente su rebaja del impuesto que provenga de las rentas de fuente extranjera, sólo se deducirán del tributo que se determine por las rentas de fuente chilena.

Para tales efectos, deberá calcularse la parte del IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera, el que resulta de multiplicar la RENFE por la tasa del IDPC respectivo. Para determinar el IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente chilena, se calculará la diferencia entre el total del IDPC determinado para el ejercicio y el IDPC sobre la RENFE señalada.

(F.3) Tratamiento del excedente de crédito por IPE deducible del IDPC.

Los excedentes del crédito por IPE se producirán cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado

tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otra circunstancia.

Tendrán derecho a utilizar este excedente sólo aquellos contribuyentes sujetos a los regímenes generales de tributación de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR. Los demás contribuyentes no sujetos a los referidos regímenes, no podrán utilizar dicho excedente en los ejercicios siguientes, o a imputarlos contra otros impuestos o a solicitar su devolución, razón por la cual, tampoco deberán considerar la parte de dicho crédito no utilizada en la RLI respectiva.

Los contribuyentes sujetos al régimen que contempla la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán incorporar este excedente de crédito en el registro del saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de dicho artículo. Por su parte, los contribuyentes sujetos a la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán incorporar este excedente de crédito al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

De esta forma, el excedente de crédito por IPE que se determine en estos casos, constituirá una especie de crédito por IDPC imputable a los impuestos finales IGC o IA, determinados sobre las rentas de fuente extranjera, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán mantener un control separado de los créditos constituidos por estos excedentes, en la forma que determinará este Servicio mediante resolución.

Finalmente, cabe señalar que a estas rentas no se les aplica la exigencia establecida en el N° 2.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR - Inscripción en el Registro de Inversiones en el Extranjero que lleva el Servicio -, atendido que no se trata de una inversión en el exterior.

II.4. - CRÉDITO POR IPE EN EL CASO DE RENTAS PROVENIENTES DE PAÍSES CON LOS CUALES CHILE MANTIENE UN CDTI VIGENTE (ARTÍCULO 41 C DE LA LIR).

Las Ley N° 20.780 sustituyó completamente el artículo 41 C de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017, pero a pesar de ello, sólo eliminó la frase final del penúltimo párrafo relativa a los contribuyentes del IGC que indicaba: “no tengan rentas del artículo 42, número 1°”. Esta modificación es sólo de carácter formal para no redundar la referencia a los contribuyentes del artículo 42 N°1 contenida en la primera parte del párrafo aludido.

Como se ha indicado con anterioridad, el crédito por IPE por rentas provenientes de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, regulado tanto por el artículo 41 C de la LIR como por los CDTI respectivos, comparte con el crédito por IPE por rentas provenientes de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI establecido en el artículo 41 A de la LIR, una misma metodología de determinación e imputación y una serie de normas comunes.

En efecto, el artículo 41 C de la LIR, se remite en general a la aplicación de las normas de los artículos 41 A y 41 B de la LIR, y en particular, establece que dará derecho a crédito, calculado en los términos establecidos en la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, todos los impuestos extranjeros a la renta pagados de acuerdo a la leyes de un país con un CDTI vigente con Chile, de acuerdo a lo estipulado por el convenio respectivo.

Atendido lo anterior, en cuanto a la forma de calcular el crédito por IPE, su imputación, el tratamiento de sus excedentes y registros de los créditos, se replican las instrucciones señaladas anteriormente en la letra (D), del Capítulo II.3 de la presente Circular, con las salvedades que se tratan a continuación, las que dicen relación con los contribuyentes que tienen derecho al crédito, el límite legal aplicable, los impuestos extranjeros que pueden utilizarse como tal y el tratamiento del crédito en los servicios personales prestados por personas sujetas a la tributación del IUSC o del IGC.

Cabe señalar que los créditos por IPE que afectaron las rentas pasivas que deben considerarse percibidas o devengadas en Chile conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, cuando las entidades controladas residen en países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI fue previamente abordado en el punto (i.2), de la letra (E.4), del Capítulo II.3 de la presente Circular. En este caso, en el cálculo, forma de determinación del crédito, su imputación, acreditación, tipo de cambio y tratamiento de excedentes, resultan aplicables las normas establecidas en la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, relativas al tratamiento de dividendos y retiros de utilidades provenientes de países sin convenio, con las salvedades allí indicadas.

(A) Contribuyentes que tienen derecho al crédito por IPE.

Los contribuyentes que tienen derecho a este crédito son los domiciliados, residentes o establecidos en el país, lleven o no contabilidad, que obtengan rentas afectas al IDPC, o a los IUSC o IGC, provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito un CDTI, que se encuentre vigente en el país y en el cual se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes.

Se hace presente que el crédito, calculado en los términos descritos en la letra A del artículo 41 A de la LIR, por todos los impuestos extranjeros a la renta pagados de acuerdo a las leyes de un país con el cual Chile tenga vigente un CDTI, siendo el porcentaje a que se refiere la letra b), del N° 2, de la letra A, del artículo 41 A de la LIR, de un 35%, salvo que los beneficiarios efectivos de las rentas de fuente extranjera afectas al IDPC tuvieran residencia o domicilio en el exterior, en cuyo caso será necesario, además, que Chile tenga vigente un CDTI con el país de residencia de dichos beneficiarios efectivos.

(B) Rentas que dan derecho al crédito por IPE.

El derecho al crédito por IPE, procede respecto de aquellas rentas gravadas en el país con el cual Chile mantenga vigente un CDTI, que se encuentren comprendidas en el respectivo CDTI.

(C) Impuestos que dan derecho al crédito por IPE.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 41 C de la LIR y los CDTI suscritos por Chile, dan derecho a crédito todos los impuestos a la renta pagados en el extranjero, comprendidos en el CDTI respectivo que se encuentre vigente.

Se podrán invocar en este caso, los siguientes impuestos pagados en el exterior:

- i) El impuesto pagado o retenido en el extranjero por las rentas remesadas a Chile.
- ii) Tratándose de ganancias de capital, dividendos y retiros de utilidades sociales, según proceda, se podrá invocar:

11.1) El impuesto a la renta pagado por la renta de la sociedad o empresa en el exterior.

En el caso de la explotación de una agencia o establecimiento permanente, se considerará el impuesto que grave la remesa de las rentas a Chile. Lo anterior, sin perjuicio de evitar las duplicidades de crédito que pudieran producirse en el evento de que el impuesto pagado o adeudado por la agencia o establecimiento permanente haya podido servir de crédito contra el impuesto a la remesa.

11.2) El impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas.

En este último caso, el inciso 2°, del N° 2, del artículo 41 C de la LIR, contempla la posibilidad de considerar en la determinación del crédito por IPE, ya no sólo el impuesto pagado por las sociedades extranjeras en las que participa directamente la empresa que remesa utilidades a Chile, sino también el impuesto pagado por las sociedades en las que tenga una participación indirecta, siempre que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- i. Que el todo o parte, según corresponda, del dividendo distribuido o del retiro efectuado desde la sociedad o empresa extranjera, y el impuesto a la renta pagado en el extranjero, provenga y corresponda a las utilidades recibidas por ésta desde las sociedades en las que participa ya sea directa o indirectamente en los términos señalados en el numeral siguiente;
- ii. Que la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias a la fecha en que éstas últimas pagaron los impuestos que se pretenden acreditar sobre las utilidades repartidas a la empresa extranjera que luego son remesadas al país;
- iii. Que todas las referidas sociedades en que participa la empresa extranjera, ya sea directa o indirectamente, se encuentren domiciliadas en el mismo país de la empresa extranjera, vale decir, de la empresa que distribuye dividendos o remesa utilidades a Chile.

Para los efectos señalados, el contribuyente que impute el crédito por IPE en Chile, además de acreditar el pago del impuesto por parte de cada una de las sociedades o empresas respectivas, sea aquella en la que ha invertido directamente, o aquellas en las que esta última tiene una inversión directa o indirecta igual o superior al 10% referido -aplicándose al respecto las instrucciones impartidas con anterioridad, respecto de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR- deberá acreditar que la empresa o sociedad desde la que se perciben los dividendos o se efectúan los retiros o remesas de utilidades, tiene una participación directa o indirecta del 10% o más del capital de las sociedades involucradas, valiéndose de todos los medios de prueba que permite la ley.

Se podrán invocar los créditos señalados, siempre y cuando éstos no excedan del 35% de una cantidad tal, que al restarle dicho 35%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito por IPE.

Para calcular el crédito respecto del impuesto de la empresa o sociedad imputable a las rentas que deban gravarse en Chile, la LIR presume que el impuesto pagado al otro Estado por las respectivas rentas es aquel que según la naturaleza de las rentas corresponde aplicar en ese Estado y esté vigente a la fecha de la remesa, distribución o pago. Para los fines antes referidos se reconstituirá la base bruta de la renta que proporcionalmente corresponda a las rentas a nivel de la empresa, agregando los impuestos extranjeros que gravaron la renta.

(D) Cálculo del crédito renta por renta.

Al igual que para el crédito por IPE por rentas provenientes de países con los cuales Chile no tiene vigente un CDTI, es necesario determinar en primer lugar, el crédito individual susceptible de acreditar en Chile por cada una de las rentas gravadas en el país fuente, que deban tributar en Chile.

(E) Crédito total disponible.

El CTD, que deberá ser utilizado en la determinación del crédito por IPE, corresponderá en estos casos, a la cantidad menor entre:

- Primer límite: La suma de los impuestos pagados o que se les hubiere retenido en el exterior, señalados en los numerales i) al iii), de la letra (C) anterior, según corresponda.
- Segundo límite: El 35% de una cantidad tal que, al restarle el mismo porcentaje aplicado, el resultado sea el monto neto de la renta de fuente extranjera, percibida o devengada, según corresponda, respecto de la cual se calcula el crédito. Esta suma se obtiene luego de multiplicar el monto neto de estas rentas debidamente convertidas a moneda nacional y reajustada al término del ejercicio, cuando corresponda, por el factor 0,53846, el que resulta de dividir 35% por 65%.

De esta manera, el CTD será la cifra menor entre los dos límites indicados precedentemente.

Ahora bien, conforme a lo establecido por el inciso 2°, del N° 1, del artículo 41 C de la LIR, el crédito total por IPE en estos casos, no podrá exceder del equivalente al 35% de la RENFE.

En todo caso se aclara, que para los efectos de determinar la base imponible del IDPC a declarar, se deberá agregar en definitiva el monto del crédito por IPE que se determinó con derecho a utilizar producto de la aplicación de la suma menor de entre los dos límites señalados precedentemente, y el 35% de la RENFE.

La sumatoria de los créditos individuales por cada una de las rentas de acuerdo a lo explicado precedentemente, hasta el límite máximo que establece la ley, constituirá el CTD que los contribuyentes tendrán derecho a utilizar en Chile mediante su imputación en contra de los impuestos que los afecten en el país por las rentas percibidas o devengadas del exterior, según el caso.

(F) Límite general del 35% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio.

En el sistema bilateral de créditos, el límite global de la RENFE corresponde a un 35%, siendo aplicables en su cálculo y determinación las reglas comentadas respecto del crédito unilateral, con la única salvedad del tope legal, puesto que para los países sin convenio se contempla un límite menor equivalente al 32% de la RENFE.

El límite global del 35% de la RENFE aplica a la totalidad de las rentas de fuente extranjera contempladas en el respectivo CDTI, con excepción de las rentas del artículo 42 N° 1 de la LIR, debido a que a este tipo de rentas no se le pueden rebajar los gastos incurridos en su generación.

Se hace presente que se trata de un límite que debe determinarse separadamente de los créditos por IPE de rentas provenientes de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, debido a que cada uno tiene su propio tope legal.

(G) Crédito por servicios personales.

El N° 3.-, del artículo 41 C de la LIR regula el crédito por IPE en el caso de servicios personales y tal como se señaló en la introducción de este apartado, el único cambio realizado en esta norma por la Ley N°20.780 a contar del 1° de enero de 2017, consistió en una modificación formal de referencia con la finalidad de dividir claramente en el párrafo penúltimo la mención a la reliquidación del IUSC y del IGC, mediante la eliminación de la parte final del inciso 3°, del N°3.- que se destaca a continuación en negrilla : “Igual derecho a imputación y a devolución tendrán los contribuyentes afectos al impuesto global complementario que no tengan rentas del artículo 42, número 1°, sujetas a doble tributación.”.

(G.1) Contribuyentes que tienen derecho a este crédito.

Las personas naturales que sin perder su domicilio o residencia en el país, perciban rentas extranjeras que se clasifiquen en los N°s 1 o 2 del artículo 42 de la LIR, por servicios personales prestados y gravados en el exterior, es decir, las siguientes personas naturales:

- (i) Los contribuyentes afectos al IUSC por los sueldos u otras remuneraciones similares percibidas del exterior; y

(ii) Los contribuyentes afectos al IGC por las rentas del artículo 42 N° 2, percibidas del exterior (honorarios u otras remuneraciones de similar naturaleza), es decir, entre otros, los profesionales independientes y las personas naturales que desempeñan una ocupación lucrativa. Cabe recordar que también procede el derecho a invocar el crédito bilateral por otras rentas provenientes de la prestación de servicios personales en el extranjero que se encuentren comprendidas en el respectivo CDTI, como por ejemplo, las participaciones, asignaciones o dietas de directores domiciliados o residentes en Chile de sociedades constituidas en el extranjero.

Cabe señalar que la recuperación de los citados impuestos también está sujeta a que en los países en los cuales se presten los servicios personales sean Estados con los que Chile tenga vigente un CDTI y en los cuales se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por IPE, tal como ocurre con las rentas empresariales de la Primera Categoría, según lo dispuesto por el inciso 1°, del artículo 41 C de la LIR.

Por su parte, el inciso final del N° 3, del artículo 41 C de la LIR, señala que en la determinación del crédito que autoriza dicho número, serán aplicables las normas de los N°s. 1, 3, 4, 5, 6 y 7 de la Letra D.- del artículo 41 A de la LIR, sobre conversión de las rentas a moneda nacional, tipo de cambio a utilizar, tipos de impuestos que dan derecho a crédito, acreditación de los impuestos, facultad de designar auditores para verificar el cumplimiento de las condiciones de procedencia de los créditos y la aplicación de la RENFE para los contribuyentes del artículo 42 N°2 que a diferencia de los del 42 N°1, sí se encuentran autorizados a rebajar de las rentas extranjeras los gastos efectivos incurridos en su generación, los cuales por estar en el contexto del régimen bilateral deberán considerar el tope legal del 35% de la RENFE, límite legal absoluto para todas las rentas contempladas en el artículo 41 C de la LIR y el respectivo CDTI. Además, conforme a la metodología general analizada, para los efectos del cálculo del citado crédito a la renta neta de fuente extranjera a declarar en Chile deberá agregársele una suma igual al crédito por IPE, el cual posteriormente se imputa al IUSC o IGC, según corresponda.

(G.2) Modalidad para utilizar el crédito por IPE en el caso de contribuyentes del IUSC.

Estos contribuyentes, para la recuperación del crédito por IPE deberán efectuar una reliquidación anual de su IUSC, de la siguiente manera:

(i) La reliquidación anual se efectuará en conformidad a lo dispuesto en el artículo 47 de la LIR, por lo que resultan aplicables las instrucciones impartidas en el N° 4, del Capítulo II de la Circular N° 6 de 2013, en lo que sea pertinente, sin perjuicio de los ajustes que se indican en los números siguientes. Para que sea aplicable el crédito por IPE, las rentas necesariamente debieron haberse gravado con impuestos en ambos países.

(ii) Las rentas de fuente chilena de cada período mensual y las rentas de fuente extranjera, convertidas estas últimas a moneda nacional de acuerdo a lo establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, se actualizarán hasta el término del ejercicio, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior a aquel en que fueron percibidas y el mes de noviembre del año comercial respectivo.

(iii) El impuesto determinado en cada mes producto de la aplicación de la escala del IUSC del período correspondiente, se actualizará hasta el término del ejercicio, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al de su determinación y el mes de noviembre del año comercial respectivo.

En los mismos términos, deberá actualizarse el IUSC pagado en Chile sobre las rentas tanto de fuente chilena como extranjera, ya sea, retenido por el empleador o pagado por el propio trabajador, considerando para tales fines el mes de la retención o pago del referido impuesto, según corresponda.

(iv) Al término del ejercicio, a la base imponible a reliquidar conforme al artículo 47 de la LIR, deberá agregarse una suma igual al crédito por IPE, cantidad que no debe superar el 35% de una cantidad tal que al restar dicho porcentaje, la cantidad resultante sea equivalente al monto neto de la renta percibida del exterior sobre la cual se calcula el citado crédito. A dicho total se le aplicará la escala del IUSC vigente en el mes de diciembre del ejercicio respectivo, contenida en el artículo 43 N° 1 de la LIR, expresada en valores anuales.

(v) El monto del crédito a deducir del IUSC determinado según la reliquidación practicada, será equivalente al monto de los impuestos pagados o retenidos en el exterior sobre las rentas de fuente externa, debidamente convertidos a moneda nacional al tipo de cambio observado y actualizados de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al de su pago y el mes de noviembre del año comercial respectivo. En todo caso, el monto del crédito no podrá exceder del 35% de una cantidad tal que al restarse la cantidad que resulta de aplicar dicho porcentaje, la suma resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. En otras palabras, las rentas líquidas de fuente extranjera debidamente convertidas a moneda nacional bajo la forma señalada en los párrafos anteriores, se dividirán por el factor 0,65 y el resultado se multiplicará por la tasa del 35%. Si dicho resultado es superior al monto de los impuestos retenidos o pagados en el exterior, el crédito equivaldrá al monto de los impuestos efectivos retenidos o pagados en el extranjero. Por el contrario, si los impuestos retenidos o pagados en el exterior son superiores al resultado de la operación antes señalada, el monto del crédito equivaldrá a dicho resultado, es decir, al 35%, de la renta neta externa, incluido el citado crédito, con tope del 35%.

(vi) A la suma anual del IUSC determinado según la reliquidación practicada, se le imputará a continuación del crédito por IPE señalado en el numeral (v) anterior, el retenido o pagado en cada mes sobre las rentas de fuente chilena y extranjera, actualizado hasta el término del ejercicio bajo la modalidad antes indicada, dando como resultado el exceso de impuesto retenido o pagado por doble tributación.

(vii) El contribuyente imputará el exceso de impuesto que resulte de la comparación precedente, a cualquier obligación anual de impuesto a la renta que tenga que declarar en el año tributario correspondiente, a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a imputación a otros impuestos, o a devolución de su excedente. El remanente que resulte de la imputación antes señalada, ya sea, por no existir una obligación anual que cumplir o porque el excedente antes mencionado es superior a la referida obligación tributaria anual existente, será devuelto al contribuyente por el Servicio de Tesorerías, bajo la modalidad indicada en el artículo 97 de la LIR.

(viii) Se hace presente que a los contribuyentes sujetos a la modalidad de reliquidación que se comenta en esta letra (G.2), si bien les es aplicable el límite del crédito por IPE equivalente al 35% de la RENFE de países con los cuales Chile mantiene un CDTI vigente, a que se refiere el párrafo 2°, del N° 1, del artículo 41 C de la LIR, dicha aplicación no produce el mismo efecto que en los demás casos, atendido que las normas legales que regulan la aplicación del IUSC establecidas en los artículos 42 N° 1 y 43 N° 1 de la LIR, no admiten la deducción de ningún tipo de gastos o desembolsos.

(ix) En el caso que los contribuyentes señalados obtengan otras rentas gravadas con el IGC, las rentas del artículo 42 N° 1 deben declararse en la Renta Bruta Global de dicho tributo personal, con la salvedad importante que como crédito en contra del IGC, conforme a lo dispuesto por el inciso 3°, del N° 3, del artículo 54 de la LIR, deberá darse el impuesto determinado producto de la reliquidación practicada a las citadas rentas por estar afectas a doble tributación, menos el monto del crédito por IPE. Lo anteriormente expuesto se ejemplifica en el N°6, del Anexo N° 1 de esta Circular.

(G.3) Modalidad para utilizar el crédito por IPE en el caso de contribuyentes del IGC.

Los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en el artículo 42 N° 2 de la LIR, también tienen derecho al crédito por IPE respecto de los honorarios percibidos de fuente extranjera que hayan sido afectados con impuestos en el exterior. Dicho crédito se invocará mediante la declaración anual del IGC que tienen que presentar en el mes de abril de cada año.

Si los contribuyentes mencionados, además de sus rentas afectas al IGC, también perciben rentas del artículo 42 N° 1 afectas a doble tributación, para la recuperación de los impuestos externos respecto de estas últimas rentas, deberán efectuar una reliquidación anual de acuerdo a la modalidad indicada en la letra (G.2). Lo anterior, sin perjuicio de declarar las citadas rentas en el IGC por obtener otras rentas distintas a las del artículo 42 N° 1 de la LIR, dando de crédito por concepto de IUSC, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso 3°, del N° 3, del artículo 54 de la LIR, el impuesto determinado según la reliquidación practicada al citado tributo, menos el monto del crédito por IPE.

En consecuencia, y conforme a lo señalado, cuando se trate de contribuyentes del IGC, el crédito por IPE se invocará de la siguiente manera:

(i) Las rentas brutas de fuente chilena clasificadas en el artículo 42 N° 2, de la LIR, se incorporan a la base imponible del IGC, debidamente actualizadas, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior a la percepción de las rentas y el mes de noviembre de cada año, conforme a lo dispuesto por el artículo 51 de la LIR;

(ii) Las rentas líquidas de fuente extranjera clasificadas en el artículo 42 N° 2 de la LIR (honorarios), en primer lugar, se convertirán a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio correspondiente, vigente a la fecha de la percepción de la renta. Una vez convertida la renta de fuente extranjera a moneda nacional, se reajustará hasta el término del ejercicio de acuerdo a la misma forma señalada en el numeral anterior.

(iii) Las retenciones de impuestos efectuadas en Chile sobre las rentas de fuente chilena, se reajustarán por la variación del IPC existente entre el mes anterior a la retención del impuesto y el mes de noviembre de cada año, conforme a lo dispuesto por el artículo 75 de la LIR. Los pagos provisionales mensuales efectuados sobre las rentas de fuente externa, cuando procediere conforme a la letra b) del artículo 84 de la LIR, se actualizan por la variación del IPC existente entre el mes anterior al del entero efectivo de dichos pagos en arcas fiscales y el mes de noviembre del año respectivo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 95 de la LIR. En relación con los impuestos retenidos o pagados en el exterior, sobre las rentas de fuente extranjera, éstos primero se convertirán a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio respectivo a la fecha del pago o retención del impuesto, y luego, el monto así convertido a moneda nacional se reajustará hasta el término del ejercicio, bajo la misma modalidad de actualización indicada precedentemente.

(iv) Los contribuyentes que tengan derecho a este crédito, previo a su recuperación, deberán agregar a la renta extranjera afecta al IGC, una suma igual al crédito por IPE, monto que no debe superar

el 35% de una cantidad tal que al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea equivalente al monto neto de la renta percibida del exterior y sobre la cual se calcula el citado crédito.

(v) El monto del crédito a deducir del IGC, será equivalente a los impuestos pagados o retenidos en el exterior sobre las rentas de fuente extranjera, debidamente convertidos a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio observado señalado anteriormente y actualizados al término del ejercicio bajo la modalidad señalada precedentemente, con un límite de un 35% de una cantidad tal que al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de las rentas percibidas de fuente extranjera y sobre las cuales se calculará el citado crédito. En otras palabras, las rentas líquidas de fuente extranjera, debidamente convertidas a moneda nacional y actualizadas al término del ejercicio, se dividirán por el factor 0,65 y el resultado se multiplicará por la tasa de 35%. Si dicho resultado es superior al monto de los impuestos retenidos o pagados en el exterior, el crédito equivaldrá al monto de los impuestos efectivos retenidos o pagados en el extranjero. Por el contrario, si los impuestos retenidos o pagados en el exterior son superiores al resultado de la operación antes señalada, el monto del crédito equivaldrá a dicho resultado, es decir, al 35%, de la renta neta externa incluido dicho crédito con tope del 35%.

En relación con la modalidad que se comenta en este punto se hace presente en todo caso que el crédito por IPE no podrá exceder del límite general equivalente al 35% de la RENFE, correspondiente al resultado consolidado de las utilidades o pérdidas de fuente extranjera afecta a impuesto en Chile, deducidos los gastos necesarios para producirla en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por IPE, conforme a lo señalado en el inciso 2°, del N° 1.-, del artículo 41 C de la LIR, ya que de las rentas del artículo 42 N° 2 de la misma Ley, según lo dispuesto por el artículo 50 de la LIR, se pueden deducir los gastos o desembolsos efectivos incurridos en su generación.

(vi) El crédito por IPE, se imputará al IGC con posterioridad a cualquier otro crédito autorizado por la ley, y los eventuales excedentes que pudieran resultar no podrán imputarse a las demás obligaciones tributarias que el contribuyente tenga que cumplir en el año tributario que se está declarando ni ser devuelto por el Servicio de Tesorerías.

En el N° 7, del Anexo N° 1 de esta Circular, se muestra la forma de determinación del crédito por IPE que afectó a los honorarios percibidos por un contribuyente del IGC.

III. - INSTRUCCIONES SOBRE OTRAS DISPOSICIONES DE LA LIR RELACIONADAS CON LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

III.1. - NORMAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 41 B DE LA LIR.

Las modificaciones introducidas al artículo 41 B de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017, son más bien formales y de referencia, eliminando y reordenando algunos incisos, siendo el cambio más relevante el relacionado con el costo de la inversión respecto de aquellas cantidades que se hayan afectado con las normas del artículo 41 G de la LIR.

Las modificaciones formales de referencia fueron las siguientes:

- En el inciso primero, se incorporó la expresión "de dicho número" y se eliminó la referencia al artículo 57 bis de la LIR que indicaba que este artículo no era aplicable a las rentas provenientes de inversiones del artículo 41 B de la LIR. En efecto, el artículo 57 bis tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2016, debido a que fue derogado por el N° 38), del artículo 1° de la Ley N°20.780.

- Se eliminó el inciso 2° del N° 1, que hacía referencia al deber de registrar en el FUT el resultado percibido o devengado en el extranjero que se encontrara formando parte de la RLI, debido a que se elimina este registro a contar del 1° de enero del año 2017.

- En el mismo sentido, se eliminó el texto del anterior N° 2.-, debido a que establecía que no debía reconocerse el FUT devengado de las sociedades extranjeras en que tuviera participación el contribuyente domiciliado o residente en Chile.
- Debido a la eliminación mencionada en el párrafo anterior, el anterior N° 3 pasó a ubicarse en el N° 2 y asimismo el anterior N° 4 pasó al N° 3.
- El anterior N°5, pasó a ser N°4, eliminándose la parte final de este número relativa a la forma de calcular la parte del impuesto correspondiente a las rentas de fuente nacional del IPE. Con tal modificación, la LIR no contempla una regla expresa para determinar el IDPC que grava las rentas de fuente chilena, cuestión que corresponderá determinar caso a caso, para efectos de imputar contra dicho impuesto los créditos o deducciones que la ley no autorice expresamente a rebajar del impuesto que se determine sobre rentas de fuente extranjera.

La modificación de fondo dice relación con la incorporación de un párrafo en la parte final del N° 3 del artículo comentado, que reconoce como costo en la enajenación de acciones o derechos sociales aquellas cantidades que hayan sido afectadas con la tributación dispuesta en el artículo 41 G de la LIR y que se encuentran acumuladas en la entidad controlada sobre la cual se poseen las acciones o derechos sociales, lo que será analizado con mayor detalle a continuación en la letra (D.1).

(A) Disposiciones de los artículos 17 N° 8, 57 y 107 de la LIR que no son aplicables a las inversiones e ingresos de fuente extranjera.

De acuerdo a lo dispuesto expresamente por el inciso 1°, del artículo 41 B de la LIR, a las inversiones e ingresos de fuente extranjera obtenidos por los contribuyentes a que se refiere dicho artículo, no les será aplicable lo dispuesto por los artículos 17 N° 8 (con excepción de lo establecido en las letras f) y g) de dicho número) y 57 de la LIR.

Por lo tanto, si los citados contribuyentes obtienen ingresos de fuente extranjera que provengan de aquellas operaciones a que se refiere el N° 8 del artículo 17 de la LIR (tales como: enajenación de acciones de sociedades anónimas, de bienes raíces, pertenencias mineras, derechos de agua, derechos de propiedad intelectual o industrial, etc.), las respectivas rentas, mayores o menores valores provenientes de tales operaciones, no quedarán sujetos a los regímenes tributarios preferenciales especiales que establece el artículo 17 N° 8 de la LIR, sino que se afectarán con los impuestos generales que contempla la LIR, esto es, con el IDPC y IGC o IA, según corresponda.

Respecto del régimen especial establecido en el artículo 107 de la LIR, ello resulta evidente dado que uno de los supuestos esenciales que establece dicha norma legal para acceder a los beneficios que contempla, es que se trate de operaciones afectas a las disposiciones del artículo 17 N° 8, cuya aplicación, en estos casos, no permite el inciso 1° del artículo 41 B de la LIR.

Del mismo modo, si los mencionados contribuyentes obtienen rentas de fuente extranjera, provenientes de capitales mobiliarios, de enajenación de acciones de sociedades anónimas o derechos en sociedades de personas y de rescate de cuotas de fondos mutuos, y tales personas se encuentran sometidas en Chile únicamente a la tributación de los artículos 22 o 42 N° 1 de la LIR, por los mencionados ingresos, no podrán acogerse a la exenciones de IGC e IDPC que establece el artículo 57 de la LIR, en los casos que señala dicha norma.

(B) Tratamiento tributario de las devoluciones de capital por inversiones en el exterior.

De conformidad a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 41 B de la LIR, a los contribuyentes que hayan efectuado inversiones en el exterior, mediante la adquisición de acciones de sociedades anónimas y derechos sociales en sociedades de personas o inversiones en la apertura de agencias o establecimientos permanentes en el exterior, no les será aplicable respecto de tales inversiones, el tratamiento tributario dispuesto por el N° 7, del artículo 17 de la LIR para la devolución de los capitales del extranjero, entendiéndose que tal régimen sólo alcanza a las devoluciones de capital provenientes de inversiones efectuadas en el país.

No obstante lo anterior, la referida norma señala que los citados contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior por los conceptos indicados, sin tener que pagar impuesto alguno de la LIR, hasta el monto efectivamente invertido en el exterior en la moneda extranjera de que se trate y transferido al país, según el tipo de cambio fijado por el Banco Central de Chile, vigente en la fecha del retorno del capital o de la enajenación según corresponda.

El tratamiento precedente será aplicable siempre y cuando los capitales retornados al país se encuentren registrados previamente en el RIE, y, además, dicha devolución se acredite con instrumentos públicos o certificados extendidos por las autoridades competentes del país extranjero, debidamente traducidos al idioma español, cuando procediere, y legalizados o autenticados de conformidad a la normativa dispuesta por el artículo 345 del Código de Procedimiento Civil. Para estos efectos son aplicables las mismas instrucciones impartidas para la acreditación de los impuestos pagados en el extranjero, comentadas en las letras (E) y (F), Normas Comunes, del Capítulo 11.2.-, en lo que sea pertinente.

La parte final, del inciso 1°, del artículo 41 B de la LIR, establece que en los casos en que no se haya efectuado oportunamente el registro de la inversión ante este Servicio o no se pueda contar con la documentación que acredite la inversión, la disminución o retiro de capital desde el extranjero hacia Chile podrá acreditarse mediante la documentación pertinente, debidamente autenticada cuando corresponda, en la forma y en el plazo que establezca este Servicio mediante resolución.

Por lo tanto, la falta de registro oportuno de la inversión no es impedimento para acreditar en la forma señalada, que una cantidad de dinero que se repatría desde el exterior corresponde al capital de una inversión realizada desde Chile al extranjero con anterioridad, sino que simplemente eleva los requisitos de prueba para permitir a este Servicio llegar a la convicción que, pese a no existir un registro adecuado, se trata de la repatriación de una inversión anterior y no de una renta que deba tributar.

Finalmente, y conforme a lo dispuesto por el N° 5.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, el Director de este Servicio podrá designar auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe para verificar en el exterior la efectividad de la devolución de los capitales invertidos en el extranjero y el cumplimiento de todas las demás condiciones y requisitos exigidos por el citado artículo 41 A de la LIR para poder invocar como crédito en Chile los impuestos pagados, retenidos o adeudados, según corresponda, en el exterior.

Lo anterior en todo caso, es sin perjuicio del efecto que la falta de registro previo tiene sobre la procedencia del uso del crédito por IPE, de conformidad a lo dispuesto en el N° 2, de la letra D.-, del artículo 41 A.

(C) Forma de declarar las rentas provenientes del exterior en el IDPC.

El inciso 2°, del artículo 41 B de la LIR establece que las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, para los efectos de calcular el resultado tributario por rentas provenientes del exterior deberán aplicar las disposiciones pertinentes de la LIR. Lo anterior, es sin

perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, cuando resulte pertinente, para lo cual se aplicarán las instrucciones de este Servicio contenidas en la Circular N° 30 de 2015.

Por lo tanto, dicho resultado tributario según el tipo de contribuyente de que se trate se determinará de la siguiente manera:

(C.1) Contribuyentes cuyas inversiones en el extranjero no consistan en agencias u otros establecimientos permanentes.

(i) Contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

En el caso de estos contribuyentes, ya sea que estén obligados a llevar contabilidad o que hayan optado por llevarla, las rentas provenientes del exterior por concepto de dividendos y retiros de utilidades y uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y o prestaciones similares gravadas en el exterior, se contabilizarán en Chile por sus valores percibidos, como ingresos brutos en la fecha de su percepción, conforme a las normas del artículo 29 de la LIR, convertidas previamente a moneda nacional, según el tipo de cambio vigente a la fecha de percepción en la forma que dispone el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A.

Las citadas rentas registradas en la fecha señalada y bajo la forma indicada, tendrán el tratamiento que afecta a cualquier ingreso que obtenga la empresa por inversiones u operaciones realizadas en el país, es decir, podrán deducirse de ellas los costos y gastos incurridos por la empresa, siempre y cuando, respecto de tales partidas se cumplan las condiciones y requisitos que exigen sobre la materia los artículos 30 y 31 de la LIR.

Sobre este punto, debe tenerse presente lo dispuesto por la letra a), del N° 2, del artículo 33 de la LIR, en cuanto dispone que los únicos dividendos percibidos y utilidades sociales percibidas o devengadas que podrán ser deducidas de la RLI de Primera Categoría, serán aquellas que no provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del país, aun cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas.

Además de lo anterior, debe considerarse que conforme a lo dispuesto por el inciso final del artículo 84 de la LIR, los contribuyentes por tales ingresos no estarán obligados a efectuar los pagos provisionales mensuales a que se refiere dicho artículo, sólo cuando tengan derecho al crédito por el impuesto a la renta pagado o retenido en el exterior.

(ii) Contribuyentes no obligados a llevar contabilidad.

Tratándose de contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, las rentas percibidas del exterior por los mismos conceptos indicados en el punto (i) anterior (excepto por las provenientes de asesorías técnicas y otras prestaciones similares que deban tributar conforme a las disposiciones de la Segunda Categoría), deberán declararse directamente en el IDPC al término del ejercicio, debidamente acreditadas con la documentación fehaciente que corresponda, convirtiéndose previamente a moneda nacional, según el tipo de cambio vigente a la fecha de su percepción. Además, las referidas rentas deben declararse en el citado tributo, debidamente reajustadas por la variación del IPC existente entre el mes anterior al de su percepción y el mes anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo, todo ello conforme a lo dispuesto por el N° 4, del artículo 33 de la LIR.

Estos contribuyentes, al igual que los anteriores, tampoco estarán obligados a efectuar pagos provisionales mensuales por las rentas percibidas del exterior por los conceptos mencionados, conforme

a lo dispuesto por el inciso final del artículo 84 de la LIR, sólo cuando tengan derecho al crédito por el impuesto a la renta pagado o retenido en el exterior.

(C.2) Contribuyentes cuyas inversiones en el extranjero consistan en agencias y otros establecimientos permanentes.

Estos contribuyentes, al término del ejercicio deberán agregar directamente a la RLI del IDPC determinada por las rentas del país, el resultado tributario (positivo o negativo) obtenido en el ejercicio en el exterior por la agencia o establecimiento permanente. Al mismo tiempo, deberán reconocer los efectos que dichos resultados producen en la valoración para fines tributarios del activo representativo de la inversión en la agencia o establecimiento permanente. De esta forma, si los resultados de la agencia o establecimiento permanente determinan pérdidas o utilidades, se debe disminuir o aumentar el valor de la inversión registrada en Chile.

Este resultado se reconocerá en Chile sobre la base percibida o devengada, y se determinará de acuerdo al mismo mecanismo que se utiliza para calcular la RLI de Primera Categoría por la gestión de la empresa en el país -vale decir, de conformidad a la modalidad establecida en los artículos 29 al 33 de la LIR- con la salvedad importante que para la determinación de dicho resultado externo no será aplicable la norma del inciso 2°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR. Es decir, de la utilidad o pérdida que obtenga la agencia o el establecimiento permanente en el exterior en cada ejercicio comercial, determinada ésta de conformidad a las normas antes indicadas, no podrán deducirse o adicionarse, según corresponda, las pérdidas de ejercicios anteriores que la agencia o el establecimiento pudiera tener acumuladas en el extranjero; todo ello con el fin de no generar una duplicidad de tales pérdidas en Chile ya que aquí se computa anualmente el resultado obtenido en el exterior, sea positivo o negativo.

Dicho resultado tributario obtenido por la gestión de la agencia o el establecimiento permanente, se determinará de acuerdo a la moneda del país extranjero en donde esté radicada ésta, y se agregará al término del ejercicio directamente a la RLI del IDPC determinada por la empresa en Chile, todo ello con el fin de afectar dicha renta externa con el citado tributo de categoría, convirtiendo, cuando corresponda, previamente la renta a moneda nacional, utilizando para tales efectos el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente al término del ejercicio.

Cabe hacer presente que la LIR exige que se agreguen los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero, ya sean aplicables sobre base percibida o devengada, sobre renta remesada o de cualquiera otra forma. No obstante, como ya se dijo, dichos tributos se aceptarán como gasto en Chile en virtud de lo dispuesto en forma genérica por el artículo 31 de la LIR.

Las empresas que tengan agencias o establecimientos permanentes en el exterior, deberán agregar el resultado tributario obtenido en el extranjero (positivo o negativo) a la RLI de Primera Categoría determinada por su gestión en el país.

A contar del 1° de enero de 2017, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán registrar el resultado tributario obtenido en el extranjero (positivo o negativo) como parte de la RLI, es decir, en el registro indicado en la letra a), del N° 4.- de dicha norma, de tal forma de atribuirlo y afectarlo a los impuestos finales que correspondan. Por su parte, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, agregarán este resultado a la RLI, y tributarán con los impuestos finales al momento en que dichas rentas sean retiradas o distribuidas a sus propietarios, socios, accionistas o comuneros, en la forma que dispone dicha norma.

Adicionalmente, es necesario destacar que los gastos rechazados del artículo 33 N° 1 de la LIR, que se determinen al calcular el resultado tributario obtenido por la agencia o establecimiento permanente en el exterior, que tengan las características y requisitos que establece el artículo 21, se afectarán con la tributación que fija esta última disposición, vale decir, con el Impuesto Único de 40% , o con el IGC o IA, más la tasa adicional del 10%, según corresponda, sin que las referidas partidas sean gravadas con el IDPC, cuando queden afectas a la tributación señalada.

En otras palabras, los gastos rechazados que resulten de la determinación de la RLI de Primera Categoría de la agencia o establecimiento permanente en el exterior, por aplicación del mecanismo de los artículos 29 al 33 de la LIR, se afectarán con la imposición que establece al respecto el artículo 21, en la medida obviamente que tales gastos constituyan retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, con exclusión de aquellas partidas que la misma norma en referencia establece.

Los impuestos que afectan a tales gastos deberán ser declarados y pagados en Chile, dentro de los mismos plazos legales en los cuales la empresa debe enterar los impuestos anuales que le afectan por su gestión en el país.

(D) Tratamiento de las inversiones en el exterior frente a las normas de corrección monetaria y determinación de la renta afecta en el caso de la enajenación de acciones o derechos sociales situados en el exterior.

Las inversiones efectuadas en el exterior, ya sea, en acciones, derechos sociales en sociedades de personas o en agencias o establecimientos permanentes, para los efectos de la aplicación de las normas sobre corrección monetaria, contenidas en el artículo 41 de la LIR, se considerarán como activos en moneda extranjera, revalorizándose de acuerdo a las normas del N° 4, del mencionado artículo.

En otros términos, tales inversiones constituirán un bien o activo para la empresa que las efectúa, ítem que por su naturaleza de inversión efectiva, para los efectos del N° 1, del artículo 41 de la LIR, constituye capital propio tributario; actualizándose los montos existentes al término del ejercicio, conforme a la modalidad dispuesta por el N° 4 del citado artículo 41, esto es, de acuerdo con el valor de cotización que a dicha fecha tenga la respectiva moneda extranjera de que se trate, contabilizándose la revalorización practicada con cargo a la cuenta de activo que refleja la inversión materializada en el exterior y con abono a la cuenta corrección monetaria.

La inversión efectuada en el exterior, en la fecha de su materialización, la empresa deberá contabilizarla en el país en moneda nacional, utilizando para tales efectos el tipo de cambio observado de la moneda extranjera de que se trate, vigente en la fecha señalada, publicitado por el Banco Central de Chile, conforme a lo establecido en el N° 6 del Capítulo I, del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, o aquel que se establezca en su reemplazo.

El N° 3, del artículo 41 B de la LIR, señala que los contribuyentes sujetos al régimen de corrección monetaria de activos y pasivos contenido en el artículo 41 de la LIR, deben deducir del precio de la enajenación de las inversiones en el exterior por concepto de acciones y derechos sociales, el valor al que se encuentren registradas las inversiones al comienzo del ejercicio, sin actualizarlo a la fecha de la enajenación, incrementando o disminuyendo previamente dicho valor con las nuevas inversiones o retiros de capital efectuados durante el ejercicio.

Para aquellos contribuyentes que no estén sujetos al régimen de corrección monetaria de activos y pasivos, la norma indica que para calcular el mayor valor obtenido en la enajenación de los bienes que correspondan a dichas inversiones, se deberá aplicar lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 41 de la LIR,

norma que establece que deberá reajustarse por la variación del IPC comprendida entre el mes anterior al de la adquisición de la inversión en el extranjero y el mes anterior al de la enajenación.

En resumen, el mayor valor obtenido de la enajenación de las inversiones en el exterior por concepto de acciones y derechos sociales, se determinará de la siguiente manera, según el tipo de contribuyente de que se trate:

(i) Contribuyentes acogidos al sistema de corrección monetaria del artículo 41 de la LIR:

Valor o precio de enajenación de las acciones o derechos sociales \$ xxxx

Menos: Valor libro tributario de la inversión al 1° de enero del año de la enajenación, convertido a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, sin actualizar a la fecha de la enajenación \$ (xxxx)

Más: Nuevas inversiones, aportes o aumentos de capital efectuados durante el año hasta la fecha de la enajenación, convertidos a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, sin actualizar a la fecha de la enajenación \$ xxxx

Menos: Disminuciones o retiros de capital efectuados durante el año hasta la fecha de la enajenación, convertidas a moneda nacional, según el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, sin actualizar a la fecha de la enajenación \$ (xxxx)

Mayor Valor Obtenido \$ xxxx

Menor Valor obtenido \$ (xxxx)

(ii) Contribuyentes no acogidos al sistema de corrección monetaria del artículo 41 de la LIR:

Valor o precio de enajenación de las acciones o derechos sociales \$ xxxx

Menos: Valor de adquisición de las acciones o derechos sociales convertido a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR y debidamente reajustado hasta la fecha de la enajenación, en la variación existente entre el mes anterior a la adquisición de las acciones o derechos sociales y el mes anterior a su enajenación, según lo dispuesto por el inciso 2°, del artículo 41 de la LIR \$ (xxxx)

Más: Nuevas inversiones, aportes o aumentos de capital efectuados convertidos a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR y, debidamente reajustados hasta la fecha de la enajenación, en la variación del IPC existente entre el mes anterior al de la inversión, aporte o aumento de capital y el mes anterior a la enajenación de las acciones o derechos sociales, según lo dispuesto por el inciso 2° del artículo 41 de la LIR ... \$ xxxx

Menos: Disminuciones o retiros de capital efectuados convertidos a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR y debidamente reajustados hasta la fecha de la enajenación, en la variación del IPC existente entre el mes anterior a la disminución o retiros de capital y el mes anterior a la enajenación de las acciones o derechos sociales, según lo dispuesto por el inciso 2°, del artículo 41 de la LIR ... \$ (xxxx)

Mayor Valor Obtenido \$ xxxx

Menor Valor obtenido \$ (xxxx)

(D.1) Reconocimiento del costo en la enajenación de acciones o derechos sociales por las cantidades que hayan sido gravadas conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

La parte final, del N° 3, del artículo 41 B de la LIR dispone que también formarán parte del costo tributario referido anteriormente, las utilidades o cantidades que se hayan afectado con las normas del

artículo 41 G de la misma Ley, que se encuentren acumuladas en la entidad controlada a la fecha de enajenación y que previamente se hayan gravado con el IDPC y el IGC o IA, según corresponda.

De acuerdo a ello, para que las referidas rentas pasivas acumuladas puedan considerarse como parte del costo de la inversión en el exterior, el contribuyente que enajena deberá verificar previamente el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

i) Que haya computado en el país conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad controlada en el exterior, cuyas acciones o derechos enajena.

ii) Que el total o una parte de las citadas rentas pasivas, se mantengan acumuladas en el exterior, esto es, que no hayan sido distribuidas en cualquier forma al inversionista controlador, o a cualquier otra persona o entidad.

Lo anterior significa que las rentas pasivas computadas en el país, deban estar formando parte del patrimonio de la entidad controlada en el exterior a la fecha de enajenación de las acciones o derechos respectivos.

iii) Que las rentas pasivas computadas en el país, de acuerdo a lo indicado precedentemente, se hayan gravado con todos los impuestos de la LIR a la fecha de la enajenación. Esto supone entonces que se haya aplicado efectivamente sobre dichas sumas, tanto el IDPC como el IGC o IA, según corresponda.

La tributación con todos los impuestos de la LIR, ocurre cuando se determina un resultado tributario anual equivalente a dichas sumas, en el mismo ejercicio en que se computan las rentas pasivas de las entidades controladas en el exterior, a excepción del caso correspondiente a los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017, cuyos dueños, socios o accionistas se afectan con los impuestos finales, como regla general, sobre las cantidades que retiren, les remesen o distribuyan. Ahora bien, atendido que el cómputo de las rentas pasivas opera sobre el reconocimiento en Chile de tales rentas que ha percibido o devengado la entidad controlada en el exterior, independientemente de si son percibidas o no por el inversionista local, la norma en análisis no podrá ser aplicada a los contribuyentes sujetos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, ya que como se señaló, la tributación con los impuestos finales se aplica en la oportunidad en que tales rentas sean retiradas, remesadas o distribuidas, cuestión que sólo podría ocurrir con posterioridad a que las referidas rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad controlada en el exterior conforme a las reglas del artículo 41 G de la LIR, sean percibidas por el inversionista local, y en tal escenario, ya no se estaría frente a rentas pasivas acumuladas en la entidad controlada en el exterior, incumplándose en cualquiera de estos casos, al menos uno de los requisitos señalados.

Lo mismo ocurre, durante el año comercial 2016, respecto de la situación de los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, cuyos dueños, socios o accionistas tributan sobre tales rentas pasivas una vez que son retiradas, o bien, se les remesan o distribuyen, lo que implica que éstas deben haber sido percibidas por el inversionista controlador en Chile.

En consecuencia, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, hasta el 31 de diciembre de 2016, o bien, aquellos sujetos a las disposiciones de la letra B), del mismo artículo, pero según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, no podrán considerar dentro del costo de la inversión referida, las rentas pasivas computadas en el país conforme al artículo 41 G de la LIR, puesto que no cumplen con al menos uno de los requisitos señalados, según sea la situación en que se encuentren.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado y en los casos en que corresponda, se considerará como parte del costo de la inversión en la entidad controlada en el exterior, una suma equivalente a las cantidades computadas en Chile por el contribuyente en conformidad a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, en

tanto se mantengan acumuladas en la entidad controlada en el exterior y se hayan gravado con la totalidad de los impuestos en Chile, para lo cual deberá procederse en los siguientes términos:

(i) Se considerará, en principio, como parte del costo de la inversión referida, la proporción de las rentas pasivas computadas en Chile por el contribuyente que enajena su inversión, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, que se mantengan acumuladas en la entidad controlada en el exterior a la fecha de la enajenación. Dicha proporción corresponde al porcentaje de las acciones o derechos que enajena el contribuyente, por sobre el total del porcentaje de las acciones o derechos que éste posee previo a la referida enajenación.

Las rentas pasivas señaladas, se considerarán por su monto neto, es decir, deducidos los costos y gastos directos incurridos en su generación, así como también la proporción de los gastos de utilización común que corresponda, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 a 33 de la LIR, y según las instrucciones de este Servicio sobre la materia contenidas en la Circular N° 30 de 2015.

Resulta de especial relevancia para estos efectos, que las rentas pasivas afectadas con la totalidad de los impuestos en Chile, deban estar formando parte del patrimonio de la entidad controlada en el exterior, a la fecha de enajenación de las acciones o derechos sociales respectivos.

Al respecto, se recuerda que los contribuyentes que hayan computado rentas en el país conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, deberán mantener un registro detallado y actualizado de tales rentas pasivas, de los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias que hayan percibido desde sus entidades controladas en el extranjero, así como otros antecedentes que establezca este Servicio, todo lo cual será regulado mediante resolución.

En consecuencia, no formarán parte del referido costo de la inversión en el exterior, las cantidades previamente computadas en Chile conforme al artículo 41 G de la LIR, que hayan sido distribuidas de cualquier forma al enajenante, ya sea mediante dividendos, retiros, especies u otros beneficios, hasta antes de la fecha de la enajenación de las acciones o derechos sociales que se posean sobre la entidad controlada. A efectos de determinar la suma que no formará parte del costo referido, se aplicará al dividendo, retiro o cualquier otra forma de distribución o beneficio percibido por el controlador en Chile, el porcentaje que resulte de calcular la proporción que el total de las rentas netas pasivas computadas en el país representan en el total de las rentas netas acumuladas de la entidad controlada, sean pasivas o no, al término del ejercicio comercial inmediatamente anterior a aquel en que se efectúa la enajenación.

(E) IDPC del cual procede deducir los créditos que establece la Ley en contra de dicho tributo.

Sin perjuicio de que esta materia ya ha sido tratada en los puntos anteriores, se analizará de manera general en esta letra, para facilitar su consulta por los contribuyentes.

De conformidad a lo dispuesto por el N° 4, del artículo 41 B de la LIR, los créditos distintos de los créditos por IPE que establece dicha ley u otros textos legales, en contra del IDPC, como norma general, se deducirán del tributo de dicha categoría que se determine sobre rentas de fuente chilena, a menos que la ley que contemple tales deducciones expresamente autorice su rebaja del IDPC que se aplique sobre rentas de fuente extranjera.

Para los efectos de la imputación de los demás créditos contra el IDPC que establece la legislación chilena, distintos del crédito por IPE, al no establecer expresamente las normas legales de los textos que los contienen que dichas deducciones también podrán rebajarse del IDPC que se determina por rentas

de fuente extranjera, se concluye que tales créditos sólo deben deducirse del citado tributo de categoría que se aplique sobre rentas que sean de fuente chilena.

De la misma forma, los créditos por IPE imputados al IDPC, sólo podrán ser utilizados como créditos contra los impuestos finales, IGC o IA, que se determinen sobre rentas de fuente extranjera, conforme a lo dispuesto en el N° 7, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR. Dicha disposición al encontrarse dentro de las denominadas "Normas comunes", se hace extensiva a la totalidad de las rentas indicadas en la LIR en el régimen unilateral de créditos, más las contempladas en los respectivos CDTI correspondientes el régimen bilateral de créditos, debido a que el artículo 41 C se remite en su aplicación a los artículos 41 A y 41 B de la LIR.

Por lo tanto, si la RLI de Primera Categoría determinada al término del ejercicio sobre la cual se está declarando el impuesto, comprende tanto rentas de fuente chilena como extranjera, deberán efectuarse los ajustes correspondientes con el fin de determinar el IDPC que sólo afecta a las rentas de fuente chilena, del cual podrán descontarse los créditos que procedan, conforme a las normas específicas que regulan cada una de dichas deducciones tributarias.

Para tales efectos, deberá calcularse la parte del IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera, el que resulta de multiplicar la RENFE por la tasa del IDPC respectivo.

Para determinar el IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente chilena, se calculará la diferencia entre el total del IDPC determinado para el ejercicio y el IDPC sobre la RENFE señalada.

Se hace presente que la forma de imputar los créditos que establece el N° 4, del artículo 41 B de la LIR, es obligatoria cuando se declaren rentas de fuente extranjera en Chile, incluso cuando no se tenga derecho al crédito por IPE, por cualquiera circunstancia.

En el N° 8, del Anexo N° 1 de esta Circular, se muestra la forma de calcular el IDPC sobre rentas de fuente chilena.

III.2. - CRÉDITO POR IMPUESTOS EXTRANJEROS EN EL CASO DE LAS SOCIEDADES PLATAFORMA DE INVERSIONES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 41 D.- DE LA LIR.

La Ley N° 20.780, si bien sustituyó el artículo 41 D de la LIR, en el hecho sólo introdujo modificaciones formales a su texto, a contar del 1° de enero de 2017, que principalmente dicen relación con adecuar su articulado a los nuevos regímenes de tributación establecidos en el artículo 14 de la LIR sobre atribución de la renta y de imputación parcial de crédito contra impuestos finales a partir de esa fecha.

De esta forma se introdujeron los siguientes cambios:

- En el N°4 del artículo 41 D, se agregó a continuación del guarismo "6", la frase "de este artículo", a fin de darle mayor precisión a esta referencia.

- En el párrafo segundo del N°4.-, del artículo 41 D, se agregó un punto seguido después de la palabra "sociedad" manteniendo el contenido de la norma.

- En el N° 5.-, del artículo 41 D, primer párrafo, se agregó a continuación de la palabra "deberán" la siguiente frase: "distribuir o atribuir las rentas establecidas" y se agregó después de la referencia al "artículo 63", lo siguiente: ", conforme a lo dispuesto en el artículo 14 y demás normas legales, y deberán practicar, cuando corresponda, la retención que establece el número 4 del artículo 74".

- En el N°5 del artículo 41 D, párrafo final se agregó después de la palabra "cantidad", la palabra "distribuida", y antes de la palabra crédito sustituyó el singular "al" por el plural "los".

- En el N°5 y N°7, se sustituyó la expresión "inciso" por "párrafo".
- En el N°7 del artículo 41 D, agregó a continuación de la palabra "distribuciones" la frase "o atribuciones de utilidades,".
- En el N°8 se reemplazó la expresión "contenido en un decreto supremo del", por "dictado por el".

Cabe señalar que la Circular N° 43 de 2003, instruye sobre el tratamiento tributario de las sociedades extranjeras que se establezcan en Chile y de sus respectivos accionistas, que efectúan inversiones en el país o en el exterior, conforme a este artículo 41 D de la LIR, las que se consideran vigentes para todos los efectos.

Sin perjuicio de lo anterior y en la materia que nos atañe, cabe indicar que los accionistas con domicilio o residencia en Chile respecto de las rentas que perciban de las sociedades constituidas al amparo de las normas del artículo 41 D de la LIR, como también por el mayor valor que obtengan en la enajenación de las acciones, se afectarán con el régimen general de la LIR, pudiendo darse de crédito, en cuanto a la primera de las rentas mencionadas, el impuesto que soportó la sociedad plataforma de negocios por aquellas rentas de fuente nacional que haya obtenido, crédito que se otorgará conforme a las normas de los N°s. 2, 3 y 4, de la Letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

Las instrucciones de este Servicio sobre el alcance de la atribución de utilidades que debe considerarse conforme a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, se encontrarán incluidas en una Circular sobre la materia que se emitirá al efecto.

IV.- OTRAS NORMAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

IV. 1.- Las rentas provenientes de inversiones en el extranjero se excluyen del concepto de rentas esporádicas.

De acuerdo a lo que establece el N° 3, del artículo 69 de la LIR, los contribuyentes que obtengan rentas esporádicas - en los términos que este Servicio ha definido este concepto - afectas al IDPC, deben declarar dicho tributo dentro del mes siguiente al de la obtención de la renta, a menos que el citado gravamen haya sido retenido en su totalidad, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 73 o 74 de la LIR .

Ahora bien, dicho artículo establece una excepción a la regla general antes comentada, para cierto tipo de rentas, en cuanto señala que los ingresos mencionados en los incisos primeros de las letras A.- y C.- del artículo 41 A de la LIR- esto es, los dividendos, retiros de utilidades y rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el extranjero - se excluirán del concepto de rentas esporádicas a que se refiere el N° 3, del artículo 69 de la LIR.

Por lo tanto, el IDPC que afecta a las citadas rentas en ningún caso se declarará en forma mensual como lo dispone dicha norma, sino que se sujetará a la declaración anual de dicho tributo en los términos que lo establece el artículo 65 de la LIR, en concordancia con el artículo 69 del mismo texto legal, cualquiera sea la naturaleza jurídica del contribuyente y esté o no obligado a llevar contabilidad para los efectos tributarios.

IV.2.- Las rentas provenientes del exterior no se consideran ingresos brutos para los efectos de los Pagos Provisionales Mensuales.

El inciso final del artículo 84 de la LIR, dispone que no forman parte de los ingresos brutos las rentas de fuente extranjera indicadas en las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A y 41 C de la LIR.

Por lo tanto, las empresas y personas afectas al IDPC por las rentas provenientes del exterior que se rijan por el artículo 41 A de la LIR, respecto de inversiones efectuadas en dicho lugar (retiros de utilidades, dividendos, rentas de agencias o establecimientos permanentes en el exterior, cantidades gravadas conforme al artículo 41 G y rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el exterior), no tienen obligación de efectuar pagos provisionales mensuales de aquellos a que se refiere la letra a), del artículo 84 de la LIR. De la misma manera, no forman parte de los ingresos brutos para efectos de lo dispuesto en el artículo 84 de la LIR, las rentas de fuente extranjera a que se refiere el artículo 41 C de la LIR, incluyendo, por ejemplo los dividendos y retiros percibidos del exterior, o las rentas por asesorías prestadas fuera del país, o en el caso de los profesionales independientes, las rentas percibidas del exterior que provengan del ejercicio de su profesión liberal, etc.

Es decir, tales rentas, no deberán computarse como ingresos brutos para los efectos del cumplimiento de dicha obligación, la cual sólo regirá respecto de los ingresos percibidos o devengados de inversiones o por rentas acogidas a las normas de las letras A.-, B.- y C.-, del artículo 41 A, o del artículo 41 C, ambos de la LIR, según corresponda, cuando no tengan derecho al crédito por IPE a que se refieren dichos preceptos legales, o bien, por rentas no acogidas a tales disposiciones.

IV.3.- Situación del crédito por IDPC, cuando dicho tributo de categoría haya sido pagado con el crédito por IPE.

- (a) IDPC imputado en contra del IGC o IA, según corresponda.
- (i) El artículo 56 N° 3 de la LIR, dispone que a los contribuyentes del IGC se les otorgará un crédito contra el referido tributo, correspondiente a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la renta bruta global, la misma tasa del IDPC con la que se gravaron. Agrega dicha norma legal que también tendrán derecho a este crédito las personas naturales que sean socios o accionistas de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades, por la parte de dichas cantidades que integre la renta bruta global de las personas aludidas.

El inciso penúltimo del artículo 56 de la LIR dispone que, si el monto del crédito por IDPC excediere del IGC, dicho excedente podrá imputarse a cualquier otro impuesto de declaración anual y si luego de ello, aún quedare un saldo a favor del contribuyente, podrá solicitarse su devolución, siempre que corresponda a cantidades efectivamente gravadas en Primera Categoría, en cuyo caso se devolverá en la forma señalada en el artículo 97 de la LIR.

El N° 7, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, establece una limitación a la devolución del IDPC, adicional a aquella establecida en el inciso penúltimo del artículo 56, en cuanto dispone que no podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno, el IDPC en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo el crédito por IPE establecido en los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

Tampoco podrá imputarse dicho crédito contra el IGC que se determine sobre rentas de fuente chilena, es decir, sólo podrá imputarse sobre el IGC que se determine sobre rentas de fuente extranjera, y para estos efectos deberá distinguirse la parte del IDPC que haya sido cubierto con el crédito por IPE.

En otras palabras, cuando el IDPC que sirve de crédito contra el IGC, haya sido cubierto total o parcialmente con el crédito por IPE conforme a las normas establecidas en los artículos 41 A y 41 C de la LIR, sólo dará derecho a devolución, cuando así corresponda, aquella parte del IDPC que no haya sido solucionada con el crédito por IPE.

Se hace presente además, que conforme a lo dispuesto en el inciso final del artículo 56 de la LIR, los créditos que las leyes permiten rebajar de los impuestos establecidos en la LIR y que dan derecho a devolución del excedente que resulte, se aplicarán a continuación de aquellos no susceptibles de reembolso. Por tanto, para efectos de su imputación, en primer lugar se deducirá el crédito por IDPC sin derecho a devolución, es decir, aquella parte del referido tributo que haya sido solucionada con el crédito por IPE y que sólo puede imputarse al IGC determinado sobre rentas de fuente extranjera, a continuación, se imputará el crédito por IDPC con derecho a devolución, esto es, aquel que efectivamente ha gravado las rentas en la Primera Categoría y sin que se haya deducido de dicho impuesto, el crédito por IPE.

(ii) En el caso de los contribuyentes del IA, el artículo 63 de la LIR dispone que se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar a las cantidades gravadas conforme a los artículos 58 y 60, inciso primero, la misma tasa de Primera Categoría que las afectó. De igual crédito gozarán los contribuyentes afectos a este impuesto, sobre aquella parte de sus rentas de fuente chilena que les corresponda como socio o accionista de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades.

La limitación analizada en el numeral (i) anterior, tiene el mismo alcance allí comentado, esto es, que no podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno, el IDPC en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo, el crédito por IPE establecido en los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

Tampoco podrá imputarse dicho crédito contra el IA que se determine sobre rentas de fuente chilena, es decir, sólo podrá imputarse sobre el IA que se determine sobre rentas que en su origen fueron de fuente extranjera, y para estos efectos deberá distinguirse la parte del IDPC que haya sido cubierto con el crédito por IPE.

Igualmente debe tenerse presente que, conforme a lo dispuesto en el inciso final del artículo 63 de la LIR, los créditos que las leyes permiten rebajar de los impuestos establecidos en la LIR y que dan derecho a devolución del excedente que resulte, se aplicarán a continuación de aquellos no susceptibles de reembolso. En consecuencia, para efectos de su imputación, en primer lugar se deducirá el crédito por IDPC sin derecho a devolución, es decir, aquella parte del referido tributo que haya sido cubierta con el crédito por IPE y que sólo puede imputarse al IA determinado sobre rentas que en su origen fueron de fuente extranjera, y a continuación, se imputará el crédito por IDPC con derecho a devolución, es decir, aquel que efectivamente ha gravado las rentas en la Primera Categoría y sin que se haya deducido de dicho impuesto, el crédito por IPE.

En relación con este crédito, también es pertinente señalar que los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra C), del artículo 14 de la LIR y de la letra A), del artículo 14 ter de la misma Ley, que perciban rentas del exterior por concepto de dividendos, participaciones de utilidades y uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el exterior, al declarar dichas rentas en el IGC o IA, no deberán incrementarlas en la cantidad equivalente al crédito por IDPC a que se refiere el inciso final, del N° 1, del artículo 54 de la LIR. Tal obligación sólo rige respecto de las personas afectas al mencionado tributo personal que perciban rentas de empresas o sociedades establecidas en Chile, obligadas a llevar contabilidad completa, y por consiguiente, sometidas al régimen de tributación que establecen las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR.

(b) Devolución del IDPC, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 N° 3 de la LIR.

El inciso 5°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR³², dispone que en el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el IDPC pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad

absorbida, y se les aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 al 97 de la LIR.

Ahora bien, el N° 7, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, establece que no podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno, el IDPC en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo, el crédito por IPE establecido en los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

En otras palabras, cuando las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el IDPC pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida y se les aplicarán las normas de reajustabilidad e imputación que señalan los artículos 93 al 97 de la LIR. Sin embargo, en ningún caso dará derecho a devolución, aquella parte del IDPC pagado que haya sido cubierto con el crédito por IPE, conforme a las normas establecidas en los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

En consecuencia, corresponderá distinguir dos tipos de pagos provisionales por utilidades absorbidas:

(i) Pago provisional por utilidades absorbidas sin derecho a devolución: Cuando las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el IDPC pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicará las normas de reajustabilidad e imputación que señalan los artículos 93 al 97 de la LIR. Sin embargo, no dará derecho a devolución aquella parte de este pago provisional que corresponda al IDPC pagado mediante la imputación del crédito por IPE, conforme a las normas establecidas en los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

Es decir, el citado pago provisional, será objeto de reajuste y podrá ser imputado en contra de otros impuestos de declaración anual, conforme a lo dispuesto en los artículos 93 al 97 de la LIR, pero en ningún caso dará derecho a devolución el saldo que pueda resultar a favor del contribuyente, extinguiéndose por tal motivo en el mismo ejercicio de su determinación.

El pago provisional determinado que no de derecho a devolución y que no pueda ser imputado contra los impuestos de declaración anual, no deberá ser reconocido por el contribuyente como un incremento patrimonial, cuando así corresponda. De acuerdo a ello, sólo en caso que el pago provisional que no da derecho a devolución pueda ser imputado en la forma señalada, se considerará como un incremento patrimonial, cuando así corresponda.

(ii) Pago provisional por utilidades absorbidas con derecho a devolución: Cuando las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el IDPC pagado sobre dichas

32 El N° 3, del artículo 31 de la LIR, también fue modificado por la Ley N° 20.780, a contar del 1° de enero de 2017. Las instrucciones de este Servicio sobre la modificación referida se incluirán en una Circular que se emitirá al efecto.

Utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida. Aquella parte de este pago provisional que corresponda al IDPC que no haya sido cubierto con el crédito por IPE, podrá ser objeto de reajustabilidad, imputación o devolución conforme a las normas de los artículos 93 al 97 de la LIR. Este pago provisional se imputará a continuación de aquel que no da derecho a devolución.

A diferencia del caso anterior, este pago provisional siempre deberá ser considerado por el contribuyente como un incremento patrimonial, en los casos que así corresponda.

(c) Control que deberán mantener los contribuyentes.

Para la aplicación de las normas comentadas precedentemente, los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán anotar separadamente en el registro del saldo acumulado de créditos establecido en la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, o el establecido en la letra b), del N° 2, de la letra B), del mismo artículo, según sea el régimen de tributación al que se encuentre sujeto el contribuyente, aquella parte del IDPC que no da derecho a devolución, ya sea como crédito o como pago provisional por utilidades absorbidas, producto de haberse imputado el crédito por IPE en contra del referido tributo, y que sólo puede ser imputado contra el IGC o IA que se determine sobre rentas de fuente extranjera.

Para este efecto, los contribuyentes deberán anotar en columnas separadas, el crédito por IDPC que da derecho a devolución de aquel crédito por IDPC que no otorga tal derecho, ya sea para informarlo como crédito por concepto de dicho tributo al momento del retiro, remesa o distribución de dichas utilidades, o bien, como un pago provisional por utilidades absorbidas, según corresponda.

De la misma manera deberán proceder en caso de percibir utilidades, participaciones, dividendos u otras rentas o cantidades de otros contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, cuyo IDPC haya sido solucionado, total o parcialmente, con el crédito por IPE.

IV. 4.- Dividendos y utilidades sociales que se rebajan de la RLI de la Primera Categoría.

De acuerdo a lo dispuesto por la letra a), del N° 2, en concordancia con el N° 5, del artículo 33 de la LIR, los dividendos y retiros percibidos por los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, que deben rebajarse de la RLI de Primera Categoría para el cálculo de dicho tributo, siempre que la hayan aumentado, son aquellos que en la empresa desde la cual se retiran o distribuyen resultan imputados a rentas exentas de los impuestos finales, a ingresos no constitutivos de renta o bien, a rentas que hayan cumplido totalmente con su tributación.

Además, tratándose de contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, igualmente deducirán de la RLI de Primera Categoría, siempre que la hayan aumentado, aquellos retiros o dividendos que haya percibido y se encuentren afectos al IGC o IA, según corresponda, provenientes, o que según la Ley deban considerarse como provenientes, de empresas o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Esta situación no se da en relación con los dividendos, retiros y demás utilidades sociales provenientes de inversiones en el exterior, sin perjuicio de que los impuestos que les afectan en el exterior puedan imputarse como crédito en los términos que lo disponen los artículos 41 A, 41 B y 41 C de la LIR.

Por lo tanto, las únicas utilidades percibidas de otras empresas o dividendos percibidos, que deberán rebajarse de la RLI de Primera Categoría, son aquellas indicadas precedentemente, derivadas de inversiones efectuadas en otras empresas o sociedades constituidas en el país, no alcanzando dicha deducción a las rentas que por tal concepto provienen de inversiones realizadas en empresas o sociedades constituidas fuera del país, aun cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas.

Las participaciones de utilidades o dividendos provenientes de estas últimas inversiones deberán computarse como ingresos brutos, conforme a las normas del artículo 29 de la LIR, sin deducirse de la RLI del IDPC cuando la hayan aumentado, afectándose, en consecuencia, con dicho tributo, sin perjuicio de rebajar como crédito en contra del IDPC que las afecte en Chile, los impuestos a la renta pagados o

retenidos en el extranjero, siempre que se cumplan las condiciones que prescriben los artículos 41 A, 41 B y 41 C de la LIR.

Tampoco procede deducir de la RLI de Primera Categoría, las rentas o dividendos recibidos, cuando se encuentren exentos de impuestos de acuerdo a textos legales extranjeros, y por ello, se gravarán en su totalidad con el IDPC, independientemente del régimen tributario que las haya afectado en el exterior, salvo que un texto expreso de Ley establezca lo contrario.

IV. 5.- Rentas provenientes de inversiones en el exterior por los conceptos que se indican deben incluirse en la renta bruta global del IGC.

Cuando las rentas o cantidades de empresas o sociedades constituidas en el extranjero sean percibidas por contribuyentes del IGC, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso 4°, del N°1 del artículo 54 de la LIR, deberán incluirse en la renta bruta global de dicho impuesto, luego de haberse afectado con el IDPC.

La citada disposición también señala que deberán incluirse en la renta bruta global las cantidades que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, además de las rentas presuntas determinadas conforme a la LIR y las rentas establecidas con arreglo a lo dispuesto en los artículos 70 y 71 del mismo cuerpo legal. Se hace presente que, salvo el caso del artículo 41 G de la LIR, tales inclusiones ya habían sido establecidas por la Ley N° 20.727, y se encontraba vigente desde el 1° de enero de 2014. Además, de acuerdo a los propios artículos 70 y 71 de la LIR, las rentas establecidas conforme a tales disposiciones legales, son rentas afectas al IDPC, según el N° 3, del artículo 20 de la LIR, o bien, clasificadas en la Segunda Categoría, conforme al N° 2, del artículo 42 de la misma Ley y, por tanto, deben igualmente incluirse en la base imponible del IGC por tal motivo.

En todo caso, cabe señalar que dichas sumas se incluyen en la base imponible referida, sólo en aquellos casos en que no resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, con el Impuesto Único que establece tal norma.

V. - VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Las modificaciones efectuadas a la LIR por la Ley N° 20.780 de 2014, que son materia de las instrucciones de la presente Circular, rigen como regla general, a partir del 1° de enero de 2017.

No obstante lo anterior, las instrucciones contenidas en este Circular sobre la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, rigen a contar del 1° de enero de 2016, respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir del 1° de enero de 2016.

Por tanto, las presentes instrucciones se aplicarán respecto de las materias referidas a partir de las fechas señaladas.

Saluda a Ud.,

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Jarb/Pcr/Lrp

Distribución:

- Al Boletín
- A Internet
- Al Diario Oficial En Extracto
- Oficina De Gestión Normativa

ANEXO N° 1: EJEMPLOS. 1) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE, QUE GRAVÓ DIVIDENDO PROVENIENTE DE PAÍS CON EL CUAL NO SE MANTIENE VIGENTE UN CDTI, PERCIBIDO POR UN CONTRIBUYENTE ACOGIDO AL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 TER DE LA LIR.

ANTECEDENTES:

I. La empresa Comercial Pacífico Limitada, acogida al régimen simplificado del artículo 14 ter, letra A) de la LIR, a contar del 01.11.2017, proporciona los siguientes antecedentes por el año comercial 2017, para efectos de determinar las obligaciones tributarias que la afectan:

II. De conformidad al contrato social, los socios de la sociedad se repartirán las utilidades conforme al siguiente detalle:

El libro de caja de la sociedad, presenta los siguientes movimientos durante el año comercial 2017:

Fecha Detalle	Ingreso	Egreso	Saldo
01-11-2017 Aporte de capital inicial socios 1 y 2.	\$ 1.000.000		\$ 1.000.000
20-11-2017 Compra acciones S.A. extranjera en país sin convenio		\$ 105.000	\$ 895.000
30-11-2017 Adquisición existencias (IVA incluido)	\$ 178.500		\$ 716.500
30-11-2017 Ingresos por ventas (IVA incluido)	\$ 476.000		\$ 1.192.500
30-11-2017 Pago remuneraciones	\$ 70.000	\$ 1.122.500	
10-12-2017 Pago cotizaciones previsionales	\$ 16.100	\$ 1.106.400	
20-12-2017 Pago impuestos mensuales F-29	\$ 47.500	\$ 1.058.900	
22-12-2017 Dividendo percibido S.A. extranjera (impuesto retenido 40%)		\$ 40.000	\$ 1.098.900
30-12-2017 Pago gastos generales (IVA incluido)	\$ 23.800	\$ 1.075.100	
31-12-2017 Adquisición existencias (IVA incluido)	\$ 297.500	\$ 777.600	
31-12-2017 Ingresos por ventas (IVA incluido)	\$ 380.800	\$ 1.158.400	
31-12-2017 Pago remuneraciones	\$ 72.000	\$ 1.086.400	

IV. Entre otros antecedentes el libro de ingresos y egresos acusa las siguientes información:

15-12-2017 Ventas con empresas relacionadas (no han sido percibidas)

30-12-2017 Compras de existencias al crédito (incluye IVA)

V. El contribuyente informó con fecha 28-12-2017, su inversión en acciones en el Registro de Inversiones en el Exterior. Además, se constata que no existen gastos relacionados con dicha inversión.

VI. El contribuyente no opta por la exención del impuesto de primera categoría.

DESARROLLO:

I. Determinación renta líquida imponible al 31.12.2017:

Saldo según libro caja	, \$	1.083.400	
Agregados:			
Compra acciones S.A. extranjera	.. \$	105.000	
Pago IVA débito fiscal, impuestos mensuales F29	.. \$	47.500	
Ventas con empresas relacionadas (neto de IVA)	.. 3	3336373.23273	
Iva crédito fiscal pagado por adquisiciones	.	(\$ 173.500 + \$ 23.830 + \$ 297.500)/1,19 x 0,13	
\$ 79.800			
Incremento por crédito por IPE (\$40.000/0,68 x 0,32)	3\$	18.824	
Compra de existencia, pendiente de pago (neto de IVA)	\$	29.412	
Deducciones:			
Gasto presunto equivalente al 0,5% de los ingresos brutos	\$ 720.000	0,5%	-\$ 3.600

Capital aportado	.-\$	31.000.000	
Iva débito fiscal por ventas percibidas	.-\$	136.800	
Renta líquida imponible determinada	3\$3 3	293.763	

Nota: El contribuyente no tiene derecho al crédito por impuestos pagados en el exterior frente al impuesto de primera categoría. En consecuencia, el total del crédito podrá ser imputado al IGC o IA que afecte a los socios sobre las rentas de fuente extranjera, en el mismo ejercicio.

Determinación de atribución de rentas a los socios:

Renta líquida imponible	\$ 293.763	
Impuesto de Primera Categoría	\$ 73.441	
Socio 1		Socio 2
70%		30%
Renta atribuida que corresponde a cada socio	\$ 205.634	\$ 88.129
Crédito por Impuesto de primera categoría con derecho a devolución	\$ 51.409	\$ 22.032
Crédito por IPE, solo contra el IGC o IA sobre renta extranjera y sin derecho a devolución	\$ 5.647	\$ 13.177

Nota: El crédito por IPE que corresponderá a cada socio se determinará en la misma proporción en que se atribuyan las rentas, sólo será imputable en contra del IGC o IA que se determine sobre la renta de fuente extranjera que se declare en el mismo ejercicio y no tiene derecho a devolución.

2) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE CONTRA EL IDPC E IMPUESTOS FINALES, POR DIVIDENDO PROVENIENTE DE UN PAÍS SIN CONVENIO. DEDUCCIÓN DE GASTOS ASOCIADOS, POSIBILIDAD DE IMPUTAR EL REMANENTE DE CRÉDITO DE IDPC A EJERCICIOS FUTUROS SÓLO SI EXISTEN RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA.

ANTECEDENTES:

Contribuyente que tributa con el impuesto a la renta en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa, sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, presenta la siguiente información para el año comercial 2017:

1. - En su estado de resultados al 31.12.2017 presenta las siguientes partidas:

Rentas de fuente Chilena (pérdida)	-\$ 5.000.000	
Dividendo extranjero (USD 20.500,00 x 658,00), país sin Convenio		\$ 13.489.000
Total ingresos	\$ 8.489.000	
Gastos corredor (relacionadas con las acciones que dan origen al dividendo)	-\$ 1.200.000	
Total gastos deducibles	-\$ 1.200.000	

2. - Información adicional:

Dividendo percibido el 10.07.2017 (USD)	20.500,00	
Impuesto retenido en la remesa desde el exterior, tasa 30% (USD)	8.785,71	
Dólar observado 10.07.2017 (supuesto)	658,00	
Variación IPC julio a diciembre 2017 (supuesto)	0,5%	

DESARROLLO:

1.- Determinación del crédito total disponible por IPE:

1.1. - Crédito correspondiente al dividendo percibido:

i. - Impuesto pagado en el extranjero:

Impuesto pagado en el extranjero (USD 8.785,71 x 658,00)	\$ 5.781.000
--	--------------

Primer límite de crédito (IPE) \$ 5.781.000

ii. - Tope 32%, letra b), del N° 2, del artículo 41 A de la LIR:

Dividendo percibido (USD 20.500 x 658,00)	\$ 13.489.000
---	---------------

Cantidad a incrementar (\$ 13.489.000 / 68% x 32%)	\$ 6.347.765
--	--------------

Total \$ 19.836.765

Segundo límite de crédito ($\$ 19.836.765 \times 32\%$) $\$ 6.347.765$
iii. - 32% de la Renta neta de fuente extranjera (RENFE):
Tercer límite de crédito 32% de la RNFE (ver 1.3) $\$ 5.791.650$
1. 3.- Renta neta de fuente extranjera (RENFE)
Rentas de fuente extranjera
Gastos relacionados con las rentas del exterior
Crédito IPE (límite menor anterior)
Total RENFE
32% RENFE

3. - Determinación RLI:
RLI antes de créditos $\$ 8.489.000$
Gastos relacionados (no deducidos en balance) $-\$ 1.200.000$
Total crédito IPE dividendos $\$ 5.782.400$
RLI
IDPC (25%)
Crédito IPE contra IDPC
Excedente crédito IPE contra IDPC $-\$ 1.250.000$ (2)
sobre renta de fuente extranjera

(1) La imputación de créditos contra los impuestos finales de $\$ 1.264.550$, el cual se incorporará como parte del saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del número 4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

(2) La imputación del crédito por IPE al IDPC fue de $\$ 3.267.850.-$ correspondiente al crédito por los dividendos de fuente extranjera, el cual generó un excedente de dicho de crédito de $\$ 1.250.000$, al cual deberá aplicarse lo dispuesto en el N° 3, de la letra A), y en el N° 7, de la letra D, ambas del artículo 41 de la LIR. Esto es, podrá imputarse en los ejercicios siguientes hasta su total extinción, sobre el IDPC que se determine sobre renta de fuente extranjera. Además, el IDPC cubierto con dicho crédito por IPE no podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno conforme a lo dispuesto por los artículos 31 N° 3; 56 N° 3 y 63 de la LIR, ni a ninguna otra disposición legal. Este IDPC cubierto con el crédito por IPE tampoco podrá ser imputado como crédito contra el IGC o IA que se determine sobre rentas de fuente chilena. Para estos efectos, el contribuyente deberá distinguir la parte del IDPC que haya sido cubierto con el referido crédito por IPE.

3) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE QUE GRAVÓ UN DIVIDENDO PERCIBIDO PROVENIENTE DE UN PAÍS SIN CONVENIO, DIRECTAMENTE POR UN CONTRIBUYENTE DEL IGC. LIMITACIÓN DE IMPUTAR EL CRÉDITO POR IPE SÓLO A RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA.

ANTECEDENTES:

Persona natural con domicilio o residencia en Chile.

1. - Dividendos percibidos S.A. extranjera durante el año 2017, país sin convenio (convertido a moneda nacional y actualizados al $\$ 10.000.000$ término del ejercicio)
2. - Dividendos percibidos S.A. chilena durante el año 2017, sin crédito por IDPC (actualizados al término del ejercicio) $\$ 32.000.000$
3. - Tasa de impuestos retenidos en el extranjero al momento de la remesa 30%
4. - Comisión corredor de bolsa por adquisición acciones en el exterior $\$ 1.000.000$

DESARROLLO:

I. Determinación topes de créditos:

1.	-	Impuesto retenido en el extranjero	$(\$ 10.000.000 \times 0,4285714 (30/70))$	\$	4.285.714
2.	-	32% sobre renta bruta	$(\$ 10.000.000 \times 0,4705882 (32/68))$	\$	4.705.882
3.	-	32% RENFE	$((\$10.000.000 + \$4.285.714 - \$1.000.000) \times 32\%)$	\$	4.251.428

II. Determinación crédito extranjero imputable al IDPC:

(+)	Renta de fuente extranjera	\$	10.000.000
(-)	Comisión corredor	-\$	1.000.000
(+)	Crédito total disponible	\$	4.251.428
(=)	Total renta extranjera	\$	13.251.428
	Crédito imputable al IDPC	$(\$ 13.251.428 \times 25\%)$	\$ 3.312.857 (2)
	Crédito imputable a Impuestos finales	$(\$ 4.251.428 - \$ 3.312.857)$	\$ 938.571 (4)

III. Determinación Base Imponible afecta a IDPC:

(+)	Dividendo de fuente extranjera	\$	10.000.000
(-)	Comisión corredor	-\$	1.000.000
(+)	Crédito total disponible	\$	4.251.428
	Base imponible determinada	\$	13.251.428
	IDPC	$(\$ 13.251.428 \times 25\%)$	\$ 3.312.857
	Crédito por IPE contra el IDPC	-\$	3.312.857

IV. Determinación Base Imponible afecta a IGC:

(+)	Renta afecta al IDPC sin contabilidad completa (de fuente extranjera)	\$	13.251.428	(+)
	Dividendo de fuente chilena	\$	32.000.000	
	Base imponible determinada			
	IGC según tabla (1)	\$	4.633.120	

V. Determinación proporción del IGC que corresponde a rentas de fuente chilena y extranjera:

IGC sobre rentas de fuente chilena $(\$ 32.000.000 / \$ 45.251.428)$ 70,72% \$ 4.633.120 \$ 3.276.542 IGC sobre rentas de fuente extranjera $(\$ 13.251.428 / \$ 45.251.428)$ 29,28% \$ 4.633.120 \$ 1.356.578 (2)

VI. Determinación liquidación del IGC:

IGC según tabla \$ 4.633.120 Menos: (-) Crédito por IDPC determinado sobre rentas de fuente extranjera, cubierto con IPE, sin derecho a devolución. -\$ 1.356.578 (3) (-) Crédito por IPE para impuestos finales, sin derecho a devolución. =) Resultado liquidación de impuestos. \$ 3.276.542

(1) Para el cálculo del IGC se utilizó la tabla correspondiente al año tributario 2015.

(2) Esta suma, corresponde al tope del crédito por IDPC imputables al IGC, por haber sido cubierto con el crédito por IPE, y por tanto, sólo puede rebajarse del IGC determinado sobre rentas de fuente extranjera.

(3) Este crédito por IDPC se imputa con tope del IGC que se determine sobre la renta de fuente extranjera y su exceso, en este caso los \$ 1.956.279 se pierde, ya que no puede imputarse a otros impuestos, en otros ejercicios o solicitarse su devolución $(\$ 3.312.857 - \$1.356.578 = \$ 1.956.279)$.

(4) Este crédito contra impuestos finales sólo puede rebajarse del IGC determinado sobre rentas de fuente extranjera con tope del IGC del mismo ejercicio. El eventual excedente que resulte, no puede imputarse a otros impuestos, ni en ejercicios siguientes, ni solicitar su devolución. En la situación analizada, este crédito se pierde atendido que el crédito por IDPC cubre totalmente el IGC determinado sobre rentas de fuente extranjera.

4) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE, SOBRE RENTAS DE AGENCIAS O ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN PAÍSES SIN CONVENIO, DEVENGADAS O PERCIBIDAS POR CONTRIBUYENTES DE LA LETRA A) DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR. ANTECEDENTES:

I. La empresa Energy Limitada, con domicilio en Chile, proporciona los siguientes antecedentes para efectos de determinar las obligaciones tributarias que la afectan por el año comercial 2017. Además, se informa que posee una agencia, en un país con el cual Chile no mantiene vigente un convenio para evitar la doble tributación internacional (CDTI).

II. La empresa se encuentra acogida al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, y la renta se atribuirá

a los socios conforme al siguiente detalle:

- Socio A 80%
- Socio B 20%

III. Los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, valores que se encuentran actualizados al 31.12.2017:

- Socio A \$ 348.960.000
- Socio B \$ 87.240.000

IV. Para efectos de determinar las rentas afectas a los IGC o IA, se proporcionan los siguientes antecedentes:

- 1) Capital propio tributario al 31.12.2017 \$ 501.200.000
- 2) Patrimonio neto financiero determinado al 31.12.2017 \$ 508.120.000

V. La renta líquida imponible de la empresa, por su actividad en Chile es la siguiente:

Resultado según balance -\$ 25.000.000

Agregados:

Gastos no documentados, reajustados \$ 1.000.000

Exceso pago regalías (Art. 31 N° 12), reajustados \$ 2.000.000

Deducciones:

Remesa de utilidades desde agencia en el extranjero, con fecha 01.03.2017, convertida a moneda nacional, según tipo de cambio a la fecha de percepción -\$ 5.000.000

Desagregados:

Gastos no documentados, reajustados -\$ 1.000.000

Renta líquida imponible por operaciones en Chile -\$ 28.000.000

VI. La renta líquida imponible de la agencia en el exterior es la siguiente:

Resultado según balance \$ 84.000.000

Agregados:

Donaciones sin franquicias, reajustadas \$ 1.500.000

Deducciones:

Impuestos adeudados a la administración tributaria extranjera donde se encuentra radicado el establecimiento permanente, tasa del 32% sobre \$108.000.000 -\$ 34.560.000

Desagregados:

Donaciones sin franquicias, reajustadas -\$ 1.500.000

Renta líquida imponible por operaciones en exterior \$ 49.440.000
 DESARROLLO
 Determinación del crédito por IPE a utilizar en Chile:
 Impuestos adeudados a la administración extranjera \$ 34.560.000
 Límite crédito por IPE (Tasa IDPC) \$ 49.440.000 / 0,75 x 0,05 \$ 16.480.000
 Determinación de la RENFE:
 Renta líquida imponible \$ 40.440.000
 Incremento por crédito por IPE \$ 16.480.000
 Gastos directamente relacionados _\$ 0
 Renta neta de fuente extranjera (RENFE) \$ 65.020.000 0,32 \$ 21.094.400
 Se considera el menor \$ 16.480.000

II. Determinación del crédito imputable al IDPC:

Renta líquida imponible de la agencia
 Gastos directamente relacionados 0000000000000000
 Incremento por crédito por IPE utilizables en Chile
 Base imponible del IDPC obtenida por la agencia afecta en Chile Crédito por IPE imputable al IDPC según tasa

III. Determinación de la Renta Líquida Imponible:

RLI sociedad en Chile -\$ 28.000.000
 RLI agencia en el exterior 0 49.440.000
 Incremento por crédito por IPE \$ 16.480.000
 Renta líquida imponible consolidada \$ 37.920.000
 Impuesto de primera categoría (IDPC), según tasa 25% \$ 9.480.000
 Crédito por impuestos pagados en el exterior (IPE) -\$ 9.480.000
 Remanente por crédito por IPE \$ 7.000.000

Nota: Además el contribuyente debe tributar por los gastos rechazados afectos al artículo 21 de la LIR, con tasa 40%.

IV. Determinación de atribución de rentas a los propietarios:

Renta líquida imponible \$ 37.900.000
 Socio A Socio B
 80% 20%
 Renta atribuida que corresponde a cada socio \$ 30.336.000 \$ 7.584.000
 Crédito por IDPC (*) \$ 7.584.000 \$ 1.896.000

(*) Nota: Crédito por IDPC sin devolución, ni imputable como crédito contra el IGC o IA sobre rentas de fuente chilena por haber sido cubierto dicho impuesto con crédito por IPE, conforme a lo establecido en el artículo 41, letra D, N° 7 de la LIR.

V. Determinación de rentas afectas a los impuestos personales:

\$ 508.120.000 \$ 35.920.000 \$ 436.200.000 \$ 30.000.000
 Detalle Renta
 Atribuida
 Propia Rentas
 Afecta
 Impuestos
 Personales Crédito por IDPC
 Con devolución Sin devolución
 Renta líquida imponible 000000 Exceso pago regalías (Art. 31 N° 12) 37.920.000

-2.000.000	36.000.000	-7.000.000		
Saldo utilidades acumuladas	0000	305.09200.00000	36.000.000	-7.000.000

VI. Determinación de registros especiales del N° 4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

(**)

(**) Corresponde al remanente de crédito por IPE no imputado contra el IDPC. En el caso que el contribuyente se encuentre acogido al régimen del artículo 14, letra B) de la LIR, este crédito deberá ser anotado en el registro a que se refiere la letra b), del N° 2, de la referida norma legal.

Este crédito no podrá ser imputado como crédito contra el IGC o IA que se determine sobre rentas de fuente chilena. (inciso 2°, N° 4, letra B.-, del artículo 41A)

5) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE, SOBRE RENTAS PASIVAS COMPUTADAS DE ACUERDO AL ARTÍCULO 41 G DE LA LIR, DE PAÍSES SIN CONVENIO EN CONTRA DEL IDPC. DEDUCCIÓN DEL EXCEDENTE DE LA RLI.

ANTECEDENTES:

I. Contribuyente que tributa con el impuesto a la renta en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa, sujeto a las normas del artículo 14 de la LIR, al 31 de diciembre de 2016, presenta la siguiente información para el año tributario 2017:

II. Posee un 60% de participación accionaria en la sociedad ABC S.A giro Turismo, constituida en un país con el cual Chile no tiene convenio para evitar la doble tributación. La tasa de impuesto corporativo en dicho país es un 40%.

III. Durante el mes de enero de 2016, la empresa en el exterior, cedió en arrendamiento un bien raíz inmueble, por la suma mensual de US\$ 100.000 (No constituye la actividad principal de la entidad).

IV. La sociedad en el exterior, informa que durante el ejercicio 2016 se han incurrido en gastos asociados a las rentas de arrendamiento, conforme al siguiente detalle:

US\$

-	Gastos Notariales	50.000
-	Mantenciones varias	00.000
-	Seguros	120.000
Total		250.000

V. La renta líquida del ejercicio se determinó conforme al siguiente detalle: \$

Resultado según balance (no incluye rentas de fuente extranjera)	\$ 250.000.000	Agregados:
Depreciación normal	\$ 150.000.000	Deducciones:
Depreciación acelerada	-\$ 450.000.000	
Subtotal RLI antes de ajuste por renta de fuente extranjera		-\$ 50.000.000

VI. El impuesto pagado en el extranjero corresponde al impuesto corporativo, ya que no se han percibido dividendos que puedan afectarse con una retención.

VII. Tipo de cambio observado al 31-12-2016 (supuesto) 620,00

I. Determinación de la renta pasiva a reconocer en Chile (Art. 41 G):

Renta pasiva al 31 de diciembre de 2016 (US\$ 100.000 x 12 x 60%)	US\$	720.000
Menos: Gastos asociados a las rentas pasivas		(250.000)
Renta pasiva depurada al 31.12.2016		470.000

II. Determinación de crédito por IPE a utilizar en Chile:

Impuesto adeudado en el extranjero en pesos: $(US\$ 470.000 / 0,6 \times 0,4 = US\$ 313.333 \times \$ 620) \$ 194.266.667$

III. Determinación de la Renta Líquida Imponible afecta al IDPC

Rentas de fuente extranjera \$ 291.400.000 Crédito por IPE \$ 194.266.667 Rentas de fuente chilena -\$ 50.000.000 Total RLI antes de ajustes por crédito por IPE \$ 435.666.667
Impuesto de primera categoría 24% \$ 104.560.000 Menos: Crédito por IPE -\$ 104.560.000 Exceso por crédito por IPE \$ 89.706.667

IV. Recalculo Renta Líquida imponible afecta al IDPC

Rentas de fuente extranjera \$ 291.400.000 Crédito por IPE \$ 194.266.667 Rentas de fuente chilena -\$ 50.000.000 Ajuste por crédito no imputado al IDPC (-\$ 89.706.667 /0,76) -\$ 118.035.088 Renta líquida definitiva \$ 317.631.579
Impuesto de primera categoría $(\$317.631.579 \times 24\%) \$ 76.231.579$ Menos: Crédito por IPE $(\$194.266.667 - \$ 118.035.088) \$ 76.231.579$ Resultado liquidación de impuesto \$ 0

6) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE QUE GRAVÓ LA REMUNERACIÓN PERCIBIDA POR UN CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA. RELIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO.

ANTECEDENTES:

I. El señor Esteban González, con domicilio en Chile, proporciona los siguientes antecedentes para efectos de determinar la obligación tributaria que le corresponde.

II. Su empleador en Chile certifica los siguientes antecedentes por las remuneraciones pagadas durante el año comercial 2017, debidamente actualizadas al término del ejercicio:

- Renta imponible afecta a Impuesto Único de Segunda Categoría 36.587.700
- Impuesto Único de Segunda Categoría retenido 4.744.086

III. Con fecha 20 de junio de 2017, percibe una remuneración por servicios prestados en un país con el cual Chile mantiene vigente un convenio para evitar la doble tributación, conforme a los siguientes antecedentes:

- Renta de fuente extranjera en dólares 6.000
- Tipo de cambio a la fecha de percepción de la renta 566,69
- Impuesto único pagado en junio 2017, pagado directamente a través del F-50 096.601
- Tasa de impuesto retenido en el extranjero con fecha 20 de junio de 2017 40%
- Variación IPC de junio a diciembre 2017 4%

I. Cálculo del crédito por IPE:

Impuestos pagados en el exterior $((US\$6.000 \times 556,69) \times 1,040) = \$ 3.473.476$ $(\$3.473.476/0,6 \times 0,4) \$ 2.315.831$

Límite crédito por IPE (35%) $(\$3.473.476/0,65 \times 0,35) \$ 1.870.479$

Se considera el límite menor \$ 1.870.479

II. Reliquidación anual del IUSC en el Formulario 22, imputando como crédito el IPE:

Renta de fuente nacional (sueldo) \$ 136.587.700

Renta de fuente extranjera (sueldo) \$ 3.473.746

Incremento por crédito por IPE utilizables en Chile \$ 1.870.479

Base imponible anual del impuesto único de segunda categoría (IUSC) \$ 41.931.925

Impuesto Único de Segunda Categoría reliquidado anualmente según tabla (*) \$ 3.869.634

(*) Se utiliza para la resolución del ejemplo, la tabla correspondiente al año tributario 2015.

Determinación de exceso por doble tributación:

Impuesto Único de Segunda Categoría reliquidado anualmente según tabla (*) \$ 3.869.634
 Menos: Impuestos retenidos en el exterior utilizables como crédito en Chile ,-\$ 1.870.479
 IUSC reliquidado anualmente descontado el crédito por IPE \$ 1.999.155
 Menos:
 Impuesto retenidos en Chile por el empleador -\$ 4.744.081
 Impuestos pagados en Chile (F-50) \$ 896.601 1,040 -\$ 93..465
 Remanente a favor del contribuyente -\$ 3.677.391
 (=) Remanente por reliquidación IUSC, con derecho a devolución, artículo 47 de la LIR (1.999.155-4.744.081) \$..744.92.
 (=) Exceso por doble tributación con derecho a devolución, artículo 41 C de la LIR \$ 932.465
 (=) Remanente por crédito por IPE, sin derecho a devolución \$ -

7) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE QUE GRAVÓ UN HONORARIO PERCIBIDO POR UN CONTRIBUYENTE DEL IGC. LIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO.

ANTECEDENTES:

- I. La señorita Tamara González, con domicilio en Chile, proporciona los siguientes antecedentes para efectos de determinar la obligación tributaria que le corresponde.
- II. Durante el ejercicio comercial 2017, percibe las siguientes rentas:
- Honorarios bruto de fuente chilena, percibidos el 26 de junio de 2017 20.000.000
 - Honorarios líquidos de fuente extranjera, percibidos el 24 de abril de 2017, en dólares 15.000
 - Otras rentas afectas a IGC, actualizadas a diciembre 2017 00.000.000
 - Gastos efectivos por la actividad profesional, según artículo 50 de la LIR 4.500.060
 - Gastos asociados a la renta de fuente extranjera incluidos en libro de ingresos y egresos 4.800.000
- III. Las retenciones de impuestos que afectaron al contribuyente son las siguientes:
- Retenciones sobre honorarios de fuente chilena en el mes de junio 2017 2.000.000
 - Retenciones sobre honorarios de fuente extranjera con fecha 24 de abril de 2017, en dólares..., 6.429
 - Tasa de impuesto retenido en el extranjero con fecha 24 de abril de 2017 36%
- IV. Otros antecedentes:
- Tipo de cambio a la fecha de percepción de la renta 566,66
 - Variación IPC de junio a diciembre 2017 5,6%
 - Variación IPC de abril a diciembre 2017 6,0%

I. Cálculo del crédito por impuestos pagados en el exterior:

Impuestos pagados en el exterior (0S\$6.429 x 563,70 0 0,06)
 Límite crédito por IPE (35%) (US\$05.000 x 563,76 x 1,06) = \$8.963.084 (\$8.963.784/0,65x0,35)

Determinación RENFE:

Honorarios de fuente extranjera...
 Incremento por crédito por IPE
 Gastos directamente relacionados
 Se considera el límite menor

II. Reliquidación anual del IGC, en Formulario 22 imputando como crédito los IPE:

Honorarios brutos de fuente chilena (\$20.000.000 x 1,055)
 Honorarios líquidos de fuente extranjera (US\$15.000x 563,76 x 1,00)
 Incremento por crédito por IPE utilizables en Chile
 Gastos efectivos actualizados
 Otras rentas de fuente chilena afectas al IGC

Base imponible anual del IGC
Impuesto Global Complementario según tabla ()
Menos: Crédito por impuestos pagados en el exterior
IGC determinado,

Menos:

Retenciones sobre honorarios de fuente chilena (\$2.000.000 x 1,050)

(=) Resultado liquidación anual de impuesto a favor del contribuyente

(=) Remanente sin derecho a devolución

(=) Remanente con derecho a devolución

8) CÁLCULO DEL IDPC CONTRA EL CUAL SE PUEDEN IMPUTAR LOS DEMÁS CRÉDITOS QUE ESTABLECEN LAS LEYES.

ANTECEDENTES:

a) Rentas percibidas el 20 de Junio de 2017, por concepto de asesorías técnicas prestadas en el exterior. Empresa sujeta al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR. US\$ 40.000

b) Impuesto pagado en el exterior sobre las asesorías técnicas, el 15 de junio de 2017 (25%) (40.000: 0,75 x 25%) US\$ 13.333

c) Gastos asociados a las rentas extranjeras \$ 6.200.000

d) Tipo de cambio observado al (supuesto):

* 15.06.17

* 20.06.17 \$ 529,00 \$ 524,10

e) Variación IPC de junio a diciembre de 2017, con desfase correspondiente (supuesto). 5,5%

f) RLI de 1a. Categoría determinada de acuerdo al mecanismo establecido en los art. 29 al 33 de la LIR (comprende las rentas de fuente nacional y extranjera y sus gastos asociados) \$ 30.000.000

h) Créditos en contra del Impuesto de Primera Categoría

* Contribuciones de bienes raíces, actualizadas \$ 400.000

* Inversiones en bienes del activo inmovilizado, actualizado \$ 200.000

* Crédito por donaciones para fines culturales, actualizado \$ 250.000

DESARROLLO:

a) Determinación de la RENFE: US\$ 40.000 x \$ 524,10 \$ 20.964.000

b) Gastos asociados a la renta de fuente extranjera. (\$ 6.200.000)

c) \$ 20.964.000

= \$ 27.952.000 x 25%

0,75 \$ 6.988.000

* Monto impuesto pagado en el exterior Monto pagado: US\$ 13.333 x \$ 529 \$ 7.053.157

NOTA: Al ser el monto del impuesto pagado en el exterior actualizado al término del ejercicio, superior al IDPC que afecta a la renta de fuente extranjera en Chile, sólo debe agregarse a la renta a declarar por concepto de tributos externos hasta el monto del impuesto de categoría señalado, teniendo derecho el contribuyente a deducir como crédito por igual concepto la misma cantidad.

TOTAL RENFE \$ 21.752.000

IDPC sobre RENFE (25%) \$ 5.438.000

d) Determinación del IDPC sobre la RLI (\$30.000.000 + \$ 6.988.000) = \$36.988.000 x 25% \$

9.247.000

e) Determinación del IDPC que corresponde a la renta de fuente nacional:

Total IDPC \$ 9.247.000

IDPC sobre RENFE \$ 5.438.000

IDPC sobre renta de fuente nacional \$ 3.809.000

f) Imputación de créditos al IDPC:

Impuesto de 1a. Categoría que corresponde a rentas nacionales: \$ 3.809.000

Menos: Crédito en contra del impuesto de Primera Categoría que corresponde a los ingresos brutos nacionales

* Contribuciones de bienes raíces, actualizadas \$ (400.000)

* Inversiones en bienes del activo inmovilizado, actualizado \$ (200.000)

* Crédito por donaciones para fines culturales, actualizado \$ (250.000)

* Saldo de impuesto de Primera Categoría, correspondiente rentas nacionales \$ 2.959.000

* Más: Impuesto de Primera Categoría correspondiente a rentas de fuente externa: \$ 5.438.000

Menos: Crédito por IPE \$ (6.988.000)

* Saldo impuesto a declarar y pagar \$ 1.409.000

ANEXO N° 2. NORMAS LEGALES. ARTÍCULOS 41 A, 41 B, 41 C Y 41 D DE LA LIR, SEGÚN SU TEXTO VIGENTE A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2017.

Artículo 41 A.- Los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que obtengan rentas que hayan sido grabadas en el extranjero, en la aplicación de los impuestos de esta ley se regirán, respecto de dichas rentas, además, por las normas de este artículo, en los casos que se indican a continuación:

A. - Dividendos y retiros de utilidades.

Los contribuyentes que perciban dividendos o efectúen retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero, deberán considerar las siguientes normas para los efectos de aplicar a dichas rentas los impuestos de esta ley:

1. - Crédito total disponible.

Dará derecho a crédito el impuesto a la renta que hayan debido pagar o que se les haya retenido en el extranjero por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados de las sociedades, en su equivalente en pesos y reajustado de la forma indicada en el número 1 de la letra D siguiente, según corresponda.

En caso que en el país fuente de los dividendos o de los retiros de utilidades sociales no exista impuesto de retención a la renta, o éste sea inferior al impuesto de primera categoría de Chile, podrá deducirse como crédito el impuesto pagado por la renta de la sociedad en el exterior. Este impuesto se considerará proporcionalmente en relación a los dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile, para lo cual se reconstituirá la base bruta de la renta que proporcionalmente corresponda a tales dividendos o utilidades a nivel de la empresa desde la que se pagan, agregando el impuesto de retención y el impuesto a la renta de la empresa respectiva.

En la misma situación anterior, también dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la referida empresa posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas.

2. - El crédito para cada renta será la cantidad menor entre:

a) El o los impuestos pagados al Estado extranjero sobre la respectiva renta según lo establecido en el número anterior, y

b) El 32% de una cantidad tal que, al restarle dicho 32%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito.

La suma de todos los créditos determinados según estas reglas constituirá el crédito total disponible del contribuyente para el ejercicio respectivo, el que se deducirá del impuesto de primera categoría y de los

impuestos finales, global complementario o adicional, en la forma que se indica en los números que siguen.

Cuando tales rentas sean percibidas o deban computarse por contribuyentes no obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán registrarlas en el país conforme a lo dispuesto en el presente artículo y en el 41 G. En estos casos, el crédito total disponible se deducirá del impuesto de primera categoría, y el saldo contra el impuesto global complementario, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por la ley. Si hubiere un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores.

3. - Crédito contra el impuesto de primera categoría.

En el caso del impuesto de primera categoría, el crédito respectivo se calculará y aplicará según las siguientes normas:

a) Se agregará a la base del impuesto de primera categoría el crédito total disponible determinado según las normas del número anterior.

b) El crédito deducible del impuesto de primera categoría será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto sobre la suma del crédito total disponible más las rentas extranjeras respectivas. Para los efectos de este cálculo, se deducirán los gastos señalados en la letra D), número 6, de este artículo.

Cuando en el ejercicio respectivo se determine un excedente del crédito deducible del impuesto de primera categoría, ya sea por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, dicho excedente se imputará en los ejercicios siguientes en que se determinen rentas de fuente extranjera afectas a dicho tributo, hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

c) Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

4.- Crédito contra impuestos finales.

La cantidad que resulte después de restar al crédito total disponible el crédito de primera categoría determinado conforme a lo establecido en el número precedente, constituirá el saldo de crédito contra los impuestos finales, el que se incorporará como parte del saldo acumulado de crédito establecido en la letra f), del número 4.-, de la letra A) o al saldo acumulado de crédito establecido en el numeral ii), de la letra b) , del número 2.- de la letra B), ambas del artículo 14, según corresponda, para imputarse en contra del impuesto global complementario o adicional, en la forma que disponen dichas normas.

Los contribuyentes deberán en todo caso, mantener un control separado de aquella parte de dichos créditos conformado por estos excedentes, así como por el impuesto de primera categoría cubierto con el crédito del exterior, a los que se les aplicará lo dispuesto en el número 7.-, de la letra D.- de este artículo.

B. - Rentas de establecimientos permanentes y aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G

Los contribuyentes que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior deberán considerar las siguientes normas para los efectos de aplicar el impuesto de primera categoría sobre el resultado de la operación de dichos establecimientos:

1. - Estos contribuyentes agregarán a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría una cantidad equivalente a los impuestos que se adeuden hasta el ejercicio siguiente, o hayan pagado, en el exterior, por las rentas de la agencia o establecimiento permanente que deban incluir en dicha renta líquida imponible, excluyendo los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan. Para este efecto se considerarán sólo los impuestos adeudados hasta el ejercicio siguiente, o pagados, por el ejercicio comercial extranjero que termine dentro del ejercicio comercial chileno respectivo o coincida con éste.

Los impuestos referidos se convertirán a moneda nacional conforme a lo establecido en el número 1 de la letra D, siguiente, según el tipo de cambio vigente al término del ejercicio.

La cantidad que se agregue por aplicación de este número no podrá ser superior al crédito que se establece en el número siguiente.

2. - Los contribuyentes a que se refiere esta letra tendrán derecho a un crédito igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto de primera categoría sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la renta líquida imponible de la agencia o establecimiento permanente. En todo caso, el crédito no podrá ser superior al impuesto adeudado hasta el ejercicio siguiente, o pagado, en el extranjero, considerado en el número anterior.

3. - El crédito determinado de acuerdo con las normas precedentes se deducirá del impuesto de primera categoría que el contribuyente deba pagar por el ejercicio correspondiente. Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

4.- El excedente del crédito definido en los números anteriores se incorporará como parte del saldo acumulado de crédito establecido en la letra f), del número 4.- de la letra A), o al saldo acumulado de crédito establecido en el numeral ii) de la letra b), del número 2.- de la letra B), ambas del artículo 14, según corresponda.

Los contribuyentes deberán en todo caso, mantener un control separado de aquella parte de dichos créditos conformado por estos excedentes, así como por el impuesto de primera categoría cubierto con el crédito del exterior, a los que se les aplicará lo dispuesto en el número 7.- de la letra D.- de este artículo.

Los contribuyentes que deban considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas a que se refiere el artículo 41 G, deberán aplicar las siguientes normas para determinar un crédito imputable al respectivo impuesto de primera categoría:

i) El crédito corresponderá a los impuestos extranjeros pagados o adeudados, cuando corresponda, sobre tales utilidades o cantidades.

ii) Los impuestos extranjeros pagados, adeudados o retenidos se convertirán a moneda nacional al cierre del ejercicio y de acuerdo al número 4 de la letra D) del artículo 41 G.

iii) El monto consolidado de las rentas pasivas estará conformado por todas las utilidades y cantidades que correspondan de acuerdo al número 2 de la letra D) del artículo 41 G. Se deducirán todos los gastos directos o proporcionales que se consideren necesarios para producir la renta de acuerdo al artículo 31 y en la forma que señala el referido artículo 41 G.

iv) El crédito así determinado se agregará a la renta líquida imponible de la empresa y se deducirá del impuesto de primera categoría respectivo.

v) En caso de producirse un remanente de dicho crédito, no podrá imputarse ni solicitarse su devolución. Procederá ajustar el monto no utilizado en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría.

vi) Al impuesto de primera categoría pagado con el crédito referido anteriormente se le aplicarán las normas del número 7 de la letra D) de este artículo.

vii) Las rentas pasivas consolidadas sujetas al artículo 41 G no formarán parte del límite establecido en el número 6 de la letra D) de este artículo.

viii) Sin perjuicio de lo anterior, cuando corresponda deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 41 C. C. - Rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido grabadas en el extranjero.

Los contribuyentes que perciban del exterior rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, deberán considerar las siguientes normas para los efectos de aplicar a dichas rentas el impuesto de primera categoría:

1. - Agregarán a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría una cantidad determinada en la forma señalada en el número siguiente, equivalente a los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiere retenido en el extranjero por las rentas percibidas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares a que se refiere esta letra, convertidos a su equivalente en pesos y reajustados de la forma prevista en el número 1 de la letra D siguiente. Para estos efectos, se considerará el tipo de cambio correspondiente a la fecha de la percepción de la renta.

La cantidad señalada en el párrafo anterior no podrá ser superior al crédito que se establece en el número siguiente.

2. - Los contribuyentes a que se refiere esta letra tendrán derecho a un crédito igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto de primera categoría sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la suma líquida de las rentas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares percibidas desde el exterior, convertidas a su equivalente en pesos y reajustadas de la forma prevista en el número 1 de la letra D siguiente, según proceda. En todo caso, el crédito no podrá ser superior al impuesto efectivamente pagado o retenido en el extranjero, debidamente reajustado.

3. - El crédito determinado de acuerdo con las normas precedentes se deducirá del impuesto de primera categoría que el contribuyente deba pagar por el ejercicio correspondiente. Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

4. - El excedente del crédito definido en los números anteriores se incorporará como parte del saldo acumulado de crédito establecido en la letra f) del número 4.- de la letra A), o al saldo acumulado de crédito establecido en el numeral ii), de la letra b), del número 2.- de la letra B), ambas del artículo 14, según corresponda.

Los contribuyentes deberán en todo caso, mantener un control separado de aquella parte de dichos créditos conformado por estos excedentes, así como por el impuesto de primera categoría cubierto con el crédito del exterior, a los que se les aplicará lo dispuesto en el número 7.- de la letra D.- de este artículo.

D. - Normas comunes.

1. - Para efectuar el cálculo del crédito por los impuestos extranjeros, tanto los impuestos respectivos como los dividendos, retiros y rentas gravadas en el extranjero, se convertirán a su equivalente en pesos chilenos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda

extranjera correspondiente, y se reajustarán, cuando sea procedente, por la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al de su percepción y/o pago, según corresponda, y el mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo.

Para determinar la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera, se estará a la información que publique el Banco Central de Chile en conformidad a lo dispuesto en el número 6 del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Si la moneda extranjera en que se ha efectuado el pago no es una de aquellas informada por el Banco Central, el impuesto extranjero pagado en dicha divisa deberá primeramente ser calculado en su equivalente en dólares de los Estados Unidos de América, de acuerdo a la paridad entre ambas monedas que se acredite en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, para luego convertirse a su equivalente en pesos chilenos de la forma ya indicada. A falta de norma especial, para efectos de establecer el tipo de cambio aplicable, se considerará el valor de las respectivas divisas en el día en que se ha percibido o devengado, según corresponda, la respectiva renta.

No se aplicará el reajuste a que se refiere este número cuando el contribuyente lleve su contabilidad en moneda extranjera, sin perjuicio de convertir los impuestos del exterior y las rentas gravadas en el extranjero a su equivalente en la misma moneda extranjera en que lleva su contabilidad.

2. - Para hacer uso del crédito establecido en las letras A y B anteriores, los contribuyentes deberán inscribirse previamente en el Registro de Inversiones en el Extranjero que llevará el Servicio de Impuestos Internos. Este organismo determinará las formalidades del registro que los contribuyentes deberán cumplir para inscribirse.

3. - Darán derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta pagados o retenidos, en forma definitiva, en el exterior siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la presente ley, ya sea que se apliquen sobre rentas determinadas de resultados reales o rentas presuntas sustitutivas de ellos. Los créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto externo se considerarán como parte de este último. Si el total o parte de un impuesto a la renta fuere acreditable a otro tributo a la renta, respecto de la misma renta, se rebajará el primero del segundo, a fin de no generar una duplicidad para acreditar los impuestos. Si la aplicación o monto del impuesto extranjero en el respectivo país depende de su admisión como crédito contra el impuesto a la renta que grava en el país de residencia al inversionista, dicho impuesto no dará derecho a crédito.

4. - Los impuestos pagados por las empresas en el extranjero deberán acreditarse mediante el correspondiente recibo o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, debidamente legalizados y traducidos si procediere. Cuando se imputen en el país impuestos pagados por empresas subsidiarias de aquellas a que se refiere el artículo 41 A), letra A, número 1, deberán acompañarse los documentos que el Servicio exija a los efectos de acreditar la respectiva participación. El Director del Servicio podrá exigir los mismos requisitos respecto de los impuestos retenidos, cuando lo considere necesario para el debido resguardo del interés fiscal

5. - El Director del Servicio de Impuestos Internos podrá designar auditores del sector público o privado u otros ministros de fe, para que verifiquen la efectividad de los pagos o retención de los impuestos externos, devolución de capitales invertidos en el extranjero, y el cumplimiento de las demás condiciones que se establecen en la presente letra y en las letras A, B y C anteriores.

6. - Sin perjuicio de las normas anteriores, el crédito total por los impuestos extranjeros correspondientes a las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas en el ejercicio, según

corresponda, de países con los cuales Chile no haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, no podrá exceder del equivalente al 32% de la Renta Neta de Fuente Extranjera de Países sin Convenio de dicho ejercicio. Para estos efectos, la Renta Neta de Fuente Extranjera de cada ejercicio se determinará como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera, afecta a impuesto en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros, calculados de la forma establecida en este artículo.

7. - No podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno conforme a lo dispuesto por los artículos 31, número 3; 56, número 3, y 63, ni a ninguna otra disposición legal, el impuesto de primera categoría en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo el crédito que establece este artículo y el artículo 41 C. Este impuesto tampoco podrá ser imputado como crédito contra el impuesto global complementario o adicional que se determine sobre rentas de fuente chilena. Para estos efectos, deberá distinguirse la parte del impuesto de primera categoría que haya sido cubierto con el referido crédito.

Artículo 41 B.- Los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no podrán aplicar, respecto de estas inversiones e ingresos, lo dispuesto en los números 7 y 8 del artículo 17, con excepción de las letras f) y g) de dicho número, y en el artículo 57. No obstante, estos contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de esta ley hasta el monto invertido, siempre que la suma respectiva se encuentre previamente registrada en el Servicio de Impuestos Internos en la forma establecida en el número 2 de la letra D del artículo 41 A, y se acredite con instrumentos públicos o certificados de autoridades competentes del país extranjero, debidamente autenticados. En los casos en que no se haya efectuado oportunamente el registro o no se pueda contar con la referida documentación, la disminución o retiro de capital deberá acreditarse mediante la documentación pertinente, debidamente autenticada, cuando corresponda, de la forma y en el plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

Las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad deberán aplicar las disposiciones de esta ley con las siguientes modificaciones:

1. - En el caso que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, el resultado de ganancias o pérdidas que obtengan se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada. Dicho resultado se calculará aplicando las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el inciso segundo del número 3 del artículo 31, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio. El resultado de las rentas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la agencia o establecimiento permanente y se convertirá a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio establecido en el número 1 de la letra D del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio en Chile.

2. - Aplicarán el artículo 21 por las partidas que correspondan a las agencias o establecimientos permanentes que tengan en el exterior.

3. - Las inversiones efectuadas en el exterior en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes, se considerarán como activos en moneda extranjera para los efectos de la corrección monetaria, aplicándose al respecto el número 4 del artículo 41. Para determinar la renta

proveniente de la enajenación de las acciones y derechos sociales, los contribuyentes sujetos al régimen de corrección monetaria de activos y pasivos deducirán el valor al que se encuentren registrados dichos activos al comienzo del ejercicio, incrementándolo o disminuyéndolo previamente con las nuevas inversiones o retiros de capital. Los contribuyentes que no estén sujetos a dicho régimen deberán aplicar el inciso segundo del artículo 41 para calcular el mayor valor en la enajenación de los bienes que correspondan a dichas inversiones. El tipo de cambio que se aplicará en este número será el resultante de aplicar el número 1 de la letra D del artículo 41 A. También formarán parte del costo referido anteriormente, las utilidades o cantidades que se hayan afectado con las normas del artículo 41 G que se encuentren acumuladas en la empresa a la fecha de enajenación y que previamente se hayan gravado con los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional. Para estos efectos, las citadas utilidades o cantidades se considerarán por el monto a que se refiere el artículo 41 G.

4. - Los créditos o deducciones del impuesto de primera categoría, en los que la ley no autorice expresamente su rebaja del impuesto que provenga de las rentas de fuente extranjera, sólo se deducirán del tributo que se determine por las rentas chilenas.

Artículo 41 C.- A los contribuyentes domiciliados o residentes en el país, que obtengan rentas afectas al impuesto de primera categoría provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, que estén vigentes en el país y en los que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes, se les aplicarán las normas contenidas en los artículos 41 A y 41 B, con las excepciones que se establecen a continuación:

1. - Darán derecho a crédito, calculado en los términos descritos en la letra A del artículo 41 A, todos los impuestos extranjeros a la renta pagados de acuerdo a las leyes de un país con un convenio para evitar la doble tributación vigente con Chile, de conformidad con lo estipulado por el convenio respectivo. En este caso, el porcentaje a que se refiere la letra b) del número 2, letra A, del artículo 41 A, será del 35%, salvo que los beneficiarios efectivos de las rentas de fuente extranjera afectas al Impuesto de Primera Categoría tuvieran residencia o domicilio en el exterior, en cuyo caso será necesario, además, que Chile tenga vigente un convenio para evitar la doble tributación con el país de residencia de dichos beneficiarios efectivos.

El crédito total por los impuestos extranjeros correspondientes a las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas en el ejercicio, según corresponda, de países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, no podrá exceder del equivalente al 35% de la Renta Neta de Fuente Extranjera de Países con Convenio de dicho ejercicio. Para estos efectos, la Renta Neta de Fuente Extranjera señalada de cada ejercicio se determinará como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera de países con Convenio, afecta a impuestos en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros de dichos países, calculada de la forma establecida en este artículo.

2. - Tratándose de ganancias de capital, dividendos y retiros de utilidades sociales, según proceda, se considerará también el impuesto a la renta pagado por la renta de la sociedad o empresa en el exterior y, en el caso de la explotación de una agencia o establecimiento permanente, el impuesto que grave la remesa.

También dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas.

Para los efectos del cálculo de que trata este número, respecto del impuesto de la sociedad o empresa extranjera, imputable a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades sociales, se presumirá que el impuesto pagado al otro Estado por las respectivas rentas es aquel que según la naturaleza de la renta corresponde aplicar en ese Estado y esté vigente al momento de la remesa, distribución o pago.

3. - Crédito en el caso de servicios personales.

Los contribuyentes que, sin perder el domicilio o la residencia en Chile, perciban rentas extranjeras clasificadas en los números 1° o 2° del artículo 42, podrán imputar como crédito al impuesto único establecido en el artículo 43 o al impuesto global complementario a que se refiere el artículo 52, los impuestos a la renta pagados o retenidos por las mismas rentas obtenidas por actividades realizadas en el país en el cual obtuvieron los ingresos.

En todo caso el crédito no podrá exceder del 35% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. Si el impuesto pagado o retenido en el extranjero es inferior a dicho crédito, corresponderá deducir la cantidad menor. En todo caso, una suma igual al crédito por impuestos externos se agregará a la renta extranjera declarada.

Los contribuyentes que obtengan rentas señaladas en el número 1° del artículo 42 deberán efectuar anualmente una reliquidación del impuesto, actualizando el impuesto que se determine y los pagados o retenidos, según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la determinación, pago o retención y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio. El exceso por doble tributación que resulte de la comparación de los impuestos pagados o retenidos en Chile y el de la reliquidación, rebajado el crédito, deberá imputarse a otros impuestos anuales o devolverse al contribuyente por el Servicio de Tesorerías de acuerdo con las normas del artículo 97. Igual derecho a imputación y a devolución tendrán los contribuyentes afectos al impuesto global complementario que tengan rentas sujetas a doble tributación.

En la determinación del crédito que se autoriza en este número, será aplicable lo dispuesto en los números 1, 3, 4, 5, 6 y 7 de la letra D del artículo 41 A.

Artículo 41 D.- A las sociedades anónimas abiertas y las sociedades anónimas cerradas que acuerden en sus estatutos someterse a las normas que rigen a éstas, que se constituyan en Chile y de acuerdo a las leyes chilenas con capital extranjero que se mantenga en todo momento de propiedad plena, posesión y tenencia de socios o accionistas que cumplan los requisitos indicados en el número 2, sólo les será aplicable lo dispuesto en este artículo en reemplazo de las demás disposiciones de esta ley, salvo aquellas que obliguen a retener impuestos que afecten a terceros o a proporcionar información a autoridades públicas, respecto del aporte y retiro del capital y de los ingresos o ganancias que obtengan de las actividades que realicen en el extranjero, así como de los gastos y desembolsos que deban efectuar en el desarrollo de ellas. El mismo tratamiento se aplicará a los accionistas de dichas sociedades domiciliados o residentes en el extranjero por las remesas y distribuciones de utilidades o dividendos que obtengan de éstas y por las devoluciones parciales o totales de capital provenientes del exterior, así como por el mayor valor que obtengan en la enajenación de las acciones en las sociedades acogidas a

este artículo, con excepción de la parte proporcional que corresponda a las inversiones en Chile, en el total del patrimonio de la sociedad. Para los efectos de esta ley, las citadas sociedades no se considerarán domiciliadas en Chile, por lo que tributarán en el país sólo por las rentas de fuente chilena.

Las referidas sociedades y sus socios o accionistas deberán cumplir con las siguientes obligaciones y requisitos, mientras la sociedad se encuentre acogida a este artículo:

1. - Tener por objeto exclusivo la realización de inversiones en el país y en el exterior, conforme a las normas del presente artículo.

2. - Los accionistas de la sociedad y los socios o accionistas de aquellos, que sean personas jurídicas y que tengan el 10% o más de participación en el capital o en las utilidades de los primeros, no deberán estar domiciliados ni ser residentes en Chile, ni en países o en territorios que sean considerados como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. Mediante decreto supremo del Ministerio de Hacienda, que podrá modificarse cuantas veces sea necesario a petición de parte o de oficio, se determinará la lista de países que se encuentran en esta situación. Para estos efectos, sólo se considerarán en esta lista los Estados o territorios respectivos que estén incluidos en la lista de países que establece periódicamente la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos. En todo caso, no será aplicable lo anterior si al momento de constituirse la sociedad en Chile y ya efectuados los correspondientes aportes, los accionistas de la sociedad y los socios o accionistas de aquellos, si son personas jurídicas, no se encontraban domiciliados o residentes en un país o territorio que, con posterioridad a tales hechos, quede comprendido en la lista a que se refiere este número. Igual criterio se aplicará respecto de las inversiones que se efectúen en el exterior en relación al momento y al monto efectivamente invertido a esa fecha.

Sin perjuicio de la restricción anterior, podrán adquirir acciones de las sociedades acogidas a este artículo las personas domiciliadas o residentes en Chile, siempre que en su conjunto no posean o participen directa o indirectamente del 75% o más del capital o de las utilidades de ellas. A estas personas se (Antes decía "les") aplicarán las mismas normas que esta ley dispone para los accionistas de sociedades anónimas constituidas fuera del país, incluyendo el impuesto a la renta a las ganancias de capital que se determinen en la enajenación de las acciones de la sociedad acogida a este artículo.

3. - El capital aportado por el inversionista extranjero deberá tener su fuente de origen en el exterior y deberá efectuarse en moneda extranjera de libre convertibilidad a través de alguno de los mecanismos que la legislación chilena establece para el ingreso de capitales desde el exterior. Igual tratamiento tendrán las utilidades que se originen del referido capital aportado. Asimismo, la devolución de estos capitales deberá efectuarse en moneda extranjera de libre convertibilidad, sujetándose a las normas cambiarias vigentes a esa fecha.

No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, el capital podrá ser enterado en acciones, como también en derechos sociales, pero de sociedades domiciliadas en el extranjero de propiedad de personas sin domicilio ni residencia en Chile, valorados todos ellos a su precio bursátil o de libros, según corresponda, o de adquisición en ausencia del primero.

En todo caso, la sociedad podrá endeudarse, pero los créditos obtenidos en el extranjero no podrán exceder en ningún momento la suma del capital aportado por los inversionistas extranjeros y de tres veces a la aportada por los inversionistas domiciliados o residentes en Chile. En el evento que la participación en el capital del inversionista domiciliado o residente en el extranjero aumente o bien que

el capital disminuya por devoluciones del mismo, la sociedad deberá, dentro del plazo de sesenta días contado desde la ocurrencia de estos hechos, ajustarse a la nueva relación deuda-capital señalada.

En todo caso, los créditos a que se refiere este número estarán afectos a las normas generales de la ley de timbres y estampillas y sus intereses al impuesto establecido en el artículo 59, número 1, de esta ley.

4. - La sociedad deberá llevar contabilidad completa en moneda extranjera o moneda nacional si opta por ello, e inscribirse en un registro especial a cargo del Servicio de Impuestos Internos, en reemplazo de lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario, debiendo informar periódicamente, mediante declaración jurada a este organismo, el cumplimiento de las condiciones señaladas en los números 1, 2, 3, 5 y 6 de este artículo, así como cada ingreso de capital al país y las inversiones o cualquier otra operación o remesa al exterior que efectúe, en la forma, plazo y condiciones que dicho Servicio establezca.

La entrega de información incompleta o falsa en la declaración jurada a que se refiere este número será sancionada con una multa de hasta el 10% del monto de las inversiones efectuadas por esta sociedad. En todo caso, dicha multa no podrá ser inferior al equivalente a 40 unidades tributarias anuales, la que se sujetará para su aplicación al procedimiento establecido en el artículo 165 del Código Tributario.

5. - No obstante su objeto único, las sociedades acogidas a este artículo podrán prestar servicios remunerados a las sociedades y empresas indicadas en el número siguiente, relacionados con las actividades de estas últimas, como también invertir en sociedades anónimas constituidas en Chile. Éstas deberán distribuir o atribuir las rentas establecidas en el número 2 del artículo 58, según corresponda, con derecho al crédito referido en el artículo 63, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 y demás normas legales, y deberán practicar, cuando corresponda, la retención que establece el número 4 del artículo 74. A los accionistas domiciliados o residentes en Chile a que se refiere el número 2, párrafo segundo, de este artículo, que perciban rentas originadas en las utilidades señaladas, se les aplicarán respecto de ellas las mismas normas que la ley dispone para los accionistas de sociedades anónimas constituidas fuera del país, y además, con derecho a un crédito con la tasa de impuesto del artículo 58, número 2, aplicado en la forma dispuesta en los números 2, 3 y 4 de la letra A del artículo 41 A de esta ley.

Las sociedades acogidas a este artículo que invirtieron en sociedades constituidas en Chile deberán distribuir sus utilidades comenzando por las más antiguas, registrando en forma separada las que provengan de sociedades constituidas en Chile de aquellas obtenidas en el exterior. Para los efectos de calcular el crédito recuperable a que se refiere la parte final del párrafo anterior, la sociedad deberá considerar que las utilidades que se distribuyen, afectadas por el impuesto referido, corresponden a todos sus accionistas en proporción a la propiedad existente de los accionistas residentes o domiciliados en Chile y los no residentes ni domiciliados en el país.

Las sociedades acogidas a este artículo deberán informar al contribuyente y al Servicio de Impuestos Internos el monto de la cantidad distribuida con derecho a los créditos que proceda deducir.

6. - Las inversiones que constituyen su objeto social se deberán efectuar mediante aporte social o accionario, o en otros títulos que sean convertibles en acciones, de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 87 de la ley N° 18.046, en empresas constituidas y formalmente establecidas en el extranjero, en un país o territorio que no sea de aquellos señalados en el número 2 de este artículo, para la realización de actividades empresariales. En caso que las actividades empresariales referidas no sean efectuadas en el exterior directamente por las empresas mencionadas, sino por filiales o coligadas de aquellas o a través de una secuencia de filiales o coligadas, las empresas que generen las rentas respectivas deberán cumplir en todo caso con las exigencias de este número.

7. - El mayor valor que se obtenga en la enajenación de las acciones representativas de la inversión en una sociedad acogida a las disposiciones de este artículo no estará afecto a los impuestos de esta ley, con las excepciones señaladas en los párrafos primero y segundo del número 2. Sin embargo, la enajenación total o parcial de dichas acciones a personas naturales o jurídicas domiciliadas o residentes en alguno de los países o territorios indicados en el número 2 de este artículo o a filiales o coligadas directas o indirectas de las mismas, producirá el efecto de que, tanto la sociedad como todos sus accionistas quedarán sujetos al régimen tributario general establecido en esta ley, especialmente en lo referente a los dividendos, distribuciones o atribuciones de utilidades, remesas o devoluciones de capital que ocurran a contar de la fecha de la enajenación.

8. - A las sociedades acogidas a las normas establecidas en el presente artículo no les serán aplicables las disposiciones sobre secreto y reserva bancario establecido en el artículo 154 de la ley general de bancos. Cualquier información relacionada con esta materia deberá ser proporcionada a través del Servicio de Impuestos Internos, en la forma en la que se determine mediante un reglamento dictado por el Ministerio de Hacienda.

9. - El incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en este artículo determinará la aplicación plena de los impuestos de la presente ley a contar de las rentas del año calendario en que ocurra la contravención.

INDICE DE LA PRESENTE CIRCULAR I.-

INTRODUCCIÓN 1

II. - INSTRUCCIONES SOBRE CRÉDITOS POR IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO 1

II.1. - CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL SISTEMA DE CRÉDITOS POR IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO 1

- (A) Determinación de créditos por impuestos soportados en el extranjero por cada renta 2
- (B) Crédito Total Disponible (en adelante "CTD") 2
- (C) Crédito por IPE contra el IDPC, IGC, IA o IUSC 2
- (D) Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE) 3
- (E) Efectos de los créditos por IPE en las bases imposables de los impuestos a la renta en Chile. 3
- (F) Tratamiento de los remanentes de crédito por IPE en contra del IDPC 4

II.2. - NORMAS COMUNES PARA EL CRÉDITO UNILATERAL Y BILATERAL 4

- (A) Normas sobre tipo de cambio y reajuste 5
- (B) Registro de Inversiones en el Extranjero 5
- (C) Norma de control sobre inversiones en el extranjero para contribuyentes sujetos a las disposiciones de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017 6
- (D) Impuestos que dan derecho a crédito por IPE 7
 - (D.1) Debe tratarse de impuestos 8
 - (D.2) Debe tratarse de impuestos obligatorios y definitivos 8
 - (D.3) Debe tratarse de impuestos a la renta 8
 - (D.4) Impuestos equivalentes o similares 9
- (E) Forma de acreditar los impuestos pagados en el extranjero 9
 - (E.1) Certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero 9
 - (E.2) Correspondiente recibo o comprobante de pago o retención 10
- (F) Legalización y traducción 10
- (G) Designación de auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe 10

(H)	Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio (RENFE)	11
II.3. - CRÉDITO POR IPE EN EL CASO DE RENTAS PROVENIENTES DE PAÍSES CON LOS CUALES NO EXISTE UN CDTI VIGENTE (ARTÍCULO 41 A DE LA LIR)		
(A)	Contribuyentes que tienen derecho al crédito por IPE	12
(B)	Rentas provenientes del exterior que dan derecho al crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero, según corresponda	12
(C)	Obligación de declarar las rentas provenientes del exterior y de una cantidad equivalente a los impuestos extranjeros para tener derecho a crédito	13
(D)	Crédito por concepto de dividendos y retiros de utilidades	13
	(D.1) Determinación del CTD por dividendos o retiros de utilidades	13
	(D.2) Cálculo e imputación del crédito por IPE en contra del IDPC	17
	(D.3) Orden de imputación del crédito por IPE imputable en contra del IDPC	18
	(D.4) Tratamiento del excedente de crédito por IPE contra el IDPC en los ejercicios siguientes.	18
	(D.5) Crédito a deducir del IGC o IA, según corresponda	19
(E)	Crédito por IPE por rentas de establecimientos permanentes en el exterior y aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR	21
	(E.1) Determinación del crédito por IPE en contra del IDPC, por rentas proveniente de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior	22
	(E.2) Imputación del crédito	24
	(E.3) Tratamiento del excedente de crédito por IPE deducible del IDPC	24
	(E.4) Créditos por rentas que deban reconocerse en el país por aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR	25
(F)	Crédito por IPE proveniente de rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido grabadas en el extranjero	34
	(F.1) Determinación del crédito por IPE en contra del IDPC	35
	(F.2) Imputación del crédito por IPE	36
	(F.3) Tratamiento del excedente de crédito por IPE deducible del IDPC	36
II. 4.- CRÉDITO POR IPE EN EL CASO DE RENTAS PROVENIENTES DE PAÍSES CON LOS CUALES CHILE MANTIENE UN CDTI VIGENTE (ARTÍCULO 41 C DE LA LIR)		
(A)	Contribuyentes que tienen derecho al crédito por IPE	38
(B)	Rentas que dan derecho al crédito por IPE	38
(C)	Impuestos que dan derecho al crédito por IPE	38
(D)	Cálculo del crédito renta por renta	39
(E)	Crédito total disponible	39
(F)	Límite general del 35% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio	40
(G)	Crédito por servicios personales	40
	(G.1) Contribuyentes que tienen derecho a este crédito	40
	(G.2) Modalidad para utilizar el crédito por IPE en el caso de contribuyentes del IUSC	41
	(G.3) Modalidad para utilizar el crédito por IPE en el caso de contribuyentes del IGC	42
III. - INSTRUCCIONES SOBRE OTRAS DISPOSICIONES DE LA LIR RELACIONADAS CON LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL		
43		
III. 1.- NORMAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 41 B DE LA LIR		
43		
(A)	Disposiciones de los artículos 17 N° 8, 57 y 107 de la LIR que no son aplicables a las inversiones e ingresos de fuente extranjera	44
(B)	Tratamiento tributario de las devoluciones de capital por inversiones en el exterior	44

(C)	Forma de declarar las rentas provenientes del exterior en el IDPC	45	(C.1) Contribuyentes cuyas inversiones en el extranjero no consistan en agencias u otros establecimientos permanentes	45
(C.2)	Contribuyentes cuyas inversiones en el extranjero consistan en agencias y otros establecimientos permanentes	46		
(D)	Tratamiento de las inversiones en el exterior frente a las normas de corrección monetaria y determinación de la renta afecta en el caso de la enajenación de acciones o derechos sociales situados en el exterior	47		
(D.1)	Reconocimiento del costo en la enajenación de acciones o derechos sociales por las cantidades que hayan sido gravadas conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR. ...	49		
(E)	IDPC del cual procede deducir los créditos que establece la Ley en contra de dicho tributo. .	50		
III.	2.- CRÉDITO POR IMPUESTOS EXTRANJEROS EN EL CASO DE LAS SOCIEDADES PLATAFORMA DE INVERSIONES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 41 D.- DE LA LIR	51		
IV.	- OTRAS NORMAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	52		
IV.	1.- Las rentas provenientes de inversiones en el extranjero se excluyen del concepto de rentas esporádicas	52		
IV.	2.- Las rentas provenientes del exterior no se consideran ingresos brutos para los efectos de los Pagos Provisionales Mensuales	52		
IV.	3.- Situación del crédito por IDPC, cuando dicho tributo de categoría haya sido pagado con el crédito por IPE	53		
IV.	4.- Dividendos y utilidades sociales que se rebajan de la RLI de la Primera Categoría	55		
IV.	5.- Rentas provenientes de inversiones en el exterior por los conceptos que se indican deben incluirse en la renta bruta global del IGC	56		
V.	- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES	56	ANEXO N° 1: EJEMPLOS	57
1)	DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE, QUE GRAVÓ DIVIDENDO PROVENIENTE DE PAÍS CON EL CUAL NO SE MANTIENE VIGENTE UN CDTI, PERCIBIDO POR UN CONTRIBUYENTE ACOGIDO AL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 TER DE LA LIR.	57		
2)	DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE CONTRA EL IDPC E IMPUESTOS FINALES, POR DIVIDENDO PROVENIENTE DE UN PAÍS SIN CONVENIO. DEDUCCIÓN DE GASTOS ASOCIADOS, POSIBILIDAD DE IMPUTAR EL REMANENTE DE CRÉDITO DE IDPC A EJERCICIOS FUTUROS SÓLO SI EXISTEN RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA	59		
3)	DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE QUE GRAVÓ UN DIVIDENDO PERCIBIDO PROVENIENTE DE UN PAÍS SIN CONVENIO, DIRECTAMENTE POR UN CONTRIBUYENTE DEL IGC. LIMITACIÓN DE IMPUTAR EL CRÉDITO POR IPE SÓLO A RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA	61		
4)	DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE, SOBRE RENTAS DE AGENCIAS O ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN PAÍSES SIN CONVENIO, DEVENGADAS O PERCIBIDAS POR CONTRIBUYENTES DE LA LETRA A) DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR	63		

- 5) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE, SOBRE RENTAS PASIVAS COMPUTADAS DE ACUERDO AL ARTÍCULO 41 G DE LA LIR, DE PAÍSES SIN CONVENIO EN CONTRA DEL IDPC. DEDUCCIÓN DEL EXCEDENTE DE LA RLI 65
- 6) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE QUE GRAVÓ LA REMUNERACIÓN PERCIBIDA POR UN CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA. RELIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO 67
- 7) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE QUE GRAVÓ UN HONORARIO PERCIBIDO POR UN CONTRIBUYENTE DEL IGC. LIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO 69
- 8) CÁLCULO DEL IDPC CONTRA EL CUAL SE PUEDEN IMPUTAR LOS DEMÁS CRÉDITOS QUE ESTABLECEN LAS LEYES 71 ANEXO N° 2. NORMAS LEGALES.

DEPARTAMENTO EMISOR: DEPTO. DE ASESORÍA JURÍDICA SUBDIRECCIÓN JURÍDICA

CIRCULAR N° 43.-

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS

FECHA: 09 de junio de 2015

MATERIA: Facultad de exigir la emisión de facturas y boletas especiales en medios distintos al papel

REFERENCIA:

N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN:

REF. LEGAL: Ley 20.780; inciso cuarto del artículo 88 del Código Tributario.

I. INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014 se publicó la Ley N° 20.780 que, entre otras materias, incorporó mediante el número 24, de su artículo 10, un nuevo inciso cuarto al artículo 88 del Código Tributario, el cual faculta a la Dirección del Servicio de Impuestos Internos para exigir la emisión de facturas especiales o boletas especiales en medios distintos del papel, mediante resolución.

La presente Circular tiene por objeto interpretar la norma incorporada al artículo 88 del Código Tributario.

II. TEXTO DEL NUEVO INCISO CUARTO DEL ARTÍCULO 88 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

La nueva facultad dada al Servicio en el inciso cuarto del artículo 88 del Código Tributario señala:

"Asimismo, la Dirección podrá exigir la emisión de facturas especiales o boletas especiales en medios distintos del papel, en la forma que establezca mediante resolución".

III. INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

En el Mensaje que se acompañó al proyecto de Ley sobre Reforma Tributaria, se manifestó que uno de los elementos centrales de ésta, consiste en mejorar la efectividad de la fiscalización del pago de impuestos. Precisamente con la referida finalidad, el artículo 10, N° 24 de la Ley N° 20.780, de 2014, incorporó un nuevo inciso cuarto al artículo 88 del Código Tributario, que autoriza a la Dirección del Servicio de Impuestos Internos para exigir la emisión de facturas especiales o boletas especiales en medios distintos del papel.

Para determinar el alcance de los términos “facturas especiales” y “boletas especiales” empleado por la norma analizada, debe tenerse en consideración en primer término, que el artículo 52 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios establece la obligación de emitir boletas o facturas por la celebración de los contratos o convenciones señalados en los Títulos II y III de la referida norma legal, aún cuando en la venta de productos o prestación de servicios no se apliquen los impuestos de la citada ley, o incluso, cuando se trate de convenciones que versen sobre bienes o servicios exentos de tales impuestos.

Por su parte, el artículo 69 del Decreto Supremo N° 55, de Hacienda de 1977, Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, señala los requisitos que deben cumplir las citadas boletas y facturas.

Cabe además tener presente, que el inciso segundo del artículo 56 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, faculta al Servicio de Impuestos Internos para autorizar el uso de boletas, facturas, facturas de compra, guías de despacho, liquidaciones facturas, notas de débito y notas de crédito, que no reúnan los requisitos exigidos por la Ley y el Reglamento, y que a juicio del referido Servicio, resguarden debidamente los intereses fiscales.

Por otra parte, el inciso primero del artículo 54 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios dispone que las facturas, facturas de compra, liquidaciones facturas y notas de débito y crédito, consistirán exclusivamente en documentos electrónicos, sin perjuicio de las excepciones legales. Agrega la citada disposición, que en el caso de las guías de despacho y boletas de ventas y servicios, éstas podrán emitirse a elección del contribuyente, en formato electrónico o en papel.

Además, debe señalarse que el inciso tercero del artículo 88 del Código Tributario, faculta a la Dirección del Servicio a exigir el otorgamiento de facturas o boletas respecto de cualquier ingreso, operación o transferencia que directa o indirectamente sirva de base para el cálculo de un impuesto, estableciendo los requisitos que estos documentos deban reunir.

Por último, cabe tener presente que existen normas en leyes especiales que, al establecer franquicias o beneficios tributarios, autorizan al Servicio a fijar requisitos adicionales para la emisión de ciertos documentos tributarios, como sería el caso por ejemplo de la Ley N° 19.709, de 2001.

En consecuencia, se advierte la existencia de una especie de facturas y boletas emitidas conforme a lo dispuesto en los artículos 52, 53 y 54 de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios y al artículo 69 del Reglamento de la referida Ley, y que constituyen el sistema general ordinario de emisión de facturas y boletas; y otra especie, que podemos denominar “boletas y facturas especiales”, constituidas por aquellas cuyos requisitos de emisión están establecidos en una resolución emitida por el Director del Servicio de Impuestos Internos en el ejercicio de la facultad conferida por el inciso segundo del artículo 56 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, por el artículo 88 del Código Tributario, o bien, por una norma contemplada en una ley especial.

Luego, de lo antes señalado, se deduce que para los efectos de lo establecido en inciso cuarto del artículo 88 del Código Tributario, se entenderá por “facturas especiales” y “boletas especiales” lo siguiente:

a) Facturas especiales: Son aquellas facturas establecidas en una resolución emitida por el Director del Servicio de Impuestos Internos en el ejercicio de la facultad conferida en el inciso segundo del artículo 56 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en el inciso tercero del artículo 88 del Código Tributario, o por una norma contemplada en una ley especial. Pueden mencionarse como ejemplos de facturas especiales, entre otros, los documentos establecidos en la Resolución Exenta N° 1.057, de 25 de abril de 1985 que “Establece normas administrativas y de control del ingreso de

mercaderías nacionales o nacionalizadas, al territorio preferencial de la Ley N° 18.392”, en la Resolución N° 6.259, de 17 de septiembre de 1999 que “Establece facturas especiales y guías de despacho especiales para operaciones desde y hacia centros de exportación a que se refiere la Ley N° 19.420 y ordena contabilizaciones separadas”, y en la Resolución Exenta N° 15, de 25 de junio de 2.002, que “Establece documentos y normas administrativas y de control para las operaciones que realicen las empresas industriales manufactureras acogidas a las disposiciones de la Ley N° 19.709”, todas de esta Dirección Nacional.

b) Boletas especiales: Son aquellas boletas establecidas en una resolución emitida por el Director del Servicio de Impuestos Internos en el ejercicio de la facultad conferida en el inciso segundo del artículo 56 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en el inciso tercero del artículo 88 del Código Tributario, o por una norma contemplada en una ley especial. Como ejemplo de boleta especial, puede mencionarse el documento establecido en la Resolución Exenta N° 1.414, de 27 de octubre de 1978, sobre “Emisión de boletas de honorarios”, de esta Dirección Nacional.

IV. EJERCICIO DE LA FACULTAD

La norma incorporada al artículo 88 del Código Tributario, faculta al Servicio de Impuestos Internos a establecer que las facturas especiales y boletas especiales que originalmente se extiendan en formato papel, deban emitirse en otros medios que especifique la Dirección Nacional del Servicio de Impuesto Internos, mediante resolución que podrá ser de carácter general, o respecto de un contribuyente o grupo de contribuyentes específicos. Para estos efectos, se entenderá que el único medio distinto al papel en el cual se dispondrá esta emisión, será la emisión electrónica de documentos tributarios.

Dicha resolución fijará los requisitos específicos que deberán cumplir los contribuyentes al emitir estos documentos, siendo facultativo determinar, en su caso, el contribuyente o grupo de contribuyentes que, por desarrollar su actividad económica en un lugar geográfico sin acceso a redes de datos, o sin acceso a energía eléctrica, o en un lugar decretado como zona de catástrofe conforme a la ley N° 16.282, o cualquier otra causa calificada que se especifique, quedarán exentos de cumplir con la obligación de emitir documentos electrónicos conforme al artículo 88 del Código Tributario, así como la forma y plazo para hacer efectiva esta excepción.

V. VIGENCIA.

Conforme lo dispuesto en el artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, de 2014, la modificación introducida al artículo 88 del Código Tributario, referida en la presente Circular, entrará en vigencia transcurrido un año desde la publicación de la ley, esto es, a partir del 30 de septiembre del 2015.

A partir de la misma fecha regirán las instrucciones contenidas en la presente Circular.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Distribución:

- Al Boletín
- Oficina De Gestión Normativa
- A Internet
- Al Diario Oficial En Extracto

029-2015 II (009-2015 Circ-SN)
DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS INDIRECTOS
CIRCULAR N° 42.-
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS
FECHA: 05 de junio de 2015

MATERIA:

Modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, a los artículos 2°, 8°, 9°, 12° letra F, 16° letras D y G, 18°,19°, y 20° N° 6 del D.L. N° 825, de 1974, y normas transitorias respectivas, relacionadas con la inclusión en la normativa tributaria sobre el Impuesto al Valor Agregado de la venta de inmuebles efectuada por vendedores habituales. REFERENCIA:

N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN:

REF. LEGAL: Lev N° 20.780, de 29 de
septiembre de 2014.

I. - INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780, mediante la cual se efectuaron una serie de modificaciones a diversas normas tributarias, entre ellas algunas contenidas en el D.L. N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante también "D.L. N° 825") que dan cuenta principalmente de la modificación del concepto de venta contenido en el N° 1 del artículo 2° del cuerpo legal mencionado, y de todas aquellas modificaciones que tuvieron que adecuarse para tal efecto. Además, se introducen algunas normas transitorias que regularan ciertas operaciones cuyo objeto principal son inmuebles.

Por otra parte se hace presente que actualmente está vigente la Circular N° 26 de 1987, en cuyo contenido se encuentran las instrucciones impartidas por el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, respecto de la Ley N° 18.630, la cual modificó algunas normas del D.L. N° 825, incorporando la actividad de la construcción al régimen del Impuesto al Valor Agregado.

En ese entendido, y producto de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 en el D.L. N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, algunas de las instrucciones contenidas en la

Circular N° 26 de 1987 quedarán sin efecto dado su incompatibilidad con las nuevas instrucciones de la presente Circular.

II. - MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY.

Mediante el Art. 2°, de la Ley N° 20.780 se introdujeron una serie de modificaciones al D.L. N° 825, de 1974. Ellas son:

II.1. Modificaciones introducidas por el numeral N°1 al artículo 2° del D.L. N° 825.

"1.- En el artículo 2°:

a. En el numeral 1°, reemplázase la frase "de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella," por ", excluidos los terrenos,".

b. En el número 3° agregase, a continuación de la palabra "muebles", la expresión "e inmuebles", y suprímese el texto que sigue al primer punto seguido hasta el punto siguiente, inclusive.

c. Agregase, en el párrafo primero del número 3°), a continuación del punto aparte que pasa a ser punto seguido, el siguiente texto: "Para efectos de la venta de inmuebles, se presumirá que existe habitualidad en los casos de venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, en su caso. En todos los demás casos se presumirá la habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año. Con todo, no se considerará habitual la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias.

La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual." d. Sustituyese, en el párrafo segundo del número 3°, la expresión "empresa constructora" por "vendedor habitual de bienes corporales inmuebles"."

Norma definitiva:

"Artículo 2°.- Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1°) Por "venta", toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.

2°) Por "servicio", la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

3°) Por "vendedor" cualquiera persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros.

Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad. Para efectos de la venta de inmuebles, se presumirá que existe habitualidad en los casos de venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, en su caso. En todos los demás casos se presumirá la habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año. Con todo, no se considerará habitual la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias. La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual.

Se considerará también "vendedor" al productor, fabricante o vendedor habitual de bienes corporales inmuebles que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos.

4°) Por "prestador de servicios" cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que preste servicios en forma habitual o esporádica.

5°) Por "período tributario", un mes calendario, salvo que esta ley o la Dirección Nacional de Impuestos Internos señale otro diferente."

II.2. Modificaciones introducidas por el numeral N°3 al artículo 8° del D.L. N° 825.

"3. En el artículo 8°:

a) En la letra b) agrédanse, a continuación de la palabra "muebles", los vocablos "e inmuebles".

b) En la letra c):

En el párrafo primero agrédanse, a continuación de la palabra "muebles", los vocablos "e inmuebles"; y reemplazase el punto aparte por un punto y coma.

Suprímase el párrafo segundo.

c) En la letra d) agrédanse, a continuación de la palabra "muebles", las tres veces que aparece, los vocablos "e inmuebles".

d) En la letra f) agrédanse, a continuación de la palabra "muebles", los vocablos "e inmuebles".

e) Suprímase la letra k).

f) En la letra l), reemplácese el texto que antecede al punto seguido, por el siguiente: "Las promesas de venta y los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizadas por un vendedor".

g) Reemplazase la letra m) por la siguiente:

"m) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, no se considerará, para los efectos del presente artículo, la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, efectuada después de transcurrido un plazo de treinta y seis meses contado desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, según proceda, siempre que dicha venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la ley sobre Impuesto a la Renta, a la fecha de dicha venta".

Norma definitiva:

"Artículo 8°.- El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda:

b) Los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles e inmuebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional de Impuestos Internos;

c) Las adjudicaciones de bienes corporales muebles e inmuebles de su giro, realizadas en liquidaciones de sociedades civiles y comerciales. Igual norma se aplicará respecto de las sociedades de hecho y comunidades, salvo las comunidades hereditarias y provenientes de la disolución de la sociedad conyugal;

d) Los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa. Para estos efectos, se considerarán retirados para su uso o consumo propio todos los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor o prestador de servicios y cuya salida de la empresa no pudiese justificarse con documentación fehaciente, salvo los casos fortuitos

o de fuerza mayor, calificados por el Servicio de Impuestos Internos, u otros que determine el Reglamento.

Igualmente serán considerados como ventas los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles destinados a rifas y sorteos, aun a título gratuito, y sean o no de su giro, efectuados con fines promocionales o de propaganda por los vendedores afectos a este impuesto.

Lo establecido en el inciso anterior será aplicable, del mismo modo, a toda entrega o distribución gratuita de bienes corporales muebles e inmuebles que los vendedores efectúen con iguales fines.

Los impuestos que se recarguen en razón de los retiros a que se refiere esta letra, no darán derecho al crédito establecido en el artículo 23°;

f) La venta de establecimientos de comercio y, en general la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles e inmuebles de su giro. Este tributo no se aplicará a la cesión del derecho de herencia;

tú »

k) Derogada.

l) Las promesas de venta y los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizadas por un vendedor. Para los efectos de la aplicación de esta ley, estos últimos contratos se asimilarán en todo a las promesas de venta.

m) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, no se considerará, para los efectos del presente artículo, la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, efectuada después de transcurrido un plazo de treinta y seis meses contado desde su adquisición, importación, fabricación o termino de construcción, según proceda, siempre que dicha venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la ley sobre impuesto a la Renta, a la fecha de dicha venta.”

II.3. Modificaciones introducidas por el numeral N°4 al artículo 9° del D.L. N° 825.

”4. En la letra c) del artículo 9° incorpórense, a continuación de la palabra "mercaderías", los vocablos "e inmuebles".

Norma definitiva:

Artículo 9°.- El impuesto establecido en este Título se devengará:

c) En los retiros de mercaderías e inmuebles previstos en la letra d) del artículo 8°, en el momento del retiro del bien respectivo;

II.4. Modificaciones introducidas por el numeral N°5 al artículo 12 del D.L. N° 825.

5. Modificase el artículo 12 del modo que sigue:

b) Agregase una letra F del siguiente tenor:

F.- La venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando ésta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio; y la venta a un tercero de una vivienda entregada en arrendamiento con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el mismo Ministerio, cuando la opción de compra sea financiada, en todo o parte, por el señalado subsidio.”

Norma definitiva:

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

F.- La venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando esta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio; y la venta a un tercero de una vivienda entregada en arrendamiento con opción de compra al

beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el mismo Ministerio, cuando la opción de compra sea financiada, en todo o parte, por el señalado subsidio.”

II.5. Modificaciones introducidas por el numeral N°6 al artículo 16 del D.L. N° 825.

"6. En el artículo 16:

a) En la letra d) del inciso primero agrédanse, a continuación de la palabra "muebles", las tres veces que aparece, los vocablos "e inmuebles".

b) Reemplazase la letra g) del inciso primero por la siguiente:

"g) En el caso de venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado, realizada por un vendedor habitual, la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y compra. Para estos efectos deberá reajustarse el valor de adquisición del inmueble de acuerdo con el porcentaje de variación que experimente el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior a la fecha de la venta.

Con todo, en la determinación de la base imponible a que se refiere el párrafo anterior deberá descontarse del precio de compra y del precio de venta, el valor del terreno que se encuentre incluido en ambas operaciones. Para estos efectos, el vendedor podrá deducir del precio de venta como valor máximo asignado al terreno, el valor comercial de éste a la fecha de la operación. Efectuada esta deducción, el vendedor deberá deducir del precio de adquisición del inmueble una cantidad equivalente al porcentaje que representa el valor comercial asignado al terreno en el precio de venta.

El Servicio podrá tasar el valor comercial asignado al terreno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario".

Norma definitiva:

"Artículo 16.- En los casos que a continuación se señalan, se entenderá por base imponible:

d) En el caso contemplado en la letra f) del artículo 8°, el valor de los bienes corporales muebles e inmuebles comprendidos en la venta, sin que sea admisible deducir de dicho valor el monto de las deudas que puedan afectar a tales bienes.

Si la venta de las universalidades a que se refiere el inciso anterior se hiciera por suma alzada, el Servicio de Impuestos Internos tasará, para los efectos de este impuesto, el valor de los diferentes bienes corporales muebles e inmuebles del giro del vendedor comprendidos en la venta.

Lo dispuesto en el inciso anterior será aplicable, asimismo, respecto de todas aquellas convenciones en que los interesados no asignaren un valor determinado a los bienes corporales muebles e inmuebles que enajenen o el fijado fuere notoriamente inferior al corriente en plaza;

g) En el caso de venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado, realizada por un vendedor habitual, la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y compra. Para estos efectos deberá reajustarse el valor de adquisición del inmueble de acuerdo con el porcentaje de variación que experimente el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior a la fecha de la venta.

Con todo, en la determinación de la base imponible a que se refiere el párrafo anterior deberá descontarse del precio de compra y del precio de venta, el valor del terreno que se encuentre incluido en ambas operaciones. Para estos efectos, el vendedor podrá deducir del precio de venta como valor

máximo asignado al terreno, el valor comercial de éste a la fecha de la operación. Efectuada esta deducción, el vendedor deberá deducir del precio de adquisición del inmueble una cantidad equivalente al porcentaje que representa el valor comercial asignado al terreno en el precio de venta.

El Servicio podrá tasar el valor comercial asignado al terreno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.

II.6. Modificaciones introducidas por el numeral N°7 al artículo 18 del D.L. N° 825.

"7.- Modificaciones introducidas al artículo 18.

a) En el inciso primero, a continuación de la palabra "muebles", agrédanse los vocablos "o inmuebles", y a continuación del término "mueble", agregase la dicción "o inmueble".

b) Agregase como inciso final el siguiente:

"En estos casos, y en los del artículo 19, se aplicará lo dispuesto en la letra g) del artículo 16 y en los incisos segundo y siguientes del artículo 17."

Norma definitiva:

"Artículo 18.- En los casos de permutas o de otras convenciones por las cuales las partes se obligan a transferirse recíprocamente el dominio de bienes corporales muebles o inmuebles, se considerará que cada parte que tenga el carácter de vendedor, realiza una venta gravada con el impuesto de este Título, teniéndose como base imponible de cada prestación, si procediere, el valor de los bienes comprendidos en ella. Lo dispuesto en este inciso será igualmente aplicable a las ventas en que parte del precio consiste en un bien corporal mueble o inmueble, y a los préstamos de consumo.

Si se tratare de una convención que involucre el cambio de bienes gravados por esta ley, el impuesto de este Título se determinará en base al valor de los bienes corporales muebles e inmuebles incluidos en ella, sin perjuicio de la aplicación de los tributos establecidos en ésta u otras leyes que puedan gravar la misma convención.

En estos casos, y en los del artículo 19, se aplicara lo dispuesto en la letra g) del artículo 16 y en los incisos segundo y siguientes del artículo 17."

II.7. Modificaciones introducidas por el numeral N°8 al artículo 19 del D.L. N° 825.

"8.- En el artículo 19, a continuación de la expresión "muebles", las dos veces que aparece, agrédanse los vocablos "o inmuebles"."

Norma definitiva:

"Artículo 19.- Cuando se dieren en pago de un servicio bienes corporales muebles o inmuebles, se tendrá como precio del servicio, para los fines del impuesto de este Título, el valor que las partes hubieren asignado a los bienes transferidos o el que en su defecto, fijare el Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo.

En los casos a que se refiere este artículo, el beneficiario del servicio será tenido como vendedor de los bienes para los efectos de la aplicación del impuesto cuando proceda.

Igual tratamiento se aplicará en los casos de ventas de bienes corporales muebles o inmuebles que se paguen con servicios."

II.8. Modificaciones introducidas por el numeral N°9 al artículo 23 N° 6 del D.L. N° 825.

"9.- En el artículo 23:

a)

b) Sustituyese su número 6°, por el siguiente:

"6°.- El derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del impuesto al valor agregado que la empresa constructora recupere en virtud de lo prescrito en el artículo 21 del decreto ley

N° 910, de 1975, procederá sólo para contribuyentes que se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles."

Norma definitiva:

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

1°.-

6°.- El derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del impuesto al valor agregado que la empresa constructora recupere en virtud de lo prescrito en el artículo 21 del decreto ley N° 910, de 1975, procederá sólo para contribuyentes que se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles."

II.9. Normas Transitorias ley N° 20.780.

"Artículo sexto.- Las modificaciones introducidas por el artículo 2° en el decreto ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, no se aplicarán a las ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles, que se efectúen en virtud de un acto o contrato cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley a que se refiere el número 1 del artículo precedente, en un contrato celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. Del mismo modo, no se aplicarán dichas disposiciones a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra celebrado con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia señalada, siempre que dicho contrato se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado.

Artículo séptimo.- Estarán exentas del impuesto al valor agregado las ventas de bienes corporales inmuebles que se graven como consecuencia de la modificación que se introduce en el artículo 2° del decreto ley N° 825, de 1974, a través de la letra a) del numeral 1 del artículo 2° de la presente ley, siempre que dichos bienes cuenten, al 1 de enero de 2016, con el permiso de edificación a que se refiere la ley General de Urbanismo y Construcciones, y las ventas respectivas se efectúen dentro del plazo de un año contado desde la fecha a que se refiere el numeral 1 del artículo quinto transitorio.

Artículo octavo.- Los contribuyentes que, a contar de la fecha referida en el numeral 1 del artículo quinto transitorio, deban recargar el impuesto al valor agregado en la venta de bienes corporales inmuebles, tendrán derecho a crédito fiscal por el impuesto soportado en la adquisición o construcción de dichos inmuebles, aun cuando este haya sido soportado con anterioridad a la fecha en que deban recargar dicho impuesto, pero dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario, contados desde esta última fecha.

El Servicio de Impuestos Internos establecerá la forma y procedimientos en que se hará efectivo este derecho."

III.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA. III.1.- Modificaciones al concepto de "venta" y "vendedor".
Venta.

El actual concepto de venta, contenido en el N° 1 del artículo 2° del D.L. N° 825, considera el requisito de que los bienes corporales inmuebles que se transfieren sean "de propiedad de una empresa constructora contruidos totalmente por ella o que en parte hayan sido contruidos por un tercero para ella" para efectos de que su venta sea gravada con IVA. Al respecto, el artículo 2° N°1 letra b) de la ley 20.780

suprimió la frase mencionada y agregó a continuación de la expresión "bienes corporales inmuebles" la frase "excluidos los terrenos".

Con la modificación introducida a la norma aludida ya no es necesario que el contribuyente que transfiere el dominio de un inmueble sea una "empresa constructora", pudiendo serlo cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, quienes en la medida que se den todos los elementos del hecho gravado, van a estar afectas al Impuesto al Valor Agregado por la realización de la operación denominada "venta" en conformidad al N° 1 del artículo 2° del D.L. N° 825.

Por otro lado, en la misma definición se establece que en caso de venta de un inmueble debe excluirse el valor del terreno para efectos de la determinación del respectivo impuesto. Esta mención tuvo por objeto dejar claramente establecido que lo que se grava es la venta de un inmueble construido y no la mera venta de un terreno, el cual si bien es jurídicamente un inmueble, su tratamiento respecto del IVA es descontarlo de la base imponible al momento de determinar dicho tributo. Esta situación queda confirmada con el hecho de que las normas de determinación de la base imponible por la venta de inmuebles, consagradas en el artículo 17 del D.L. N° 825, no sufrieron ningún tipo de modificación.

Vendedor.

Otra de las modificaciones importantes al artículo 2° del D.L. N° 825 es aquella que introdujo algunos cambios en su N° 3, al concepto de "vendedor", definiendo como tal a cualquiera persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros.

En cuanto a esta modificación, la ley estableció dos presunciones simplemente legales de habitualidad en la venta de inmuebles, una de no habitualidad en dicha venta y un caso en que la transferencia de inmuebles puede ser considerada habitual.

En virtud de las dos presunciones simplemente legales de habitualidad, que admiten por tanto prueba en contrario, se entenderá que la operación descrita cumple con el requisito de la habitualidad, razón por la cual el contribuyente tendrá, la carga probatoria en cuanto a acreditar el hecho contrario. En caso de no lograrlo, se entenderá cumplido el requisito de habitualidad para efectos de gravar la respectiva operación. Tales presunciones son las siguientes:

- a. - Venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, en su caso.
- b. - Cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año.

En ambos casos se entenderá que el momento de la adquisición o enajenación es aquel en que el inmueble se encuentra inscrito en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces a nombre del respectivo comprador.

Por otra parte, se entenderá que la obra se encuentra construida, para los efectos de contar los plazos de uno o cuatro años respectivamente, cuando ella esté completamente terminada y cuente con la debida recepción municipal, certificada por la Dirección de Obras Municipales respectiva, de acuerdo a lo establecido en el artículo 144 del D.F.L. N° 458, de 1976, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo .

Ahora bien, cabe recordar que el N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825, en su parte no modificada por la Ley N° 20.780, entrega al Servicio de Impuestos Internos la facultad exclusiva para calificar la habitualidad, conforme a lo establecido en el artículo 4° del D.S. N° 55, Reglamento del D. L. N° 825.

Sobre el particular, el Reglamento indica que el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles de que se trata, y con estos

antecedentes determinará si el ánimo que guió al contribuyente fue adquirirlo para su uso, consumo o para la reventa. Ahora bien, siendo la transferencia de inmuebles un hecho gravado con IVA, como lo es la de los bienes corporales muebles, es lógico considerar en forma extensiva las mismas normas reglamentarias e interpretativas, por lo que, dentro de dicho contexto, para el caso de la venta de inmuebles, debe entenderse que tendrá el carácter de vendedor cualquier persona natural o jurídica, comunidades y sociedades de hecho que transfieran a título oneroso un bien inmueble cuando con motivo de dicha operación hayan concurrido uno o más de los elementos citados anteriormente para calificar la habitualidad.

c. - La norma dispuso expresamente en el número 3 del artículo 2° del D.L. N° 825 una presunción de no habitualidad, según la cual, no se considerará habitual la enajenación de inmuebles, sin atender a las características del vendedor, cuando ésta se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias.

Una ejemplo de aplicación de esta norma está dado por las operaciones de ventas forzadas contenidas en los artículos 103 a 111 de la Ley General de Bancos, en el llamado juicio especial hipotecario, donde una vez ordenado el remate del bien, de acuerdo al tenor de las normas ya enunciadas, se procederá a adjudicar el inmueble a favor del mejor postor, produciéndose la venta forzada del mismo, la cual, de acuerdo a la norma del número 3 del artículo 2° del D.L. N° 825, no se considerará habitual para los efectos de la aplicación del N° 1 del mismo artículo.

d. - La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual.

Por último, la norma modificada del N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825, establece que se podrá considerar habitual por parte de este Servicio la transferencia de inmueble ejecutada por un contribuyente con giro inmobiliario efectivo.

Ahora bien, para efectos de determinar cuando existe un "giro inmobiliario efectivo" se considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice la venta de inmuebles, a efectos de considerar si se configura la habitualidad como elemento esencial del hecho gravado básico de venta, no siendo suficiente para darla por establecida el sólo hecho de constar tal actividad en la escritura social, inicio de actividades o en otro tipo de documento o registro.

Lo anterior sin perjuicio de la aplicación de las presunciones legales descritas en las letras a. y b. anteriores.

III.2.- Modificaciones a los hechos gravados especiales.

Producto de las modificaciones en el N° 2 del artículo 2° del D.L. N° 825 (concepto de venta), también debieron adecuarse una serie de normas contenidas en la ley aludida y que dicen relación con los llamados hechos gravados especiales.

En ese sentido, se incorporó, en el evento que fuera pertinente de acuerdo a la naturaleza del hecho gravado especial respectivo, la palabra inmueble en alguna de las letras del artículo 8° del D.L. N° 825 con el objeto de que hacerlas concordantes con la modificación al concepto de venta ya comentado anteriormente.

Entre esas modificaciones se encuentran aquellas realizadas a las letras b), c), d) y f) del artículo 8° del D.L. N° 825. En tales normas simplemente se agregó el vocablo "inmuebles" a continuación de la palabra "mueble", con excepción de la letra c) donde fue suprimido el segundo párrafo de la misma.

Por otra parte se derogó la letra k) ya que los hechos gravados especiales contenidos en ella quedan subsumidos en otras letras del mismo artículo 8°, o dentro del N° 1 del artículo 2°, ambos del D.L. N° 825. Respecto de la letra l) del artículo 8°, ésta se modificó suprimiéndose el primer párrafo de la misma, adecuándola al hecho que se gravará la promesa de venta y arriendo con opción de compra que recaiga sobre bienes corporales inmuebles realizadas por un vendedor.

La actual letra m) del artículo 8° del D.L. N° 825, fue modificada en su totalidad.

A continuación se comenta cada una de dichas modificaciones.

III.2.1. Letra b), artículo 8°.

La norma modificada establece que serán considerados como ventas para efectos de la aplicación del IVA, los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles e inmuebles efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

En ese sentido se hace presente que, desde el punto de vista de la modificación atinente a la inclusión del concepto de "inmuebles", los aportes y otras transferencias de dominio de inmuebles que se lleven a cabo producto de la constitución, ampliación o modificaciones de sociedades deben ser realizados por vendedores, según la definición contenida en el N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825.

Por lo tanto, se configurará el hecho gravado en el caso que un contribuyente, considerado "vendedor", aporte o transfiera a una sociedad un inmueble de su giro o una cuota de dominio sobre dicho bien o derechos reales constituidos sobre él.

Cabe hacer presente que este Servicio ha señalado que no se da la existencia del hecho gravado con IVA en casos tales como:

- En la transformación de una sociedad de personas en anónimas, de una sociedad anónima a una sociedad de personas, de una E.I.R.L. a cualquier tipo de sociedad, entre otras, ya que se trata del mismo contribuyente sin que haya transferencia alguna de bienes corporales muebles o inmuebles;
- En la fusión y absorción de sociedades, ya que en esos casos las sociedades que se fusionan aportan una universalidad jurídica (su patrimonio) y los socios aportarían derechos personales;
- En la división de sociedades, ya que no existe aporte o transferencia de bienes corporales muebles o inmuebles, como tampoco un incremento de patrimonio social, en la medida que el haber de las nuevas sociedades sea en su totalidad idéntico al de la persona que se divide. En efecto la división implica una distribución de patrimonio, en el que no existe enajenación de bienes o cesión de deudas, sino una especificación de derechos preexistentes, que quedan radicados en personas jurídicas independientes.

Por tanto, la asignación del bien corporal inmueble que la sociedad dividida efectúa a la nueva sociedad creada producto de la división, bajo las condiciones descritas, no constituye una venta.

111.2.2. Letra c), artículo 8°.

Para que sea gravada con IVA la adjudicación de un bien corporal inmueble realizada en liquidaciones de sociedades civiles y comerciales, se exige que tales bienes formen parte del giro de las mismas sociedades, esto es, que tengan la calidad de vendedores de los bienes inmuebles adjudicados, situación que se considerará al tenor de las normas contenidas en el N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825.

La misma exigencia se aplicará respecto de las sociedades de hecho y comunidades, con excepción de las comunidades hereditarias y provenientes de la disolución de la sociedad conyugal.

Sobre este punto conviene tener presente lo dispuesto en el artículo 9° del D.S. N° 55, Reglamento del D.L. 825, que señala: "Para los efectos de lo dispuesto en la letra c) del artículo 8° de la ley, se entenderá por "bienes corporales muebles de su giro", aquellos respecto de los cuales la sociedad o comunidad era vendedora."

111.2.3. Letra d), artículo 8°.

Con relación a la modificación introducida en esta norma se entenderá que existe un hecho gravado especial de venta en caso de retiros de bienes corporales inmuebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socio, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de la propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

Para la aplicación de lo señalado precedentemente en el caso de los inmuebles se entenderá que "son de su propia producción" aquellos que han sido construidos por el propio contribuyente.

De lo señalado anteriormente se debe indicar que para efectos de que se origine el hecho gravado especial deben confluir los siguientes requisitos:

- a) Retiro de bienes corporales inmuebles.
- b) Efectuado por un vendedor o por el dueño, socio, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de la propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

Respecto de aquellos bienes inmuebles que faltaren en los inventarios y cuya salida no pueda justificarse con documentos fehacientes, ellos se entenderán retirados para el uso del vendedor salvo los casos fortuitos o de fuerza mayor, calificados por el Servicio de Impuestos Internos u otros que determine el Reglamento.

También serán considerado como ventas los retiros de bienes corporales inmuebles efectuados por vendedores afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios y que sean destinados a rifas y sorteos, aún a título gratuito, y sean o no de su giro, no distinguiendo si los bienes forman parte del activo fijo o realizable del contribuyente. La misma situación se produce si los retiros son efectuados con fines promocionales o de propaganda.

Por último, igualmente se considerará como venta toda entrega o distribución gratuita de bienes corporales inmuebles que los vendedores de dichos bienes efectúen con iguales fines. Para estos efectos se considerará retiro la entrega a título gratuito de bienes corporales inmuebles que los vendedores de aquéllos destinen para fines promocionales.

III.2.4. Letra f), artículo 8°.

Con el objeto de gravar con IVA la venta de un establecimiento de comercio o cualquier otra universalidad que comprenda bienes inmuebles, al igual que la letra c, se debe tener presente lo dispuesto en el artículo 9° del Reglamento del IVA en cual señala que para los efectos de lo dispuesto en la letra c) del artículo 8° de la ley, se entenderá por "bienes corporales muebles de su giro", aquellos respecto de los cuales la sociedad o comunidad era vendedora, e igual sentido y alcance tiene la misma frase usada en la letra f) del mismo artículo de la ley, respecto de la venta de establecimiento de comercio o de otras universalidades de hecho.

111.2.5 Letra k), artículo 8°.

Dentro de las modificaciones efectuadas se eliminó la letra K) del artículo 8° del D.L. N° 825 en razón que los hechos gravados especiales contenidos en aquella norma relativos a los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora, tenían su fundamento directo en la definición de venta vigente hasta el 31 de diciembre de 2015 . Hoy, dichas situaciones están contempladas tanto en el concepto de venta como en algunas de las letras del artículo

8° del D.L. N° 825, vigentes a partir del 1° de enero de 2016.

111.2.6 Letra l), artículo 8°.

En la letra l) del artículo 8° se reemplazó el primer párrafo de la norma (antes del punto seguido) adecuando su redacción en conformidad a la nueva definición de venta del D.L. N° 825.

La norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2015 establece como hechos gravados las promesas de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora, y los contratos de arriendo con opción de compra que celebren estas empresas, en ambos casos respecto de inmuebles de su giro.

Ahora bien, con la modificación realizada a la letra l) del artículo 8° del D.L. N° 825 quedarán gravadas con IVA las promesas de venta y los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizadas por un vendedor.

A diferencia de la norma vigente, el sujeto del impuesto es mucho más amplio, ya que éste grava las operaciones llevadas a cabo por un vendedor, situación que deberá examinarse al tenor de lo dispuesto tanto en el N° 3 del artículo 2 del D.L. N° 825 en relación con el artículo 4° del Reglamento del D.L. N° 825 , y al análisis de dichas normas efectuada en el punto II.1 precedente de esta Circular.

Por último se hace presente que a partir de la aplicación de la presente norma todos los contratos de arriendo con opción de compra de inmuebles, sea que estos se encuentren o no amoblados, celebrados por un vendedor, se regirán por la presente norma.

Respecto de la base imponible que deberá aplicarse para determinar el impuesto en el caso de los contratos de arriendo con opción de compra es necesario tener presente que la parte final de la letra l) en análisis señala que para los efectos de la aplicación de esta ley, estos últimos contratos se asimilarán en todo a las promesas de venta.

Por su parte, la primera parte del inciso segundo del artículo 17° del D.L. 825 establece que tratándose de la venta o promesa de venta de bienes inmuebles gravados por esta ley, podrá deducirse del precio estipulado en el contrato el monto total o la proporción que corresponda, del valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación.

Por lo tanto, en los contratos de arriendo con opción de compra de inmuebles amoblados o no, que se suscriban por un vendedor habitual a partir del 1° de Enero de 2016, la base imponible del IVA deberá establecerse teniendo en consideración las normas señaladas precedentemente.

III.2.7 Letra m), artículo 8°.

Una de la modificaciones más importante introducidas en el D.L. N° 825 por la Ley N° 20.780 fue aquella que reemplazó completamente la letra m) del artículo 8°.

Recordemos que la norma vigente establece que estará gravada con IVA la venta de bienes corporales muebles que lleven a cabo las empresas, antes de que haya terminado su vida útil normal, en conformidad a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante "LIR") o transcurrido un plazo de 4 años desde su primera adquisición, siempre que formen parte de su activo fijo y que hayan otorgado derecho a crédito fiscal en su adquisición, fabricación o construcción. En el caso de los inmuebles o establecimientos de comercio la venta estará gravada con IVA cuando se realice antes de 12 meses desde su adquisición, inicio de actividades o construcción, según corresponda.

Con la modificación introducida la regla general será que todas las ventas de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado y cuya adquisición haya dado derecho a crédito fiscal, van a estar gravadas con IVA sin que exista plazo que condicione dicha situación.

Ahora bien, sólo respecto de la venta de bienes muebles, la norma en comento estableció una excepción a esta regla general, señalando que no se considerará para los efectos de su afectación con el impuesto, la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo fijo inmovilizado de la empresa, efectuada después de transcurridos 36 meses contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, siempre que aquella venta sea efectuada por, o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el 14 ter de la LIR.

De acuerdo a lo anterior para efectos de aplicar la norma de excepción deben concurrir los siguientes requisitos copulativos:

- a) La venta debe recaer sobre bienes corporales muebles que formen parte del activo fijo de la empresa.
- b) La venta debe ser realizada después de transcurridos 36 meses, contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción.
- c) La venta debe ser efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la LIR.

Respecto de este último requisito, el régimen establecido en el artículo 14° ter, de la LIR, fue sustituido en forma permanente, en la Ley N° 20.780, por un nuevo Art. 14° ter, que establece un régimen especial para micros, pequeñas y medianas empresas, el cual rige a contar del 1° de enero del año 2017. Con todo, cabe hacer presente que el número 2 del artículo 2° transitorio fija el nuevo texto del artículo 14 ter que rige desde el 1° de enero del 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

III.3. - Modificación letra c) artículo 9° del D.L. N° 825.

El artículo 9° del D.L. N° 825 contiene las normas generales sobre el devengo del impuesto a las ventas y servicios.

En dicho contexto, la letra c) del artículo 9° del D.L. N° 825 fue modificada por la ley 20.780, agregándosele la palabra inmueble con el objeto de hacerla concordar con las modificaciones introducidas a la letra d) del artículo 8° del D.L. N° 825.

III.4. - Modificación letra F, artículo 12 de la D.L. N° 825.

Dentro de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 a la D.L. N° 825 se encuentra una nueva exención de IVA que se agrega a las ya contenidas en el artículo 12 y 13 de la D.L. N° 825.

La nueva letra F del artículo 12 declara exenta de IVA la venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando ésta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio; y la venta a un tercero de una vivienda entregada en arrendamiento con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el mismo Ministerio, cuando la opción de compra sea financiada, en todo o parte, por el señalado subsidio.

Al respecto es importante establecer que esta exención es de aquellas denominadas del tipo personal y que por tanto beneficia exclusivamente al beneficiario del respectivo subsidio habitacional al tenor de la normativa establecida por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo.

El artículo 12, letra F, distingue dos situaciones:

a) La venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando haya sido financiada, en todo o parte por el referido subsidio;

Como fue mencionado en los párrafos anteriores, esta exención es del tipo personal y será aplicable sólo en la medida que la persona que adquiera una vivienda sea beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo.

Asimismo, para que opere la exención, la adquisición aludida puede ser financiada en todo o en parte con el referido subsidio.

El vendedor de la vivienda podrá acreditar ante el Servicio de Impuestos Internos la aplicación de la exención referida con cualquier tipo de documento en que conste fehacientemente que quien adquiere el dominio de la vivienda es un beneficiario del aludido subsidio habitacional y que la adquisición de la misma ha sido financiada en todo o parte con el respectivo subsidio.

b) La venta a un tercero de una vivienda entregada en arrendamiento con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el mismo Ministerio, cuando la opción de compra sea financiada, en todo o parte, por el señalado subsidio.

Se aplica también la exención ya referida cuando el propietario de una vivienda dada en arriendo con opción de compra a un beneficiario de subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuya opción de compra será financiada en todo o parte con el señalado subsidio, la vende a un tercero, quedando el nuevo adquirente sujeto al gravamen de cumplir el contrato en la forma pactada entre el arrendatario y el primitivo arrendador.

Por tanto, quedará exenta del Impuesto a las Ventas y Servicios la venta de la vivienda por parte del dueño a un tercero, siempre y cuando quede vigente el contrato de arrendamiento con opción de compra entre el beneficiario del subsidio habitacional y el nuevo dueño de la vivienda, en los mismos términos pactados entre el arrendatario y el primitivo arrendador, con relación al financiamiento de la operación a través de un subsidio otorgado por el Estado.

III.5. - Modificación artículo 16.

El artículo 16 del D.L. N° 825 contiene una serie de normas que establecen algunas reglas especiales para determinar la base imponible de IVA en determinados hechos gravados. La Ley N° 20.780 agregó en algunas de estas normas la palabra inmueble, para hacerlas concordantes con la modificación al concepto de venta, e incorporó una norma en que se regula la forma de determinar la base imponible de IVA en caso de venta de inmuebles usados.

111.5.1. Artículo 16, Letra d

Respecto de la norma de la letra d) del artículo 16, que establece la determinación de la base imponible para los hechos gravados especiales regulados en la letra f) del artículo 8° del D.L. N° 825 , recordemos que a partir del 1 de enero de 2016 se gravará con IVA la venta de establecimientos de comercio y de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles e inmuebles de su giro.

Con relación a la determinación de la base imponible en estos casos, deberá considerarse el valor de los bienes corporales inmuebles incluidos en la operación sin deducción de las deudas que puedan afectar a dichos bienes.

Ahora, si la venta se hiciera a suma alzada, el Servicio, en uso de sus facultades legales, procederá a tasar, para los efectos del impuesto al valor agregado, el valor de los diferentes bienes corporales inmuebles del giro del vendedor, comprendidos en la venta.

111.5.2. Artículo 16, Letra g.

Esta norma fue agregada al D.L. N° 825, producto principalmente de la modificación del concepto de venta en virtud del cual se gravará con IVA la venta de inmuebles realizada por cualquier tipo de contribuyente siempre que se reúna los requisitos para ser considerado como vendedor de tales bienes. Así las cosas, bajo la vigencia de la Ley N° 20.780 se encontrará gravada con IVA la venta de bienes inmuebles usados en cuya adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado y que sea realizada por un vendedor habitual. Para esos efectos, la citada letra g) del artículo 16 del D.L. 825 establece una base imponible especial, que será la diferencia entre los precios de venta y compra, debiendo reajustarse el valor de adquisición del inmueble de acuerdo con el porcentaje de variación que experimente el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior a la fecha de la venta.

De acuerdo a lo señalado los requisitos para determinar la base imponible en conformidad a la letra g) del artículo 16 son los siguientes:

- a) Debe tratarse de venta de bienes corporales inmuebles usados;
- b) En la adquisición de aquéllos no se debe haber soportado Impuesto al Valor Agregado;
- c) La venta debe ser realizada por un vendedor habitual.

Verificado el cumplimiento de los requisitos mencionados se deberá calcular la base imponible que será equivalente a la diferencia entre los precios de venta y de compra considerando las siguientes reglas:

- a) Del precio de venta determinado se debe deducir el valor del terreno con tope de su valor comercial. Para estos efectos la misma norma, en su parte final, señala que el Servicio podrá tasar el valor comercial asignado al terreno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.
- b) Del valor de adquisición del inmueble se debe deducir también el valor del terreno. Éste se determinará calculando el porcentaje que representa el valor comercial asignado al terreno en el precio de venta, el cual se aplicará al valor de adquisición del inmueble,
- c) El monto así determinado se deducirá del valor de adquisición del inmueble. Previamente a esta operación se debe reajustar el valor de adquisición del inmueble de acuerdo con el porcentaje de variación que experimente el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior a la adquisición y el mes anterior a la fecha de venta.
- d) Una vez descontado los respectivos valores de terreno tanto en el precio de adquisición como de venta, se debe restar al precio de venta, el precio de adquisición, obteniendo de esta manera la base imponible sobre la cual se debe aplicar la tasa establecida en el artículo 14 del D.L. N° 825

El siguiente ejemplo da cuenta de la determinación de la base imponible en la venta de inmuebles usados gravados con IVA:

Antecedentes:

Fecha de venta 16.08.2016

Bien raíz:

Precio de venta del bien \$438.500.000.-

Valor de adquisición del bien raíz reajustado \$385.125.000.-

Terreno:

Valor estimado del terreno \$138.500.000.-

Valor comercial del terreno según características y ubicaciones similares \$128.934.000.

• Base imponible IVA= (Valor de venta - terreno) - (Valor de adquisición reajustado - terreno)

1. - Determinar el precio de venta, menos el valor del terreno, con tope de su valor comercial:

• Precio de Venta del bien: \$438.500.000.-

Valor a descontar del precio de venta por concepto de terreno:

• Valor estimado del terreno \$ 138.500.000

• Valor comercial del terreno \$ 128.934.000

Se considera como rebaja el valor comercial del terreno, que es el máximo valor a deducir como valor de terreno, según el inciso segundo de la nueva letra g) del artículo 16 del D.L N° 825, por tanto el valor a descontar es \$128.934.000.

Por tanto el valor de venta menos el valor de terreno es:

438.500.000

- 128.934.000

309.566.000

2. - Determinar la proporción que representa el valor rebajado como valor del terreno, en el precio de venta:

Valor comercial del

terreno 128.934.000 29,40%

Precio de venta 438.500.000

3. - Aplicar el porcentaje determinado en el punto 2) al valor de adquisición, para determinar el valor del terreno a deducir.

$\$385.125.000 \times 29.40\% = \$113.226.750$

4. - Determinar el valor de adquisición, menos el valor del terreno a descontar

Valor de adquisición \$385.125.000

Menos valor terreno (3): \$113.226.750

\$271.898.250

5. - Determinar la base imponible de IVA:

Valor de venta descontado el valor del terreno (1)

Menos. Valor de adquisición descontado el valor del terreno (4)

Base Imponible de IVA a pagar 19% sobre B.I.

III.6. - Modificación artículo 18.

La norma del artículo 18 del D.L. N° 825 regula la base imponible en ciertas operaciones que la ley tributaria asimila a venta, como por ejemplo la permuta de bienes o los préstamos de consumo.

Ahora, producto de la modificación al concepto de venta contenido en el D. L. N° 825, esta norma también ha tenido que adecuarse agregándosele la palabra "Inmueble" a algunos de sus incisos.

De esta manera, también las permutas u otras convenciones por las cuales las partes se obligan a transferirse recíprocamente el dominio de bienes corporales inmuebles, serán gravadas con IVA en la

medida que las partes sean consideradas vendedoras de aquellos bienes, al tenor de lo dispuesto en el N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825.

III.7. - Modificación artículo 19.

Esta norma también debió adecuarse producto de la modificación al concepto de venta contenido en el D.L. N° 825, agregándole también algunos conceptos, específicamente la palabra “Inmueble” en alguno de sus incisos.

En el inciso primero de la norma, se agregó la expresión inmuebles, por ende en caso que se dieren en pago de un servicio bienes corporales inmuebles, se tendrá como precio del servicio, para los fines de aplicación de IVA, el valor que las partes hubieren asignado a los bienes transferidos o el que en su defecto, fijare el Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo.

Similar tratamiento se aplicará en caso de venta de bienes corporales inmuebles que se paguen con servicios.

III.8. - Modificación artículo 23 N° 6.

El artículo 23 N° 6 de D.L. N° 825 fue totalmente modificado en relación a la norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, la cual expresamente señala que no procederá el derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del Impuesto al Valor Agregado que la empresa constructora recupere en virtud de lo prescrito en el artículo 21 del D.L. N° 910, de 1975.

Recordemos que el actual artículo 21°, del D.L. N° 910, de 1975, establece que las empresas constructoras tendrán derecho a deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el 65% del débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado que deban determinar en la venta de bienes corporales inmuebles destinados a la habitación por ellas construidos, cuyo valor no exceda de 4.500 Unidades de Fomento, con un tope de hasta 225 (doscientas veinticinco) Unidades de Fomento por vivienda, y en los contratos generales de construcción de dichos inmuebles que no sean por administración, con igual tope por vivienda, de acuerdo con las disposiciones del D. L. N° 825, de 1974.

La norma que entrará a regir el día 1° de enero de 2016 señala:

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

(...)

6°.- El derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del impuesto al valor agregado que la empresa constructora recupere en virtud de lo prescrito en el artículo 21 del decreto ley N° 910, de 1975, procederá sólo para contribuyentes que se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles."

El artículo 2, N° 9, letra b), de la Ley N° 20780, sustituyó en su totalidad el texto del artículo 23, N° 6 estableciéndose en el nuevo texto, el derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante, en el caso de contratos generales de construcción a suma alzada, por la parte del Impuesto al Valor Agregado que la empresa constructora tenga derecho a rebajar de sus pagos provisionales mensuales, en virtud del artículo 21, del D.L. N° 910. Sin embargo, este derecho sólo procederá en el caso de contribuyentes que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles.

Por lo tanto, tratándose de vendedores habituales de bienes corporales inmuebles que hayan adquirido dichos bienes o contratado la construcción de los mismos, mediante un contrato general de construcción a suma alzada, con una empresa constructora que haya hecho uso del crédito especial contenido en el

artículo 21°, del D.L. N° 910, podrán utilizar como crédito fiscal el 100% del débito fiscal recargado en su adquisición o construcción.

Es importante recalcar que dicho beneficio sólo procede cuando se trate de vendedores habituales de bienes corporales inmuebles, razón por la cual, en el caso de otros contribuyentes del IVA que no son habituales en la venta de inmuebles y adquieren un bien por el cual se aplicó el beneficio del artículo 21°, del D.L. N° 910, no tendrán derecho a usar el total del crédito fiscal recargado en la operación, pudiendo hacer uso sólo de aquella parte efectivamente soportada, a saber, un 35% del impuesto facturado.

Para ejemplificar como opera este nuevo Art. 23°, N° 6, en la adquisición de viviendas efectuadas por contribuyentes que se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles, se plantean dos situaciones:

1) La empresa constructora vende una vivienda a la inmobiliaria y ésta posteriormente la vende al consumidor final.

En este caso la empresa constructora es dueña del terreno y construye inmuebles para su venta.

La facturación que debe efectuar la empresa constructora es la siguiente:

FECHA DE LA OPERACIÓN: 5/1/2016 TOPE ART. 21° D.L. N° 910: 3.000 UF

Cantidad	Detalle	Precio Unitario	Total
----------	---------	-----------------	-------

1	Vivienda Villa "Santa Cecilia" casa N° 8		
---	--	--	--

Precio Neto (sin terreno)

más 19% IVA

menos crédito especial 65%

Art. 21°, D.L. N° 910 Precio Final sin terreno Valor del terreno

Precio Final incluido el terreno \$50.000.000 \$ 9.500.000 (\$ 6.175.000)

\$53.325.000

\$10.000.000 \$63.325.000

El tratamiento tributario respecto del IVA y del crédito especial contenido en el Art. 21°, del D.L. N° 910, para la empresa constructora, se encuentra contenido en Circular N° 26, de 5/8/1987, pero se reproduce a continuación (con las adecuaciones correspondientes al presente ejercicio) para una mayor claridad.

a) "No obstante de efectuar la deducción señalada del débito del IVA para los efectos de emitir la factura, las empresas constructoras deberán declarar en el formulario 29, el débito total correspondiente (en el presente caso \$9.500.000) conjuntamente con los demás débitos y rebajar de éstos el crédito fiscal del período o remanentes a que tengan derecho por el Impuesto soportado en las adquisiciones, utilización de servicios y gastos generales, según las normas comunes, que sean pertinentes, del decreto ley N° 825, de 1974. En el libro de Compras y Ventas deberá, en todo caso, anotarse el total del débito en la columna que corresponda a éste y separadamente en otra columna como información, la cantidad deducida por concepto de la aplicación del 0,65 o crédito especial que se determinó en la factura.

b) En el formulario 29, del mismo periodo, la empresa constructora deducirá el crédito especial otorgado en la facturación del mes, del monto de los pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre impuesto a la Renta. Si la empresa no estuviere obligada a efectuar estos pagos provisionales, o quedare un remanente por ser éstos de un monto inferior al del crédito especial, dicho total o saldo podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba declararse y pagarse en esa fecha con el mismo formulario.

c) Si una vez efectuadas las imputaciones anteriores quedare un remanente, éste podrá imputarse a los mismos impuestos del mes siguiente y así en forma sucesiva, si aún quedare remanente. Este saldo

que puede imputarse a los meses siguientes deberá reajustarse en la forma que dispone el artículo 27 del decreto ley N° 825, es decir, convirtiéndolo en unidades tributarias mensuales según su monto vigente a la fecha en que debió pagarse el tributo y, posteriormente reconvirtiendo el número de unidades tributarias al valor que tenga a la fecha de la imputación del remanente.

d) Si después de efectuada la declaración por el impuesto del mes de diciembre de cada año aún subsistiere remanente por concepto del mencionado crédito especial de 0,65, éste tendrá el carácter de pago provisional voluntario de la Ley sobre Impuesto a la Renta (artículo 88), no debiendo imputarse en las declaraciones mensuales del año siguiente, sino que requerir su imputación o devolución en la declaración anual de impuesto a la renta (formulario 22). En el caso de término de giro el remanente también tendrá el carácter de pago provisional voluntario.

e) Sin perjuicio de lo expresado anteriormente, se hace presente que la base imponible de los pagos provisionales que deban determinarse por los ingresos de las empresas constructoras, estará constituida por el precio neto de la operación y el valor del terreno (en el ejemplo, las sumas de \$50.000.000 y \$10.000.000 registradas en el modelo de factura)”

En el supuesto que la empresa constructora opere con la inmobiliaria, mediante contratos generales de construcción, situación en que la inmobiliaria es dueña del terreno, la base imponible sobre la cual se calculará el Impuesto al Valor Agregado, estará constituida por el valor total del contrato incluyendo los materiales, según lo dispuesto en el Art. 8°, letra c), del D.L. N° 825, el cual se devengará en el momento de emitirse la o las facturas. Sobre este último punto, el Art. 55, inciso segundo, dispone que en los contratos generales de construcción, la factura debe emitirse en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago.

Por su parte, la empresa inmobiliaria que recibe la factura y se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles, será contribuyente del Impuesto al Valor Agregado a partir del 1° de enero de 2016, quedando sujeta a todas las obligaciones que el D.L. N° 825, establece para los contribuyentes de este Impuesto.

Entre dichas obligaciones se encuentra la de llevar un Libro de Compras y Ventas, según lo determina el Art. 59, del D.L. N° 825, en relación con el Art. 74, de su Reglamento, el D.S. de Hacienda N° 55, de 1977, donde deberá registrar día a día todas sus operaciones de compra, de venta, de importaciones, de exportaciones y de prestaciones de servicios, incluyendo separadamente aquellas que recaigan sobre bienes y servicios exentos.

Asimismo, la empresa inmobiliaria tendrá derecho a crédito fiscal, determinado conforme a las normas establecidas en el Art. 23, del D.L. N° 825, por todas aquellas adquisiciones, importaciones o utilización de servicios incurridos en el desarrollo de sus operaciones. Al respecto cabe señalar que el Art. 23, N° 1, menciona entre otros, que dará derecho a crédito fiscal el impuesto recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e), del Art. 8°.

Concordante con lo anterior y en el supuesto que la inmobiliaria haya adquirido la vivienda objeto del presente ejemplo, para incorporarla a su activo realizable, es decir, con la intención de venderla, tendrá derecho a crédito fiscal, en virtud del Art. 23°, N° 1, del D.L. N° 825, el cual corresponderá según lo dispuesto en el N° 6 del citado artículo, al total del impuesto al valor agregado consignado en la factura,

sin considerar la rebaja del 65%, aplicada en virtud del Art. 21°, del D.L. N° 910, de 1975. Ello siempre que no le sea aplicable a la operación, ninguna de las normas establecidas en el Art. 6° o 7° transitorios de la Ley N° 20.780, ni se trata de una venta exenta conforme a lo dispuesto en el Art. 12°, letra F), del D.L. N° 825, en cuyo caso y por aplicación de las normas generales contenidas en el Art. 23°, N° 2, no tendría derecho a crédito fiscal por destinarse el impuesto consignado en la respectiva factura a una operación no gravada o exenta de IVA.

2) Posteriormente, la inmobiliaria vende la vivienda adquirida a un tercero.

Cuando esto ocurra, la inmobiliaria deberá emitir la documentación correspondiente, conforme a lo dispuesto en el Art. 53°, letra a), del D.L. N° 825, que establece la obligación de emitir factura en el caso de ventas o promesas de ventas de bienes inmuebles, así como también respecto de los contratos señalados en la letra e), del artículo 8°, del citado decreto ley.

Sobre el particular y antes de ejemplificar la facturación que debe realizar la inmobiliaria como contribuyente del IVA, es conveniente recordar como operaban las inmobiliarias antes de la entrada en vigencia de la modificación legal, en la venta de inmuebles.

Considerando un margen de comercialización de un 25%, se tiene que:

Costo de adquisición de 1 Vivienda en Villa Santa Cecilia Casa N° 8 \$63.325.000 Margen de Utilidad (25%) \$15.831.250
PRECIO DE VENTA \$79.156.250

Con la entrada en vigencia de la modificación legal, los vendedores habituales de inmuebles (como es el supuesto del ejercicio) son contribuyentes del impuesto al valor agregado desde el 1/1/2016, por lo que en el ejemplo bajo análisis y manteniendo la misma utilidad, el costo que debe considerar la empresa inmobiliaria para facturar, no debe incluir el impuesto al valor agregado, pues como se señaló en los párrafos precedentes, éste puede ser recuperado por la vía de imputarlo a sus débitos fiscales.

Cantidad	Detalle	Precio Unitario	Total
1	Vivienda Villa "Santa Cecilia" casa N° 8		
	Precio Neto (sin terreno) más 19% IVA		Precio Final sin terreno
			Valor del terreno
	Precio Final incluido el terreno		\$59.656.250
			\$11.334.688
			\$70.990.938
			\$10.000.000
			\$80.990.938

El Impuesto soportado en la venta de la vivienda deberá ser declarado por la inmobiliaria, dentro de plazo legal establecido en el Art. 64, del D.L. N° 825.

IV. - Normas Transitorias.

IV. 1. Artículo 6 transitorio.

El artículo 6° transitorio de la Ley N° 20.780 señala que: "Las modificaciones introducidas por el artículo 2° en el D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, no se aplicarán a las ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles, que se efectúen en virtud de un acto o contrato cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley a que se refiere el número 1 del artículo precedente, en un contrato celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. Del mismo modo, no se aplicarán dichas disposiciones a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de un contrato de arrendamiento con opción

de compra celebrado con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia señalada, siempre que dicho contrato se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado”.

La norma estableció dos situaciones por las cuales no se afectarán con IVA las transferencias de dominio de inmuebles. Tales son:

a) Ventas y otras transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de un acto o contrato cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad al 1 de enero de 2016 en un contrato celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado independiente de la fecha en que se verifique la venta o transferencia definitiva.

Para fines de la aplicación de la norma comentada es indispensable que los contratos de promesa que se celebrarán con el objetivo de regular la celebración de uno posterior que tenga por objeto la transferencia del dominio del respectivo inmueble cumplan con todos los requisitos exigidos por el artículo 1.554 del Código Civil que lo distingue de otros tipos de contratos.

Además, se requiere que sean celebrados ya sea por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. En primer caso, se debe cumplir con lo dispuesto en los artículos 1.699 del Código Civil y 403 y siguientes del Código Orgánico de Tribunales. Respecto de la segunda forma de celebración, los instrumentos privados deben protocolizarse al tenor de lo dispuesto en el artículo 415 del Código Orgánico de Tribunales.

Por último, los contratos de promesa de venta de inmuebles celebrados deben también cumplir con lo señalado en el artículo 138 bis de la Ley General de Urbanismo y Construcciones en el sentido que las personas naturales o jurídicas que tengan por giro la actividad inmobiliaria o aquellos que construyan o encarguen construir bienes raíces destinados a viviendas locales comerciales u oficinas, que no cuenten con recepción definitiva y que celebren contratos de promesa de compraventa en los cuales el promitente comprador entregue todo o parte del precio del bien raíz, deberán otorgarlos mediante instrumentos privados autorizados ante notario y caucionarlos mediante póliza de seguro o boleta bancaria, aceptada por el promitente comprador.

Respecto de la cesión de promesas de compraventa suscritas con anterioridad al 1° de enero de 2016, efectuada con posterioridad a dicha fecha, este Servicio podrá hacer uso de sus facultades fiscalizadoras a objeto de verificar que tales actos no tengan como único objeto obtener la liberación del pago de IVA respecto de contratos de venta de inmuebles suscritos con posterioridad al 1° de enero de 2016, teniendo presente lo dispuesto por los nuevos artículos cuarto bis a quinquies del Código Tributario.

b) Transferencias de dominio de inmuebles que se efectúen en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra celebrado con anterioridad al 1 de enero de 2016, en un contrato que se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado.

Los contratos de arrendamiento con opción de compra, deben ser celebrados ya sea por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. En el caso del primero debe cumplir con lo dispuesto en los artículos 1.699 del Código Civil y 403 y siguientes del Código Orgánico de Tribunales. Respecto de la segunda forma de celebración, ella debe practicarse al tenor de lo dispuesto en el artículo 415 del Código Orgánico de Tribunales.

IV. 2. Artículo 7 transitorio.

El artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.780 señala que: "Estarán exentas del impuesto al valor agregado las ventas de bienes corporales inmuebles que se graven como consecuencia de la modificación que se introduce en el artículo 2 del decreto ley N° 825, de 1974, a través de la letra a) del numeral 1 del artículo 2° de la presente ley, siempre que dichos bienes cuenten, al 1 de enero de 2016, con el permiso

de edificación a que se refiere la Ley General de Urbanismo y Construcciones, y las ventas respectivas se efectúen dentro del plazo de un año contado desde la fecha a que se refiere el numeral 1 del artículo quinto transitorio”.

Para que proceda la exención se requiere la concurrencia de dos requisitos copulativos, a saber:

a) Contar con el permiso de edificación a que alude la Ley General de Urbanismo y Construcciones al 1° de enero de 2016.

Sobre el particular, el inciso primero del artículo 116 de la Ley General de Urbanismo y Construcciones señala:

"Artículo 116.- La construcción, reconstrucción, reparación, alteración, ampliación y demolición de edificios y obras de urbanización de cualquier naturaleza, sean urbanas o rurales, requerirán permiso de la Dirección de Obras Municipales, a petición del propietario, con las excepciones que señale la Ordenanza General."

Por su parte, el artículo 119°, de dicha ley contempla la posibilidad que después de concedido el permiso de edificación, se realicen modificaciones o variantes al proyecto o en las obras correspondientes, caso en el cual dichas modificaciones deberán tramitarse conforme lo regula la Ordenanza General de Urbanismo en su artículo 1.4.16. La misma Ordenanza señala que tales modificaciones deben tramitarse en la forma señalada en los artículos 3.1.9 y 5.1.17, en los cuales se detalla la documentación que debe presentarse al Director de Obras Municipales para tal efecto.

En el evento de que el contenido del permiso de edificación que fue otorgado antes de 1° de enero de 2016 sea modificado con posterioridad a dicha fecha, deberá verificarse que la modificación del permiso de edificación no traiga como consecuencia un cambio sustancial en el proyecto amparado por el permiso original, de forma tal que ella implique la construcción de un inmueble distinto al originalmente pactado construir, en cuyo caso la venta de los inmuebles que ampara dicho permiso no será beneficiada con la franquicia contenida en el artículo 7° transitorio de la ley 20.780. Tal situación podría darse, por ejemplo, en el caso que el permiso de edificación consignara la futura construcción de un edificio de 7 pisos, con 72 unidades, y luego fuera modificado consignando la construcción de tres o más viviendas y no el edificio primitivo.

Este Servicio podrá hacer uso de sus facultades fiscalizadoras a objeto de verificar que las eventuales modificaciones a los permisos de edificación no tengan como único objeto obtener la liberación del pago de IVA respecto de contratos de venta de inmuebles suscritos con posterioridad al 1° de enero de 2016, teniendo presente lo dispuesto por los nuevos artículos cuarto bis a quinquies del Código Tributario.

b) Las ventas respectivas deben realizarse dentro del plazo de un año contado desde el 1° de enero de 2016.

Este plazo se cuenta desde el 1° de enero del año 2016, y, de acuerdo a las normas de cómputo de plazo establecidas en el Código Civil, vence el día 1 de enero de 2017.

Para estos efectos, teniendo presente lo dispuesto en el Artículo 1801 del Código Civil, las ventas de los bienes raíces, no se reputan perfectas ante la ley, mientras no se ha otorgado escritura pública.

Por lo tanto, para gozar de la exención que se analiza, la escritura de venta respectiva debe encontrarse otorgada hasta el día 1° de Enero de 2017.

IV. 3. Artículo 8 transitorio.

El artículo 8 transitorio de la ley N° 20.780 establece que los contribuyentes que, a contar de la fecha referida en el numeral 1 del artículo quinto transitorio, deban recargar el impuesto al valor agregado en la venta de bienes corporales inmuebles, tendrán derecho a crédito fiscal por el impuesto soportado en la adquisición o construcción de dichos inmuebles, aun cuando este haya sido soportado con anterioridad a la fecha en que deban recargar dicho impuesto, pero dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario, contados desde esta última fecha.

El Servicio de Impuestos Internos establecerá la forma y procedimientos en que se hará efectivo este derecho.

Plazos

a) Los contribuyentes que gozan de este beneficio son aquellos que deben recargar IVA en sus operaciones de venta de inmuebles a contar del 1° de enero de 2016.

Lo anterior, por cuanto el artículo quinto transitorio de la Ley 20.780, dispone:

"Artículo quinto.- Las disposiciones del artículo 2° entrarán en vigencia conforme a las siguientes reglas:

1.- Lo dispuesto en los números 1, 3, 4, 5, letra b), 6, 7, 8 y 9, letra b), entrará en vigencia a contar del 1 de enero de 2016."

En consecuencia, la primera parte del artículo 8 transitorio de la ley 20.780 al referirse a "a contar de la fecha referida en el numeral 1 del artículo quinto transitorio" da cuenta del 1 de enero de 2016.

b) En relación a los plazos de prescripción mencionados en la última parte de la norma, será considerado para estos efectos el plazo que establece el inciso primero del artículo 200 del Código Tributario, esto es, el plazo de 3 años ya que es la regla general que establece el Código respecto de la facultad del Servicio para revisar, liquidar, reliquidar y girar los impuestos.

c) La oportunidad en que se debe reconocer como crédito dicho impuesto, es la fecha en que deban recargar el IVA en sus operaciones de venta de inmuebles, que efectúe a contar del 1° de enero de 2016, por lo que el plazo de 3 años dentro del cual se deben considerar los impuestos soportados para efectos de conformar el crédito fiscal al cual tendrán derecho los contribuyentes, se cuenta desde la fecha en que deba recargar efectivamente el impuesto hacia atrás.

d) El Servicio de Impuestos Internos establecerá por medio de una resolución especial, la forma y procedimientos para hacer efectivo el derecho a crédito fiscal enunciado en la norma analizada.

Efectos del derecho al Crédito Fiscal frente al Impuesto a la Renta.

El artículo octavo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, establece en favor de los contribuyentes que a partir del 1° de enero de 2016 deban recargar el IVA en la venta de bienes corporales inmuebles, el derecho a un crédito fiscal IVA por el impuesto soportado en la adquisición o construcción de dichos inmuebles.

Conforme a las reglas generales aplicables sobre la materia, el impuesto referido debe encontrarse formando parte, para efectos tributarios, del valor del activo realizable de la empresa respectiva al 1° de enero de 2016, por el hecho de formar parte del costo de adquisición o construcción de dichos inmuebles.

Ahora bien, atendido que el beneficio que otorga la Ley se devenga para los contribuyentes referidos en la oportunidad en que deban recargar el IVA en sus operaciones de venta de inmuebles, que efectúe a contar del 1° de enero de 2016, éstos, deberán considerar como renta obtenida en dicho período, una cantidad equivalente a la suma del crédito fiscal IVA por el impuesto soportado en la adquisición o construcción de los inmuebles sobre los cuales deben recargar el IVA.

De esta manera, no se ve alterado el valor de adquisición o construcción de los inmuebles que forman parte del activo realizable de estos contribuyentes al 1° de enero de 2016, pudiendo en consecuencia deducir como parte del costo de venta de tales inmuebles, el impuesto soportado en la adquisición o construcción de éstos.

Para tal efecto, se insiste, junto con el reconocimiento del beneficio correspondiente al crédito fiscal IVA, los contribuyentes deberán reconocer de manera correlativa, el incremento de patrimonio que representa tal beneficio, lo que deberá reflejarse como una renta tributable que se devenga en la misma oportunidad en que nace el derecho al crédito fiscal IVA.

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

Conforme al artículo quinto, N° 1), de las disposiciones transitorias, contenido en la Ley N° 20.780, las normas que modifican algunos artículos contenidos en el D.L. N° 825, entran en vigencia a partir del 1 de enero de 2016, en conformidad a las instrucciones impartidas en la presente circular.

En lo no modificado por la presente Circular se mantienen plenamente vigentes las instrucciones contenidas en la Circular N° 26 de 1987.

Saluda a Ud.,

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

JARB/JAS/M BP/Apb

Distribución:

Al Boletín

Oficina De Gestión Normativa A Internet

Al Diario Oficial En Extracto

DEPARTAMENTO EMISOR: DEPARTAMENTO DE ASESORÍA JURÍDICA

CIRCULAR N°41.-

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS

FECHA: 05 de junio de 2015

MATERIA: Actualiza y sistematiza instrucciones sobre la competencia territorial de las Unidades del Servicio de Impuestos Internos y la radicación de la fiscalización, en conformidad a las modificaciones incorporadas por la Ley 20.780. REFERENCIA: Arts. 6° letra B, 59 inciso final, y 59 bis del Código Tributario.

Arts. 3 bis, 4, 9, 19 y 42 del D.F.L. N° 7, de Hacienda, de 1980, sobre Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

INTRODUCCIÓN.

El Decreto Ley 3.551, en su artículo 19, en relación con su artículo 2°, reconoce al Servicio el estatus de entidad fiscalizadora.

Por su parte, la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo Primero del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, en el artículo 1°, delimita el ámbito competencial de esa labor fiscalizadora desde el punto de vista de la materia, entregando a la Institución la función de aplicar y fiscalizar los impuestos internos, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por ley a una autoridad diferente.

Luego, corresponde delimitar un segundo aspecto necesario para el ejercicio de esta competencia, cual es el relativo al ámbito territorial que abarcan las distintas unidades operativas que integran el Servicio de Impuestos Internos, para la fiscalización de los contribuyentes.

La presente Circular, tiene por objeto actualizar y sistematizar las distintas normas que regulan el ámbito territorial en que corresponde desempeñar su cometido a las unidades que integran el Servicio de Impuestos Internos.

Asimismo, la presente Circular instruye acerca de las modificaciones efectuadas por la Ley 20.780, publicada en el Diario Oficial del 29 de septiembre de 2014, relativas a la sustitución del inciso final del artículo 59 del Código Tributario y el agregado efectuado al artículo 59 bis del mismo cuerpo legal, en relación a la radicación de la competencia para ejecutar las actuaciones de fiscalización.

I.- INSTRUCCIONES ACERCA DE LAS NORMAS CONTENIDAS EN LA LEY ORGÁNICA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

Si bien las normas sobre la materia, contenidas en la Ley Orgánica del Servicio, no han sido modificadas por la Ley 20.780, se ha considerado necesario sistematizarlas en la presente instrucción, a fin de comprenderlas en un único cuerpo normativo para su mejor análisis y comprensión.

1. - UNIDADES QUE CONFORMAN EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.

Para el cumplimiento de su misión, el legislador ha dotado al Servicio de distintas estructuras orgánicas:

- a) La Dirección Nacional, que incluye a las Subdirecciones y a la Dirección de Grandes Contribuyentes, todos con sede en la ciudad de Santiago y,
- b) 19 Direcciones Regionales; órganos desconcentrados territorialmente, instalados en la ciudad capital de cada una de las regiones I a XII, XIV y XV y 5 en la Región Metropolitana de Santiago.

2. - ELEMENTO ATRIBUTIVO DE LA COMPETENCIA TERRITORIAL DE LAS UNIDADES DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

Para los fines de dirimir la competencia de las diferentes unidades territoriales del Servicio, el legislador ha considerado básicamente tres elementos:

- a) El territorio regional o comunal como elemento de determinación de la jurisdicción de las Unidades territoriales del Servicio.

Las actuaciones de presencia fiscalizadora que corresponde efectuar a las distintas Direcciones Regionales, deben ejecutarse dentro de los límites geográficos de la región, comuna o agrupación de comunas que corresponden a su jurisdicción.

- b) El domicilio del contribuyente como elemento de determinación de la jurisdicción de las Unidades territoriales del Servicio.

Por regla general, las actuaciones de fiscalización distintas de las labores de presencia fiscalizadora, corresponde sean ejecutadas por la Dirección Regional que ejerce jurisdicción sobre el lugar donde se asienta el domicilio del contribuyente a fiscalizar.

- c) La ubicación geográfica del inmueble como elemento de determinación de la jurisdicción de las unidades territoriales del Servicio para fiscalizar el Impuesto Territorial.

Para el caso particular de las gestiones necesarias para la aplicación y fiscalización de la correcta aplicación del Impuesto Territorial, éstas deben ser ejecutadas por la Dirección Regional que ejerce jurisdicción en la Región, comuna o agrupación de comunas en que se ubica materialmente el inmueble.

3. - REGLAS DE COMPETENCIA PARA LAS DIRECCIONES REGIONALES.

Por su parte, de conformidad con lo que dispone la letra B del artículo 6° del Código Tributario, en concordancia con el artículo 19 de la Ley Orgánica del Servicio, y tal como se ha señalado, las Direcciones Regionales ejercen sus facultades en el territorio jurisdiccional delimitado por el área geográfica de la región respectiva.

En el caso de la Región Metropolitana de Santiago, el territorio jurisdiccional de cada una de las cinco Direcciones Regionales Metropolitanas, entre las que se distribuye el territorio regional, ha sido determinado a nivel de comunas por el Director mediante resolución.

Esta delimitación territorial implica que ni las autoridades regionales ni los funcionarios que de ellas dependan pueden ejercer sus funciones fuera del territorio geográfico que delimita su jurisdicción, bajo la sanción de nulidad del acto o actuación de que se trate, salvo las excepciones contempladas en la ley, que serán analizadas en el numeral 4 siguiente.

En conformidad a lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley Orgánica del Servicio, el territorio jurisdiccional de cada una de las 19 Direcciones Regionales es el que se señala en la tabla siguiente:

DIRECCIÓN REGIONAL TERRITORIO JURISDICCIONAL

I DIRECCIÓN REGIONAL, IQUIQUE	I REGION DE TARAPACÁ
II DIRECCIÓN REGIONAL, ANTOFAGASTA	II REGIÓN DE ANTOFAGASTA
III DIRECCIÓN REGIONAL, COPIAPÓ	III REGIÓN DE ATACAMA
IV DIRECCIÓN REGIONAL, LA SERENA	IV REGIÓN DE COQUIMBO
V DIRECCIÓN REGIONAL, VALPARAÍSO	V REGIÓN DE VALPARAÍSO
VI DIRECCIÓN REGIONAL, RANCAGUA	VI REGIÓN DEL LIBERTADOR GENERAL BERNARDO O'HIGGINS
VII DIRECCIÓN REGIONAL, TALCA	VII REGIÓN DEL MAULE
VIII DIRECCIÓN REGIONAL, CONCEPCIÓN	VIII REGIÓN DEL BIO BIO
IX DIRECCIÓN REGIONAL, TEMUCO	IX REGIÓN DE LA ARAUCANÍA
X DIRECCIÓN REGIONAL, PUERTO MONTT	X REGIÓN DE LOS LAGOS
XI DIRECCIÓN REGIONAL, COYHAIQUE	XI REGIÓN DE AYSÉN DEL GENERAL CARLOS IBAÑEZ DEL CAMPO
XII DIRECCIÓN REGIONAL, PUNTA ARENAS	XII REGIÓN DE MAGALLANES Y ANTÁRTICA CHILENA
XIII DIRECCIÓN REGIONAL METROPOLITANA, SANTIAGO CENTRO	COMUNA DE SANTIAGO
XIV DIRECCIÓN REGIONAL METROPOLITANA, SANTIAGO PONIENTE	COMUNAS DE CERRO NAVIA, CURACAVÍ, ESTACIÓN CENTRAL, LO PRADO, PUDAHUEL, QUINTA NORMAL, RENCA
XV DIRECCIÓN REGIONAL METROPOLITANA, SANTIAGO ORIENTE	COMUNAS DE PROVIDENCIA, LAS CONDES, VITACURA, LO BARNECHEA, ÑUÑO A, LA REINA, MACUL y PEÑALOLEN
XVI DIRECCIÓN REGIONAL METROPOLITANA, SANTIAGO SUR	COMUNAS DE SAN MIGUEL, LA CISTERNA, SAN JOAQUÍN, PEDRO AGUIRRE CERDA, LO ESPEJO, LA GRANJA, SAN RAMÓN, LA PINTANA, SAN BERNARDO, CALERA DE TANGO, BUÍN, PAINE, EL BOSQUE, LA FLORIDA, PUENTE ALTO, PIRQUE y SAN JOSÉ DE MAIPO
XVII DIRECCIÓN REGIONAL, VALDIVIA	XIV REGIÓN DE LOS RÍOS
XVIII DIRECCIÓN REGIONAL, ARICA	XV REGIÓN DE ARICA Y PARINACOTA
XIX DIRECCIÓN REGIONAL METROPOLITANA, SANTIAGO NORTE	COMUNAS DE INDEPENDENCIA, RECOLETA, HUECHURABA, CONCHALÍ, QUILICURA, COLINA, LAMPA y TIL TIL

4.- SITUACIONES DE EXCEPCIÓN.

De acuerdo con la regla general analizada en el numeral precedente, las actuaciones de las Direcciones Regionales y de sus funcionarios no pueden ejecutarse fuera del territorio jurisdiccional respectivo, con las siguientes excepciones:

A- COMPETENCIA FISCALIZADORA DE LAS UNIDADES QUE INTEGRAN LA DIRECCIÓN NACIONAL

Si bien, las unidades dependientes o que integran la Dirección Nacional tienen principalmente funciones asesoras o de control y supervisión de la gestión de las Direcciones Regionales, excepcionalmente, algunas de sus estructuras asumen funciones operativas de fiscalización directa de los contribuyentes.

Al efecto, cabe mencionar:

- El Departamento de Delitos Tributarios, dependiente de la Subdirección Jurídica.
- La Subdirección de Avaluaciones.
- El Subdirector de Fiscalización.
- La Dirección de Grandes Contribuyentes.

Al Departamento de Delitos Tributarios le corresponde desarrollar las tareas de fiscalización destinadas a recopilar los antecedentes

necesarios para fundamentar la decisión de ejercer la acción penal por las infracciones sancionadas con multa y pena corporal a que se refiere el N° 10 del artículo 161 del Código Tributario y las letras f) y g) del artículo 7° de la Ley Orgánica del Servicio. A tal fin, en cuanto esta Unidad ejerce su función a través de las facultades fiscalizadoras propias del Director, su competencia alcanza a la totalidad de los contribuyentes, sin atención al sitio geográfico específico donde éstos mantengan su domicilio.²

La Subdirección de Avaluaciones, sin perjuicio de la labor que desarrollan en esta materia las Direcciones Regionales, asume las tareas de aplicación de la Ley sobre Impuesto Territorial en los términos del artículo 29 de dicho cuerpo legal. Para estos fines, atendido que sus facultades de fiscalización la deriva del jefe superior del Servicio, las ejerce respecto de los inmuebles situados en cualquier parte del territorio nacional.

El Subdirector de Fiscalización, de acuerdo dispone el artículo 9° de la Ley Orgánica del Servicio, posee todas las facultades que dicha ley, el Código Tributario y otras disposiciones legales otorgan a los Directores Regionales, con excepción de la facultad de aplicar las multas a que se refieren los artículos 30; 97, excepto las de sus números 1, 2 y 11; 100; 101; 102; 103; 104, y 109, todos del Código Tributario, respecto de todo el territorio del país.

La Dirección de Grandes Contribuyentes, de acuerdo dispone el artículo 3° bis de la Ley Orgánica del Servicio, tiene competencia sobre todo el territorio nacional y ejerce jurisdicción sobre los contribuyentes calificados como "Grandes Contribuyentes" por Resolución del Director, cualquiera fuere su domicilio³. A su vez, el artículo 9° del mismo cuerpo legal, reconoce al Director de Grandes Contribuyentes todas las facultades que dicha ley, el Código Tributario u otras disposiciones legales otorgan a los Directores Regionales, con excepción de la facultad de aplicar las multas a que se refieren los artículos 30; 97, excepto las de sus números 1, 2 y 11; 100; 101; 102; 103; 104, y 109, todos del Código Tributario, respecto de aquellos contribuyentes sometidos a su jurisdicción, conforme a las instrucciones del Director.

Por excepción, de conformidad con lo que dispone el resolutivo 7° de la Resolución Ex. 125, de 2014, la Dirección de Grandes Contribuyentes podrá ejercer la fiscalización de contribuyentes que no se encuentren en la nómina de Grandes Contribuyentes, pero que mantengan, de manera directa o indirecta, una relación comercial, patrimonial o un interés económico con contribuyentes que hayan sido calificados como tales. En todo caso, esta fiscalización deberá contar con la autorización previa de la Subdirección de Fiscalización y deberá ser informada a la Dirección Regional del domicilio del contribuyente a fiscalizar.

Asimismo, el Subdirector de Fiscalización podrá disponer que uno o más contribuyentes a que se refiere el párrafo precedente, sean objeto de fiscalización por parte de la Dirección de Grandes Contribuyentes.

2 Ver dispositivo DÉCIMO de la Resolución Ex. 153, de 2011.

3 La nómina de Grandes Contribuyentes en los años que se indica, se contiene en las siguientes Resoluciones:

2001	Resolución	N°	Ex.	35,	de	24	08	2001
2001 - 2003	Resolución	N°	Ex.	45,	de	19	11	2001
2003 - 2006	Resolución	N°	Ex.	68,	de	02	12	2003
2006 - 2007	Resolución	N°	Ex.	92,	de	01	08	2006
2007 - 2008	Resolución	N°	Ex.	39,	de	22	03	2007
2009	Resolución	N°	Ex.	173,	de	31	12	2008
2010	Resolución	N°	Ex.	211,	de	31	12	2009
2010 - 2011	Resolución	N°	Ex.	79,	de	30	04	2010
2012	Resolución	N°	Ex.	157,	de	30	12	2011
2013	Resolución	N°	Ex.	131,	de	31	12	2012
2014	Resolución	N°	Ex.	109,	de	27	12	2013
2015	Resolución	N°	Ex.	125,	de	30	12	2014

B- FISCALIZACIÓN DE CONTRIBUYENTES DE LA COMUNA DE GUAITECAS

La fiscalización de los contribuyentes domiciliados en la comuna de Guaitecas, perteneciente a la provincia de Aysén, de la XI Región de Aysén del General Carlos Ibáñez del Campo, no obstante su ubicación geográfica, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución Ex. 5228, de 17 de noviembre de 1993, corresponde a la X Dirección Regional, Puerto Montt.

Esta situación deriva de las dificultades de conectividad que existe entre el archipiélago y los centros poblados de la Región de Aysén. En este contexto, el archipiélago queda geográficamente más cerca y existen medios de transporte con mayor periodicidad hacia la ciudad de Castro, ubicada en la Isla Grande de Chiloé, lugar donde funciona la Unidad del mismo nombre, dependiente de la X Dirección Regional, la que está en condiciones de prestar una mejor y más oportuna atención a los contribuyentes.

C- FUNCIONES ENCOMENDADAS A FUNCIONARIOS FISCALIZADORES FUERA DEL TERRITORIO JURISDICCIONAL.

De conformidad con lo dispuesto en la parte final del inciso segundo del artículo 42 de la Ley Orgánica del Servicio, el ejercicio de las facultades fiscalizadoras del cumplimiento de las obligaciones tributarias recaerá en los funcionarios del escalafón de fiscalizadores del Servicio y en aquellos que cumplen con dichas funciones aun cuando pertenezcan a un escalafón distinto, quienes podrán ejercerlas en todo el territorio de la República. Sin perjuicio de ello, si estas funciones se deben ejercer fuera del territorio jurisdiccional de la Dirección Regional de la cual dependan, sólo podrán realizarlas en cumplimiento de instrucciones específicas del Director o Director Regional respectivo.

Cabe observar sobre este punto que, para los efectos indicados en el párrafo precedente, siempre deberá existir una orden de la jefatura correspondiente, la que debe ser expresa. Si bien, esta orden puede ser verbal, en cuanto la ley no exige que la orden sea dada por escrito, para los fines de prueba que sean necesarios, en su caso, se deberá cumplir con el principio de escrituración a que se refiere el artículo 5° de la Ley 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos que Rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado.

II. - INSTRUCCIONES ACERCA DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 20.780 AL INCISO FINAL DEL ARTÍCULO 59 Y AL ARTÍCULO 59 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

De acuerdo con las reglas vistas con anterioridad en la letra b) del N° 2 del capítulo precedente, por regla general la fiscalización de los contribuyentes corresponde a la Dirección Regional que ejerce jurisdicción sobre el territorio donde el contribuyente a fiscalizar mantiene su domicilio, regla que reconoce dos excepciones, incorporadas en el inciso final del artículo 59 del Código Tributario por la letra c) del N° 13 del artículo 10 de la Ley 20.780, y en el artículo 59 bis, modificado por el N° 14 del artículo 10 de la ley referida.

Las disposiciones aludidas, en su texto actualizado, señalan:

Artículo 59 inciso final: "Los jefes de oficina podrán ordenar la fiscalización de contribuyentes o entidades domiciliadas, residentes o establecidas en Chile, aun si son de otro territorio jurisdiccional, cuando éstas últimas hayan realizado operaciones o transacciones con partes relacionadas que estén siendo actualmente fiscalizadas. El Jefe de oficina que actualmente lleva la fiscalización comunicará la referida orden mediante resolución enviada al Jefe de oficina del territorio jurisdiccional del otro contribuyente o entidad. Dicha comunicación radicará la fiscalización del otro contribuyente o entidad ante el Jefe de oficina que emitió la orden, para todo efecto legal, incluyendo la solicitud de condonaciones. Tanto el reclamo que interponga el contribuyente inicialmente fiscalizado como el que interponga el contribuyente o entidad del otro territorio jurisdiccional, deberá siempre presentarse y tramitarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al territorio jurisdiccional del Jefe de oficina que emitió la orden de fiscalización referida en este inciso. Para efectos de establecer si existe relación entre el contribuyente o entidad inicialmente sujeto a fiscalización y aquellos contribuyentes o entidades del otro territorio jurisdiccional, se estará a las normas del artículo 41 E de la ley sobre Impuesto a la Renta."

Artículo 59 bis: "Será competente para conocer de todas las actuaciones de fiscalización posteriores la Unidad del Servicio que practicó al contribuyente una notificación de conformidad a lo dispuesto en el N° 1 del artículo único de la Ley N° 18.320 , un requerimiento de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 59 o una citación según lo dispuesto en el artículo 63 .".

Luego, las disposiciones transcritas, regulan las siguientes situaciones:

a) Fiscalización de contribuyentes relacionados (inciso final del artículo 59 del Código Tributario)

El jefe de oficina del Servicio a cuyo cargo se encuentra la fiscalización de un contribuyente, puede asumir la fiscalización de uno o más contribuyentes o entidades domiciliados en un territorio distinto a su jurisdicción, cuando éstos hayan realizado operaciones o transacciones con el contribuyente o entidad primitivamente fiscalizado y entre ellos exista "relación".

Para que proceda esta actuación de fiscalización extraterritorial, de acuerdo con la norma en comento, en relación con lo dispuesto en el N° 1 del artículo 41 E de la ley sobre Impuesto a la Renta, se deben cumplir los siguientes requisitos:

1) Que todos los sujetos pasivos de la fiscalización sean contribuyentes o entidades "relacionados". Para estos fines se entiende que existe relación cuando:

- i) Uno de ellos participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos del otro;
- ii) Una misma persona o personas participen directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de ambas partes, entendiéndose todas ellas relacionadas entre sí.

iii) Se trate de una agencia, sucursal o cualquier otra forma de establecimiento permanente que interactúa con otros establecimientos permanentes de la misma casa matriz; con partes relacionadas de esta última o establecimientos permanentes de aquellas.

iv) Una parte lleve a cabo una o más operaciones con un tercero que, a su vez, lleve a cabo, directa o indirectamente, con un relacionado de aquella parte, una o más operaciones similares o idénticas a las que realiza con la primera, cualquiera sea la calidad en que dicho tercero y las partes intervengan en tales operaciones.

v) Las personas naturales se entenderán relacionadas cuando entre ellas sean cónyuges o exista parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive.

2) Entre el sujeto fiscalizado primitivamente y los contribuyentes o entidades relacionados que se pretenden fiscalizar se hayan efectuado operaciones o transacciones.

3) El Jefe de oficina que lleva a cabo la fiscalización y que decide ampliarla a los entes relacionados, dicte una resolución fundada, conteniendo la orden de fiscalizar a éstos.

Para estos fines, se entiende por "Jefe de Oficina" a los Directores Regionales o a los funcionarios en que éstos deleguen la facultad.

4) La Resolución se comunique al jefe o jefes de oficina del o de los territorios jurisdiccionales en que se domicilian los otros contribuyentes o entidades o del Director de Grandes contribuyentes si éstos se encuentran sometidos a su jurisdicción funcional.

Para acreditar haberse dado cumplimiento a la exigencia legal, la resolución deberá ser puesta en conocimiento del o de los funcionarios que corresponda por correo electrónico o por otro medio igualmente expedito, dejándose constancia de ello en el expediente respectivo.

La Resolución que se dicte deberá ser también notificada al contribuyente que resultará fiscalizado por una Unidad distinta de la que ordinariamente correspondería conforme a la jurisdicción territorial basada en su domicilio.

A partir de la fecha de la comunicación a que se refiere el segundo párrafo de este numeral, se radica la fiscalización del contribuyente o entidad ante el Jefe de oficina que emitió la orden, para todo efecto legal derivado de aquella, incluyendo la solicitud de condonaciones.

5) La decisión de asumir la fiscalización de un contribuyente o entidad relacionada se podrá adoptar por el jefe de oficina en cualquier etapa de la fiscalización, hasta antes de la notificación de la liquidación.

6) Cumplidos los requisitos para que proceda la fiscalización extraterritorial, los reclamos que se interpongan respecto de los actos administrativos susceptibles de dicho recurso, tanto por el contribuyente inicialmente fiscalizado como por el contribuyente o entidad del otro territorio jurisdiccional, deberán presentarse y tramitarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al territorio jurisdiccional de la oficina que emitió la respectiva orden de fiscalización conforme al N° 3 precedente.

b) Competencia para la realización de acciones de fiscalización posteriores (Artículo 59 bis del Código Tributario).

El "domicilio del contribuyente", por regla general, es determinante de la competencia para fiscalizar que poseen las autoridades territoriales del Servicio. Sin embargo, al ser un elemento mutable por la sola voluntad del sujeto pasivo de la fiscalización, evidentemente conlleva el problema de determinar la competencia cuando el contribuyente, durante la tramitación de la fiscalización, cambia su domicilio a una jurisdicción territorial distinta.

Al respecto, del análisis de lo dispuesto en el artículo 59 bis del Código Tributario se concluyen lo siguiente:

1) Por regla general, la mutación del domicilio del contribuyente al territorio de una Unidad del Servicio distinta de aquella que inició el procedimiento administrativo de que se trate, modifica la competencia para continuar conociendo de aquél, por lo que los antecedentes deben ser puestos en conocimiento y bajo la competencia de la Unidad en cuyo territorio haya pasado a establecerse el contribuyente.

2) Por excepción, la competencia se mantiene en la Unidad que dio inicio al procedimiento y, por lo tanto, no se altera por el cambio de domicilio sobreviniente cuando, en el procedimiento de fiscalización de que se trate y con antelación a dicho cambio:

i) Se haya efectuado al contribuyente una notificación de conformidad a lo dispuesto en el N° 1 del artículo único de la Ley N° 18.320;

ii) Se le haya notificado el requerimiento de información a que se refiere el Artículo 59 del Código Tributario; o

iii) Se le haya notificado una citación según lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario.

El concepto "actuaciones de fiscalización posteriores" que emplea la norma en comento, se refiere a todas las gestiones o trámites que correspondan a la fiscalización de que se trata, que se realizan a continuación de las notificaciones, requerimientos o citaciones a que alude la norma. En tal sentido, se entiende por actuaciones posteriores, las citaciones, liquidaciones, giros que deban emitirse en el procedimiento de fiscalización de que se trata, las notificaciones de unos u otros y el conocimiento y resolución de los recursos administrativos y todas las incidencias que se produzcan respecto de estos actos, sea que se promuevan por el contribuyente o de oficio conforme a lo dispuesto en el N° 5 de la letra B del artículo 6° del Código Tributario, así como el ejercicio de la facultad del artículo 147 del mismo Código en relación con los giros emitidos en el proceso de fiscalización; y, el conocimiento y resolución de las solicitudes de condonación total o parcial de los recargos en ellos incorporados.

III. - VIGENCIA DE LAS PRESENTES INSTRUCCIONES.

Las instrucciones actualizadas y sistematizadas en la presente Circular rigen conforme a las reglas siguientes:

a) Las contenidas en el Capítulo I, desde la publicación de la presente instrucción.

b) Las contenidas en el Capítulo II, desde la fecha de entrada en vigencia de las modificaciones incorporadas en el inciso final del artículo 59 y en el artículo 59 bis, ambos del Código Tributario, por la letra c) del N° 13 y N° 14, del artículo 10 de la Ley 20.780, respectivamente; los que de acuerdo con lo que dispone el artículo decimoquinto transitorio del mismo cuerpo legal, ocurrirá a contar del 30 de septiembre de 2015.

Respecto de las fiscalizaciones iniciadas antes del 30 de septiembre de 2015, y pendientes de resolución a esa fecha, el Jefe de Oficina también podrá ordenar la fiscalización de contribuyentes o entidades de otro territorio jurisdiccional, bajo los términos que señala el inciso final del artículo 59 del Código Tributario.

Saluda a Uds.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Distribución:

- Internet

- Boletín
- Diario Oficial (en extracto)

DEPARTAMENTO EMISOR: DEPARTAMENTO DE ASESORÍA JURÍDICA

CIRCULAR N° 40.-

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS

FECHA: 05 de junio de 2015

MATERIA: IMPARTE INSTRUCCIONES ACERCA DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 20.780, AL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO TRI-BUTARIO EN MATERIA DE EMPLEO DE EXPE-DIENTES ELECTRÓNICOS.REFERENCIA:

Código Tributario, Art. 21.

Ley 20.780, Artículo 10, N° 10.

I.-INTRODUCCIÓN:

La Ley 20.780, publicada en el Diario Oficial del 29 de septiembre de 2014, en el N° 10 de su artículo 10 incorporó tres nuevos incisos en el artículo 21 del Código Tributario, facultando a este Servicio para dejar constancia de las actuaciones que realice en uno o más expedientes electrónicos, acopiando en ellos los antecedentes aportados por el contribuyente en los procedimientos de fiscalización.

De acuerdo a la enmienda señalada, la implementación de expedientes electrónicos es una opción para el Servicio, que puede hacer efectiva en todos los procedimientos administrativos que le corresponda sustanciar.

Ahora bien, un expediente administrativo es el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento a una resolución administrativa, incluyendo las diligencias encaminadas a ejecutarla.

El expediente electrónico, se ha definido conceptualmente “como el conjunto de documentos electrónicos sobre un determinado asunto ordenados secuencialmente, cuya gestión desde su creación, tratamiento archivístico - comprende la aplicación de los procesos técnicos archivísticos de organización, descripción y valoración-, conservación y servicio se ejecuta íntegramente mediante la aplicación de la tecnología informática.

En España, la Ley 11/2007, de 22 de junio, sobre Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, se refiere en su artículo 32 el expediente electrónico como el “conjunto de documentos electrónicos correspondientes a un procedimiento administrativo, cualquiera que sea el tipo de información que contengan.”.

En Colombia, la Ley 1437, de 18 de enero de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, contempla la siguiente definición: “El Expediente Electrónico es un conjunto de documentos electrónicos que hacen parte de un mismo trámite o asunto administrativo, cualquiera que sea el tipo de información que contengan, y que se encuentran vinculados entre sí para ser archivados.”.

Según el autor uruguayo RUBEN CORREA FREITAS, "Constituye un expediente electrónico aquella serie ordenada de documentos que se tramitan en la Administración Pública por vía informática, inte-grado por documentos públicos y documentos privados. La necesaria e imprescindible intervención de

funcionarios públicos en la tramitación de un expediente en la Administración Pública, le confiere el carácter de documento público a las actuaciones contenidas en el mismo."

Si bien el artículo 19 de la Ley N° 19.880 permite la sustanciación del procedimiento administrativo por medios electrónicos, no existe en nuestra legislación una definición específica de expediente electrónico. La jurisprudencia administrativa emanada de la Contraloría General de la República ha reconocido alguno de los aspectos relevantes de este procedimiento, por ejemplo, la existencia del principio de equivalencia de soportes, en virtud del cual considera que un sitio o página de Internet es un archivo idóneo para contener en formato digital información de diversa naturaleza, tanto escrita como audiovisual. Así, ha estimado que no habría inconveniente en que ciertos procedimientos administrativos se puedan realizar en su totalidad por medios electrónicos, pero siempre manteniendo la posibilidad de recurrir al sistema tradicional, a fin de garantizar que los interesados puedan hacer sus solicitudes y acompañar antecedentes en soporte papel. También ha determinado que no hay inconveniente en formalizar un acto administrativo a través de un medio electrónico, siempre que se verifique el nivel de resguardo y seguridad que garantice la integridad y disponibilidad de la información, como asimismo, la autenticidad de la firma de la autoridad que suscribe los antecedentes. (Dictámenes N° 12.723 de 2005; 36.764 de 2008 y 51.028 de 2010)

El expediente electrónico no es sólo un sistema de gestión documental, sino que es una plataforma que debe permitir que todo el procedimiento, de inicio a fin, se realice por vía electrónica, soportando tanto las presentaciones de las partes, como las actuaciones o pronunciamientos de autoridad.

Sin embargo, aunque todo el trámite debe ser realizado por sistema electrónico, en la práctica se acepta el uso de sistemas híbridos (documentos en soporte papel y electrónico).

En esta materia, debe tenerse presente que la incorporación del expediente electrónico en los procedimientos administrativos no incide en la aplicabilidad de los elementos de fondo del acto administrativo, tales como la competencia del sujeto que emite el acto, el objeto o contenido del acto, la causa que lo motiva y su finalidad. En tal sentido, la única diferencia entre el acto administrativo electrónico y el tradicional radica en la utilización de medios tecnológicos como soporte. El empleo de expedientes electrónicos se traduce en disminución en costos y de utilización de espacio físico; agilidad en las comunicaciones con los interesados si éstas pueden efectuarse por vía electrónica, y en menor requerimiento de infraestructura.

Finalmente, cabe hacer presente que la Contraloría General de la República, en diversos dictámenes ha manifestado que los principios de celeridad, economía procesal, no formalización, eficiencia y eficacia, previstos en la Ley 19.880, armonizan con la incorporación de tecnologías de la información y comunicación en la función de los organismos públicos, en la medida que se dé cumplimiento a las disposiciones que regulan los procedimientos respectivos. (Dictámenes N° 4941 de 2004; 27953 de 2006; 29845 de 2010; 36764 de 2008 y 68864 de 2011).

II. - OBJETIVO DE ESTA CIRCULAR

Esta circular tiene por objeto establecer las reglas generales a las que deben acogerse todos los expedientes electrónicos que se generen en los casos en que se instruya operar bajo esta modalidad.

Al efecto, cabe tener presente que los procedimientos administrativos son métodos que regulan la actuación de la Administración en ámbitos determinados, cuyas particulares características pueden hacer necesaria la utilización de aplicaciones de diferentes tipos. Por lo anterior, la Dirección del Servicio, de acuerdo a las facultades que le otorga el artículo 21 del Código Tributario, según la modificación introducida por la Ley 20.780, impartirá oportunamente las directrices específicas en función del procedimiento administrativo respecto del cual se autorice su tramitación a través de los sistemas de expedientes electrónicos.

III. - MARCO LEGAL APLICABLE A LOS EXPEDIENTES ELECTRÓNICOS

No existe en nuestro ordenamiento jurídico una normativa que establezca un procedimiento administrativo electrónico de aplicación general para los organismos públicos; no obstante ello, se han dictado algunas leyes que lo reconocen y regulan aspectos específicos del mismo.

Las normas en las que se considera el uso de herramientas tecnológicas en la Administración Pública y sus relaciones con las personas son las siguientes:

1) LEY N° 19.880, QUE ESTABLECE BASES DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS QUE RIGEN LOS ACTOS DE LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.

Esta ley, en sus artículos 5°, 18, 19 y 59, reconoce la posibilidad de que exista un procedimiento administrativo electrónico, pero al ser una ley supletoria no establece los requisitos mínimos para su efectiva aplicación, y solo se limita a señalar que los órganos en su actuar informático deberán ajustarse al procedimiento regulado por las leyes. El artículo 5° de la ley 19.880 dispone: “El procedimiento administrativo y los actos administrativos a los cuales da origen, se expresarán por escrito o por medios electrónicos, a menos que su naturaleza exija o permita otra forma más adecuada de expresión y constancia”. El artículo 18, luego de definir el procedimiento administrativo, señala que éste deberá constar en un expediente, escrito o electrónico. A continuación, indica que deberá llevarse un registro actualizado, escrito o electrónico, al que tendrán acceso permanente los interesados, en que consten las actuaciones de la Administración.

En efecto, los incisos tercero y cuarto del artículo 18 establecen:

“Todo el procedimiento administrativo deberá constar en un expediente, escrito o electrónico, en el que se asentarán los documentos presentados por los interesados, por terceros y por otros órganos públicos, con expresión de la fecha y hora de su recepción, respetando su orden de ingreso. Asimismo, se incorporarán las actuaciones y los documentos y resoluciones que el órgano administrativo remita a los interesados, a terceros o a otros órganos públicos y las notificaciones y comunicaciones a que éstas den lugar, con expresión de la fecha y hora de su envío, en estricto orden de ocurrencia o egreso”.

“Además, deberá llevarse un registro actualizado, escrito o electrónico, al que tendrán acceso permanente los interesados, en el que consten las actuaciones señaladas en el inciso precedente, con indicación de la fecha y hora de su presentación, ocurrencia o envío”.

A su turno, el artículo 19, refiriéndose a la utilización de los medios electrónicos dispone: “El procedimiento administrativo podrá realizarse a través de técnicas y medios electrónicos.

Los órganos de la Administración procurarán proveerse de los medios compatibles para ello, ajustándose al procedimiento regulado por las leyes.”

2) LEY 19.799, SOBRE DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS, FIRMA ELECTRÓNICA Y SERVICIOS DE CERTIFICACIÓN DE DICHA FIRMA.

En su artículo 1°, la citada ley 19.799 regula:

- a) los documentos electrónicos y sus efectos legales;
- b) la utilización en ellos de firma electrónica;
- c) la prestación de servicios de certificación de estas firmas, y
- d) el procedimiento o sistema de acreditación al que podrán sujetarse los prestadores de dichos servicios de certificación, con el objeto de garantizar la seguridad en su uso.

La citada ley, en su artículo 1°, inciso segundo, consagra el principio de la equivalencia entre el soporte electrónico y el soporte de papel. En el mismo sentido, la disposición contenida en el artículo 3°, homologa o equipara de manera general a los documentos e instrumentos tradicionalmente soportados en papel o escriturados y firmados olográficamente para realizar actos o celebrar contratos, con aquellos suscritos por medio de firma electrónica.

En el artículo 2° de la Ley 19.799, el documento electrónico se define como toda representación de un hecho, imagen o idea que sea creada, enviada, comunicada o recibida por medios electrónicos, y almacenada de un modo idóneo para permitir su uso posterior.

De acuerdo a lo establecido en los artículos 4° y 7°, inciso segundo, de la Ley 19.799, los documentos electrónicos que tengan la calidad de instrumento público o surtan los efectos propios de éste, deberán suscribirse mediante firma electrónica avanzada, dándose de esta forma sustento legal a las actuaciones efectuadas por estos medios.

Por su parte, los artículos 6°, inciso primero, y 7°, inciso primero de la Ley 19.799, así como el artículo 39 del decreto N° 181, de 2002, del entonces Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción - reglamento de la aludida Ley 19.799-, facultan a los órganos del Estado para ejecutar o realizar actos, celebrar contratos y expedir cualquier documento, dentro de su ámbito de competencia, suscribiéndolos por medio de firma electrónica, los que serán válidos de la misma manera y producirán los mismos efectos que los expedidos por escrito y en soporte de papel.

Sin embargo, en el inciso segundo del artículo 7° citado, precisa: “Con todo, para que tengan la calidad de instrumento público o surtan los efectos propios de éste, deberán suscribirse mediante firma electrónica avanzada.”.

El inciso segundo del referido artículo 6° exceptúa, sin embargo, las actuaciones para las cuales la Constitución Política o la ley exija una solemnidad que no sea susceptible de cumplirse mediante documento electrónico, o requiera la concurrencia personal de la autoridad o funcionario que deba intervenir en ellas.

3) En el ámbito de la legislación tributaria la Ley 20.431, incorporó a la ley orgánica de este Servicio, un artículo 4° bis nuevo, cuyo objeto se expresó en el mensaje presidencial con el que se presentó dicha iniciativa legal en los siguientes términos : “La ratificación, mediante su consagración expresa en la normativa tributaria, de la opción a favor de la utilización de todas las herramientas tecnológicas disponibles para facilitar y dar fluidez a las relaciones entre el Servicio y los contribuyentes. Con ello, se pretende consagrar en forma especial una “plataforma virtual” con competencia nacional, como forma de interacción entre la administración tributaria y los contribuyentes o destinatarios de los servicios, avanzando de esta manera en la implementación de procedimientos administrativos por medios electrónicos, tal como se establece en la ley N° 19.799, sobre documentos electrónicos y firma electrónica, y en la ley N° 19.880, sobre bases de procedimientos administrativos.”.

El artículo 4° bis citado establece: “El Servicio de Impuestos Internos podrá, además, relacionarse directamente con los contribuyentes y éstos con el Servicio, a través de medios electrónicos, entendiendo por tales aquellos que tienen capacidades eléctricas, digitales, magnéticas, inalámbricas, ópticas, electromagnéticas u otras similares. Los trámites y actuaciones que se realicen a través de tales medios producirán los mismos efectos que los trámites y actuaciones efectuados en las oficinas del Servicio o domicilio del contribuyente.”.

4) EL DS N°181, PUBLICADO EL 17 DE AGOSTO DE 2002, DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA, FOMENTO Y RECONSTRUCCIÓN, QUE APRUEBA EL REGLAMENTO DE LA LEY 19.799.

El artículo primero, aprueba el reglamento de la Ley 19.799, que consta de los siguientes cinco Títulos:

I) De los prestadores de servicios de certificación; II) De la acreditación de los prestadores de servicios de certificación; III) De los certificados de firma electrónica; IV) Protección de los derechos de los usuarios; y V) Sobre la utilización de la firma electrónica por los órganos de la Administración del Estado.

En relación a la materia que se comenta solo cabe destacar que el artículo 47 del reglamento citado, según modificación introducida por el Decreto N° 14, de 2014, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, publicado en el Diario Oficial de 27 de febrero de 2014, dispone que sin perjuicio de las normas técnicas determinadas en virtud del artículo 5° de dicho reglamento, el Ministerio Secretaría General de la Presidencia propondrá las normas técnicas que deberán seguir los órganos de la Administración del Estado para garantizar la publicidad, integridad, eficacia, interoperabilidad y seguridad en el uso de los documentos electrónicos. Asimismo, deberá establecer las normas técnicas que permitan que las comunicaciones por medios electrónicos efectuadas entre los órganos de la Administración del Estado y de éstos con los ciudadanos operen de manera efectiva y eficiente.

5) EL DECRETO SUPREMO N° 83, DE 2005, DEL MINISTERIO SECRETARÍA GENERAL DE LA PRESIDENCIA.

Aprueba norma técnica para los órganos de la Administración del Estado sobre seguridad y confidencialidad de los documentos electrónicos, establece las características mínimas obligatorias de seguridad y confidencialidad que deben cumplir los documentos electrónicos de los órganos de la Administración del Estado y otras cuya aplicación se recomienda para los mismos fines, estableciendo dos etapas para su cumplimiento: nivel básico de seguridad y nivel avanzado.

IV. - REQUERIMIENTOS ESENCIALES DE UN EXPEDIENTE ELECTRÓNICO

Como marco general, es necesario reiterar que el procedimiento administrativo electrónico no implica diferencias procesales respecto de los procedimientos tradicionales regulados en el Código Tributario y demás leyes impositivas y, supletoriamente, en los artículos 18 y siguientes de la Ley 19.880. Los principios en que se sustentan los procedimientos administrativos no cambian con la implementación de la tecnología.

Luego, la sustanciación de un procedimiento administrativo por medios electrónicos, sea que se inicie de oficio o a solicitud del contribuyente, podrá hacerse por vía electrónica a través de las aplicaciones correspondientes o, por medio papel, caso este último en que se procederá en sede administrativa, a su digitalización por el funcionario competente para instruir el procedimiento

A) Apertura del expediente electrónico:

Identificación del expediente: se deberá identificar el expediente de acuerdo con los elementos propios del sistema de descripción que adopte el Servicio, singularizándose el tipo de expediente, folio, fecha de inicio, la materia, y nombre de las partes y de sus representantes, en su caso.

De acuerdo a lo dispuesto en el nuevo inciso tercero del artículo 21 del Código Tributario, el Servicio podrá llevar respecto de cada contribuyente uno o más expedientes electrónicos, según sean los procedimientos que le conciernan.

B) Índice electrónico.

Se implementarán mecanismos tecnológicos que permitan llevar un índice electrónico de estos expedientes, el cual deberá:

- a) Permitir la identificación y el acceso a los documentos que conforman el expediente, con la salvedad de aquellos a los que se haya conferido el carácter de secretos o reservados, en su caso;
- b) Permitir la identificación de la secuencia de los documentos y el orden dentro del expediente electrónico;
- c) Garantizar la integridad del expediente electrónico y permitir la recuperación de sus documentos y metadatos cuando se requiera;
- d) Garantizar la preservación de los datos y metadatos que conforman el índice electrónico.

Este índice será firmado digitalmente en forma automática por el sistema, lo que garantiza la integridad del expediente electrónico.

C) Foliación del expediente electrónico.

El foliado electrónico consiste en la asociación de un documento electrónico a un índice electrónico en un mismo expediente electrónico o serie documental, con el fin de garantizar su integridad, orden y autenticidad. Este procedimiento debe admitir una foliación coordinada en caso que sea necesario llevar un expediente mixto. Como el expediente electrónico carece de páginas, las piezas que lo conforman se denominan generalmente “asientos” o “registros”.

El foliado electrónico debe cumplir los siguientes objetivos:

- a) Permitir la identificación inequívoca de cada documento del expediente;
- b) Permitir asociar los documentos al expediente al cual pertenecen;
- c) Permitir diferenciar las copias de un mismo documento electrónico, que en virtud del trámite que corresponda, se archiven en diferentes expedientes, es decir que cada copia de un mismo documento debe tener su propio foliado electrónico, y
- d) Garantizar la preservación a largo plazo de los datos y metadatos que conforman un folio electrónico y el expediente en su conjunto.

Si se incurriere en un error al vincular un documento a un expediente electrónico, aquél se debe subsanar efectuando el asiento correspondiente que lo justifique. La foliación del expediente no podrá ser alterada y el documento erróneamente incorporado se conservará en dicho expediente, contemplándose algún mecanismo que impida visualizarlo si no procede que éste sea conocido por terceros.

D) Forma de presentación de los documentos e incorporación al expediente.

En el expediente electrónico se deberán asentar ordenadamente todos los documentos electrónicos, emitidos o recibidos, relacionados con un procedimiento administrativo. La expresión “ordenadamente” se refiere a la necesidad de incorporarlos en estricta sucesión correlativa, según su fecha y hora de dictación o presentación, en conformidad a las etapas y plazos del procedimiento.

Al efecto, como se ha señalado, el artículo 18 de la ley 19.880, dispone que el procedimiento administrativo deberá constar en un expediente, escrito o electrónico, en el que se asentarán los documentos presentados por los interesados, por terceros y por otros órganos públicos, con expresión de la fecha y hora de su recepción, respetando su orden de ingreso y la fecha y hora del envío del documento o actuación que se integra al expediente.

Cada documento electrónico debe poseer un número de identificación en el índice, el que será asignado electrónicamente por el sistema informático, facilitando de esta manera el proceso de almacenamiento y recuperación eficaz de la información.

La modificación introducida al artículo 21 del Código Tributario, admite que el expediente electrónico incluya antecedentes que correspondan a terceros, siempre que sean de carácter público o que no se vulneren los deberes de reserva o secreto establecidos por la ley, salvo que dichos terceros o sus representantes expresamente hubieren autorizado dicha inclusión.

En el mismo expediente se deberán incorporar “las actuaciones y los documentos y resoluciones que el órgano administrativo remita a los interesados, a terceros, a otros órganos públicos y las notificaciones y comunicaciones a que éstas den lugar, con expresión de la fecha y hora de su envío, en estricto orden de ocurrencia o egreso.”.

Al tenor de lo dispuesto en el nuevo inciso tercero del artículo 21 del Código Tributario, no se podrá exigir nuevamente al contribuyente la presentación de los antecedentes que el expediente electrónico ya contenga. Esta disposición es concordante con el derecho del contribuyente que consagra el número 6 del artículo 8° bis del Código Tributario, cuyas instrucciones se impartieron por Circular N° 19, de 2011. Luego, el contribuyente puede eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y tiene derecho a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales que haya entregado.

E) Tratamiento de los documentos o piezas secretas o reservadas.

Los documentos a los que se haya conferido el carácter de secretos o reservados, que formen parte de un expediente electrónico, no serán de acceso público ni de particulares ni se podrá fundar en ellos la resolución que se adopte en el procedimiento administrativo de que se trate.

Según la naturaleza del procedimiento administrativo, se deberán implementar mecanismos que impidan visualizar los documentos secretos o reservados que se incorporen a un expediente electrónico, o, permitir que estos documentos sean excluidos del expediente pasando a formar parte de un archivo paralelo de carácter reservado, dejándose constancia en el expediente original, mediante resolución, de los motivos que fundamentan el desglose de estos documentos y el lugar donde se encontrarán depositados, reflejando también en el índice, la imposibilidad de acceder a éstos, marcándose los folios correspondientes como secretos, confidenciales o reservados.

F) Tratamiento de documentos o piezas que, por su naturaleza o por su volumen, no puedan agregarse al expediente.

De acuerdo a la modificación dispuesta por la Ley 20.780, a juicio exclusivo del Servicio, se podrán excluir del expediente electrónico aquellos antecedentes que sean calificados como voluminosos, pero éste siempre deberá contener un resumen o índice que permita identificar las actuaciones realizadas y antecedentes o documentos aportados.

Asimismo, no todos los documentos que conforman un expediente administrativo son susceptibles de tener una versión electrónica, y por ello, será necesario admitir la presentación de documentos en soporte papel, los que deberán ser digitalizados e incorporados al expediente electrónico o, en caso de no ser ello posible, dar lugar a la formación de una pieza separada con las respectivas referencias al expediente electrónico.

Por consiguiente, podrá existir un sistema de expediente mixto: electrónico y papel. Ante esta dualidad de continentes, será necesario implementar el procedimiento que ordene los contenidos; permita aplicar una foliación unívoca; evite que se incurra en duplicidad de información y falta de correspondencia; permita reflejar en la plataforma tecnológica los hitos que sólo constan en papel, etc.

G) Notificaciones

Las notificaciones que corresponda efectuar en un expediente electrónico, deberán hacerse a la dirección de correo electrónico del contribuyente, si el interesado ha solicitado al Servicio ser notificado por esa vía, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 del Código Tributario.

Ahora bien, la disposición legal que faculta al Servicio para sustanciar sus actuaciones por medio de expedientes electrónicos no contempla como obligación de los contribuyentes la de constituir un domicilio electrónico al inicio del procedimiento. Por su parte, las normas generales sobre notificación por correo electrónico, a contar del 29 de septiembre de 2015, no permiten que se fije una dirección de correo electrónico sólo para una determinada gestión o actuación. Luego, si el contribuyente no puede ser notificado por correo electrónico, deberá imprimirse la resolución y la documentación necesaria y procederse a la práctica de la notificación de conformidad con las reglas generales contenidas en el artículo 13 del Código Tributario. El documento que acredite haberse efectuado la notificación se incorporará al expediente electrónico, debidamente digitalizado o escaneado.

H) Firma electrónica avanzada. Todo documento electrónico que tenga la calidad de instrumento público o aquellos que deban producir los efectos jurídicos de éstos, deben suscribirse mediante firma electrónica avanzada. (Artículo 4° de la Ley 19.779)

El procedimiento administrativo electrónico comprende actuaciones de funcionarios públicos y documentos de ese carácter, por lo que éstos necesariamente deben suscribirse con firma electrónica avanzada.

I) Accesibilidad o publicidad que debe tener el expediente electrónico

De acuerdo a la modificación efectuada por la Ley 20.780, el contribuyente podrá acceder en cualquier tiempo al expediente electrónico en que se contenga el procedimiento de su interés, a través de su sitio personal disponible en la página web del Servicio.

En atención a que en el procedimiento administrativo electrónico, no solo los titulares sino que eventualmente terceros interesados, tienen derecho a tomar conocimiento del estado de tramitación de algún procedimiento, con las debidas restricciones que determina nuestro ordenamiento jurídico, se debe considerar la confección de un índice actualizado de los documentos y actuaciones del expediente, para ponerlo a disposición de quienes tengan derecho a consultarlo, salvo los documentos o cuadernos sujetos a reserva.

Si un expediente electrónico está distribuido con piezas tanto en un sistema electrónico como en un archivo físico, deberá contener las referencias técnicas que permitan identificar exactamente donde se encuentra la información.

J) Criterios de seguridad del expediente electrónico

En el marco de los procedimientos electrónicos, se debe contemplar los mecanismos adecuados que aseguren la integridad, autenticidad, disponibilidad, calidad, protección y conservación de los documentos almacenados, considerando la posibilidad de generar versiones de respaldo del expediente electrónico. A estos efectos, se deberán implementar mecanismos que garanticen que no se podrán modificar las fechas, la foliación o los antecedentes que se mantengan en el expediente electrónico, sin que quede constancia del cambio realizado, la fecha y hora y la identidad de la persona que intervino en el hecho. Luego, considerando que los documentos que conforman el expediente electrónico pueden ser rectificadas, invalidados o suprimidos, el Procedimiento Administrativo Electrónico debe contemplar un control de versiones de los documentos que contiene diferenciando a lo menos formalmente, la naturaleza de cada uno.

Asimismo, la confidencialidad de la información para terceros ajenos al procedimiento se debe garantizar con mecanismos idóneos.

K) Registro de actuaciones y cómputo de plazos

El sistema de información respectivo debe reflejar las actuaciones y documentos incorporados al expediente electrónico, indicando la fecha y hora de la recepción o envío del documento o actuación de que se trate.

Asimismo, el procedimiento electrónico deberá contemplar los mecanismos técnicos que permitan darle fecha cierta a la notificación de las actuaciones o resoluciones para que las partes tengan certeza de las mismas y tomen conocimiento del momento en que empezarán a correr los plazos para sus actuaciones en el expediente.

Cuando la solicitud electrónica fuere enviada para cumplir un plazo administrativo, serán consideradas presentadas en tiempo las recibidas hasta las 24 horas del último día del plazo respectivo.

L) Cierre del expediente electrónico

Se deberán utilizar mecanismos electrónicos seguros, para garantizar la integridad y autenticidad en el cierre de los expedientes, tales como estampados de tiempos, firmas digitales, índice electrónico, los cuales deberán ser preservados en el tiempo. El índice electrónico se deberá firmar digitalmente al cierre del expediente.

M) El Repositorio Electrónico (Archivo Electrónico de expedientes tramitados en esta modalidad)

El artículo 42 del Decreto 181, de 2002, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, establece que los órganos de la Administración del Estado que utilicen documentos electrónicos deberán contar con un repositorio o archivo electrónico a efectos de su almacenamiento una vez que haya finalizado su tramitación, de conformidad con las normas que regulan a su respectiva oficina de partes.

Dicho Repositorio será responsabilidad del funcionario a cargo del archivo, sin perjuicio de la celebración de convenios de cooperación entre diferentes órganos o de la contratación de una empresa privada para que preste el servicio, y siempre -en consideración al denominado "Derecho de acceso a la Información"- deberá garantizar que se respeten las normas sobre publicidad de los documentos, contenidas en la Ley 18.575 sobre Bases de la Administración del Estado y en otras leyes especiales

El artículo 43 del mismo cuerpo de normas señala que el Repositorio deberá garantizar la seguridad, integridad y disponibilidad de la información en él contenida, para lo cual la información deberá ser respaldada en copias de seguridad y bajo las siguientes características:

- a) la información deberá ser respaldada con cada proceso de actualización de documentos;
- b) se deberá mantener una copia de seguridad en el lugar de operación de los sistemas de información y otra en un centro de almacenamiento de datos electrónicos especializado, el que puede ser propio o provisto por terceros, deberá cumplir con condiciones tales como un estricto control de acceso, un completo y detallado registro de entrada y salida de respaldos, resguardo de la humedad, temperatura adecuada, control del riesgo de incendio y otras. En caso que el repositorio sea suministrado por terceros, deberá garantizarse la confidencialidad de la información de los contribuyentes que el archivo electrónico contenga; y,
- c) el esquema de respaldo deberá ser simple, basado en generación de copias acumulativas, con el objeto de mantener la historia de la información en el mínimo de versiones posibles.

V. - CUSTODIA DE LA INFORMACIÓN CONTENIDA EN LOS EXPEDIENTES ELECTRÓNICOS

El inciso quinto, agregado al artículo 21 del Código Tributario por la ley 20.780, establece que: "Los funcionarios del Servicio que accedan o utilicen la información contenida en los expedientes electrónicos deberán cumplir con lo dispuesto en el artículo 35 de este Código, la ley sobre Protección de la Vida Privada, así como con las demás leyes que establezcan la reserva o secreto de las actuaciones o antecedentes que obren en los expedientes electrónicos."

De acuerdo a la norma citada, respecto de los contenidos de un expediente electrónico rigen los principios básicos para el tratamiento de la información que contemplan la Ley 19.628; la Ley 20.285 y otras disposiciones legales que establezcan la reserva o confidencialidad de la información.

De este modo, si se solicita por un tercero el acceso a un documento del expediente o una copia del mismo en el que se señalen datos personales de contexto relativos a personas naturales -domicilio particular, fecha de nacimiento, nacionalidad, estado civil, teléfonos fijos o celulares, correo electrónico particular, entre otros- éstos sólo podrán entregarse en medio papel y deberán ser expurgados al momento de proporcionar la información, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4° de la ley N° 19.628, sobre protección a la vida privada. Tampoco se podrán divulgar los antecedentes que afecten los derechos de carácter comercial o económico de las personas.

Por aplicación del principio de divisibilidad que reconoce el artículo 11 de la Ley N° 20.285, si un acto administrativo contiene información que puede ser conocida e información que debe denegarse en virtud de causa legal, deberá darse acceso a la primera y no a la segunda.

Asimismo, al recibirse un requerimiento de entrega de copias deberán observarse las causales de secreto o reserva que permiten denegar total o parcialmente el acceso a la información que se contemplan en el artículo 21 de la Ley 20.285 así como dar cumplimiento a los requisitos previstos en el artículo 20 de la citada ley cuando la solicitud de acceso se refiera a documentos o antecedentes que contengan información que pueda afectar los derechos de terceros.

Finalmente, deberá denegarse la entrega de documentos o antecedentes que correspondan a información afecta a una causal de reserva legal.

VI. - OTORGAMIENTO DE CERTIFICACIONES Y DACIÓN DE COPIAS

Por expresa disposición de los artículos 17, letra a) y 21 de la Ley 19.880, y N° 5 del artículo 8° bis del Código Tributario, quienes tengan la condición de “interesados” en un procedimiento administrativo tienen derecho a conocer, en cualquier momento, el estado de tramitación del mismo y a obtener durante su tramitación, mediando solicitud expresa formulada al efecto, copia autorizada, a su costa, de los instrumentos asentados en el expediente, en los términos previstos en la ley. Asimismo, les asiste el derecho de obtener la certificación de las actuaciones o documentos contenidos en los respectivos expedientes administrativos.

Luego, a petición del contribuyente interesado, o de su representante o mandatario, el funcionario a cargo deberá entregar copia autorizada de los documentos incorporados en el expediente electrónico destinado a producir un acto administrativo terminal, como asimismo, otorgar certificaciones de las actuaciones o instrumentos que en él consten.

Para la entrega de las copias solicitadas, se exigirá el pago directo y previo de los costos de reproducción del soporte que el interesado haya requerido, de conformidad con lo previsto en la Resolución SII Ex. N° 115, de 7 de agosto de 2009.

Si quien tenga la calidad de interesado en un procedimiento administrativo solicita un ejemplar electrónico de un documento incorporado al expediente digital, una vez que éste sea autorizado por el funcionario competente, se pondrá a disposición del requirente en la plataforma a través de la aplicación correspondiente y éste podrá imprimirla directamente.

Respecto de los procedimientos administrativos cuya tramitación se encuentre finalizada, el contribuyente interesado tiene derecho a obtener copia íntegra del expediente. Los terceros ajenos al procedimiento sólo podrán acceder a aquellas piezas o partes del expediente administrativo cuya exposición no contravenga el deber de reserva establecido en el Código Tributario, la Ley 19.628 u otros cuerpos legales que la establezcan.

Si quien tenga la calidad de interesado en el procedimiento administrativo de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 19.880, solicita que se le otorguen por vía electrónica, copias o certificaciones de los documentos o de antecedentes que constan en el expediente electrónico, y el peticionario es un contribuyente que puede ser notificado por ese medio, se dictará una resolución que se pronuncie sobre la petición y, en su caso, se le enviarán los antecedentes en la forma requerida. En el acta de notificación debe dejarse constancia por el ministro de fe que efectúa la diligencia, bajo su firma electrónica avanzada, que los documentos que se incluyen en el correo electrónico son copia fiel e íntegra del original, sin perjuicio de la expurgación de los datos reservados que, en su caso, deba realizarse, así como la fecha y hora del envío del correo electrónico respectivo. Asimismo, se deberá dejar testimonio de lo obrado en el expediente electrónico.

Si el interesado solicita que se le expidan los certificados o copias que rolen en un expediente electrónico en medio papel, se dictará una resolución al efecto, y si procede acceder a la petición, se entregarán los documentos requeridos, con las expurgaciones que correspondan. La resolución se notificará al interesado y de lo obrado se dejará constancia por el funcionario a cargo en el expediente electrónico correspondiente.

Si es un tercero quien pide copia de un expediente electrónico en tramitación, la solicitud se resolverá según el mérito del requerimiento, disposiciones legales aplicables en la especie, así como la existencia de alguna causal de secreto o reserva.

Finalmente, cabe tener presente que de conformidad con lo que dispone el N° 6 del artículo 8° bis del Código Tributario, el contribuyente tiene derecho a solicitar, una vez concluido el procedimiento, la devolución de los documentos originales aportados. Respecto de documentos electrónicos, atendido que por su propia naturaleza éstos no tienen "original" en el sentido que se confiere a la expresión tratándose de documentos extendidos en un soporte físico, este derecho no puede exigirse. No obstante, si el contribuyente hiciera la solicitud, el funcionario a cargo expedirá una copia del documento que rola en el expediente electrónico y la entregará al requirente.

En el caso que el documento que se pide hubiere sido aportado en papel y digitalizado para incorporarlo al expediente electrónico, de oficio o a la solicitud del contribuyente se procederá a la devolución del documento físico conforme a las reglas generales, dejándose constancia en el expediente en que incide la solicitud de lo que se resuelva en su mérito y de la restitución del documento. En el evento señalado, no se requerirá dejar copia física del documento, en tanto exista una copia digital en el expediente electrónico.

Saluda a Uds.,

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Distribución:

- Diario Oficial En Extracto
- Internet
- Boletín

DEPARTAMENTO EMISOR OFICINA DE ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA

CIRCULAR N° 39.-

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS

FECHA: 5 de junio de 2015.-

MATERIA: Imparte instrucciones sobre nuevo número 3° que se intercala en el artículo 165 del Código Tributario por la Ley N° 20.780. REFERENCIA:

N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN:

REF. LEGAL: Código Tributario, Artículo 165 N° 3; Ley N° 20.780, Artículo 10.

I. INTRODUCCIÓN.

El artículo 10 de la Ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, incorporó modificaciones al Código Tributario, contenido en el Artículo 1° del Decreto Ley N° 830, de 1974. De dichas enmiendas, la presente Circular analizará aquella contenida en el numeral 30 del referido Artículo, que modifica el artículo 165 del citado Código.

II. MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY N° 20.780.

El numeral 30 del artículo 10 de la Ley indicada, intercala en el artículo 165, un número 3°, nuevo: "3°. Notificada la infracción o giro, según sea el caso, los contribuyentes acogidos al artículo 14 ter de la ley sobre impuesto a la renta podrán, por una única vez, solicitar la sustitución de la multa respectiva por la participación obligatoria del contribuyente o su representante a programas de capacitación en materias tributarias impartidos por el Servicio de manera presencial o a distancia.

Solo podrá solicitarse lo dispuesto en este número respecto de las multas contempladas en el artículo 97 números 1°, inciso primero, 2°, 3°, 15, 19 y 21.

La solicitud de sustitución deberá presentarse dentro del plazo de reclamo a que se refiere el número 4° siguiente, individualizando a las personas que participarán en los programas de capacitación.

Autorizada por el Servicio la sustitución de la multa de conformidad a lo dispuesto precedentemente, si no se diere cumplimiento a la obligación de asistencia y aprobación de los programas de capacitación a que se refiere este número, o si, habiéndose dado cumplimiento, se incurre nuevamente en las mismas conductas que motivaron la infracción o giro, se aplicará la multa originalmente sustituida, incrementada en hasta un 25%. Los plazos establecidos en los artículos 200 y 201, se suspenderán durante el periodo a que se refiere este artículo."

III. INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

La modificación intercala un nuevo N° 3 en el artículo 165 del Código Tributario, mediante el cual se regula la opción que tendrán, por una sola vez, los contribuyentes acogidos al artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de solicitar la sustitución de la multa respectiva establecida en el artículo 97 N° 1 inciso primero, 2, 3, 15, 19 y 21 del Código Tributario, por la participación obligatoria del contribuyente o de su representante en programas de capacitación en materias tributarias impartidos por el Servicio de Impuestos Internos de manera presencial o a distancia. Para ello se deberá tener en consideración lo siguiente:

1. **Ámbito de la Aplicación:**

El artículo 165 N° 3 del Código Tributario, establece, respecto de contribuyentes acogidos al 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el procedimiento administrativo sancionatorio de infracciones del artículo 97 N° 1 inciso primero, 2, 3, 15, 19 y 21 del Código Tributario.

Es importante tener en cuenta que entre las infracciones sometidas a este procedimiento existen infracciones de giro inmediato como son las del artículo 97 N° 1 inciso primero y 2 del Código Tributario, y otras en las cuales el procedimiento se inicia con una denuncia y posteriormente se emite un giro, como son las infracciones restantes del artículo 97 mencionadas en el artículo 165 N° 3, ambos del Código Tributario.

2. **Contribuyentes que podrán ejercer la opción:**

Podrán, ante el Servicio de Impuestos Internos, solicitar la sustitución de la multa por los programas de capacitación los contribuyentes acogidos al artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta que cumplan, además, los siguientes requisitos:

- a) Que se trate de alguna de las infracciones indicadas en el artículo 165 N°3 del Código Tributario;
- b) Que se encuentren dentro del plazo de reclamo a que se refiere el N° 4 del artículo 165 del mismo Código; y
- c) Que el contribuyente no haya ejercido el derecho a sustitución por una infracción de idéntica naturaleza a aquélla por la que se solicita. En tal sentido, el contribuyente podrá hacer uso de la opción de sustitución, por una única vez, esto es, en una sola oportunidad respecto de cada una de las multas contempladas en el artículo 165 N° 3 del Código Tributario.

Cabe señalar que cuando se ha solicitado la sustitución referida, la participación del contribuyente o su representante será obligatoria.

3. **Plazo para ejercer la opción:**

La solicitud de sustitución de la multa deberá presentarse dentro del plazo para reclamar de quince (15) días contado desde la notificación del giro o de la infracción, según corresponda, a que se refiere el N° 4 del artículo 165 del Código Tributario.

4. **Forma de efectuar la solicitud y su procedimiento:**

Junto con efectuar la notificación del giro o denuncia por la infracción cometida, el Servicio de Impuestos Internos informará al contribuyente de su derecho de opción y este último dentro del plazo indicado en el número anterior deberá concurrir a la oficina que corresponda a su domicilio y efectuar una presentación en que indique con claridad y precisión:

- a) Que ejercerá su derecho de sustituir la multa cursada por la asistencia a un programa de capacitación en materia tributaria dictado por el Servicio; y
- b) La individualización del contribuyente o representante que asistirá al programa de capacitación, indicando su nombre, apellidos, cédula de identidad y domicilio.

A los programas de capacitación podrá asistir el contribuyente o el representante que se haya señalado expresamente ante el Servicio de Impuestos Internos en la solicitud de sustitución y cuya calidad de tal conste conforme con las normas del Código Tributario e instrucciones vigentes del Servicio.

Para ello, en las oficinas del Servicio de Impuestos Internos y en el sitio web del Servicio www.sii.cl se encontrará disponible un formulario que deberá completar el contribuyente que impetra hacer uso del derecho y presentarlo en papel en la unidad correspondiente.

5. **Contenido de la resolución:**

Una vez verificado que el contribuyente cumple con los requisitos señalados en el punto 2, el Servicio dictará, dentro del mismo día, una resolución mediante la cual se autorizará a sustituir la multa por la asistencia al programa de capacitación que indicará la resolución. Esta resolución deberá ser notificada al

contribuyente el mismo día o, a más tardar, al día siguiente, en conformidad a las formas de notificación establecidas en los artículos 11 y 13 del Código Tributario.

La resolución dictada por el Servicio de Impuestos Internos precisará:

- a) El programa de capacitación en el que deberá participar el contribuyente o su representante;
- b) La fecha en que se llevará a cabo el programa; y
- c) La forma de acreditar la asistencia a tal programa.

Los programas de capacitación en materias tributarias se encontrarán disponibles para quienes hayan optado por la sustitución de la multa en la web del Servicio de Impuestos Internos y podrán efectuarse de manera presencial o a distancia.

Cabe señalar que si durante el plazo para solicitar la sustitución, el contribuyente paga la multa por la infracción cometida, se entenderá que optó por no ejercer el derecho a solicitar la sustitución de la multa y que renunció a la opción, en esa oportunidad.

6. Aprobación de los programas de capacitación:

Para aprobar los programas de capacitación que se dicten vía presencial y/o a distancia se deberá cumplir con un porcentaje mínimo de asistencia y la obtención de una calificación mínima en la evaluación final de acuerdo con lo siguiente:

- a) Para los programas presenciales, la asistencia exigida será de un 100% del total de horas del programa.
- b) Para los programas a distancia, se exigirá que los alumnos desarrollen la totalidad de los módulos que éste contemple, en los tiempos que se establezcan para el desarrollo de cada uno de ellos.

En caso que el participante no cumpla con el porcentaje de asistencia por una causa atribuible a fuerza mayor, podrá efectuar una presentación ante el Director Regional de la oficina del Servicio de Impuestos Internos que corresponda a su domicilio, acreditando que la inasistencia se debió a fuerza mayor. Esta solicitud será evaluada por el respectivo Director Regional y en caso de ser aceptada, deberá participar en una versión posterior del programa que se señalará al resolver esta petición.

Ahora bien, en caso que la dictación del programa sea suspendida por causas ajenas al participante, el Servicio informará la oportunidad en que se reanudará el programa, sin que afecte en caso alguno el porcentaje de asistencia requerido.

Respecto a la evaluación de los cursos, tanto en la modalidad presencial como a distancia, la aprobación del mismo será de un porcentaje igual o superior a 60% de un máximo de 100%.

Conforme con lo dispuesto en el párrafo cuarto del numeral 3° del artículo 165 del Código Tributario, se aplicarán las siguientes reglas:

- a) Si el contribuyente no da cumplimiento a la obligación de asistencia y/o aprobación del respectivo programa, se aplicará la multa originalmente sustituida, incrementada en un 25%; o,
- b) Si el contribuyente incurre nuevamente en la misma infracción que motivó la notificación de la denuncia o giro, se aplicará la multa originalmente sustituida, incrementada en un 25%, además de la multa que corresponda aplicar por la nueva infracción cometida.

Si el contribuyente que opta por sustituir la multa por un programa de capacitación dentro del plazo para reclamar, no ejerciendo su derecho a impugnación, reprueba el programa o reincide en la infracción, se aplicarán las multas establecidas en la ley, dependiendo del tipo de infracción tributaria, sin derecho a la concesión de condonaciones que el ordenamiento jurídico autoriza a otorgar.

Para tales efectos, conforme con lo dispuesto en la parte final del N° 3 del artículo 16 Código Tributario, los plazos de prescripción de la acción para perseguir la aplicación sanciones y su respectivo cobro, en relación con la infracción respecto de la cual se ha solicitado la sustitución, se entenderán suspendidos desde la fecha en que se solicite la sustitución y hasta el día en que se notifique el resultado de reprobación del curso o se verifique la reincidencia en la misma infracción, según lo que ocurra primero.

- CERTIFICADO DE APROBACIÓN DEL CURSO DE CAPACITACIÓN.

A los contribuyentes que, cumpliendo los requisitos señalados en la Ley, hayan optado por la sustitución de la multa por programas de capacitación, y los aprueben, se les emitirá un certificado de aprobación. Dicho certificado indicará la persona que asistió al programa impartido por el Servicio, el contribuyente que representa, si es que corresponde, el programa de capacitación al cual asistió y que éste ha sido aprobado.

IV. VIGENCIA DE LA LEY Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.

La Ley N° 20.780, en lo relativo a la modificación al Artículo 165 del Código Tributario, rige a contar del 30 de septiembre de 2015. Por lo tanto, se podrá ejercer la opción de sustitución a contar de la fecha mencionada, respecto de todas las infracciones a que se refiere el inciso segundo del numeral 3° del artículo 165 del Código Tributario cuando el plazo para reclamar de las mismas se encuentre pendiente o aún no se haya iniciado a esa fecha.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

LMC/MAA/MFM/CLS

Distribución:

-A Internet

-Al Boletín

-Departamento De Asesoría Jurídica -Oficina De Análisis De La Jurisprudencia -Al Diario Oficial En Extracto

DEPARTAMENTO EMISOR: DEPARTAMENTO DE ASESORÍA JURÍDICA

CIRCULAR N° 58.-

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS

FECHA: 30 de junio de 2015.-

MATERIA: Modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, a los artículos 68 y 69 del Código Tributario. Deroga la Circular N° 12, de 4 de febrero de 2003, y las Resoluciones Exentas N°s 29 y 41 de 2002. REFERENCIA:

Código Tributario, artículos 68 y 69; Ley N° 20.780, artículo 10, N°s 20 y 21.

I. - INTRODUCCIÓN.

La Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, en su Artículo 10.-, numerales 20 y 21, introduce modificaciones a los artículos 68 y 69 del Código Tributario, que inciden en materia de inicio de actividades y término de giro.

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

El numeral 20 del Artículo 10.- de la Ley N° 20.780, dispone lo siguiente:

"20. Sustituyese, en la primera oración del inciso primero del artículo 68, la expresión "letras a) y b)" por "letra a)", e intercalase, a continuación de la expresión "de los artículos 20,", lo siguiente: "contribuyentes del artículo 34 que sean propietarios o usufructuarios y exploten bienes raíces agrícolas,".

Por su parte, el numeral 21 del Artículo 10.- de la citada ley, establece:

"21. En el artículo 69:

a) En el inciso cuarto agregase, a continuación del punto final, que pasa a ser punto seguido, lo siguiente: "También se deberá dar este aviso en el caso de las disminuciones de capital o cuotas de fondos de inversión o en general patrimonios de afectación.".

b) Incorpórense los siguientes incisos quinto, sexto y séptimo, nuevos:

"Si el Servicio cuenta con antecedentes que permiten establecer que una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, ha terminado su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo, previa citación efectuada conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario, podrá liquidar y girar los impuestos correspondientes, en la misma forma que hubiera procedido si dicha persona, entidad o agrupación hubiere terminado su giro comercial o industrial, o sus actividades, según lo dispuesto en el inciso primero.

En tales casos, los plazos de prescripción del artículo 200 se entenderán aumentados en un año contado desde que se notifique legalmente la citación referida, respecto de la empresa, comunidad, patrimonio de afectación o sociedad respectiva, así como de sus propietarios, comuneros, aportantes, socios o accionistas.

El ejercicio de la facultad a que se refiere el inciso quinto procederá especialmente en los casos en que las personas y entidades o agrupaciones referidas, que estando obligadas a presentar declaraciones mensuales o anuales de impuesto u otra declaración obligatoria ante el Servicio, no cumpla con dicha obligación o, cumpliendo con ella, no declare rentas, operaciones afectas, exentas o no gravadas con impuestos durante un período de dieciocho meses seguidos, o dos años tributarios consecutivos, respectivamente. Asimismo, esta norma se aplicará en caso que, en el referido período o años tributarios consecutivos, no existan otros elementos o antecedentes que permitan concluir que continúa con el desarrollo del giro de sus actividades.".

III. - INSTRUCCIONES.

A. - MODIFICACIONES EN MATERIA DE INICIO DE ACTIVIDADES.

Atendidas las modificaciones señaladas, el tenor de la primera oración del inciso primero del artículo 68 del Código Tributario pasa a ser el siguiente:

“Artículo 68.- Las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la primera y segunda categorías a que se refieren los números 1°, letra a), 3°, 4° y 5° de los artículos 20, contribuyentes del artículo 34 que sean propietarios o usufructuarios y exploten bienes raíces agrícolas, 42 N° 2° y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberán presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación.”.

La modificación legal es meramente adecuadora y persigue corregir la referencia a los propietarios o usufructuarios que exploten bienes raíces agrícolas y que se encuentran acogidos al régimen de renta presunta, quienes, hasta antes del cambio introducido por la Ley N° 20.780, estaban incluidos en la letra b) del número 1° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y cuyo régimen de tributación pasa ahora a ser tratado de manera orgánica en el artículo 34 de la misma ley, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2016.

En consecuencia, al igual como ocurría bajo la vigencia del texto anterior, los contribuyentes que sean propietarios o usufructuarios y exploten bienes raíces agrícolas, deberán cumplir con la obligación de dar aviso del inicio de sus actividades ante el Servicio, en los términos que establece el artículo 68 del Código Tributario, esto es, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, cumpliendo con las formalidades establecidas por este Servicio a través de la Circular N° 31 de 01 de junio de 2007, Circular N° 07 de 22 de enero de 2008, Circular N° 23 de 03 de mayo de 2013, y Circular N° 31 de 19 de mayo de 2014.

El incumplimiento de la obligación de dar aviso del inicio de actividades dentro del plazo legal será sancionado conforme a lo dispuesto en el artículo 97 N° 1, inciso primero, del Código Tributario.

B. - MODIFICACIONES EN MATERIA DE TÉRMINO DE GIRO.

1. - Modificación al inciso cuarto del artículo 69 del Código Tributario.

De conformidad a la indicada modificación, el tenor del inciso cuarto del artículo 69 del Código Tributario pasa a ser el siguiente:

Artículo 69 (inciso cuarto).- “No podrá efectuarse disminución de capital en las sociedades sin autorización previa del Servicio. También se deberá dar este aviso en el caso de las disminuciones de capital o cuotas de fondos de inversión o en general patrimonios de afectación”.

La modificación legal tiene por objeto ampliar el universo de entidades obligadas a obtener una autorización previa del Servicio para llevar a cabo una disminución de capital. En efecto, hasta antes del cambio introducido por la Ley N° 20.780, y de acuerdo a la jurisprudencia administrativa del Servicio, la obligación en comento solamente afectaba a las entidades que pudieran ser calificadas como sociedades, dentro de las cuales se incluía a las agencias y sucursales establecidas en el país de sociedades anónimas extranjeras y a las empresas individuales de responsabilidad limitada, excluyendo a los fondos de inversión, por corresponder éstos a un patrimonio de afectación y no a una sociedad.

Por lo tanto, de acuerdo al nuevo texto del inciso cuarto del artículo 69 del Código Tributario, la obligación de obtener autorización previa del Servicio para efectos de realizar una disminución de capital, se aplica a las siguientes entidades:

- Sociedades, sean éstas de capital o de personas, incluyendo a las sociedades por acciones, agencias, sucursales y cualquier otra clase de establecimientos permanentes de sociedades extranjeras.
- Empresas individuales de responsabilidad limitada.

- Fondos de Inversión regulados por la Ley N° 20.712 sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales (denominada "Ley Única de Fondos"), incluyendo el caso en que la disminución de capital sea realizada mediante una disminución del número de cuotas conforme a lo dispuesto en el artículo 74 letra d) de dicho texto legal.
- Fondos de Inversión regulados en leyes especiales.
- En general, cualquier "patrimonio de afectación", entendido este concepto en los términos definidos por este Servicio en la Circular N° 30, de 08 de mayo de 2015, relativa al artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El incumplimiento de la obligación de obtener autorización previa del Servicio será sancionado conforme a lo dispuesto en el artículo 109 del Código Tributario.

2. - Nuevas facultades del Servicio de Impuestos Internos.

Mediante la incorporación de los nuevos incisos quinto, sexto y séptimo del artículo 69 del Código Tributario, se confiere al Servicio la facultad de citar, liquidar y girar los impuestos correspondientes al término de giro de una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, cuando el ente fiscalizador cuente con antecedentes que permitan establecer la terminación del giro comercial o industrial, o el cese de las actividades, de manera que se deje de estar afecto a impuestos, sin que el obligado a ello haya dado aviso por escrito al Servicio dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades.

Los impuestos que podrán ser determinados por parte del Servicio, conforme a esta facultad, serán los mismos que hubiesen procedido en caso que la persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, hubiere terminado su giro según lo dispuesto en el inciso primero del artículo 69 del Código Tributario.

a) Circunstancias que habilitan el ejercicio de esta facultad por parte del Servicio.

Para que sea posible el ejercicio de esta facultad por parte del Servicio deben configurarse las siguientes circunstancias:

- i) Que el Servicio cuente con antecedentes de los que se desprenda la existencia de un término de giro o cese de actividades, respecto del cual no se ha dado el aviso respectivo.

La señalada situación, descrita por el nuevo inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario, se configura, en concordancia con lo dispuesto en el inciso primero de la citada norma legal, al verificarse por parte del Servicio que por el término de giro comercial o industrial o de las actividades, el contribuyente ha dejado de estar afecto a impuestos del giro, y no ha dado cumplimiento al deber de avisar por escrito al Servicio en el plazo de los dos meses siguientes al término del giro o cese de actividades.

El legislador consagró la descrita facultad en términos amplios, de forma tal que deberá evaluarse en cada caso en particular qué antecedentes son los que permiten constatar en los hechos la existencia de un término de giro y fundar el ejercicio consecuente de la facultad de que se trata en la citación y liquidación que se emita, en su caso.

Sobre el particular, cabe recalcar que la exigencia establecida en la ley para el ejercicio de la facultad en comento, guarda relación con la existencia de antecedentes fácticos que permitan establecer fundadamente un término de giro o cese de actividades, como asimismo del hecho de no haberse dado el correspondiente aviso por escrito al Servicio en los términos dispuestos por el inciso primero del artículo 69 del Código Tributario.

En consecuencia, el procedimiento de citación, liquidación y giro de los impuestos pertinentes sólo podrá iniciarse una vez que el Servicio constate el cese de actividades a una fecha determinada, y que, a contar de la misma, haya transcurrido el plazo legal para dar el indicado aviso sin que ello se haya efectuado. Por su parte, el incorporado inciso séptimo del artículo 69 del Código Tributario ejemplificó casos que hacen especialmente procedente el ejercicio de esta facultad.

Las situaciones previstas se refieren a:

- 1.1) el incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones impositivas, sean estas mensuales o anuales, por un lapso de dieciocho meses seguidos, en el caso de las declaraciones mensuales, o dos años tributarios consecutivos, en el caso de las anuales.
- 1.2) el incumplimiento de la obligación de presentar al Servicio otras declaraciones obligatorias, por un lapso de dieciocho meses seguidos, en el caso de las declaraciones mensuales, o dos años tributarios consecutivos, en el caso de las anuales, correspondiendo éstas, por ejemplo, a todas aquellas declaraciones juradas que guardan relación con el desarrollo del giro del contribuyente que deban presentarse periódicamente.
- 1.3) la presentación de las indicadas declaraciones sin considerar ninguna renta, operaciones afectas, exentas o no gravadas con impuestos, durante un período de dieciocho meses seguidos, en el caso de las declaraciones mensuales, o dos años tributarios consecutivos, en el caso de las anuales. Esto se refiere, por ejemplo, al caso en que no obstante haberse presentado estas declaraciones, en ellas no se incluyen rentas u operaciones gravadas o afectas (declaraciones sin movimiento).

En todo caso, se deberá constatar la inexistencia de otros elementos o antecedentes que permitan concluir que se continúa con el desarrollo del giro o de las actividades. De esta manera, puede indicarse, a modo ejemplar, en relación con las reseñadas situaciones previstas en el inciso séptimo, que la presentación de declaraciones impositivas mensuales constituye un antecedente que permitiría concluir la continuación del giro de un contribuyente, no obstante el incumplimiento por parte del mismo de su obligación de presentar declaraciones impositivas anuales durante dos años tributarios consecutivos.

Al efecto, se debe tener presente que el incumplimiento de las obligaciones relativas a la presentación de declaraciones, durante los años o periodos establecidos en la ley, configura una ficción que hace tener por constatada la existencia de un término de giro o cese de actividades, como también de la omisión del correspondiente aviso en los términos del inciso primero del artículo 69 del Código Tributario. De esta manera, en estas situaciones, una vez transcurrido el período de dieciocho meses seguidos o dos años tributarios consecutivos, según corresponda, el Servicio podrá ejercer la facultad de determinación de los impuestos correspondientes.

Finalmente, debe hacerse presente que el hecho de establecer la norma del inciso séptimo del artículo 69 del Código Tributario que los casos que contiene hacen especialmente procedente el ejercicio de esta facultad, denota que las situaciones señaladas no son las únicas que lo hacen procedente, no constituyendo, en consecuencia, una enumeración taxativa.

ii) Que el término de giro o cese de actividades corresponda a una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica.

El ejercicio de la facultad conferida al Servicio para citar, liquidar y girar los impuestos correspondientes, es asimismo procedente en caso que se establezca el término de giro o cese de actividades, sin dar el aviso respectivo, de una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica.

Sobre el particular, debe hacerse presente que el numeral séptimo del artículo 8° del Código Tributario entiende por “persona”, las personas naturales o jurídicas y los representantes.

Por su parte, del tenor del inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario se desprende el sentido y alcance de las expresiones “persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica”, las que se refieren, en consecuencia, a una “empresa, comunidad, patrimonio de afectación o sociedad”, comprendiéndose dentro del concepto de “empresa” tanto aquellas pluripersonales como las unipersonales.

b) Procedimiento a seguir.

En conocimiento de haberse configurado la situación descrita en la letra a) precedente, el Servicio dará inicio al procedimiento mediante la notificación de la Citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario. De esta manera, la señalada Citación constituye en este procedimiento, un trámite esencial, obligatorio, cuya notificación deberá efectuarse de conformidad a las reglas generales sobre la materia, contenidas en los artículos 11 a 15 del Código Tributario.

La Citación que se practique deberá contener los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan el ejercicio de esta facultad, así como también de las diferencias de impuestos que puedan ser determinadas al término del giro del contribuyente, de manera tal que éste cuente con los antecedentes necesarios que le permitan presentar declaraciones omitidas (en especial el aviso de término de término de giro a que alude el inciso primero del artículo 69 del Código Tributario), o rectificar, aclarar, ampliar o confirmar aquellas presentadas.

A este trámite resultan aplicables los efectos propios de la citación del artículo 63 del Código Tributario, con excepción de lo indicado en su inciso tercero, relativo al aumento -en 3 meses- de los plazos de prescripción. Esto, considerando que el nuevo inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario contiene una norma especial relativa a la materia, la que prevalece sobre la norma general del inciso tercero del artículo 63 del Código Tributario. A esta materia se referirá la letra c) siguiente.

Tal como se ha señalado, el contribuyente podrá dentro del plazo de respuesta a la Citación dar aviso de término de giro, trámite que deberá efectuar de manera presencial en la competente Unidad del Servicio, atendido el hecho que el señalado aviso corresponde a la presentación de una declaración omitida, en los términos que autoriza el artículo 63 del Código Tributario, y la exigencia del inciso primero del artículo 69 del mismo Código, en orden a que se deberá acompañar el balance o los antecedentes que se consideren necesarios. El procedimiento a que esta presentación de lugar se tramitará de conformidad a las instrucciones impartidas mediante la Circular N° 66, de 29 de octubre de 1998 .

En caso de no presentarse el aviso de término de giro en la oportunidad señalada en el párrafo anterior, y de determinarse impuestos o diferencias de éstos con posterioridad al proceso de citación y eventual respuesta de la misma, de conformidad a lo señalado en el inciso quinto del artículo 69 y artículo 24, ambos del Código Tributario, el Servicio procederá a practicar y notificar las correspondientes liquidaciones y giros pertinentes en las oportunidades que la segunda norma legal invocada establece. Sobre el particular, debe hacerse presente que respecto de estas liquidaciones no resulta aplicable la excepción en materia de término de giro contenida en el artículo 25 del Código Tributario.

En contra de las actuaciones señaladas en el párrafo anterior serán procedentes los recursos señalados en los artículos 123 bis y 124 del Código Tributario. Como consecuencia de lo anterior, y atendido además que de conformidad al inciso final del artículo 3° de la Ley N° 19.880 los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa, no será procedente la presentación de avisos de término de giro con posterioridad a la notificación de las liquidaciones a que diere lugar el ejercicio de la facultad en comento.

Conjuntamente con la notificación de los giros pertinentes, y de la misma forma, el Servicio procederá a notificar al contribuyente una resolución que ordene el término de giro de conformidad a las normas de los incisos quinto al séptimo del artículo 69 del Código Tributario. De esta manera, se considera que el contribuyente ha cesado en su actividad, y en caso de desarrollar nuevamente el giro deberá dar aviso de inicio de actividades según lo prescrito en el artículo 68 del Código Tributario.

Corresponderá asimismo la emisión y notificación de la resolución que ordene el término de giro cuando el procedimiento culmine sin que se haya desvirtuado la ficción legal de cese de las actividades, aun cuando no se haya efectuado una determinación de impuestos.

Por el contrario, en caso que el contribuyente, en virtud de su respuesta a la Citación, acredite que continúa con el desarrollo de su giro, no corresponderá dar curso progresivo al procedimiento contemplado en el artículo 69 del Código Tributario, sin perjuicio de la procedencia de las acciones de fiscalización conforme a la normativa general.

Debe hacerse presente que no obstante el ejercicio de esta nueva facultad por parte del Servicio, igualmente se deberá proceder a la aplicación de las correspondientes sanciones por no dar aviso de término de giro, de conformidad a las instrucciones contenidas en la Circular N° 66, de 29 de octubre de 1998.

c) Prescripción.

El nuevo inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario regula de manera especial el efecto que produce la notificación de la Citación en estos casos, aumentando los plazos de prescripción del artículo 200 del Código Tributario, en un año.

Debe destacarse que este aumento de los plazos de prescripción de la acción del Servicio de Impuestos Internos para revisar, liquidar, y girar impuestos se produce respecto de la persona, empresa, comunidad, patrimonio de afectación o sociedad que no haya dado el correspondiente aviso de término de giro, como también respecto de sus propietarios, comuneros, aportantes, socios o accionistas.

Cabe tener presente que el inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario constituye una norma especial relativa al efecto en materia de prescripción de la notificación de la Citación, aplicable sólo a la situación particular que regula la citada disposición legal. En consecuencia, el plazo especial de un año de aumento del plazo de prescripción sustituye el plazo general de 3 meses de aumento del mismo plazo, establecido en el inciso tercero del artículo 63 del Código Tributario, como también el aumento del plazo de prescripción del artículo 200 del Código Tributario por efecto de la concesión de una prórroga del plazo para responder la citación, según lo dispuesto por el inciso cuarto del citado artículo 200. De esta manera, se debe tener en consideración que la concesión de la prórroga no aumenta el plazo adicional de un año en los mismos términos en que fuere concedida la prórroga.

Por su parte, el artículo 201 del Código Tributario, en su inciso primero, establece que "en los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos". De esta manera, el plazo de prescripción de la acción de cobro del Fisco también se aumenta con el plazo de un año desde que se notifique legalmente la citación referida en el nuevo inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario.

IV. - DEROGACIÓN DE INSTRUCCIONES ANTERIORES.

Déjense sin efecto, a contar de la fecha de vigencia de la presente Circular, la Circular N° 12, del 4 de febrero de 2003; y las Resoluciones Exentas N°s 29 y 41 del año 2002.

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

De conformidad a lo dispuesto por el Artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, estas modificaciones al Código Tributario regirán transcurrido un año desde la publicación de la ley. En consecuencia, entran en vigor el 30 de septiembre de 2015.

Atendido lo anterior, procederá el ejercicio de la facultad conferida al Servicio de Impuestos Internos en el nuevo inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario, respecto de aquellos casos en que el Servicio establezca que las condiciones legales necesarias para configurar la situación de término de giro, se cumplan con posterioridad al 30 de septiembre de 2015.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Distribución:

- Al Boletín
- A Internet
- Al Diario Oficial En Extracto

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS SUBDIRECCIÓN DE ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE DEPARTAMENTO DE ATENCIÓN Y ASISTENCIA DE CONTRIBUYENTES MATERIA: MODIFICA RES. EX. SII N° 05, DE 2015, QUE ESTABLECE NORMAS EN RELACIÓN A LA EMISIÓN DEL COMPROBANTE O “RECIBO DE PAGO” GENERADO EN TRANSACCIONES PAGADAS A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS, COMO SUSTITUTO DE LA BOLETA DE VENTAS Y SERVICIOS, DE ACUERDO A LO DISPUESTO POR EL ART. 54 DEL D.L. N°825, DE 1974.

SANTIAGO, 18 de junio de 2015.-

Hoy se ha resuelto lo que sigue: RESOLUCIÓN EX. SII N° 55.- /

VISTOS:

Lo dispuesto en el Art. 6°, letra A, N° 1; Artículos 88 y 97 N°s 1 y 10 del Código Tributario, contenido en el Artículo Primero del D.L. N° 830, de 1974; Artículo 1° de la Ley 20.727 de 2014, en los Artículos 1° y 7° letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el Artículo Primero del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, y en los Artículos 2° N°s 1 y 2; 9° letra a), 54, 55, 56 y 58 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios; la Circular N° 134, de 1975; las Resoluciones Ex. SII N° 45, de 2003; N° 58, de 2003; N° 19, de 2008; N° 89, de 2012; N° 64, de 2013; N° 05 de 2014; N° 05 de 2015 y CONSIDERANDO:

1° Que, mediante la Resolución Ex. SII N° 05, de fecha 22.01.2015, publicada en Diario Oficial el día 28.01.2015, se establecieron normas en relación a la emisión del comprobante o “recibo de pago” generado en transacciones pagadas a través de medios electrónicos, como sustituto de la boleta de ventas y servicios, de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 54 del D.L. N° 825, de 1974;

2° Que, este Servicio, en su permanente tarea de facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes, ha estimado procedente agregar un procedimiento de anulación de una venta, señalado en el inciso cuarto del resolutivo 4., de la Resolución Ex. SII N° 05, de 2015, con el fin de asimilarlo a lo establecido por los incisos segundo y tercero, del numeral 6.-, de la letra A.-, de la Circular N° 134, de fecha 05.11.1975, los cuales definen el procedimiento aplicable para la anulación de ventas respaldadas con boletas de ventas y servicios;

3° Que, con el fin de permitir que los contribuyentes puedan llevar un mejor control de estas operaciones, se ha establecido cambiar la forma en que debe realizarse el registro de las transacciones a que hace referencia la Resolución Ex. SII N° 05, de 2015, en la Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos Formulario 29.

SE RESUELVE:

1. Reemplácese el inciso final del resolutivo 4., de la Resolución Ex. SII N° 05, de 2015, por el siguiente:

“En caso de anularse una venta efectuada, bajo las condiciones de emisión del comprobante a que se refiere la presente resolución, se deberá utilizar el procedimiento provisto por el mismo POS habilitado. En caso que no sea posible anular el comprobante, de acuerdo a lo indicado anteriormente, la transacción se deberá anular emitiendo una Nota de Crédito o una Nota de Crédito Electrónica referenciando al comprobante asociado a la transacción; o en su defecto, la transacción se deberá anular mediante la consignación de los datos de nombre, apellido, número de RUT o RUN y firma de la persona compradora que deja sin efecto la venta, en el comprobante destinado al cliente final, el cual deberá ser guardado por el contribuyente- comercio, y que deberá ser puesto a disposición de los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos en caso de revisión o fiscalización.”

2. Reemplácese el resolutivo 6., de la Resolución Ex. SII N° 05, de 2015, por el siguiente:

“Registro en el Formulario 29:

Para el registro en el F29, de las transacciones pagadas a través de medios electrónicos, que sustituyen la emisión de la boleta de ventas y servicios, se deberán considerar las siguientes instrucciones:

a) El número de recibos o comprobantes emitidos por estas transacciones, sólo deberán registrarse en el código N° 758.

b) Asimismo, el débito generado en recibos o comprobantes emitidos por estas transacciones, sólo deberán registrarse en el código N° 759.”

3. La dispuesto en la presente resolución, en relación al procedimiento de anulación de ventas respaldadas con comprobantes de pago electrónico, regirá a partir de su publicación en el Diario Oficial; y respecto de la modificación de la forma de registro en el Formulario F29 de las transacciones indicadas, será aplicable en forma obligatoria a la “Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos Formulario 29” del periodo tributario correspondiente a julio de 2015, en adelante.

ANÓTESE, COMUNÍQUESE Y PUBLÍQUESE EN EXTRACTO

(FDO.) JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Lo que comunico a Ud., para su conocimiento y fines correspondientes

IRM/RPA/CPG/mpm

DISTRIBUCION:

- Internet
- Diario Oficial (en extracto)
- Boletín

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS SUBDIRECCIÓN DE FISCALIZACIÓN DEPARTAMENTO DE ANÁLISIS MASIVO DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO MATERIA: COMPLEMENTA RESOLUCIÓN EXENTA SII N° 163, DE FECHA 16.12.2008 QUE ESTABLECE NUEVOS FORMATOS DE DECLARACIÓN JURADA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN POR CAMBIO DE SUJETO DE DERECHO DEL IVA Y RESOLUCIÓN EX. SII N° 16, DE FECHA 07.02.2014, QUE MODIFICÓ RESOLUCIÓN EX. SII N°163, DE 2008.

SANTIAGO, 17 de junio de 2015.-

Hoy se ha resuelto lo siguiente: RESOLUCIÓN EXENTA SII N° 53.- /

1° COMPLEMENTASE la Resolución Ex. SII N° 163, de 2008, modificada por Resolución Exenta SII N° 16, de 2014, en los siguientes términos:

a) Agréguese a continuación del párrafo quinto del Resolutivo N° 1 y a continuación del párrafo cuarto del Resolutivo N°2 de la Resolución Ex. SII N° 163, de 2008, el siguiente numeral:

“V. Los documentos detallados en los numerales anteriores deberán ser presentados por el contribuyente a través Formulario 2123 “Acta de Recepción y Devolución de Documentos” (Anexo N° 3), registrando en éste cada uno de los documentos que acompaña”.

b) Agréguese en la sección Anexos de la Resolución Ex. SII N° 163, de 2008, el Anexo N°3, identificado como Formulario 2123 “Acta de Recepción y Devolución de Documentos”, el que además se encuentra disponible en el sitio web del Servicio de Impuestos Internos.

2° La presente Resolución, regirá desde la

fecha de su publicación en el Diario Oficial.

ANÓTESE, COMUNÍQUESE Y PUBLÍQUESE EN EXTRACTO

(Fdo.) JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Anexo: Formulario 2123 “Acta de Recepción y Devolución de Documentos”

Lo que transcribo a Ud., para su conocimiento y demás fines.

VVM/RCC/SRS/cer

DISTRIBUCIÓN:

- Diario Oficial (en extracto)
- Internet
- Boletín