

BOLETIN TRIBUTARIO JUNIO 2016

I. Leyes

No hay

II. Nuevos proyectos de ley.

No hay

III. Circulares, Resoluciones, Oficios.

1. Nuevo plazo para presentar declaración jurada FUT.(Resolución N° 51 de 7 junio 2016)
2. Nuevo plazo declaración sobre balance 8 columnas y declaración jurada sobre base imponible primera categoría. (Resolución N° 52 de 14 junio de 2016)
3. Plazo para informar al SII sobre socios y comuneros y otros. (Resolución N° 53 de 15 junio de 2016)
4. Resolución Conjunta SII y Aduanas sobre procedimientos resolución solicitudes de acuerdos anticipados de precios, valores, etc., entre parte relacionadas. (Resolución N°54 de 17 junio de 2016)
5. Incorpora y regula cédula electrónica, e-Rut. Resolución N° 56 de 22 junio de 2016)
6. Procedimiento de término giro emisores documentos tributarios electrónicos. Complemento Circular N° 66 de 29 octubre de 1998 (Resolución N° 61 de 30 junio de 2016)
7. Normas de relación en la venta de acciones de sociedades constituidas en Chile. (Oficio N° 1563 de 3 junio de 2016)
8. Deducción del gasto el sueldo patronal cuando no está afecto a Impuesto Único. (Oficio N° 1597 de 15 junio de 2016)
9. Conversión empresario individual en sociedad. (Oficio N° 1698 de 15 junio de 2016)
10. Otro caso de conversión. (Oficio N° 1699 de 15 de junio de 2016)
11. Régimen tributario para científicos, innovadores e investigadores. (Oficio N° 1706 de 15 junio de 2016)
12. Tratamiento tributario herencia adquirida por contribuyente chilena de causante extranjero. (Oficio 1702 de 15 junio 2016)

IV. Jurisprudencia Judicial

1. Malicia tributaria. (Fallo de la I Corte Suprema de 1 junio de 2016, rol 10.241-15)

Desarrollo

1. Nuevo plazo para presentar declaración jurada FUT.(Resolución N° 51 de 7 junio 2016)

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 1°, 4 bis, y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; en los artículos 6° letra A) N° 1), 34, 35 y 60 inciso penúltimo del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974, las modificaciones incorporadas a la Ley sobre Impuesto a la Renta por los artículos 1° permanente, segundo y tercero transitorios de la Ley N° 20.780, de 2014; Resolución Exenta SII N° 111, de 24.12.2015; y,

CONSIDERANDO:

1. Que, la Resolución Exenta SII N° 111, de fecha 24 de diciembre de 2015, establece la obligatoriedad de presentar el Formulario N° 1925 sobre “Declaración Jurada Anual de Fondo de Utilidades Tributables (FUT)”, según formato e Instrucciones de llenado publicados en la página web del Servicio (www.sii.cl).
2. Que, la instrucción descrita precedentemente dispone que el plazo para presentar la declaración jurada individualizada es hasta el 15 de junio del año siguiente a aquel cuyos saldos de rentas acumuladas y retiros en exceso estén siendo informados.
3. Que, este Servicio en uso de las facultades y a fin de otorgar el máximo de facilidades a los contribuyentes que están obligados a presentar la Declaración Jurada Formulario N° 1925, ha estimado conveniente ampliar el plazo fijado para su cumplimiento.

SE RESUELVE:

- 1°. Amplíase, hasta el día 31 de agosto de 2016, el plazo de presentación del Formulario N° 1925 denominado “Declaración Jurada Anual de Fondo de Utilidades Tributables (FUT)”.
- 2°. La presente Resolución regirá para el año tributario 2016.
 2. Nuevo plazo declaración sobre balance 8 columnas y declaración jurada sobre base imponible primera categoría. (Resolución N° 52 de 14 junio de 2016)

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 1°, 3° bis, 4 bis, y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; en los artículos 6° letra A) N° 1), 34, 35 y 60 inciso penúltimo del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; Resoluciones Exentas SII N°02 de 11.01.2012, N°101, de 17.12.2015 y N°112, de 24.12.2015; y,

CONSIDERANDO:

1. Que, la Resolución Exenta N°02, de 11 de enero de 2012, dispuso la obligatoriedad de presentar la declaración Jurada Anual a través del Formulario N° 1847.

Posteriormente, la Resolución Exenta N° 112, de 24 de diciembre de 2015, modificó el resolutivo N°1 de la Resolución Exenta N°2, de 11 de enero de 2012, estableciendo la obligatoriedad de presentar el Formulario N° 1847 denominado "Declaración Jurada Anual sobre Balance de 8 Columnas y otros antecedentes" para los contribuyentes que al 31 de diciembre del año anterior se encuentren clasificados en el segmento de "Medianas Empresas", de "Gran Empresa" y aquellos que se encuentren dentro de la Nómina de Grandes Contribuyentes conforme a la Resolución dictada por este Servicio de acuerdo a la facultad dispuesta en el artículo 3° bis de la Ley Orgánica de este Servicio. Además excepciona de su presentación a los contribuyentes acogidos a los regímenes de tributación establecidos en los artículos 14 bis y 14 ter letra A de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El plazo para presentar la mencionada Declaración Jurada por el Año Tributario 2016 es hasta el 15 de Junio de dicho año, según lo establecido por la Resolución Ex. N° 101, de fecha 17.12.2015.

2° Que, asimismo, la Resolución Exenta SII N°112, de 24 de diciembre de 2015, mencionada precedentemente, establece la obligatoriedad de presentar el Formulario N° 1926 denominado "Declaración Jurada anual sobre Base Imponible de Primera Categoría y Datos Contables Balance", según formato e Instrucciones de llenado publicados en la página web del Servicio (www.sii.cl), estableciendo que el plazo para presentar esta declaración jurada es hasta el 15 de junio del año siguiente a aquel respecto al cual se informa.

3. Que, este Servicio en uso de las facultades y a fin de otorgar el máximo de facilidades a los contribuyentes que están obligados a presentar las Declaraciones Juradas Formularios N° 1847 y N°1926, ha estimado conveniente ampliar los plazos fijados para su cumplimiento.

SE RESUELVE:

1°. Ampliase, hasta el día 31 de agosto de 2016, el plazo de presentación del Formulario N° 1847 denominado "Declaración Jurada Anual sobre Balance de 8 Columnas y Otros Antecedentes" y del Formulario N° 1926 denominado "Declaración Jurada Anual sobre Base Imponible de Primera Categoría y Datos Contables Balance".

2°. La presente Resolución regirá para el año tributario 2016.

3. Plazo para informar al SII sobre socios y comuneros y otros. (Resolución N° 53 de 15 junio de 2016)

VISTOS: Lo dispuesto en el inciso final del artículo 68 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974, y las facultades que me confieren los artículos 6° letra A N° 1 del mencionado Código y 7° letra b), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, y

CONSIDERANDO:

1° Que, el inciso final del artículo 68 del Código Tributario, establece la obligación de informar al Servicio las modificaciones importantes de los datos y antecedentes contenidos en el formulario de iniciación de actividades.

2° Que, la Resolución Exenta N° 55, de 30.09.2003, obliga a los contribuyentes de poner en conocimiento de este Servicio las modificaciones efectuadas a los datos y antecedentes informados al realizar el trámite de Inicio de Actividades, y en particular dispone en la letra f) del resolutivo 1°: "Ingreso, retiro o cambio de socios o comuneros (cesión de derechos); modificación del porcentaje de participación en el capital y/o utilidades";

3° Que, es relevante para este Servicio, que los contribuyentes informen las modificaciones que experimenten los porcentajes de participación en el capital y utilidades de las sociedades o comunidades; y el retiro o cambio de socios o comuneros.

4° Que, es importante para este Servicio mantener actualizada la información societaria.

SE RESUELVE:

1° Los contribuyentes que estén en incumplimiento del deber de poner en conocimiento de este Servicio la actualización de la información relativa al retiro, incorporación o cambios de socios de sociedades de personas, sociedades de hecho, sociedades en comandita por acciones respecto de sus socios gestores, sociedades de profesionales clasificadas en la Primera o Segunda Categoría de la Ley de la Renta; y de comuneros de comunidades cualquiera que sea la forma en que determinen su renta en la Primera Categoría, ya sea, mediante contabilidad completa, simplificada o renta presunta; y de la variación que puedan sufrir los porcentajes de participación en el capital y las utilidades, de conformidad a las normas establecidas en la Resolución Exenta N°55, del 2003, tienen plazo solo hasta el día 31 de julio de 2016, para dar cumplimiento a dicha obligación.

2° La actualización se debe efectuar utilizando los formularios especialmente diseñados para tal efecto, o realizarse a través de la página web de este Servicio www.sii.cl.

3° Esta resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en extracto en el Diario Oficial.

4. Resolución Conjunta SII y Aduanas sobre procedimientos resolución solicitudes de acuerdos anticipados de precios, valores, etc., entre parte relacionadas. (Resolución N°54 de 17 junio de 2016)

VISTOS:

Lo dispuesto en los artículos 6° letra A) N°1, y 60 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N°830, de 1974; en los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N°7, de 1980; en la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N°329/1979, ambos del Ministerio de Hacienda; en el artículo 41 E N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. N°824, de 1974; en el artículo 3° de la Ley N° 18.575, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por D.F.L. N°1-19.653 de 2000 del Ministerio Secretaría General de la Presidencia; en la Ley N° 19.880 que establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado, en la Resolución N°1600 de 30 de octubre de 2008 de Contraloría General de la República, sobre exención del trámite de Toma de Razón y lo dispuesto en la Resolución Exenta N°64 de 09 de marzo de 2016, del Ministerio de Hacienda, publicada en el Diario Oficial del 24 de marzo de 2016.

CONSIDERANDO:

1. Que, el artículo 41 E N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dispuso que los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas podrán proponer un acuerdo anticipado en cuanto a la determinación del precio, valor o rentabilidad normal de mercado de tales operaciones. Dicho Acuerdo Anticipado de Precios, tratándose de la importación de mercancías, deberá ser suscrito en conjunto con el Servicio de Impuestos Internos y el Servicio Nacional de Aduanas, en adelante, "los Servicios", siendo el Ministerio de Hacienda quien, mediante resolución, establecerá el procedimiento a través del cual ambas instituciones resolverán sobre la materia.
2. Que, la Resolución Exenta N°64, del Ministerio de Hacienda, publicada en el Diario Oficial el 24 de marzo de 2016, en adelante "la Resolución del Ministerio de Hacienda" que fijó el procedimiento para resolver solicitudes de acuerdos anticipados de precios de transferencia cuando se trate de importaciones de mercancías, en adelante también "acuerdo anticipado", establece en su resolutivo 1° que dichas solicitudes conforme al N°7 del artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberán ser presentadas ante el Servicio de Impuestos Internos, quien las pondrá en conocimiento del Servicio Nacional de Aduanas.
3. Que, la Resolución del Ministerio de Hacienda, en sus resolutivos N°s 4 y 11 señala que los Servicios deberán establecer, mediante resolución conjunta, las instancias de coordinación y sus respectivos procedimientos y plazos para los efectos de resolver las solicitudes de acuerdo anticipado. Además indica que dentro del procedimiento, se podrá requerir al solicitante las aclaraciones pertinentes, así como cualquier otro dato, informe y antecedente que tenga relación con la solicitud.
4. Que, el resolutivo N°5 de la Resolución del Ministerio de Hacienda establece que los Servicios deberán pronunciarse respecto de la solicitud, ya sea celebrando un acta de acuerdo o bien rechazando la solicitud mediante resolución conjunta, dentro del plazo de 6 meses, contado desde que el solicitante haya entregado o puesto a disposición la totalidad de los antecedentes que se estimen necesarios para resolverla.
5. Que, además, el resolutivo N°7 de la Resolución del Ministerio de Hacienda, establece la posibilidad de prórroga o renovación, previo acuerdo escrito entre el solicitante y los Servicios, en los plazos y según el mismo procedimiento fijado para la suscripción del acuerdo anticipado inicial.
6. Que, finalmente, los Servicios podrán, en cualquier momento y mediante resolución conjunta, dejar sin efecto el acuerdo anticipado de precios por las causales señaladas en el resolutivo N°8 de la Resolución del Ministerio de Hacienda, sin perjuicio que también lo pueda hacer el interesado, por las causales que se indican en el resolutivo N°9 de la Resolución del Ministerio de Hacienda y en la forma y plazos que en ella se señalan.

SE RESUELVE:

1. El interesado en la celebración de un acuerdo anticipado de precios, valores o rentabilidades normales de mercado respecto de la importación de mercancías con una parte relacionada, deberá presentar por escrito la solicitud en la Oficina de Partes del Servicio de Impuestos Internos, en idioma español, en los términos previstos en el resolutivo N° 1 de la Resolución N° 64, del Ministerio de Hacienda, acompañando la totalidad de los antecedentes exigidos en el resolutivo N°2 de la misma, debidamente foliados cuando corresponda según el mismo resolutivo.

Si la solicitud es presentada en una Dirección Regional o Unidad del Servicio de Impuestos Internos, ésta deberá remitir la presentación realizada por el contribuyente, y la totalidad de los documentos presentados a la Dirección Nacional, el mismo día o a más tardar el día hábil siguiente de la referida presentación. La solicitud deberá contener al menos toda aquella información señalada en el resolutivo N°1 y 2 de la Resolución N° 64, del Ministerio de Hacienda.

Para los efectos de lo dispuesto en la presente Resolución se entenderá por:

- a) "los Servicios": el Servicio de Impuestos Internos y el Servicio Nacional de Aduanas;
- b) "la Resolución del Ministerio de Hacienda": la Resolución Exenta N°64 del Ministerio de Hacienda publicada en el Diario Oficial el 24 de marzo de 2016;
- c) "la vía más expedita": la vía electrónica, telefónica, escrita, teleconferencia, o cualquier otra forma de comunicación, que asegure el conocimiento por parte de los Servicios.

El Servicio de Impuestos Internos actuará como coordinador de todo el procedimiento ante el interesado, siendo el Departamento de Análisis Selectivo del Cumplimiento Tributario de la Subdirección de Fiscalización la unidad que tendrá a cargo este proceso. Por parte del Servicio Nacional de Aduanas, la unidad encargada del mismo será el Sub Departamento de Valoración.

2. El interesado, en su solicitud de acuerdo anticipado, podrá requerir a los Servicios una audiencia para presentar los principales aspectos que abordan las operaciones con sus partes relacionadas del exterior y que formen parte sustancial de la propuesta de acuerdo anticipado sobre importación de mercancías.
3. Recepcionada la solicitud por el Servicio de Impuestos Internos, éste enviará por la vía más expedita y dentro de los 10 días hábiles siguientes a su recepción, una copia de ella y de sus antecedentes al Servicio Nacional de Aduanas, quien informará de la recepción de la información dentro de los 5 días hábiles posteriores a su recepción, sin perjuicio de lo dispuesto en los resolutivos siguientes.
4. Si la solicitud se ha recibido con la totalidad de los antecedentes que se estimen necesarios para resolverla, el Servicio de Impuestos Internos certificará tal circunstancia, debiendo constar a su vez la certificación emitida, en el mismo sentido, por el Servicio Nacional de Aduanas.

Para los efectos antedichos, los Servicios se comunicarán mutuamente tales certificaciones por la vía más expedita.

A contar de la fecha de la certificación del Servicio de Impuestos Internos, se computará el plazo de 6 meses dentro del cual los Servicios deberán pronunciarse respecto de la solicitud, de conformidad a lo dispuesto en el resolutivo N°5 de la Resolución del Ministerio de Hacienda.

5. La certificación a que se hace referencia en el numeral precedente no obstará a que los Servicios, dentro del plazo de 6 meses antes indicado, puedan requerir al solicitante las aclaraciones y complementaciones que estimen necesarias para pronunciarse. De dichos requerimientos se informará al otro Servicio por la vía más expedita.
6. Los Servicios, en forma independiente, evaluarán la solicitud en base a sus respectivos procedimientos y normativas, para ello, contarán con un plazo de 90 días hábiles desde la certificación realizada. De estimarse necesario, se coordinarán reuniones entre los funcionarios competentes de los Servicios, pudiendo citar al solicitante. Asimismo, los Servicios se comprometen a proveerse reportes regulares, por la vía más expedita, que aseguren que los Servicios se mantengan informados del avance del proceso.

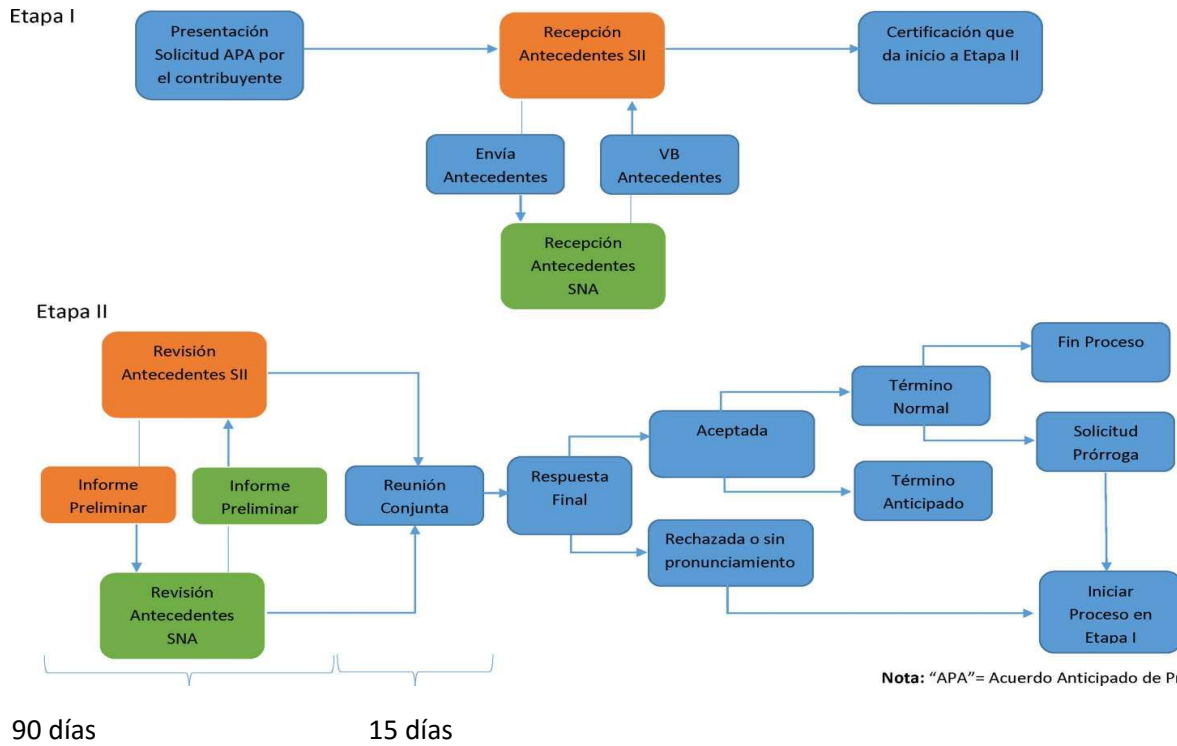
Dentro del plazo antes mencionado los Servicios emitirán un informe preliminar en los cuales detallarán su posición respecto de la solicitud, que se intercambiarán por vía electrónica.

7. Además, los Servicios fijarán dentro del plazo de 15 días hábiles, contado desde el vencimiento del periodo de evaluación mencionado en el numeral anterior, al menos, una reunión técnica conjunta, para la revisión de los respectivos informes y planteamiento de las observaciones que les merezcan. La citación a dichas reuniones se hará por vía electrónica, pudiendo ser convocada por cualquiera de los Servicios.
8. Si los Servicios deciden aceptar, total o parcialmente, la solicitud de acuerdo anticipado, deberá dejarse constancia de dicha circunstancia en un Acta, la cual será suscrita por el Jefe Superior de cada Servicio, o por el o los funcionarios en que se haya delegado dicha facultad, y, cuando corresponda por la o las administraciones tributarias extranjeras que hayan intervenido, y por un representante del contribuyente autorizado expresamente al efecto. En el Acta se deberá dejar constancia de los antecedentes técnicos principales en los cuales se fundó la aceptación total o parcial de la solicitud de acuerdo, se indicarán las operaciones anuales a las que será aplicable y el plazo de validez.
9. Una vez suscrita el Acta, el acuerdo anticipado se aplicará respecto de las operaciones sobre mercancías llevadas a cabo a partir del mismo año comercial de la solicitud y por los tres años comerciales siguientes.
10. Si cualquiera de los Servicios manifiesta su disconformidad con el acuerdo anticipado propuesto, o con su prórroga o renovación, se emitirá una Resolución conjunta por los Servicios, dando cuenta del rechazo del acuerdo, de la solicitud de prórroga o renovación, según corresponda.

Sin perjuicio de lo anterior, se entenderá también rechazada la solicitud si, dentro del plazo de 6 meses a que se refiere el párrafo final del resolutivo N° 4 de la presente Resolución, no se emite pronunciamiento por parte de los Servicios. En este caso, el solicitante podrá proponer nuevamente la suscripción del acuerdo, siguiendo el mismo procedimiento contemplado en la presente resolución.

El flujo del procedimiento establecido en esta Resolución, se describe en el Anexo que se adjunta a la presente Resolución, que forma parte de la misma.

11. El acuerdo anticipado podrá ser prorrogado o renovado antes de finalizar su vigencia, previo acuerdo escrito suscrito por el solicitante, el Servicio de Impuestos Internos, el Servicio Nacional de Aduanas y, cuando corresponda, por la o las administraciones tributarias extranjeras que hayan intervenido. En consecuencia, se formalizará en un documento administrativo y requerirá la tramitación previa y oportuna de los antecedentes. Por lo anterior, considerando que no puede prorrogarse o renovarse por el consentimiento tácito de las partes involucradas, se deberá presentar la solicitud con a lo menos 6 meses de anticipación al término de la vigencia del acuerdo originalmente suscrito.
12. Los acuerdos anticipados podrán ser dejados sin efecto, en cualquier momento, a requerimiento de cualquiera de los Servicios, tras lo cual se dictará una Resolución conjunta, la que deberá señalar la o las causales, de aquellas a que se refiere el resolutivo N° 8 de la Resolución del Ministerio de Hacienda, en virtud de la cual se ha decidido dejarlo sin efecto, con indicación de los hechos que la configuran.
13. El Servicio de Impuestos Internos, notificará al contribuyente la Resolución conjunta que deje sin efecto el acuerdo anticipado, con copia al Servicio Nacional de Aduanas. Dicha resolución regirá a contar de la fecha de su notificación al contribuyente, salvo cuando se funde en el carácter maliciosamente falso de los antecedentes que se acompañaron a la solicitud, caso en el cual, se dejará sin efecto a partir de la fecha del acta original o de sus prórrogas o renovaciones, sin perjuicio de las sanciones a que se refiere el inciso 1° del N°4 del artículo 97 del Código Tributario.
14. El acuerdo anticipado también podrá ser dejado sin efecto a solicitud del contribuyente, en caso de variación sustancial de los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación, para lo cual deberá manifestar su voluntad mediante aviso por escrito dirigido al Servicio de Impuestos Internos o al Servicio Nacional de Aduanas quienes deberán comunicarse recíprocamente de esta situación, a más tardar dentro de los 10 días hábiles siguientes a la fecha del aviso, acompañando una copia de la presentación. Si acreditado por ambos Servicios que concurren las circunstancias que se invocan, el acuerdo quedará sin efecto desde la fecha del aviso dado por el contribuyente y cada Servicio podrá ejercer respecto de las operaciones del contribuyente la totalidad de las facultades que le confiere la ley.
15. Para los efectos de la presente Resolución, las opiniones que se intercambien los Servicios durante el proceso de evaluación de la solicitud de acuerdo anticipado deberán entenderse que tienen el carácter de no vinculante.



"SNA"= Servicio Nacional de Aduanas; "SN"=Servicio de Impuestos Internos

5. Incorpora y regula cédula electrónica, e-rut. Resolución N° 56 de 22 junio de 2016)

VISTOS: Lo dispuesto en el artículo 66 del Código Tributario contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; los artículos 2°, 4° y 7° del D.F.L. N° 3 del Ministerio de Hacienda, de 1969, que crea el Rol Único Tributario y establece normas para su aplicación; y las facultades que me confieren los artículos 6° letra A) N° 1 del mencionado Código y 4° bis y 7° letra b), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el D.F.L. N° 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980, que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos; y

CONSIDERANDO:

1° Que, el artículo 66 del Código Tributario, establece que: “Todas las personas naturales y jurídicas y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, deben estar inscritas en el Rol Único Tributario de acuerdo a las normas del Reglamento respectivo”.

2° Que, el artículo 4° del D.F.L. N° 3, del Ministerio de Hacienda, de 1969, que crea el Rol Único Tributario, establece para su aplicación, que: “El Servicio de Impuestos Internos proporcionará una cédula en que conste el nombre, razón social o denominación, el número correspondiente al Rol Único Tributario y los demás antecedentes que el Director de Impuestos Internos estime conveniente consignar en ella, a las siguientes personas o entes:

- a) Personas Jurídicas, sea que persigan o no fin de lucro.
- b) Comunidades, patrimonios fiduciarios y aquellos sin titular, sociedades de hecho, asociaciones, agrupaciones y demás entes de cualquiera especie.
- c) Personas naturales, a quienes, de acuerdo a la ley no procede que se les otorgue cédulas de identidad y desarrollen actividades para las que se encuentren legalmente habilitadas y que sean susceptibles de generar impuestos.

A las personas naturales, que poseyendo su Cédula Nacional de Identidad, soliciten el RUT para efectuar trámites o gestiones ante los Servicios de Impuestos Internos u otros organismos se les podrá proporcionar una cédula con los enunciados que se mencionan en el inciso primero.

Para los efectos de entregar la cédula respectiva a las personas y entes mencionados en el inciso anterior, o a quienes los representen, el Director de Impuestos Internos dictará las normas de procedimiento que estime convenientes.

Aquellas personas y entes mencionados en el inciso primero, que habiendo sido identificados por el Servicio de Impuestos Internos, no hayan recibido la cédula que dicho Servicio distribuya de oficio, deberán concurrir a la Oficina respectiva de ese Servicio a fin de obtener la cédula correspondiente”.

3° Que, el artículo 4° bis del D.F.L. N° 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980, que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, dispone en su inciso primero que: “El Servicio de Impuestos Internos podrá, además, relacionarse directamente con los contribuyentes y éstos con el Servicio, a través de medios electrónicos, entendiéndose 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”.

SE RESUELVE:

1° El Servicio de Impuestos Internos proporcionará a los contribuyentes, que se indican en el artículo 4° del D.F.L. N° 3, del Ministerio de Hacienda, de 1969, que crea el Rol Único Tributario y establece normas para su aplicación, una Cédula Rut Electrónica, en adelante “e-RUT”, que contendrá los siguientes datos: nombre completo, razón social o denominación, número correspondiente del Rol Único Tributario, dirección principal, usuario de la cédula y demás que el Director estime pertinentes. Se entenderá como usuario de la e-RUT, a la persona natural que se designe en la solicitud de emisión por el propio contribuyente o representante, para hacer uso de ésta.

En el caso de que no se pueda emitir la e-RUT, por falta de acreditación de los representantes, se emitirá en su lugar un comprobante electrónico provisorio que reemplazará a la e-RUT hasta la emisión de ésta.

La vigencia del comprobante electrónico caducará con la emisión de la e-RUT, o en su caso, según lo señalado por el artículo 5° del D.F.L. N° 3, del Ministerio de Hacienda, de 1969, que crea el Rol Único Tributario y establece normas para su aplicación.

2° Una vez que el contribuyente obtiene su número de RUT, la emisión de la e-RUT será realizada en forma electrónica, y podrá ser descargada por el contribuyente o representante legal, previa autenticación en el sitio web del Servicio, www.sii.cl, con su clave secreta y estando realizadas las acreditaciones de la representación respectiva.

El Servicio podrá emitir las e-RUT nominativas adicionales a los usuarios que el contribuyente solicite, las que podrán ser descargadas desde la página web del Servicio, teniendo presente las siguientes consideraciones:

1. En caso de que la solicitud de emisión sea realizada por el contribuyente o éste tenga un sólo representante legal podrá designar a uno o varios usuarios.
2. Si la actuación del representante legal de acuerdo a lo indicado en el formulario N° 4415 corresponde a “Cualquiera”, podrá descargar la cédula electrónica en favor de cualquier usuario.
3. En los casos en que la actuación del representante legal según lo indicado en el formulario N° 4415 sea: “En Conjunto, Mínimo dos u Otra”, podrá descargar cédulas sólo para sí mismo y otros representantes como usuarios de cédula.

4. Los extranjeros sin residencia en Chile podrán descargar cédulas nominativas solo para sí mismos y para sus representantes legales.

3° El contribuyente o representante legal tendrá acceso a través del sitio web del Servicio, www.sii.cl, a consultar tanto el comprobante electrónico como las e-RUT emitidas, pudiendo acceder a la visualización de ellas en formato electrónico.

4° La invalidación del archivo que contiene la e-RUT procederá, previa autenticación en el sitio web de este Servicio, www.sii.cl, con su clave secreta, en los siguientes casos: dar de baja a (los) usuario(s) designado(s); modificación de representante legal que solicitó su emisión; cambio del nombre o razón social y/o la dirección principal; cuando efectúe término de giro; o se encuentre disuelta, entre otras situaciones.

De igual forma, el Servicio invalidará de oficio estos archivos electrónicos automáticamente, cuando obtuviese información relacionada con alguna de las circunstancias mencionadas en los procesos de consulta o verificación.

Para los casos descritos en el artículo 9° del D.F.L. N° 3, del Ministerio de Hacienda, de 1969, que crea el Rol Único Tributario y establece normas para su aplicación, relativos a la obligación de devolver la cédula dentro de los plazos mencionados en dicho artículo, en los casos de fallecimiento de una persona, disolución de una persona jurídica y para los demás casos de entes sin personalidad jurídica, bastará con que se realice la invalidación de las cédulas respectivas en la aplicación descrita en este resolutive.

5° Asimismo, el Servicio proporcionará acceso a las funcionalidades de este nuevo formato de cédula a través de dispositivos electrónicos móviles, tales como smartphones, tablets o los que se habiliten para tal efecto, las que estarán disponibles para contribuyentes usuarios de e-RUT y terceros. Estas funcionalidades operarán en forma similar a las ofrecidas en el sitio web www.sii.cl, salvo la “Visualización de Cédula Rut Electrónica”, que operará en los siguientes términos:

El usuario de e-Rut, definido en resolutive N° 1 y que ha sido autorizado para portar la Cédula Rut Electrónica de un contribuyente, la podrá visualizar, a través de un dispositivo electrónico móvil, la cual podrá ser exhibida en transacciones y ante quienes se lo exijan, de la forma en que se describe en el resolutive 8°.

Para visualizar la e-RUT, el usuario deberá acceder a la funcionalidad correspondiente y autenticarse en el sitio web del Servicio.

6° Cualquier persona podrá verificar la validez o vigencia de una e-RUT accediendo al sitio del Servicio, www.sii.cl, o a través de dispositivos móviles.

7° La actual cédula RUT en formato plástico se otorgará para aquellas solicitudes formuladas hasta el 30.06.2016.

Las cédulas RUT otorgadas en formato plástico y las anteriores Cédulas RUT impresas en cartulina, mantendrán su vigencia hasta el 31.12.2017.

Las cédulas RUT plásticas que no sean retiradas, hasta el 31.12.2016 desde las Unidades correspondientes a la jurisdicción del contribuyente, serán destruidas.

Lo señalado en los resolutivos 1° al 5° no será aplicable a las cédulas RUT emitidas en formatos distintos al que norma esta Resolución.

8° Las personas e instituciones obligadas a exigir la exhibición de la e-RUT, de acuerdo a lo señalado en artículo 10° del D.F.L. N° 3, del Ministerio de Hacienda, de 1969, que crea el Rol Único Tributario y establece normas para su aplicación y las señaladas en la Resolución N° 17, de 1979, deberán verificar que el usuario de la e-RUT corresponda a la persona que está haciendo uso de ésta.

La exhibición de la e-RUT podrá ser a través de la representación impresa o mediante la visualización en dispositivo móvil, de acuerdo a lo señalado en resolutive 5.

El usuario de la e-RUT deberá al mismo tiempo presentar los poderes y mandatos que lo faculten para los trámites que esté realizando, puesto que la e-RUT es una identificación, pero no faculta para realizar acciones que no han sido mandatadas.

9° MODIFÍCASE la Resolución Ex. N° 6289 de 29 de octubre de 1998, en Resolutivos 1° y 2°, reemplazando el texto “exhibición del original o fotocopia del RUT” por la siguiente frase: “exhibición del original o fotocopia autorizada ante Notario del Rut no electrónico vigente, Cédula Rut Electrónica o e-RUT en representación impresa o visualización a través de dispositivo electrónico móvil”.

Asimismo se modifican todas aquellas actuaciones dictadas por este Servicio en materia de exhibición de cédula original o fotocopia del RUT, reemplazándose por: “exhibición del original o fotocopia autorizada ante Notario del Rut no electrónico vigente, Cédula Rut Electrónica o e-RUT en representación impresa o visualización a través de dispositivo electrónico móvil”.

10° La presente Resolución regirá a contar del 01.07.2016.

6. Procedimiento de término giro emisores documentos tributarios electrónicos. Complemento Circular N° 66 de 29 octubre de 1998 (Resolución N° 61 de 30 junio de 2016)

VISTOS:

Lo dispuesto en los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del Decreto con Fuerza de Ley N°7, del Ministerio de Hacienda, publicada en el Diario Oficial de fecha 15.10.1980; el artículo 6°, letra A), N° 1 y artículo 69 del Código Tributario contenido en el artículo 1° del Decreto Ley N° 830 de 1974; la Ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria publicada en el Diario Oficial de 29.09.2014; el numeral 9 del artículo 3° la Ley N° 20.899, que Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y Perfecciona otras Disposiciones Legales Tributarias, publicada en el Diario Oficial el 08.02.2016; la Circular N° 66, de 29.10.1998 que imparte instrucciones sobre el procedimiento de término de giro; la Circular N° 58, del 30.06.2015 que instruye acerca de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, de 29.09.2014, a los artículos 68 y 69 del Código Tributario, y que deroga la Circular N° 12, de 04.02.2003; la Circular N° 30 de 10.05.2016, que imparte instrucciones relativas al nuevo inciso

final del artículo 69 del Código Tributario, incorporado por la Ley N° 20.899; y las Resoluciones Exentas N°s 29 y 41, de 2002; la Resolución Exenta N°100 de fecha 23.10.2014, que complementa y actualiza normas y procedimientos de operación de los documentos tributarios electrónicos, reemplazando el resolutivo duodécimo de la Resolución Exenta SII N° 45, del 01.09.2003; y la Resolución Exenta SII N° 98, de 21.10.2014; y

CONSIDERANDO:

1.- Que, conforme al inciso primero del artículo 69 del Código Tributario, toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito al Servicio, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesarios, y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades.

2.- Que, la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria publicada en el Diario Oficial de 29.09.2014, en su artículo 10.- numeral 21, introduce modificaciones al artículo 69 del Código Tributario, y mediante su letra b) incorpora los incisos quinto al séptimo, los cuales establecen:

“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.”.

3.- Que, a contar de la vigencia de la Circular N° 58, de fecha 30.06.2015, que instruye acerca de las modificaciones a los artículos 68 y 69 del Código Tributario introducidas por la Ley N° 20.780, se deja sin efecto la posibilidad que tenían los contribuyentes de comunicar al Servicio un cese temporal de sus actividades, puesto que dicha Circular derogó tanto la Circular N°12 de 04.02.2003, como las Resoluciones Exentas N° 29, de 11.11.2002 y N°41 del 20.12.2002, que daban cuenta de esa opción.

4.- Que, el numeral 9 del artículo 3° la Ley N° 20.899, agregó a partir del primer día del sexto mes siguiente al de la publicación de esta ley, el siguiente inciso final al artículo 69:

"Cuando la persona, entidad o agrupación presente 36 o más períodos tributarios continuos sin operaciones y no tenga utilidades ni activos pendientes de tributación o no se determinen diferencias netas de impuestos, y no posea deudas tributarias, se presumirá legalmente que ha terminado su giro, lo que deberá ser declarado por el Servicio mediante resolución y sin necesidad de citación previa. Dicha resolución podrá reclamarse de acuerdo a las reglas generales. El Servicio deberá habilitar un expediente electrónico con los antecedentes del caso incluyendo la constancia de no tener el contribuyente deuda tributaria vigente, en la forma y plazos señalados en el artículo 21".

5.- Que, de acuerdo al artículo 1° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, corresponde a esta institución, la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.

6.- Que, la Resolución Exenta SII N° 98, de 2014 que crea el Departamento Subdirección de Asistencia al Contribuyente, establece dentro de sus obligaciones y atribuciones, el facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes y efectuar un correcto control preventivo del mismo.

SE RESUELVE:

1° Serán desafiliados del sistema de facturación electrónica los contribuyentes que:

- a) Presenten aviso de término de giro, desde la fecha de la correspondiente resolución de término de giro.
- b) Hayan sido notificados de 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.
- c) Hayan sido notificados de una resolución que declare el término de giro según lo dispuesto en el inciso final del artículo 69 del Código Tributario.

2° De conformidad a lo expuesto anteriormente, los documentos pertenecientes a tales personas, emitidos con posterioridad a la notificación de la resolución de término de giro, de la notificación de la resolución que ordena el término de giro de conformidad a las normas de los incisos quinto al séptimo del artículo 69 del Código Tributario, o de la notificación de la resolución que declare el término de giro según lo dispuesto en el inciso final del señalado artículo 69, serán considerados otorgados por personas no contribuyentes de IVA y por tanto, no darán derecho a crédito fiscal, de acuerdo al N° 5 del Artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

3° En consecuencia se considerarán desautorizados todos los folios que no han sido utilizados a la fecha de desafiliación y, por lo tanto, este Servicio rechazará todo documento tributario electrónico cuyo folio y/o fecha de emisión sean posteriores a la desafiliación.

4° Esta resolución entrará en vigencia a contar de la fecha de su publicación en el Diario Oficial.

Sin embargo, y atendido el hecho que el nuevo inciso final del artículo 69 del Código Tributario, incorporado por la Ley N° 20.899, rige desde el 1° de agosto del 2016, las disposiciones de la resolución en comento relacionadas con dicha norma legal, rigen también desde la señalada fecha.

7. Normas de relación en la venta de acciones de sociedades constituidas en Chile.
(Oficio N° 1563 de 3 junio de 2016)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto a si existiría relación en los términos del inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en la venta de acciones que realizará una sociedad con domicilio o residencia en Chile a otra sociedad domiciliada en el extranjero, ambas vinculadas de forma indirecta a través de un propietario común.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que la sociedad AAA, es una sociedad por acciones sujeta al régimen del Impuesto de Primera Categoría sobre la base de un balance general determinado según contabilidad completa, y proyecta realizar una operación en el año comercial 2015 consistente en la venta de las acciones que posee en la sociedad "XXX", domiciliada también en Chile, correspondientes al 50% de la propiedad de esta última.

Hace presente que, la potencial vendedora AAA pertenece en un 100% a una sociedad extranjera denominada "BBB S.A.S", que a su vez es controlada en un 100% por la sociedad extranjera "CCC".

Por su parte, la potencial compradora de las acciones sería una cualquiera de las sociedades domiciliadas en el extranjero que componen el Grupo estadounidense TTT, a saber: la sociedad TTT 1 LLC, que pertenece en un 100% a la sociedad TTT 2 LLC, que a su turno pertenece en un 100% a la sociedad TTT 3.

A su turno, el dueño del 60% de TTT 3 es la compañía "YYYY, SAS", que pertenece en un 100% a la sociedad "BBB S.A.S.", la que a su vez es propiedad en un 100% de la sociedad "ZZZ S.A.", cuyas acciones en un 100% son de propiedad de la antes referida sociedad "CCC".

De esta forma, la sociedad "CCC" posee indirectamente el 100% de las acciones de Nuevas Energías, y asimismo es dueña indirectamente - por intermedio de tres sociedades- del 60% de las acciones de la sociedad matriz del grupo TTT, la cual a su vez es dueña directa e indirecta del 100% de las sociedades extranjeras que podrían adquirir las acciones de la sociedad chilena "XXX".

En atención a lo expuesto, solicita se confirme que la venta de acciones emitidas por "XXX" efectuada por AAA SpA a una sociedad domiciliada en el extranjero, que es indirectamente controlada por la misma entidad que controla indirectamente a la sociedad vendedora ("AAA") no calificaría como una venta entre partes relacionadas, para los efectos de la aplicación del artículo 17 N° 8 LIR, de acuerdo al texto vigente a la fecha de esta presentación.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe señalar que la norma de relación establecida en el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, dispone que tratándose del mayor valor obtenido en las enajenaciones de acciones, que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses se afectarán con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, sobre el mayor valor que exceda del valor de adquisición, reajustado en los términos que establece tal norma.

En relación a la materia en consulta, mediante Oficios N° 2.386 de 2007; N° 1.818 de 2009 y N° 492 de 2011, de conocimiento del consultante, este Servicio expresó que de lo dispuesto por la norma legal contenida en el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR y del alcance que se le ha dado al referido precepto, se desprende que para que tenga aplicación dicha normativa, debe estarse ante una situación en la cual quién enajena es socio o accionista de la empresa bajo las condiciones que establece la norma, y por la otra, quién adquiere es la respectiva sociedad, o bien, el adquirente es una sociedad en la cual el socio o accionista tiene un interés patrimonial o económico, ya sea en forma directa o indirecta; pero dicha norma no tiene aplicación cuando es la sociedad respectiva la que vende o enajena, y el socio o accionista actúa como comprador, de la misma forma la norma no tiene aplicación cuando es la filial quien enajena a su matriz.

III.- CONCLUSIÓN.

De conformidad a lo anterior y respondiendo a la consulta formulada, de acuerdo a las normas legales y pronunciamientos de este Servicio antes citados, sólo cabe confirmar que no existiría relación en los términos descritos en el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, puesto que la sociedad por acciones domiciliada en Chile que enajena las acciones de otra sociedad constituida en el país, a una sociedad domiciliada en el extranjero, no tiene la calidad de socio o accionista de esta última, y no se verificaron en esta instancia otros antecedentes que permitieran establecer la existencia de un interés patrimonial o económico, ya sea en forma directa o indirecta de acuerdo a lo señalado, del enajenante en la sociedad adquirente.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que la apreciación y verificación de las circunstancias de hecho que indica en su presentación, y por tanto, la aplicación del indicado criterio en la situación específica que consulta, así como la verificación de los demás elementos que determinan la tributación aplicable al mayor valor obtenido en la enajenación de las acciones que señala, es una materia que debe ser establecida en las instancias de fiscalización que correspondan.

8. Deducción del gasto el sueldo patronal cuando no está afecto a Impuesto Único. (Oficio N° 1597 de 15 junio de 2016)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio sobre la procedencia de la deducción como gasto del sueldo empresarial que se asigne a un socio de una sociedad de personas que trabaja en ella, pero que por su monto no resulta gravado con el Impuesto Único de Segunda Categoría.

I.- ANTECEDENTES.

Manifiesta que este Servicio, a través de diversas Circulares, especialmente la N°42 de 1990, y diversos pronunciamientos, entre los cuales menciona el Oficio N°1374 de 2009, se ha referido a los requisitos que deben cumplirse para que opere el denominado "Sueldo Empresarial o Patronal".

Luego de reproducir el N°6, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), indica que este Servicio ha señalado los requisitos que debe reunir para su deducción, exigiendo, entre otros, que las remuneraciones queden sujetas al Impuesto Único de Segunda Categoría, manifestando que muchos intérpretes, incluyendo algunos fiscalizadores de este Servicio, han sostenido que si la remuneración que se asigna el socio o empresario individual no queda afecta al Impuesto Único de Segunda Categoría, no puede ser calificada como sueldo empresarial, y, por consiguiente, no puede ser aceptada como gasto en la contabilidad de la empresa de la cual el socio es parte, posición que estima errónea, puesto que la norma sólo fija un monto máximo para el beneficio, equivalente a las 60 UF, tope que con las modificaciones introducidas al D.L. N°3.500 de 1980, por la Ley N° 20.255 de 2008, debe reajustarse anualmente, quedando en 73,2 UF para el año 2015.

De esta manera, para cumplir con lo dictaminado por este Servicio, para que un sueldo empresarial asignado pueda ser contabilizado como gasto, por ejemplo, un pequeño empresario estaría obligado a asignarse un sueldo de \$750.000.- o más, puesto que, descontadas las cotizaciones previsionales obligatorias que debe pagar, quedaría una renta afecta a Impuesto Único de \$600.000.-, la que si quedaría afecta impuesto.

Por el contrario, si su realidad sólo le permite asignarse un sueldo de \$500.000.-, dicha remuneración no quedará afecta al señalado Impuesto, ya que descontadas las cotizaciones previsionales quedará muy por debajo de la remuneración mínima afecta a impuesto y por consiguiente dicho sueldo no podría ser contabilizado como gasto.

En mérito a lo anterior, consulta si puede ser considerado como sueldo empresarial, y, por consiguiente, aceptado como gasto necesario para producir la renta de la sociedad, la remuneración que se asigne un socio de una sociedad de personas que efectiva y permanentemente trabaje en ella, y que por razones presupuestarias se ha fijado un sueldo menor, el cual por su monto no queda afecto al Impuesto Único de Segunda Categoría.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe señalar que el inciso 3°, del N° 6, del artículo 31 de la LIR, dispone que se aceptará como gasto la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones, y las que se asigne el empresario individual, que efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa, hasta por el monto que hubiere estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias, considerando dichas remuneraciones como rentas clasificadas en el N° 1, del artículo 42 de la LIR.

Este Servicio, a través de su Circular N° 42 de 1990, impartió instrucciones sobre la materia, precisando que tal norma exige el cumplimiento copulativo de varios requisitos, entre los cuales figura el que las remuneraciones queden sujetas al Impuesto Único de Segunda Categoría conforme con las normas generales que regulan este tributo.

Sin embargo, el texto legal o las instrucciones en referencia, no exigen un monto mínimo para hacer uso de la deducción, sin perjuicio de limitarla “hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias”.

En tales circunstancias, nada impide que la remuneración que se asigne a un socio de sociedad de personas que trabaje efectiva y permanentemente en ella, pero que por su monto no resulte gravada con el Impuesto Único de Segunda Categoría, pueda deducirse como gasto necesario para producir la renta.

El fundamento de la exigencia legal, de reconocer tal remuneración como rentas del artículo 42 N° 1 de la LIR, apunta a establecer que la remuneración del socio es una renta afecta al Impuesto Único de Segunda Categoría, sin que pueda gozar de exenciones o beneficios especiales, salvo cuando una norma legal establezca de manera expresa tal beneficio para las personas señaladas. Al respecto, se precisa que dicha remuneración mantiene el carácter de renta afecta al Impuesto Único de Segunda Categoría, aun cuando no resulte gravada por aplicación de la escala progresiva de tasas de dicho tributo, en el caso que la suma total no exceda de una cantidad equivalente a 13,5 UTM.

III.- CONCLUSIÓN.

No existe inconveniente para deducir de la renta bruta de una sociedad de personas, en conformidad a lo dispuesto en el inciso 3°, del N° 6, del artículo 31 de la LIR, la remuneración que se asigne su socio, que trabaje en ella efectiva y permanentemente, aunque por su monto no resulte gravada con el Impuesto Único de Segunda Categoría. Ello, en la medida que se cumpla con las demás exigencias establecidas en dicha norma legal, y las instrucciones contenidas en la Circular N°42 de 1990, de este Servicio.

9. Conversión empresario individual en sociedad. (Oficio N° 1698 de 15 junio de 2016)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la situación tributaria del patrimonio hereditario indiviso de un contribuyente que falleció el año 2014, que explotaba el giro agrícola y ganadero, por el cual tributaba como contribuyente persona natural de la primera categoría con renta efectiva demostrada mediante contabilidad completa, situación en la que sus herederos han resuelto continuar con la actividad del causante, ya que la partición o distribución de sus activos resulta inconveniente para el funcionamiento de su giro.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que dentro de los antecedentes tributarios del causante, hay que destacar que a diciembre del año 2014 presenta un Fondo de Utilidades Tributarias acumulado positivo; que los herederos han resuelto continuar con la actividad del causante, ya que la partición o distribución de sus activos resulta inconveniente para el funcionamiento de su giro, toda vez que es difícil y

antieconómico, dividir y partir los predios, instalaciones, maquinarias y ganado que explotaba, por cuanto todos ellos forman un conjunto armónico y coordinado que aconsejan mantenerlo como una unidad económica que siga funcionando como ha ocurrido hasta la fecha; que en la actualidad se continúa desarrollando la actividad a nombre del causante; y que a la fecha no se ha efectuado la liquidación y partición de los bienes, por lo que el patrimonio hereditario aún permanece indiviso.

Frente a esta situación de permanencia voluntaria de todos los herederos en una unidad económica, éstos han decidido aportar todos los activos y pasivos de la empresa individual del fallecido a una sociedad de personas o a una sociedad por acciones, comprometiéndose expresamente en sus estatutos la nueva sociedad que se constituya, de hacerse cargo y ser solidariamente responsable de los impuestos que eventualmente adeudare el causante.

Luego de un extenso análisis tributario y ante la decisión de continuidad señalada mediante la conversión en una sociedad, solicita la ratificación o corrección de los siguientes criterios tributarios:

- En base a las disposiciones legales antes analizadas, y especialmente teniendo presente lo resuelto por el Servicio en Oficio N°2.279 de 1995, la situación y tributación del saldo del Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) acumulado en el caso que se plantea, considerando la continuación de la actividad como persona jurídica, es que no es aplicable el impuesto único del artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR); y
- Que además, en tal situación no existe la obligación de presentar término de giro.

II.- ANÁLISIS.

Tal como señalan los pronunciamientos emitidos con anterioridad por este Servicio sobre la materia consultada¹, el artículo 5° de la LIR, en su inciso primero establece la regla general sobre la materia, cual es que, las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común.

Solo por excepción, y únicamente mientras las cuotas de los comuneros en el patrimonio común no se determinen y, en todo caso, hasta por el plazo máximo de tres años contados desde la apertura de la sucesión, el patrimonio hereditario indiviso se considerara como la continuación de la persona del causante y gozará y le afectarán sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo a la LIR.

De esta forma, transcurrido el lapso de tres años desde la apertura de la sucesión, termina la ficción del legislador, por lo que si los comuneros hereditarios continuaran con la explotación del giro del causante más allá de ese periodo, las rentas correspondientes deben ser declaradas en proporción a la participación de cada comunero en el patrimonio común.

¹ Por ejemplo, Oficios N°s 4.806 de 1993; 2.279 de 1995; 2.305 de 2001, entre otros.

De acuerdo con lo señalado, cabe expresar que en el caso en análisis tiene plena validez la ficción establecida por el legislador en el artículo 5° de la LIR, en cuanto a considerar el patrimonio hereditario indiviso como la continuación de la persona del causante, el que gozará y le afectará sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquel le hubieren correspondido de acuerdo a la LIR. La referida ficción rige hasta por el plazo máximo de tres años contados desde la apertura de la sucesión, de manera que habiendo fallecido el causante en el año 2014, fecha con la que coincide la apertura de la sucesión, y considerando que conforme a lo que expresamente dispone el inciso final del artículo 5° de la LIR, el plazo de tres años se contará computando por un año completo la porción de año transcurrido desde la fecha de la apertura de la sucesión hasta el 31 de diciembre del mismo año, la referida ficción, en el caso en estudio, aún tendría plena validez hasta completa el plazo de 3 años, o hasta la fecha en que se determinen las cuotas de los comuneros en el patrimonio común, si ésta fuera anterior a aquella.

Por otra parte, conforme a lo dispuesto por el artículo 69 del Código Tributario, toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito al Servicio, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesario, y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades.

Sin perjuicio de lo anterior, conforme a lo señalado por el inciso segundo de este mismo artículo, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión. No obstante, las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la LIR, dentro del plazo señalado en el inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

La normativa del artículo 5° de la LIR, es de aplicación general y puede ser empleada supletoriamente, de modo que este criterio permitiría también reconocer, para los efectos de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario, la calidad de empresa individual a una sucesión hereditaria que ha mantenido fictamente la calidad jurídica que tenía el causante.

En consecuencia y de acuerdo a lo expuesto precedentemente, al reconocer el artículo 5° de la LIR, fictamente al causante como contribuyente para los efectos de la declaración de los impuestos que afectan a la comunidad hereditaria, ésta debe considerarse, dentro del plazo en que dura dicha ficción, como empresa individual y conforme con ello puede convertirse en sociedad de cualquier clase, al tenor de lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario.

Ahora bien, respecto de los efectos tributarios de la conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier naturaleza, cabe indicar en primer término, que en tal caso es plenamente aplicable lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario, norma que previene la posibilidad de no dar aviso de término de giro en los términos que señala la referida disposición.

En segundo lugar procede señalar que las instrucciones del Servicio² han expresado que en tal situación, vale decir en el caso de la conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier clase, no tiene aplicación lo dispuesto por el artículo 38 bis de la LIR, independientemente si la empresa individual que desaparece quede obligada o no a dar el aviso de término de giro en los términos previstos por el artículo 69 del Código Tributario. Lo anterior por estimarse en la especie que la nueva sociedad que nace producto de la conversión, es continuadora del giro de la empresa individual que desaparece, y por lo tanto, las utilidades acumuladas o retenidas en esta última, permanecen o siguen en la nueva sociedad reinvertidas conforme a lo establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

Si los comuneros de una comunidad hereditaria, dentro del plazo en que dura la ficción que establece el artículo 5° de la LIR, deciden convertir la empresa individual ficta en una sociedad de cualquier clase, no tiene aplicación lo dispuesto por el artículo 38 bis de la LIR, independientemente si la referida empresa individual ficta que desaparece quede obligada o no a dar el aviso de término de giro en los términos previstos por el artículo 69 del Código Tributario.

De igual forma, en tal situación no existe obligación de dar aviso de término de giro, siempre que se dé cumplimiento a los requisitos y condiciones que para tales fines establece el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario. No obstante aquello, la empresa que desaparece deberá efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y la sociedad que se cree, pagar los impuestos correspondientes de la LIR, dentro del plazo señalado en el inciso primero del artículo referido, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

10. Otro caso de conversión. (Oficio N° 1699 de 15 de junio de 2016)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la situación tributaria del patrimonio hereditario indiviso de un contribuyente que falleció el año 2014, que explotaba el giro agrícola y ganadero, por el cual tributaba como contribuyente persona natural de la primera categoría con renta efectiva demostrada mediante contabilidad completa, situación en la que sus herederos han resuelto continuar con la actividad del causante, ya que la partición o distribución de sus activos resulta inconveniente para el funcionamiento de su giro.

² Oficios N°s 3.690 de 1992; 4.806 de 1993; 2.279 de 1995; Circular N° 17 de 1995.

I.- ANTECEDENTES.

Señala sobre el particular, que dentro de los antecedentes tributarios del causante, hay que destacar que a diciembre del año 2014, presenta un Fondo de Utilidades Tributarias acumulado positivo; que el recurrente junto a los demás herederos han resuelto continuar con la actividad del causante, ya que la partición o distribución de sus activos resulta inconveniente para el funcionamiento de su giro, toda vez que es difícil y antieconómico, dividir y partir los predios, instalaciones, maquinarias y ganado que explotaba, por cuanto todos ellos forman un conjunto armónico y coordinado que aconsejan mantenerlo como una unidad económica que siga funcionando como ha ocurrido hasta la fecha; que en la actualidad se continúa desarrollando la actividad a nombre del causante; y que a la fecha no se ha efectuado la liquidación y partición de los bienes, por lo que el patrimonio hereditario aún permanece indiviso.

Frente a esta situación de permanencia voluntaria de todos los herederos en una unidad económica, han decidido aportar todos los activos y pasivos de la empresa individual de su fallecido padre, a una sociedad de personas o a una sociedad por acciones, comprometiéndose expresamente en sus estatutos la nueva sociedad que se constituya, de hacerse cargo y ser solidariamente responsable de los impuestos que eventualmente adeudare la causante.

Luego de un extenso análisis tributario y ante la decisión de continuidad señalada, mediante la conversión en una sociedad, solicita la ratificación o corrección de los siguientes criterios tributarios:

- En base a las disposiciones legales antes analizadas, y especialmente teniendo presente lo resuelto por el Servicio en Oficio N° 2.279 de 1995, la situación y tributación del saldo del Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) acumulado en el caso que se plantea, considerando la continuación de la actividad como persona jurídica, es que no es aplicable el impuesto único del artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR); y
- Que además, en tal situación no existe la obligación de presentar término de giro.

II.- ANÁLISIS

Tal como señalan los pronunciamientos emitidos con anterioridad por este Servicio sobre la materia consultada³, el artículo 5° de la LIR, en su inciso primero establece la regla general sobre la materia, cual es que, las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común.

Solo por excepción, y únicamente mientras las cuotas de los comuneros en el patrimonio común no se determinen y, en todo caso, hasta por el plazo máximo de tres años contados desde la apertura de la sucesión, el patrimonio hereditario indiviso se considerara como la continuación de la persona del causante y gozará y le afectarán sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo a la LIR.

³ Por ejemplo, Oficios N°s 4.806 de 1993; 2.279 de 1995; 2.305 de 2001, entre otros.

De esta forma, transcurrido el lapso de tres años desde la apertura de la sucesión, termina la ficción del legislador, por lo que si los comuneros hereditarios continuaran con la explotación del giro del causante más allá de ese periodo, las rentas correspondientes deben ser declaradas en proporción a la participación de cada comunero en el patrimonio común.

De acuerdo con lo señalado, cabe expresar que en el caso en análisis tiene plena validez la ficción establecida por el legislador en el artículo 5° de la LIR, en cuanto a considerar el patrimonio hereditario indiviso como la continuación de la persona del causante, el que gozará y le afectará sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquel le hubieren correspondido de acuerdo a la LIR. La referida ficción rige hasta por el plazo máximo de tres años contados desde la apertura de la sucesión, de manera que habiendo fallecido el causante en el año 2014, fecha con la que coincide la apertura de la sucesión, y considerando que conforme a lo que expresamente dispone el inciso final del artículo 5° de la LIR, el plazo de tres años se contará computando por un año completo la porción de año transcurrido desde la fecha de la apertura de la sucesión hasta el 31 de diciembre del mismo año, la referida ficción, en el caso en estudio, aún tendría plena validez hasta completa el plazo de 3 años, o hasta la fecha en que se determinen las cuotas de los comuneros en el patrimonio común, si ésta fuera anterior a aquella.

Por otra parte, conforme a lo dispuesto por el artículo 69 del Código Tributario, toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito al Servicio, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesario, y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades.

Sin perjuicio de lo anterior, conforme a lo señalado por el inciso segundo de este mismo artículo, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión. No obstante, las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la LIR, dentro del plazo señalado en el inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

La normativa del artículo 5° de la LIR, es de aplicación general y puede ser empleada supletoriamente, de modo que este criterio permitiría también reconocer, para los efectos de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario, la calidad de empresa individual a una sucesión hereditaria que ha mantenido fictamente la calidad jurídica que tenía el causante.

En consecuencia, y de acuerdo a lo expuesto precedentemente, al reconocer el artículo 5° de la LIR, fictamente al causante como contribuyente para los efectos de la declaración de los impuestos que afectan a la comunidad hereditaria, ésta debe considerarse, dentro del plazo en que dura dicha ficción, como empresa individual y conforme con ello puede convertirse en sociedad de cualquier clase, al tenor de lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario.

Ahora bien, respecto de los efectos tributarios de la conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier naturaleza, cabe indicar en primer término, que en tal caso es plenamente aplicable lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario, norma que previene la posibilidad de no dar aviso de término de giro en los términos que señala la referida disposición.

En segundo lugar, procede señalar que las instrucciones del Servicio⁴ han expresado que en tal situación, vale decir, en el caso de la conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier clase, no tiene aplicación lo dispuesto por el artículo 38 bis de la LIR, independientemente si la empresa individual que desaparece quede obligada o no a dar el aviso de término de giro en los términos previstos por el artículo 69 del Código Tributario. Lo anterior por estimarse en la especie que la nueva sociedad que nace producto de la conversión, es continuadora del giro de la empresa individual que desaparece, y por lo tanto, las utilidades acumuladas o retenidas en esta última, permanecen o siguen en la nueva sociedad reinvertidas conforme a lo establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

Si los comuneros de una comunidad hereditaria, dentro del plazo en que dura la ficción que establece el artículo 5° de la LIR, deciden convertir la empresa individual ficta en una sociedad de cualquier clase, no tiene aplicación lo dispuesto por el artículo 38 bis de la LIR, independientemente si la referida empresa individual ficta que desaparece quede obligada o no a dar el aviso de término de giro en los términos previstos por el artículo 69 del Código Tributario.

De igual forma, en tal situación no existe obligación de dar aviso de término de giro, siempre que se dé cumplimiento a los requisitos y condiciones que para tales fines establece el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario. No obstante aquello, la empresa que desaparece deberá efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y la sociedad que se cree, pagar los impuestos correspondientes de la LIR, dentro del plazo señalado en el inciso primero del artículo referido, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

11. Régimen tributario para científicos, innovadores e investigadores. (Oficio N° 1706 de 15 junio de 2016)

I ANTECEDENTES

Mediante el correo del antecedente, se consulta por el régimen tributario a que están afectos los científicos, innovadores e investigadores internacionales que desarrollan sus proyectos de innovación e investigación en Chile. En particular, cuántos impuestos pagan y en base a qué.

⁴ Oficios N°s 3.690 de 1992; 4.806 de 1993; 2.279 de 1995; Circular N° 17 de 1995.

Asimismo, consulta por dos situaciones específicas: la primera, qué ocurre si es una persona jurídica la que desarrolla el proyecto, como por ejemplo, un observatorio astronómico; y, la segunda, qué sucede cuando el fruto de la investigación es una nueva tecnología y se obtiene una patente que genera ganancias para el dueño de la patente.

II ANÁLISIS

Sobre el particular, cabe señalar que nuestro sistema impositivo no contempla un régimen tributario especial que regule la actividad de científicos, innovadores e investigadores internacionales que desarrollen proyectos de innovación e investigación en Chile.

Por lo tanto, las personas que desarrollen esas actividades quedan sujetas a los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, de acuerdo a las reglas generales. A este respecto cabe hacer presente, en términos generales (por cuanto existen una serie de situaciones específicas), lo siguiente:

- a) Que, de acuerdo al artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las personas domiciliadas o residentes en Chile pagan los impuestos de la referida ley sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de ellas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no domiciliadas ni residentes en Chile pagan dichos impuestos sólo sobre sus rentas de fuente chilena, sin perjuicio que los extranjeros que constituyan domicilio o residencia en Chile, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a nuestro país, sólo estarán afectos a los impuestos que gravan las rentas de fuente chilena.
- b) Que el artículo 10 de la citada ley considera que son rentas de fuente chilena las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente.
- c) Que el N° 8, del artículo 8° del Código Tributario, establece que se entenderá por "residente", toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.
- d) Que las normas aplicables a la determinación del domicilio tributario son las establecidas en el Código Civil respecto del domicilio civil, con algunas particularidades que se desprenden de las disposiciones contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta y en el Código Tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, a continuación se exponen algunas reglas básicas aplicables en general a las personas naturales sin domicilio ni residencia en Chile, sean extranjeras o de nacionalidad chilena, que ingresen al país para desarrollar actividades remuneradas:

- a) Personas naturales que desarrollen actividades científicas, culturales o deportivas: tributan por los seis primeros meses de permanencia en el país con el Impuesto Adicional establecido en el inciso 2°, del artículo 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con tasa de 20% (en sustitución de la tasa de 35% que contempla el inciso 1°), y a partir del séptimo mes, siempre que hayan adquirido la residencia, tributan con el Impuesto Único de Segunda Categoría o el Impuesto Global Complementario, dependiendo la aplicación de uno u otro tributo de si la renta la perciben como trabajadores dependientes, lo que supone la existencia de una relación laboral regulada por un contrato de trabajo, o como trabajadores independientes.
- b) Personas que desarrollen trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o en el extranjero:

tributan con el Impuesto Adicional establecido en el inciso final, del N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con tasa de 15%, salvo que el acreedor o beneficiario de las rentas se encuentre constituido, domiciliado o residente en un país que forme parte de la lista a que se refieren los artículos 41 D y 41 H de la señalada ley, o se encuentre relacionado con el pagador o deudor, caso en el cual la tasa es de 20%. En el caso que la actividad la desarrollen en Chile, a partir del séptimo mes, siempre que hayan adquirido la residencia, tributan con el Impuesto Único de Segunda Categoría o el Impuesto Global Complementario, según se trate de trabajadores dependientes o independientes.

- c) Personas que no quedan comprendidas en las letras a) y b) anteriores: tributan por los seis primeros meses de permanencia en el país, con el Impuesto Adicional, con una tasa de 35%, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. A partir del séptimo mes, siempre que hayan adquirido la residencia, tributan con el Impuesto Único de Segunda Categoría o el Impuesto Global Complementario, según se trate de trabajadores dependientes o independientes.
- d) Se hace presente que si en los casos indicados en las letras a), b), y c) precedentes, las personas señaladas, por alguna circunstancia, constituyen o adquieren domicilio de inmediato en Chile, quedan afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría o al Impuesto Global Complementario, según el caso, y no al Impuesto Adicional.
- e) Sin perjuicio de las reglas anteriores, también es relevante tener presente lo dispuesto en los convenios internacionales suscritos por Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.

Al respecto, y dependiendo del convenio, existen reglas que excluyen del concepto de “establecimiento permanente” el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar investigaciones científicas para una empresa; así como reglas que limitan la tributación de los pagos al exterior por concepto de cánones o regalías vinculados al uso o el derecho al uso de equipos científicos o de derechos de autor sobre obras científicas.

- f) Finalmente, se informa que la Ley N° 20.241, modificada por la Ley N° 20.570, establece que los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, tendrán derecho a un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría del ejercicio, equivalente a un 35% del total de los pagos en dinero efectuados conforme a los contratos de investigación y desarrollo debidamente certificados, celebrados con centros de investigación y desarrollo registrados. Las instrucciones para aplicar esta franquicia, se encuentran en las Circulares N° 61 de 2008 y 19 de 2013, las que se pueden consultar en la página web de este Servicio www.sii.cl.

Respecto del tratamiento tributario aplicable a los proyectos de investigación consistentes en la instalación y operación en Chile de observatorios astronómicos extranjeros, las disposiciones legales pertinentes se contienen en el inciso 3°, del artículo único de la Ley N° 15.172, cuyo texto vigente fue fijado por el artículo 48 de la Ley N° 17.318.

De acuerdo a la norma citada, la Asociación de Universidades para la Investigación en Astronomía (Association of Universities for Research in Astronomy, AURA) y los demás organismos, entidades o personas jurídicas extranjeras, y los científicos, astrónomos, profesores, ingenieros, técnicos y empleados de las mismas que ingresen al país en funciones relacionadas con la construcción, instalación, mantenimiento y operación de observatorios astrofísicos que se instalen en Chile según convenios suscritos o que se suscriban con la Universidad de Chile, estarán sujetos al mismo

régimen y gozarán de iguales prerrogativas y facilidades que las establecidas en el convenio vigente de fecha 6 de noviembre de 1963, celebrado entre el Gobierno de Chile y la Organización Europea para la Investigación Astronómica del Hemisferio Austral (ESO).

Como se aprecia, la norma legal antes referida se aplica respecto de cualquier organismo, entidad o persona jurídica extranjera que desee construir, instalar, mantener y operar un observatorio astrofísico en nuestro país, a condición de que suscriba un convenio con la Universidad de Chile. Por otra parte, las exenciones o beneficios otorgados a los organismos, entidades o personas jurídicas extranjeras así como a los científicos, astrónomos, profesores, ingenieros, técnicos y empleados de las mismas, de conformidad a los convenios que autoricen la instalación de dichos observatorios en Chile, se deben interpretar en conformidad con lo que disponen los convenios respectivos.

Por otra parte, y en cuanto a las rentas obtenidas por la explotación de patentes de invención, se informa que de acuerdo a la legislación vigente, estas se gravan con los impuestos generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, con el Impuesto de Primera Categoría y con el Impuesto Global Complementario, en caso de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, o con el Impuesto Adicional, en carácter de impuesto único a la renta, en caso de contribuyentes no domiciliados o residentes en Chile, conforme lo dispuesto en el artículo 59, inciso primero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Al respecto, se hace presente que, de acuerdo a la letra e), del N° 8 del inciso 1° y en el inciso 2°, ambos del artículo 17 del señalado cuerpo legal, no constituye renta el mayor valor obtenido en la enajenación del derecho de propiedad industrial, en caso que dicha enajenación sea efectuada por el inventor, pero sólo por la parte del mayor valor que se obtenga hasta la concurrencia de la cantidad que resulte de aplicar al valor de adquisición del bien respectivo el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor, en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al de enajenación.

Para estos efectos, el costo tributario del derecho de propiedad industrial estará conformado por su valor inicial de adquisición, debidamente reajustado, valor que estará conformado a su vez por todos los desembolsos pecuniarios efectivos incurridos por el enajenante, en su carácter de inventor, para efectos de constituir el respectivo derecho sobre su invento o creación, los que deberán ser analizados a la luz de las normas especiales que regulan la constitución de los bienes en referencia, como la Ley N° 19.039, sobre Ley de Propiedad Industrial.

La parte que exceda del citado mayor valor, se grava con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, independiente de la habitualidad con que se realicen dichas enajenaciones.

Cabe agregar que, en virtud de las modificaciones introducidas al N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por la Ley N° 20.780, modificada a su vez por la Ley N° 20.899, modificaciones que entrarán en vigencia a contar del 1° de enero de 2017, el tratamiento tributario de la enajenación del derecho de propiedad industrial será, en términos generales, el siguiente a partir de la referida fecha:

- a) El mayor valor obtenido en la enajenación del derecho de propiedad industrial, en caso que dicha enajenación sea efectuada por el inventor, y siempre que éste no determine el Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas y no enajene a un relacionado en los términos del inciso 2°, del N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, constituirá un ingreso no renta.

- b) El mayor valor obtenido en la enajenación del derecho de propiedad industrial a un relacionado en los términos del inciso 2°, del N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en caso que dicha enajenación sea efectuada por el inventor y siempre que éste no determine el Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas, se afectará con el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, sobre la base de renta percibida o devengada, lo que ocurra primero, y sin posibilidad de reliquidar el Impuesto Global Complementario.
- c) El mayor valor obtenido en la enajenación del derecho de propiedad industrial, que no se efectúe en los términos indicados en las letras a) y b) precedentes, se afectará con el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, sobre la base de renta percibida o devengada, lo que ocurra primero.

Por último, es necesario indicar que, de acuerdo a la letra h), del artículo 8°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de patentes de invención, entre otros, se grava con el Impuesto al Valor Agregado, salvo que las rentas respectivas se afecten con el Impuesto Adicional establecido en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, caso en el cual se eximirían de dicho impuesto indirecto, de conformidad a lo previsto en el N° 7, de la Letra E) ,del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

III CONCLUSIÓN

Sin perjuicio que nuestro sistema impositivo no contempla un régimen tributario que regule de modo general la actividad de los científicos, innovadores e investigadores internacionales que desarrollen proyectos de innovación e investigación en el país, existen diversas disposiciones que pueden ser de interés para el consultante, las cuales han sido expuestas en el cuerpo del presente Oficio.

Conforme lo anterior, téngase por absueltas sus consultas en los términos señalados precedentemente.

12. Tratamiento tributario herencia adquirida por contribuyente chilena por causante extranjero. (Oficio 1702 de 15 junio 2016)

I ANTECEDENTES

De acuerdo a la presentación, doña XXXX – residente en Chile – expone que su padre, ciudadano inglés, falleció en febrero de 2014, dejándole a ella y a su hermana, residente en el Reino Unido, la totalidad de su patrimonio integrado principalmente por un bien raíz ubicado en ese país, a través de un testamento cuya copia se acompaña.

Agrega que en los meses de agosto y septiembre de ese año los ejecutores testamentarios, en representación del causante, vendieron el referido inmueble y, con los fondos obtenidos de dicha venta, los ejecutores pagarán las deudas que habían dejado el causante y el impuesto a la herencia en el Reino Unido. El saldo que resulte del pago de estas obligaciones, se distribuirá entre las herederas.

Si bien el párrafo anterior señala que los ejecutores testamentarios “vendieron” el inmueble, a renglón seguido informa que en la escritura de compraventa sólo “comparecerán” los ejecutores testamentarios en su calidad de representantes del causante, de suerte que la consultante sólo recibirá una cantidad determinada de dinero proveniente de la venta del inmueble. Precisa que en ningún caso recibirá el inmueble ya que este nunca se va a inscribir a su nombre ni figurará como dueña en registro alguno.

En ese contexto, solicita se confirme que no corresponde pagar Impuesto a la Herencia en Chile por los bienes que adquiera, en consideración a que están situados en el Reino Unido y no fueron adquiridos con recursos obtenidos en Chile.

En cuanto al mayor valor obtenido en la venta del bien raíz, señala que tampoco debiera gravarse con el Impuesto a la Renta, por los siguientes argumentos:

- a) La interesada nunca adquirió el inmueble, de modo que de existir una ganancia, esta no le sería atribuible por no ser dueña del inmueble y,
- b) En el caso que se considere que al ser beneficiaria de la herencia del causante, es la titular de esa ganancia de capital, de todos modos no se generaría el referido impuesto a la renta, puesto que el artículo 17 N° 8 letra i) de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que no constituye renta la ganancia obtenida en la venta de derechos o cuotas de bienes raíces poseídos en comunidad.

Agrega que, según lo establecido en los artículos 688 y 722 del Código Civil, la posesión de la herencia se confiere desde el momento en que la herencia es deferida, produciéndose entre los herederos del causante una comunidad sobre los bienes del mismo.

En este caso, desde la perspectiva del derecho chileno, al fallecer el causante se forma una comunidad entre los herederos, pasando a ser dueños en conjunto de todos los bienes de la herencia, incluyéndose el bien raíz. Por lo anterior, cada una de las herederas será dueña de una cuota sobre el inmueble, equivalente, en el caso particular, al 50%. Por esa razón, si se decide vender el inmueble, la contribuyente concluye que la ganancia obtenida por la venta no estará afecta a impuesto a la renta en Chile.

Por último, advierte que todo lo relacionado habría sido confirmado por este Servicio a través del Oficio N° 4.242, de 2006, y el Oficio N° 1.619, de 2013.

Al respecto esa Dirección Regional estima que si en la sucesión de un extranjero, no domiciliado ni residente en el país, no hay bienes situados en Chile y los bienes situados en el exterior no fueron adquiridos con recursos provenientes del país, no procede la aplicación del Impuesto a las Herencias. En cuanto al Impuesto a la Renta hace presente que, de acuerdo al artículo 17 N° 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no constituye renta la adquisición de bienes por sucesión por causa de muerte, sin perjuicio del impuesto a la renta que afectará a la eventual ganancia de capital que se obtenga por la venta del inmueble heredado. Para determinar la utilidad o pérdida en la enajenación del inmueble situado fuera del país, afecta a impuesto en Chile, debiese compararse el precio asignado en la operación, con el valor de costo para efectos tributarios (valor que tenía al momento de deferirse la herencia, determinada de conformidad con la ley indicada).

Finalmente, considera inaplicable el Oficio N° 1619, de 2013 a la ganancia de capital que se obtendría en la venta del inmueble heredado, toda vez que la “comunidad” es una institución propia del derecho continental.

II ANÁLISIS

Sin perjuicio de lo expuesto más adelante, en principio no es posible determinar en qué calidad la peticionaria recibe los fondos obtenidos en la venta del inmueble, atendidos los términos en que se formula la presentación.

Por de pronto, y de acuerdo al testamento, los señores AAA y BBB fueron designados “ejecutores y trustees testamentarios”, sin perjuicio que a las señoras BBB y XXXX, hijas del causante, les fuera legado y entregado (devise and bequeath) en partes iguales todo el patrimonio o masa hereditaria (the whole of my estate both real and personal) sobre todo y cualquier remanente que quede después de pagadas las deudas y expensas funerarias y testamentarias.

Al respecto, descontando que la figura de los “trustees” no existe en nuestro ordenamiento, la presentación se cuida en aclarar que a la compraventa del inmueble sólo “comparecerán” los ejecutores testamentarios y que “en ningún caso” la peticionaria recibirá el inmueble, ya que este nunca se va a inscribir a su nombre ni figurará como dueña en registro alguno. No obstante lo anterior, más adelante (y a propósito de los efectos frente al Impuesto a la Renta) señala que “en el caso de ser considerada beneficiaria de la herencia”, la posesión de la herencia produce entre los herederos del causante “una comunidad sobre los bienes del mismo” (citando los artículos 688 y 722 del Código Civil). Sin embargo, no es posible ser comunero respecto de los bienes del causante si, como plantea la presentación, la peticionaria jamás habría sido dueña del inmueble vendido por los ejecutores testamentarios (y que pertenecía al causante).

Por otra parte, al menos conforme a nuestro ordenamiento jurídico, en la sucesión por causa de muerte se sucede a una persona difunta a título universal en todos sus bienes, derechos y obligaciones, o en una cuota de ellos (artículo 951 del Código Civil), siendo los asignatarios a título universal herederos que “representan a la persona del testador para sucederle en todos sus derechos y obligaciones transmisibles” (artículo 1097).

Sin embargo, al menos de los escasos antecedentes proporcionados por la peticionaria y el testamento acompañado, no es claro si – existiendo un ejecutor y trustee testamentario de por medio – la peticionaria “suceda” al causante en todos sus derechos y obligaciones transmisibles, “representando” a la persona del testador.

Considerando lo expuesto, a continuación se expondrán criterios generales, quedando a las instancias de fiscalización verificar el cumplimiento de los supuestos legales.

Respecto del Impuesto a la Herencia, se comparte que, de verificarse el modo de adquirir sucesión por causa de muerte, no procedería aplicar el impuesto respecto de bienes quedados en el extranjero a la fecha de fallecer el causante y adquiridos con recursos provenientes fuera de Chile, de acuerdo al artículo 1°, incisos segundo y tercero, de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

En cuanto al Impuesto a la Renta, este Servicio ha fijado como criterio que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces queda afecta al tratamiento tributario que dispone la legislación chilena, sea que tales inmuebles se encuentren situados en Chile o en el extranjero⁵. Asimismo, ha sostenido que la sucesión de un extranjero, no domiciliado ni residente en el país cuyos bienes situados en el exterior no fueron adquiridos con recursos provenientes del país, constituye ingreso no renta según lo dispuesto en artículo 17, números 8° y 9° de la Ley sobre Impuesto a la Renta⁶.

Con todo, en el caso específico del mayor valor obtenido en la enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces “poseídos en comunidad”, de acuerdo al artículo 17 N° 8 letra i) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, es menester que el enajenante sea “comunero” de los bienes raíces, cuestión que – según la clara exposición de la peticionaria – no se daría en la especie.

En efecto, conforme nuestro sistema jurídico, a la muerte del causante se verifica una comunidad hereditaria, en la cual los herederos participan como “comuneros”. Sin embargo, si los “ejecutores y trustees testamentarios” señalados en su presentación comparecen como representantes del causante, de suerte que la peticionaria “nunca” habría sido dueña del inmueble vendido por los ejecutores testamentarios (y que pertenecía al causante), la peticionaria jamás pudo – ni siquiera por un momento – considerarse comunera en los bienes quedados por el causante.

De lo expuesto anteriormente se puede concluir que la venta del inmueble, al menos conforme a nuestro ordenamiento jurídico, no habría sido efectuada por la heredera domiciliada en Chile ni tampoco habría enajenado derechos o cuotas de bienes raíces “poseídos en comunidad”, de modo que no sería aplicable lo dispuesto en la letra i), del número 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

No obstante lo anterior, si la peticionaria puede acreditar en las instancias de fiscalización que el título por el cual recibe bienes – o su valor en dinero – de parte del ejecutor o trustee testamentario, es el documento fundacional que la instituye como beneficiaria en calidad de “heredera” de acuerdo al derecho comparado, dichos bienes podrían calificar como ingresos no renta de acuerdo al artículo 17 N° 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Con todo, ese tratamiento sólo alcanza a los bienes – o su valor representativo en dinero – quedado y determinado a la fecha de fallecer el causante, y no a las rentas, réditos o mayor valor producidos u obtenidos con posterioridad.

En este caso, en la medida que el Impuesto a las Herencias sea inaplicable respecto de bienes quedados en el extranjero y adquiridos con recursos provenientes fuera de Chile, para determinar el mayor valor obtenido por el heredero en la enajenación de los bienes del causante, el costo de adquisición no resulta de aplicar las normas de valoración dispuestas en los artículos 46 y siguientes de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, sino de aplicar las reglas generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁵ Oficio N° 1950 de 2011

⁶ Oficio N° 1619 de 2013.

III CONCLUSIÓN

Atendidos los términos en que se formula la consulta y por abarcar instituciones de derecho comparado, en principio no es posible determinar en qué calidad la peticionaria recibe los fondos obtenidos en la venta del inmueble.

Sin perjuicio de lo anterior, en términos generales se puede afirmar que:

- a) No es aplicable el Impuesto a la Herencia respecto de bienes quedados en el extranjero a la fecha de fallecer el causante y adquiridos con recursos provenientes fuera de Chile.
- b) En cuanto al Impuesto a la Renta, el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces queda afecta al tratamiento tributario que dispone la legislación chilena, sea que tales inmuebles se encuentren situados en Chile o en el extranjero.
- c) Con todo, en el caso específico no es aplicable el artículo 17 N° 8 letra i) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que beneficia al mayor valor obtenido en la enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces “poseídos en comunidad”.

No obstante lo anterior, si puede acreditar que el título por el cual la peticionaria recibe bienes – o su valor en dinero – es el de “heredera”, de acuerdo al derecho comparado, dichos bienes podrían calificar como ingresos no renta de acuerdo al artículo 17 N° 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ese tratamiento sólo alcanza a los bienes – o su valor representativo en dinero – quedado y determinado a la fecha de fallecer el causante, y no a las rentas, réditos o mayor valor producidos u obtenidos con posterioridad.

En estos casos, para determinar el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes quedados en el extranjero y adquiridos con recursos provenientes fuera de Chile se deben aplicar las reglas generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I. Jurisprudencia Judicial

1. Malicia tributaria. (Fallo de la I Corte Suprema de 1 junio de 2016, rol 10.241-15)

Una pequeña empresa minera contrató transporte de mineral, empresa esta última que le emitió varias facturas físicamente falsas.

El contribuyente se percató que eran de esa naturaleza, y rectifica y paga el impuesto. Sin embargo el SII procede con la multa pues a su juicio hubo malicia, la cual es reclamada.

La Corte Suprema da la razón al contribuyente, estableciendo que no le correspondió al contribuyente participación culpable en los hechos que pudieren calificarse de maliciosos para ser sancionado como lo solicita el SII.

Asimismo y respondiendo al reproche que le hace el SII en cuanto a que no fue el contribuyente suficientemente cuidadoso para evitar el engaño con las facturas falsas, la Corte indica que es verosímil la forma de operar por pequeños explotadores mineros en la zona, que dependen de prestadores de servicios que se presentan en zonas alejadas de los centros urbanos y que exigen pagos en efectivo por sus servicios. A su vez se le reprochó que el contribuyente era un profesional y que de alguna manera pudo detectar que las facturas eran falsas, a lo que la Corte indicó que podía agravar su responsabilidad pero insuficiente para establecerla. Asimismo que el hecho de tener un título profesional que lo haría responsable de un acto doloso, lo que lo constituiría en un delito de autor que afortunadamente no se considera por el legislador. **Franco Brzovic G.**