

## BOLETIN TRIBUTARIO JULIO 2016

### I. Leyes

No hay

### II. Nuevos proyectos de ley.

No hay

### III. Circulares, Resoluciones, Oficios.

1. Modificaciones de las nuevas leyes tributarias a la renta presunta, renta efectiva de bienes raíces, adjudicación de bienes en la disolución y liquidación de empresas, impuesto único a los gastos rechazados y retención impuesto adicional. (Circular N° 39 de 8 de julio de 2016).
2. Regulación del tratamiento tributario de rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile. (Circular N° 40 de 8 de julio de 2016)
3. Modificaciones de la ley de simplificación al artículo 26 bis y 100 bis del CT y al procedimiento administrativo de calificación de elusión. (Circular N° 41 de 11 de julio de 2016)
4. Vigencia y aplicación normas anti elusión. (Circular N° 42 de 11 de julio de 2016)
5. Instrucciones sobre créditos por impuestos pagados en el extranjero producto de las modificaciones a las normas sobre el artículo 41 A,B, C de la LIR. Refunde todas las Circulares sobre la materia. (Circular N° 48 de 12 de julio de 2016)
6. Instrucciones sobre los nuevos regímenes al impuesto a la renta. (Circular N° 49 de 14 de julio de 2016).
7. Imparte instrucciones sobre declaración y pago del impuesto de emisiones contaminantes. (Circular N° 47 de 12 junio de 2016)
8. Política de condonación de intereses y sanciones. (Circular N° 50 de 20 de julio de 2016)
9. Creación Comité Anti elusión. ( Resolución N° 68 de 11 de julio de 2016)
10. Presentación al SII consultas sobre normas anti elusivas. (Resolución N° 69 de 11 de julio de 2016)
11. Formulario solicitud condonación intereses y multas N° 2667. (resolución N° 72 de 20 de julio de 2016)
12. Aplicación del artículo 41 G para los efectos de los activos acogidos a la declaración de bienes en el exterior. (Oficio N° 1773 de 22 junio de 2016)
13. Caso de declaración de bienes en el exterior, trust y valorización determinadas acciones. (Oficio N° 1828 de 23 junio de 2016)
14. Gastos de servicios de publicidad a través de internet. (Oficio N° 1838 de 23 de junio de 2016)
15. Enajenación usufructo y nuda propiedad de acuerdo a las normas de las leyes de reforma tributaria y simplificación. (Oficio N° 1839 de 23 junio 2016)

16. Ratificación criterio ingreso no renta venta inmueble. (Oficio N° 1840 de 23 junio de 2016)
17. Impuestos que se aplican en la venta de casas. (Oficio N° 1892 de 30 junio 2016)
18. Impuesto que afectan a los bienes raíces. (Oficio N° 1949 de 6 julio 2016)
19. Costo de activo rebajado y recalificado como crédito contra impuesto Primera Categoría. ( Oficio N° 2057 de 19 julio de 2016)
20. Concepto de comisión para los efectos del impuesto adicional por servicios de gestión. (Oficio N° 2058 de 19 de julio de 2016)
21. Tratamiento tributario reinversión 2015. (Oficio N° 2078 de 20 julio de 2016)
22. Inicio proceso de fusión de sociedades. (Oficio N° 2079 de 20 julio de 2016)
23. IVA en los servicios de gestión, producción y difusión eventos culturales. (Oficio N° 1999 de 12 julio de 2016)
24. Crédito especial empresas constructoras. (Oficio N° 2000 de 12 julio de 2016)

#### IV. Jurisprudencia Judicial.

1. Facultad de tasar del SII cuando en un contrato de leasing de unas camionetas los socios o terceros compran la cuota de opción. (Fallo de la I Corte Suprema de 7 de julio de 2016, rol 17-890-15).

#### Desarrollo.

2. Modificaciones por las nuevas leyes tributarias a la renta presunta, renta efectiva de bienes raíces, adjudicación de bienes en la disolución y liquidación de empresas, impuesto único a los gastos rechazados y retención impuesto adicional. (Circular N° 39 de 8 de julio de 2016).

Por su extensión se adjunta a este Boletín en sistema Word.

3. Regulación del tratamiento tributario de rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile. (Circular N° 40 de 8 de julio de 2016)

Por su extensión se adjunta a este Boletín en sistema Word.

4. Modificaciones de la ley de simplificación al artículo 26 bis y 100 bis del CT y al procedimiento administrativo de calificación de elusión. (Circular N° 41 de 11 de julio de 2016)

Por su extensión se adjunta a este Boletín en sistema Word.

5. Vigencia y aplicación normas anti elusión. (Circular N° 42 de 11 de julio de 2016)

Por su extensión se adjunta a este Boletín en sistema Word.

6. Instrucciones sobre créditos por impuestos pagados en el extranjero producto de las modificaciones a las normas sobre el artículo 41 A,B, C de la LIR. Refunde todas las Circulares sobre la materia. (Circular N° 48 de 12 de julio de 2016)

Por su extensión se debe remitir a la página web del SII.

7. Instrucciones sobre los nuevos regímenes al impuesto a la renta. (Circular N° 49 de 14 de julio de 2016).

Por su extensión se adjunta a este Boletín en sistema Word.

8. Imparte instrucciones sobre declaración y pago del impuesto de emisiones contaminantes. (Circular N° 47 de 12 junio de 2016)

Por su extensión se adjunta a este Boletín en sistema Word.

9. Política de condonación de intereses y sanciones. (Circular N° 50 de 20 de julio de 2016)

Por su extensión se adjunta a este Boletín en sistema Word.

10. Creación Comité Anti elusión. ( Resolución N° 68 de 11 de julio de 2016)

Lo dispuesto en las letras c), i) y ñ) del artículo 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980, del Ministerio de Hacienda; los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis, del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del Decreto Ley N° 830, de 1974; Circular N° 65, de 23 de julio de 2015 y Circular N° 41, de 11 de julio de 2016.

#### CONSIDERANDO:

1°.- Que, la Ley N° 20.780, de fecha 29 de septiembre de 2014 sobre Reforma Tributaria y la Ley N° 20.899, de fecha 08 de febrero de 2016 que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, incorporaron al Código Tributario los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis, creando un régimen normativo general anti elusión, con el propósito de prevenir y controlar la obtención de ventajas indebidas por parte de los contribuyentes que desarrollan acciones orientadas a eludir el cumplimiento de sus obligaciones impositivas;

2°.- Que, la Circular N° 65, de 23 de julio de 2015, modificada y complementada por la Circular N° 41, de 11 de julio de 2016 imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el Código Tributario, en materia de medidas anti elusión, y dispone la creación, por Resolución, de un Comité Anti Elusión.

3°.- Las necesidades del Servicio, relativas a coordinar la operación en las distintas unidades del Servicio en relación con las normas precitadas.

#### RESUELVO:

1°.- Créase el Comité Anti Elusión, estamento de carácter asesor del Director que tendrá como función principal aconsejar, recomendar y proponer definiciones y líneas de acción en materia de aplicación de las normas anti elusivas (artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario), a casos particulares, así como analizar los diversos asuntos que se sometan a su opinión, en el desarrollo de los Procedimientos Administrativos Anti Elusión.

2°.- Atribuciones y Funciones del Comité Anti Elusión.- El Comité tendrá las siguientes atribuciones y funciones:

- a. En el procedimiento de consulta pública en materia anti elusión y siempre que así se lo requiera el Director, le corresponderá asesorarlo y emitir su opinión fundada en relación a las propuestas de respuesta a las consultas presentadas al amparo del artículo 26 bis del Código Tributario.
- b. En el procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos, emitir su opinión en relación a temas específicos consultados por el Director, dentro del análisis de antecedentes del proceso de fiscalización.
- c. Asesorar al Director en relación a consultas que efectúe en el ejercicio de su facultad exclusiva de decidir si procede o no la presentación del requerimiento judicial ante el Tribunal Tributario y Aduanero, conforme lo dispone el artículo 4° quinquies del Código Tributario.
- d. Asesorar al Director en el análisis y evaluación de materias y esquemas elusivos específicos.
- e. Sugerir al Director, los lineamientos, estándares y prácticas generales o particulares que correspondan en relación con el procedimiento.
- f. Cualquier otra tarea que el Director le encomiende.

3°.- Integración.- El Comité estará integrado por el Director y los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización.

4°.- Designación y funciones del Secretario.- El Comité deberá designar un Secretario, cuyas funciones serán las siguientes:

- a) Recibir las consultas y antecedentes que se remitan desde el Gabinete del Director.
- b) Citar, a requerimiento del Director, a los miembros del Comité para analizar alguna consulta o caso.
- c) Elaborar la tabla de casos que se expondrán al Comité.
- d) Levantar y remitir al Gabinete del Director y a la Oficina de Análisis de Elusión del acta de las sesiones del Comité Anti Elusión.
- f) Las demás que resulten necesarias para el correcto funcionamiento del Comité.

5°.- Forma de las Sesiones: El Comité será presidido por el Director y sesionará cuando este lo convoque según lo estime pertinente.

En casos que, por su naturaleza o complejidad, el Director lo estime conveniente, podrá invitar a sesiones del Comité a expertos en materias tributarias o a expertos en otras áreas que sean atinentes al tema analizado.

Para dichos efectos, se deberá citar al Comité de manera extraordinaria, convocando a dicha instancia también a él o los expertos sobre la materia.

Cabe precisar que los expertos desempeñarán sus funciones ad honórem y a título personal, sin comprometer a las instituciones, órganos o entidades de las que formen parte. De esta sesión se dejará en el acta la opinión planteada por él o los expertos, individualizando al autor de la misma.

En la señalada sesión no se informará el nombre del contribuyente involucrado, así como tampoco datos relativos a sus bienes o rentas en los términos dispuestos por el artículo 35 del Código Tributario.

6°.- La presente resolución entrará en vigencia a contar de la publicación, en extracto, en el Diario Oficial.

11. Presentación al SII consultas sobre normas anti elusivas. (Resolución N° 69 de 11 de julio de 2016)

VISTOS:

Lo dispuesto en el artículo 6°, letra A), N° 1 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, del Ministerio de Hacienda; y los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter y 26 bis, del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

1.- Que, conforme a lo dispuesto en el artículo 26 bis del Código Tributario, los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, podrán formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio;

2.- Que, el último inciso del señalado artículo 26 bis, menciona que la respuesta tendrá un efecto vinculante para el Servicio únicamente respecto del consultante y el caso planteado, y deberá señalar expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificados como abuso o simulación conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter. La respuesta a la consulta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que ésta se fundamentó;

3.- Que, la referida disposición indica expresamente que el Servicio de Impuestos Internos determinará, mediante Resolución, la forma en la que se deberán presentar las consultas, así como los requisitos que éstas deberán cumplir;

4.- Que, en conformidad a lo expuesto, corresponde establecer la forma, en que los contribuyentes deberán presentar las consultas vinculantes de acuerdo a lo señalado en el artículo 26 bis del Código Tributario y los requisitos que éstas deberán cumplir; y

5.- Las necesidades del Servicio.

## RESUELVO:

1.- Las consultas que formulen los contribuyentes u obligados al pago del impuesto que tuvieren interés personal y directo, para que se determine si las operaciones que indiquen son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación, deberán realizarse por escrito, mencionando expresamente que se efectúa en virtud del artículo 26 bis del Código Tributario y que se trata de una consulta vinculante.

En caso que el interesado no explicita que su consulta se formula al tenor de lo dispuesto en el artículo 26 bis del Código Tributario, en carácter de vinculante, degenerará en una consulta no vinculante; aplicándose lo dispuesto en las instrucciones que la regulan, especialmente respecto del tipo de respuesta y sus efectos.

Al efecto, el consultante deberá adjuntar el Formulario N° 2117 debidamente firmado por el contribuyente, u obligado al pago de impuestos, personalmente o mediante su representante legal o mandatario. Este formulario se encuentra disponible en la 'Oficina Virtual' del sitio web del Servicio de Impuestos Internos, [www.sii.cl](http://www.sii.cl).

La consulta deberá ser convenientemente fundada y contener la exposición clara y detallada de la totalidad de los actos, negocios, contratos u operaciones que se pretende efectuar y por las cuales se consulta. Asimismo, se deberán acompañar a ésta los antecedentes necesarios para la adecuada resolución de la presentación.

2.- Las solicitudes de los contribuyentes deberán ser presentadas en la Oficina de Partes de la Dirección Nacional. En subsidio, podrán presentarse en la Secretaría de la Dirección Regional que corresponda al domicilio del contribuyente o en la Dirección de Grandes Contribuyentes, tratándose de un contribuyente incluido en la Nómina de Grandes Contribuyentes.

3.- La respuesta al contribuyente u obligado al pago del impuesto que tuviere interés personal y directo, deberá ser emitida por el Director en el plazo de 90 días hábiles contados desde la notificación de la Certificación de Conformidad de la presentación, emitida en los términos dispuestos en la Circular N°65, de 2015 o en la instrucción que la modifique o complemente. En caso que la respuesta no se emita en el referido plazo, se tendrá por no presentada para todos los efectos legales.

Con todo, el plazo que tiene el Servicio para entregar una respuesta a la consulta vinculante podrá ampliarse por hasta treinta días hábiles, según lo establece el inciso tercero del artículo 26 bis del Código Tributario.

4.- La presente Resolución regirá a contar de su publicación en Extracto en el Diario Oficial.

12. Formulario solicitud condonación intereses y multas N° 2667. (resolución N° 72 de 20 de julio de 2016)

#### VISTOS:

Lo dispuesto en el artículo 8° de la Constitución Política de la República; en la Ley N° 18.575 Orgánica Constitucional sobre Bases Generales de la Administración del Estado; en la Ley N° 20.285 sobre Acceso a la Información Pública; en el artículo 1° 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 y en el Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L N° 830 de 1974; las instrucciones contenidas en la Resolución Ex. SII N° 80, de 05 de septiembre de 2013; y

#### CONSIDERANDO:

1° Que, mediante Resolución Ex. SII N° 80, de 05 de septiembre de 2013, se instruyó sobre la presentación de Formulario 2667 de solicitud de condonación de intereses y multas;

2° Que, los contribuyentes deberán presentar la solicitud de condonación, fundadamente, sólo en los casos en que se pretenda una condonación de un porcentaje superior al fijado en el Capítulo III de la Circular N° 50, de 20 de julio de 2016;

3° Que, este Servicio, a fin de dar mejor cumplimiento al deber de transparencia con que debe estar investida la función pública y facilitar la comprensión de los efectos que genera el ejercicio de la facultad de condonación, y, con ello, asimismo, cautelar de mejor manera los derechos de los contribuyentes que puedan verse afectados con la publicación de dichos datos; ha estimado conveniente modificar la citada Resolución Ex. N° 80, de 2013, disponiendo la publicación de la información en los términos dispuestos en el Capítulo VIII, Política de Transparencia de la Circular N° 50, de 20 de julio de 2016, antes mencionada.

#### RESUELVO:

1° Modifícase, la Resolución Ex. SII N° 80, de 5 de septiembre de 2013, en los siguientes términos:

a) Reemplázase, su Resolutivo 4° por el siguiente:

“4°. Resuelta la solicitud presentada, en cumplimiento del principio de transparencia, y conforme al tenor de lo dispuesto en los artículos 5°, 7° y demás normas pertinentes de la Ley N° 20.285, se publicará, mensualmente, en el sitio web del Servicio en Internet, una nómina ordenada por unidad emisora y número de los actos administrativos por los cuales se otorgaron condonaciones reguladas mediante la Circular N° 50, de 2016.

Dicha publicación se efectuará en los términos dispuestos por este Servicio mediante las instrucciones de la Circular antes mencionada.

b) Elimínase su Resolutivo 5°.

2° La presente resolución entrará en vigencia a partir de su publicación, en extracto, en el Diario Oficial.

13. Aplicación del artículo 41 G para los efectos de los activos acogidos a la declaración de bienes en el exterior. (Oficio N° 1773 de 22 junio de 2016)

Se ha solicitado a este Servicio pronunciarse sobre la aplicación del artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta para el caso de activos acogidos al sistema voluntario del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780.

## **I ANTECEDENTES**

De acuerdo a su presentación, está asesorando a un contribuyente acogido al sistema voluntario del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780 que pretende radicar los activos declarados en su patrimonio, tal como lo permite el numeral 14 de dicha norma.

De acuerdo a los antecedentes, el contribuyente declaró acciones en una sociedad uruguaya que representan el 100% del capital de esa sociedad, la que mantiene activos dentro de su patrimonio, que se contabilizan de acuerdo a las normas existentes en Uruguay.

Por aplicación de esas normas, cada entidad en Uruguay debe identificar su “moneda funcional”, que en el caso de su representada es el dólar, y luego debe proceder a su conversión a pesos uruguayos.

De esta manera, quedaría claro – en su opinión – que si bien los estados financieros de la sociedad quedan finalmente expresados en pesos uruguayos, éstos reflejarían sin lugar a dudas valores atribuibles en la “moneda funcional”, en este caso el dólar americano.

La consulta específica que formula dice relación con la aplicación de la norma contenida en el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, al disponer en su letra D número 4 que: “el resultado de las rentas pasivas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la entidad respectiva y se convertirá, cuando corresponda, a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio establecido en el número 1, de la letra D, del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio en Chile.”

La aplicación de esa norma contravendría, según indica, la forma en que la sociedad que alude está obligada a llevar contabilidad según las normas uruguayas que obligan a contabilizar los elementos patrimoniales en dólares americanos.

## **II ANÁLISIS**

Como cuestión previa, es importante señalar que, en la parte que interesa y conforme al tenor literal del numeral 14 del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, los contribuyentes que tengan los bienes y rentas declarados “a través de” sociedades u otras entidades o encargos fiduciarios, pueden solicitar ante las autoridades respectivas que “los activos” que se encuentran “radicados en tales” sociedades, entidades o propietarios fiduciarios, se entiendan, para todos los efectos legales, radicados directamente en el patrimonio del contribuyente en Chile, ello “siempre que disuelvan” tales sociedades o entidades o dejen sin efecto los encargos fiduciarios.

En consecuencia, es evidente que, para operar la radicación de bienes o rentas (activos) es menester, al menos, que:

- a) Los activos se encuentren “radicados” o se tengan “a través de” sociedades u otras entidades o encargos fiduciarios.



- b) Que la radicación directamente en el patrimonio del contribuyente en Chile sea, precisamente de los activos que se trate y no de las acciones o derechos en las sociedades o entidades a través de las cuales se tienen; y que, por lo mismo,
- c) Necesariamente se debe verificar la “disolución” de las sociedades, entidades o propietarios fiduciarios en donde se encontraban radicados los activos.

Al respecto, y de acuerdo a los antecedentes de su propia consulta, el contribuyente declaró acciones en una sociedad uruguaya que representan el 100% del capital de esa sociedad, “la que mantiene activos dentro de su patrimonio”, y respecto de la cual no se pretende su disolución, de suerte que tampoco se puede verificar la radicación directa en el patrimonio del contribuyente en Chile de los “activos” que se encuentran radicados en la sociedad uruguaya.

En consecuencia, faltando un elemento operativo esencial para que proceda la radicación de activos dispuesta en el numeral 14 del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780 (esto es, la disolución previa de la sociedad uruguaya en donde se encuentran radicados los activos), es impertinente pronunciarse sobre la consulta de fondo.

En cualquier caso, en la medida que el artículo 41 G, letra D, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, trata de la “forma de reconocer en Chile” las rentas percibidas o devengadas de conformidad a ese artículo, y no sobre cómo se deba llevar la contabilidad o los estados financieros de las sociedades o entidades sin domicilio ni residencia en Chile, es completamente irrelevante lo que disponga la legislación uruguaya respecto de las sociedades o entidades constituidas en ese país, de suerte que afirmar la aparente contravención de la ley extranjera constituye un error.

Lo anterior, sin considerar además que el artículo 41 G, antes citado, no constituye una regla sobre “radicación” de activos sino que, como se acaba de señalar, sobre la forma de reconocer en Chile “rentas” percibidas o devengadas que generan activos radicados en el exterior, razón por la cual tampoco es aplicable la norma en la especie.

### III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y la descripción expuesta en la consulta se informa que:

- a) No es procedente, en la especie, la radicación de activos que dispone el numeral 14 del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, por faltar un elemento operativo esencial (disolución de la sociedad uruguaya).
- b) Sin perjuicio que sea impertinente pronunciarse sobre el fondo de su consulta, se informa que, en todo caso, el artículo 41 G, letra D, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, trata de la “forma de reconocer en Chile” las rentas percibidas o devengadas de conformidad a ese artículo, siendo irrelevante lo que disponga la legislación uruguaya respecto de cómo han de llevar su contabilidad o estados financieros las sociedades o entidades constituidas en ese país.

14. Caso de declaración de bienes en el exterior, trust y valorización determinadas acciones. (Oficio N° 1828 de 23 junio de 2016)

Mediante presentación del antecedente se solicita confirmar distintos criterios en relación con la radicación de activos de un trust en un contribuyente que se acogió al mecanismo establecido en el artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780.

## I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, uno de sus clientes se acogió al sistema voluntario del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, declarando su participación en un trust constituido en las Islas Vírgenes Británicas (en adelante, "XX Trust") y ahora pretende radicar los activos declarados en su patrimonio, como lo permite el numeral 14 de la norma citada.

Informa que "XX Trust" es un trust familiar que se constituyó luego del fallecimiento del padre del contribuyente, del cual son beneficiarios él y sus cinco hermanos, y a través del cual se mantiene el patrimonio que el padre tenía en el extranjero. El trust, a su turno, es administrado por "XX Investment Ltd."

Durante la vida del padre, los activos que tenía en el extranjero fueron administrados por "AB Investment Inc.", sociedad que mantuvo sus acciones al portador. A su fallecimiento, estas acciones fueron aportadas a "XX Trust".

El "XX Trust" y su sociedad administradora "XX Investment Ltd." no mantienen cuentas de inversión. Su activo son las acciones de "AB Investment Inc.", la que tiene una cuenta de inversión extranjera. La cuenta tiene US\$ 15.000.000 en caja y US\$ 20.000.000 en activos que han sufrido pérdidas significativas en el último tiempo, lo que hace inconveniente su liquidación inmediata. La liquidación de la estructura significaría dividir los activos en seis partes, entre el contribuyente y sus cinco hermanos.

El contribuyente pretende disolver la estructura del "XX Trust" y su sociedad administradora "XX Investment Ltd.", asignando las acciones de "AB Investment Inc." a los beneficiarios del trust, en sus respectivos porcentajes. Luego, será disminuido el capital de esta sociedad en US\$ 15.000.000 (monto que tiene en caja) para luego disminuir el capital gradualmente a medida que genere caja. La finalidad es disolver por completo la estructura offshore sin perjuicio financiero de los propietarios. En todo caso, está contemplado determinar anualmente las utilidades o pérdidas de "AB Investment Inc." para pagar los impuestos correspondientes de acuerdo con el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Luego de citar los numerales 1 y 14 del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, el Oficio N° 3197 de 2015 de esta Dirección, la Circular N° 8 de 2015 y el N° 7 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, entre otras normas legales, solicita confirmar los siguientes criterios:

- a) Que, una vez liquidado el trust y su sociedad administradora, deberán asignarse las acciones de "AB Investment Inc." al valor declarado de acuerdo con el mecanismo establecido en el artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, aun cuando la reorganización patrimonial se realice para distribuir los activos y luego liquidar el trust. También se solicita confirmar que cualquier diferencia que se produzca, por ejemplo, por la variación de tipo de cambio o del valor de los activos, estará afecta al Impuesto Global Complementario.
- b) Que la disminución de capital de "AB Investment Inc." que se pretende hacer estará cubierta por el valor que se declaró a través del mecanismo del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, hasta ese monto.

- c) Que en una posible liquidación final de “AB Investment Inc.” los activos se valorizarán a su valor corriente en plaza, conforme al valor que se encuentran en las cartolas de las entidades financieras correspondientes.

## II ANÁLISIS

En lo fundamental, el numeral 14 del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780 dispone que, cumpliéndose los demás requisitos legales, los contribuyentes puedan radicar directamente en su patrimonio en Chile los activos que, a su turno, se encuentran radicados en – o se tengan “a través de” – sociedades, entidades o propietarios fiduciarios.

Sin perjuicio del carácter voluntario de la declaración, quedando al arbitrio del contribuyente determinar qué bienes y rentas acoge a su declaración, los bienes y rentas que declare deben ser informados a su valor comercial o de mercado a la fecha de la declaración, determinado de acuerdo a las reglas de precedencia y especialidad<sup>1</sup> establecidas en las letras a), b) y c), numeral 7, del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780.

En el presente caso, y de acuerdo a los escasos antecedentes aportados, debe entenderse que si lo declarado fue un trust en el extranjero y este, a su turno, sólo tenía acciones en la sociedad “AB Investment Inc.”, al momento de fijarse el valor comercial o de mercado del trust debió considerarse el valor que los bienes o rentas subyacentes radicados en la sociedad “AB Investment Inc.” representaban en el trust. En otras palabras, asumiendo que el trust y, por su intermedio, la sociedad “AB Investment Inc.” carezcan de otros activos, el valor comercial o de mercado del trust declarado debiera ascender en definitiva a la suma de US\$ 35.000.000 (US\$ 15.000.000 en caja más US\$ 20.000.000, activos subyacentes de la sociedad “AB Investment Inc.”).

De este modo, atendido que el numeral 14 del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780 no establece qué entidades, sociedades o encargos fiduciarios deban ser disueltos, el valor inicialmente declarado del trust – en el ejemplo – deberá ir asignándose a los activos subyacentes en proporción al valor que representen en el valor total de la respectiva sociedad, entidad o propiedad fiduciaria en la cual se encontraban radicados, a medida que se vayan disolviendo las sociedades, entidades o propiedades fiduciarias.

Conforme lo anterior, si el valor declarado del trust asciende a US\$ 35.000.000, en caso de disolverse, y no existiendo otros activos en el trust, ese valor deberá asignarse completamente para registrar las acciones de la sociedad “AB Investment Inc.”. Si luego se disuelve la sociedad “AB Investment Inc.”, el valor por el cual deben registrarse los otros activos subyacentes en la sociedad – distintos de la caja – ascenderá a US\$ 20.000.000.

---

<sup>1</sup> Lo anterior se deriva de una interpretación armónica de las letras a), b) y c) del artículo 24° transitorio, numeral 7. En particular, la letra a), que remite primero al artículo 46 de la Ley N° 16.271 y, “de no ser aplicable”, al artículo 46 bis de la misma Ley N° 16.271. Por su parte, la letra c) parte estableciendo que, “cuando no pueda aplicarse lo dispuesto en las letras a) y b)...”.

En consecuencia, si el contribuyente, sea mediante una disminución de capital de la sociedad “AB Investment Inc.”, o cualquier otra figura, radica directamente en su patrimonio en Chile todo o parte de los activos subyacentes de la sociedad “AB Investment Inc.” sin disolverla previamente, deberá descontar esa disminución de capital del valor por el cual tenía registradas las acciones de la sociedad “AB Investment Inc.”

De lo contrario, se produciría la absurda consecuencia que, una vez retirada la caja a título de devolución de capital, o a cualquier otro título, el contribuyente siga considerando como valor registrado de las acciones de “AB Investment Inc.” el total del valor declarado por el trust (US\$ 35.000.000) o, incluso peor, que disuelto el trust y la sociedad “AB Investment Inc.” se registren los activos subyacentes de la sociedad disuelta (distintos de la caja, ya retirada) por el total del valor declarado por el trust (US\$ 35.000.000).

### **III CONCLUSIÓN**

Conforme lo expuesto, y en relación con los criterios solicitados, se informa lo siguiente:

- a) Efectivamente, una vez liquidado el trust y su sociedad administradora, deberán registrarse las acciones de “AB Investment Inc.” al valor declarado del trust conforme al artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780.
- b) Asimismo, cualquier asignación de los activos subyacentes de la sociedad “AB Investment Inc.” en el patrimonio del contribuyente en Chile estará cubierta por el valor declarado del trust, hasta el monto que le corresponda a cada activo y según la participación del contribuyente.
- c) Como contrapartida de lo anterior, el valor de los activos subyacentes asignados en la disminución de capital de “AB Investment Inc.” deberá rebajarse del valor por el cual se registraron previamente las acciones de “AB Investment Inc.” Si junto con disolver el trust se disuelve la sociedad “AB Investment Inc.”, el valor de los activos subyacentes asignados en la disminución de capital de “AB Investment Inc.” deberá rebajarse al momento de registrar los restantes activos subyacentes quedados en la sociedad disuelta, distintos de la caja.
- d) Cualquier diferencia que se produzca respecto del valor declarado del trust, de las acciones de “AB Investment Inc.” o de los activos subyacentes de esta última, de acuerdo a lo señalado en las letras precedentes, estará afecta a impuestos conforme las reglas generales, que establece la Ley sobre Impuesto a la Renta.

15. Gastos de servicios de publicidad a través de internet. (Oficio N° 1838 de 23 de junio de 2016)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, relativo a la situación tributaria de los gastos incurridos en el extranjero por una empresa domiciliada en Chile, en servicios de publicidad a través internet y otros servicios profesionales.

## **I.- ANTECEDENTES.**

Acompaña presentación efectuada a esa Dirección Regional, por un contribuyente que se dedica al diseño de páginas y servicios web, que desea incursionar en publicidad pagada en Internet a través de XXX Y BBB. En conjunto con estos servicios, el contribuyente contrataría también asesorías de profesionales independientes en el extranjero, como programadores y diseñadores por trabajos necesarios para sus clientes en Chile.

Sobre dichas operaciones, el contribuyente solicita se le indique la manera de acreditar tales servicios para ser considerados gastos de la empresa, qué impuestos les afectarían y cómo deben declararse.

La Dirección Regional solicita se confirme el tratamiento tributario correspondiente a las operaciones consultadas.

## **II.- ANÁLISIS.**

1.- En relación a los gastos incurridos en el extranjero, el inciso 2° del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece que éstos deben acreditarse con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, debiendo constar en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos, según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. En caso de ser necesario, el Servicio podrá requerir una traducción al castellano de tales documentos. Además, la norma legal citada faculta al Director Regional para autorizar la deducción de gastos incurridos en el extranjero, aun cuando no exista documento de respaldo, si a su juicio, el gasto es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores que la propia norma legal menciona a modo ejemplar, tales como, la relación existente entre las ventas, servicio, gastos o ingresos brutos y el desembolso respectivo<sup>2</sup>.

2.- Respecto de los impuestos que afectan a las operaciones de publicidad por internet contratados por el contribuyente con XXX Y BBB, y los servicios profesionales prestados en el extranjero por no residentes en Chile, cabe señalar que se comparte lo indicado por la Dirección Regional, en cuanto a que:

- a) El servicio de publicidad es una actividad clasificada en el N° 3, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo tanto, según lo dispuesto en el N° 2, del artículo 2°, en concordancia con el artículo 8°, ambos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, tales prestaciones se encuentran afectas a IVA cuando han sido prestadas o utilizadas en Chile, salvo que sea aplicable la exención establecida en el N° 7, de la letra E, del artículo 12, de la misma ley.

---

<sup>2</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, se encuentran contenidas en Circular N° 61 de 1997, la que se encuentra publicada en su página web [www.sii.cl](http://www.sii.cl).

Sin embargo, en el caso planteado resultaría aplicable la exención de IVA señalada, por cuanto, el servicio de publicidad ha sido prestado en el extranjero por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, encontrándose afecto al Impuesto Adicional con tasa de 35%, en carácter de único a la renta, de acuerdo a lo establecido en el N° 2, del inciso 4° del artículo 59 de la LIR, siendo en este caso, el beneficiario del servicio el sujeto obligado a efectuar la retención del impuesto, debiendo declararlo y pagarlo hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado, la renta respectiva, todo ello, en conformidad a lo establecido en los artículos 74 N° 4 y 79 de la LIR.

Se reitera que la referida exención de IVA no aplicará en caso que tales servicios se presten en Chile y gocen de una exención de Impuesto Adicional por aplicación de las leyes o en virtud de un Convenio para evitar la doble tributación en Chile.

- b) Las rentas que el contribuyente deba pagar a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile por servicios profesionales independientes, que cumplan con los requisitos establecidos en el inciso final del N° 2, del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se afectarán con el Impuesto Adicional con tasa 15% o 20%, según corresponda.

Al igual que en el caso anterior, es el beneficiario del servicio y pagador de las rentas, el sujeto obligado a efectuar la retención del impuesto, debiendo declararlo y pagarlo en la misma forma y plazo antes indicado.

### **III.- CONCLUSIÓN.**

De conformidad a lo anteriormente expuesto, la manera de acreditar los servicios prestados en el exterior se encuentra regulada en el inciso 2°, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de acuerdo a lo señalado en el N° 1.- del análisis.

Respecto de los impuestos que afectan a las operaciones de publicidad por internet contratados por el contribuyente con XXX Y BBB, y los servicios profesionales prestados en el extranjero por no residentes en Chile, cabe señalar que este Servicio concuerda con la conclusión de esa Dirección Regional, debiendo aplicarse lo dispuesto en el N° 2.- del análisis anterior.

- 16. Enajenación usufructo y nuda propiedad de acuerdo a las normas de las leyes de reforma tributaria y simplificación. (Oficio N° 1839 de 23 junio 2016)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto a una serie de consultas formuladas por doña XXXXX, relacionadas con el impuesto que afectará la ganancia de capital que se obtenga en la enajenación del derecho real de usufructo y de la nuda propiedad, que recaen sobre un mismo bien raíz, atendido lo establecido en la Ley N° 20.780.

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

Doña XXXXX señala que en 1995 compró un bien raíz, el que hasta la fecha de su presentación, esto es, hasta el 28 de abril de 2015, ha utilizado como su casa habitación.

Indica, además, que en el año 2013 traspasó a su hijo la nuda propiedad del bien raíz en referencia, conservado ella el usufructo, y que, en un futuro cercano, es probable que sea necesario vender dicho bien raíz a un tercero.

Agrega, por último, que desde que adquirió el bien raíz en cuestión, éste ha aumentado su plusvalía en 9.000 Unidades de Fomento (UF), aproximadamente.

Por todo lo anterior, y atendidas las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, formula las siguientes consultas:

- 1.- Si la venta del bien raíz que habita, que ha aumentado su plusvalía en UF 9.000, ¿se gravará con el impuesto que afecta a las ganancias de capital en caso que se enajene?
- 2.- ¿Si debe considerar como costo tributario, para efectos de determinar el mayor valor afecto ha impuesto, el precio al que ella adquirió el bien raíz en 1995 o el precio al que transfirió la nuda propiedad a su hijo?
- 3.- ¿Cómo se valoriza el usufructo para efectos de determinar el mayor valor afecto a impuesto?
- 4.- ¿Cómo funciona el procedimiento para tasar un bien raíz y considerar el valor de dicha tasación como costo tributario?
- 5.- ¿Con qué fecha debe llevarse a cabo la referida tasación?
- 6.- ¿Qué profesional debe llevar a cabo la referida tasación y si existe una nómina de tasadores autorizados por este Servicio?
- 7.- ¿En qué Departamento de este Servicio se debe ingresar la referida tasación para que el valor de aquella quede formalizado como costo tributario del bien raíz tasado?
- 8.- ¿Hasta qué fecha se puede entregar la referida tasación en las oficinas de este Servicio?
- 9.- ¿Si las contribuciones de bienes raíces seguirán siendo calculadas de acuerdo a la tasación fiscal?
10. ¿Qué otro tributo afectará la venta del bien raíz en referencia, habiéndose entregado dentro de plazo la referida tasación a este Servicio?

## II.- ANÁLISIS.

1.- El N° 8 del artículo 17 y en el artículo 18, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016, prescriben en lo pertinente a la situación planteada, que no constituye renta, y en consecuencia, no se encuentra afecto con impuesto alguno de la LIR, el mayor valor obtenido por personas naturales en la enajenación no habitual de bienes raíces situados en Chile, excepto aquellos que formen parte del activo de empresas que declaren cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general o contabilidad completa, y siempre que la enajenación no se efectúe a una parte relacionada<sup>3</sup>.

Si no se cumplen los requisitos recién indicados, el total del mayor valor obtenido en la enajenación respectiva, queda gravado de acuerdo al régimen general, esto es, con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) e Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), según corresponda. Para determinar el mayor valor afecto a impuesto se debe deducir del precio o valor asignado a la enajenación, el costo tributario de los referidos bienes, el que corresponde, a su vez, al valor de adquisición de los mismos debidamente reajustado.

Las instrucciones de este Servicio sobre esta norma, se encuentran contenidas en la Circular N° 13 de 2014, la que se encuentra publicada en su página web [www.sii.cl](http://www.sii.cl).

A partir del 1° de enero de 2017, la referida norma se sustituye íntegramente de acuerdo a lo dispuesto en la letra e), del numeral 8), del artículo 1°, en concordancia con el artículo primero de las disposiciones transitorias, ambos de la Ley N° 20.780<sup>4</sup>, numeral que fue modificado a su vez por el numeral iv., de la letra d., del numeral 1., del artículo 8° de la Ley N° 20.899<sup>5</sup>, lo que trae consigo, a contar de la fecha señalada, la introducción de una serie de modificaciones a la determinación del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces y a su tratamiento tributario.

No obstante lo anterior, conforme a lo dispuesto en el numeral XVI, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificado por la letra f), del N° 5., del artículo 8° de la Ley N° 20.899, el mayor valor obtenido en las enajenaciones de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad, efectuadas por personas naturales que no sean contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva, cuando hayan sido adquiridos antes del 1° de enero de 2004, se sujetará a las disposiciones de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

---

<sup>3</sup> De acuerdo al inciso 4°, del N°8 del artículo 17 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, son enajenaciones efectuadas a una parte relacionada, las que realicen 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.

<sup>4</sup> La Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, fue publicada con fecha 29 de septiembre de 2014.

<sup>5</sup> La Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, fue publicada el 8 de febrero de 2016.



Ahora bien, conforme al nuevo N° 8, del artículo 17 de la LIR, a partir del 1° de enero de 2017, no constituye renta, el mayor valor, incluido el reajuste del saldo del precio, obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, efectuada por personas naturales que no sean contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva, sólo por la parte del mayor valor que no exceda de la suma única y total de 8.000 UF, considerando al efecto los mayores valores determinados en la totalidad de las enajenaciones que de los referidos bienes efectúen a partir de la fecha de entrada en vigencia de tal norma.

De esta manera, en términos generales, el nuevo N° 8, del artículo 17 de la LIR establece los siguientes requisitos copulativos para que el mayor valor obtenido en la enajenación de los señalados bienes sea un ingreso no constitutivo de renta, hasta agotar el límite único y total de 8.000 UF:

- Que se trate de bienes raíces situados en Chile o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad;
- Que el enajenante sea una persona natural;
- Que dicha persona no determine el IDPC sobre rentas efectivas;
- Que la enajenación de tales bienes no se efectúe a una parte relacionada<sup>6</sup>;
- Que transcurra un determinado plazo entre la adquisición o construcción del inmueble y su enajenación<sup>7</sup>.

Conforme a lo anterior, tratándose de personas naturales que no determinen el IDPC sobre rentas efectivas, el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos a contar del 1° de enero de 2004 y enajenados a partir del 1° de enero de 2017, puede quedar sometido a los siguientes tratamientos tributarios:

- a) Cuando se cumplen todos los requisitos para que el mayor valor sea considerado como un ingreso no constitutivo de renta, dicho mayor valor, no se afecta con impuesto alguno de la LIR hasta alcanzar el señalado límite único y total de 8.000 UF.

---

<sup>6</sup> De acuerdo al inciso 2°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017, el enajenante se entenderá relacionado con el adquirente en los siguientes casos: en las enajenaciones que efectúen 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; en las enajenaciones que efectúe con la empresa o sociedad en la que tenga intereses; en las enajenaciones que efectúe a su cónyuge o a sus parientes, ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad; en las enajenaciones que efectúe con empresas relacionadas o del mismo grupo empresarial en los términos de los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045, sobre mercado de valores, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las entidades respectivas, salvo las que efectúe al cónyuge o a los parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c) de este último artículo.

<sup>7</sup> Por regla general, el plazo que debe transcurrir para que el mayor valor pueda considerarse como un ingreso no constitutivo de renta, hasta el monto límite señalado, es de un año entre la fecha de adquisición y enajenación del bien raíz o de los derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, existiendo un plazo especial que debe ser superior a 4 años para la enajenación de bienes raíces que resulten de la subdivisión de terrenos urbanos o rurales y para la enajenación de edificios por pisos o departamentos construidos por el contribuyente o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en la comunidad constructora. Cabe hacer presente, además, que la ley establece que en caso que la convención que dé origen a la enajenación se celebre en cumplimiento de cualquier acto o contrato que tenga por objeto suscribir el contrato que sirva de título para enajenar el inmueble respectivo, los plazos señalados se computarán desde la fecha de celebración de dicho acto o contrato.

- b)** Cuando se cumplen todos los requisitos para que el mayor valor sea considerado como un ingreso no constitutivo de renta, pero se encuentra agotado el límite de 8.000 UF, el mayor valor se afectará con el IGC o IA, sobre la base de la renta percibida o devengada, a elección del contribuyente, con la posibilidad de reliquidar el primero de los impuestos indicados, considerando al efecto los años en que estuvo el bien bajo su dominio, siempre que se declare sobre la base de la renta devengada. Cabe agregar, que las personas naturales domiciliadas o residentes en Chile podrán optar por afectar el mayor valor con el Impuesto Único y Sustitutivo (IUS) con tasa de 10%, siempre que declaren sobre la base de la renta percibida. En estos casos, como se dijo, el impuesto correspondiente se aplicará sólo sobre aquella parte del mayor valor que exceda el límite de 8.000 UF referido.
- c)** Cuando la enajenación se efectúe a parte relacionada (sin importar el plazo transcurrido entre la enajenación y la adquisición del bien respectivo), el mayor valor obtenido se afectará con IGC o IA, según corresponda, sobre base de la renta percibida o devengada, lo que ocurra primero, sin posibilidad de reliquidar el IGC.
- d)** Cuando la enajenación se efectúe sin haber transcurrido los plazos correspondientes entre la enajenación y la adquisición del bien respectivo (siempre que no se enajene a parte relacionada), el mayor valor obtenido se afectará con IGC o IA, según corresponda, sobre la base de la renta percibida o devengada, a elección del contribuyente, con posibilidad de reliquidar el IGC.

Por otra parte, cuando la enajenación de bienes raíces situados en Chile o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, sea efectuada por contribuyentes que no cumplen los requisitos establecidos en el N° 8, del artículo 17 de la LIR, por tratarse, por ejemplo, de personas jurídicas, o de contribuyentes que determinan IDPC sobre rentas efectivas, el mayor obtenido se afectará de acuerdo al régimen general, esto es, con el IDPC e IGC o IA, según corresponda, por tratarse de rentas clasificadas en el N° 5, del artículo 20 de la LIR.

**2.-** Para determinar el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, enajenados a partir del 1° de enero de 2017, por personas naturales que no determinen el IDPC sobre rentas efectivas, se debe deducir del precio o valor asignado a la enajenación, el costo tributario de dichos bienes, esto es, su valor de adquisición debidamente reajustado de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior al de la enajenación.

A mayor abundamiento, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 2°, de la letra b), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR y en el numeral XVI, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, ambos modificados por la ley N° 20.899, como se dijo, la determinación del costo tributario de los referidos bienes supone efectuar las siguientes distinciones:

- a) Bienes raíces situados en Chile, o derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2003, cualquiera sea la fecha de su enajenación: dado que la determinación del mayor valor se sujeta a las disposiciones de la LIR vigentes al 31 de diciembre de 2014, el costo tributario de dichos bienes va estar conformado por el valor inicial de adquisición reajustado de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior al de la enajenación.
- b) Bienes raíces situados en Chile, o derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos a partir del 1° de enero de 2004 y hasta el 28 de septiembre de 2014, siempre que su enajenación se efectúe a contar del 1° de enero de 2017: el contribuyente puede utilizar alternativamente como costo tributario:
- b.1)** El valor inicial de adquisición más los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado el valor venal del inmueble, reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al de la adquisición o a aquel en que la obra se encuentre en condiciones de ser usada, respectivamente, y el mes anterior al de la enajenación. Las mejoras pueden haber sido efectuadas por el mismo enajenante o por un tercero, siempre que en este último caso hayan pasado a formar parte de la propiedad del enajenante. Además, estas mejoras deben haber sido declaradas en la oportunidad que corresponda ante este Servicio, para ser incorporadas en la determinación del avalúo fiscal respectivo para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación, en la forma señalada en la Resolución Exenta N° 80 de 2015.
- b.2)** El avalúo fiscal vigente al 1° de enero de 2017, reajustado según la variación del IPC entre el mes de diciembre de 2016 y el mes anterior al de la enajenación.
- b.3)** El valor de mercado determinado al 29 de septiembre de 2014, reajustado de acuerdo a la variación del IPC entre el mes de agosto de 2014 y el mes anterior al de la enajenación, acreditado fehacientemente e informado a este Servicio hasta el 30 de junio de 2015, en la forma establecida en las Resoluciones Exentas N° 127 de 2014 y 29 de 2016. Se hace presente que el Servicio ha habilitado una aplicación en su página web para que los contribuyentes puedan efectuar esta declaración, en el Menú “Bienes Raíces”, “Declaraciones Juradas y solicitudes”, “Comunicación de tasación a valor de mercado de bienes raíces, Ley 20.780 de 2014”.
- c) Bienes raíces situados en Chile, o derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos a partir del 29 de septiembre de 2014, que se enajenen a partir del 1° de enero de 2017: el costo tributario corresponderá al valor inicial de adquisición del bien raíz, más los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado el valor venal del inmueble, reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al de la adquisición o a aquel en que la obra se encuentre en condiciones de ser usada, respectivamente, y el mes anterior al de la enajenación. Las mejoras pueden haber sido efectuadas por el mismo enajenante o por un tercero, siempre que en este último caso hayan pasado a formar parte de la propiedad del enajenante. Además, estas mejoras deben haber sido declaradas en la oportunidad que corresponda ante este Servicio, para ser incorporadas en la determinación del avalúo

fiscal respectivo para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación, en la forma señalada en la Resolución Exenta N° 80 de 2015.

**3.-** En cuanto al bien que se pretende enajenar, según los términos expuestos en su consulta, cabe indicar que se trata de dos bienes distintos: por una parte, la nuda propiedad de un bien raíz y por otra, el usufructo sobre el mismo.

El derecho de usufructo, de acuerdo al artículo 764 del Código Civil, *“es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y substancia, y de restituirla a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor, si la cosa es fungible”*, que supone necesariamente, atendido lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 765 del referido cuerpo legal, la coexistencia de dos derechos, el del nudo propietario y el del usufructuario.

Respecto a la nuda propiedad, que es aquella provista sólo de la facultad de disposición jurídica del bien en la que recae, este Servicio ha señalado que no es un derecho real distinto del de dominio –también denominado propiedad–, de modo que su enajenación no implica la enajenación de un derecho, sino que la del bien mismo en que recae<sup>8</sup>.

La regla de la letra b), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, debe entenderse referida a la generalidad de los bienes raíces, toda vez que la expresión “bienes raíces” de que se sirve dicha norma, y que el inciso 1°, del artículo 568 del Código Civil hace análoga a inmueble, se emplea sin otra calificación que determine que su alcance deba circunscribirse a bienes inmuebles corporales<sup>9</sup>. Por consiguiente, considerando que la norma de que se trata no exige que la enajenación deba referirse a bienes inmuebles corporales, y que por disposición del artículo 580 del Código Civil, el usufructo que se ejerce sobre un inmueble es un derecho real inmueble<sup>10</sup>, cabe concluir que la cesión del derecho de usufructo constituye, para los efectos de lo dispuesto en la letra b), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, la enajenación de bien raíz<sup>11</sup>.

En el caso en análisis, resulta aplicable entonces la norma de la letra b), del N°8 del artículo 17 de la LIR, tanto a la enajenación de la nuda propiedad como a la enajenación del derecho de usufructo.

---

<sup>8</sup> Por ejemplo, en Oficios N°s 3.154 de 1994 y 21 de 1996.

<sup>9</sup> Dispone el inciso 1°, del artículo 568 del Código Civil: *“Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles.”*

<sup>10</sup> Dispone, en lo pertinente, el artículo 580 del Código Civil: *“Los derechos y acciones se reputan bienes muebles o inmuebles, según lo sea la cosa en que han de ejercerse, o que se debe. Así el derecho de usufructo sobre un inmueble, es inmueble.”*

<sup>11</sup> Cuestión ya señalada con anterioridad por este Servicio, a través del Oficio N° 485 de 1997.

Sin perjuicio de lo anterior, dado que la consultante gozaría del carácter de constituyente del derecho de usufructo –el que habría constituido por retención, esto es, reservándose el usufructo y cediendo la nuda propiedad–, sólo podrá considerar como costo tributario de aquel los desembolsos directamente incurridos en la constitución misma de tal derecho<sup>12</sup>. Lo anterior, por cuanto es la enajenación de la nuda propiedad, que implica la enajenación del bien en sí mismo, la que lleva asociada el valor de adquisición de dicho bien como costo tributario. De este modo, el derecho de usufructo respecto de su constituyente, en caso de no existir los desembolsos aludidos, no tiene valor de costo para efectos tributarios.

### III.- CONCLUSIÓN.

En base a las normas e instrucciones referidas y al análisis efectuado, a continuación se responden las consultas en el mismo orden en que se formulan:

- Respecto a la consulta N° 1. No es posible determinar en esta instancia si la enajenación del bien raíz, entendiendo por tal la enajenación de la nuda propiedad, quedará o no gravada con los impuestos de la LIR, por cuanto se desconoce la fecha en que se efectuará aquella, cuestión que determina la norma vigente a dicha época y, consecuentemente, los requisitos que han de concurrir para efectos de gravarla o no con los referidos impuestos. Por lo demás, no se expone en la consulta información alguna que dé cuenta de la concurrencia o no de los requisitos señalados en el apartado precedente, atendidas las vigencias referidas, así por ejemplo, no se indica si el enajenante es habitual o si enajena a parte relacionada o si determina el IDPC sobre rentas efectivas, etc.

Cabe recalcar que, dado que en el año 2013 doña XXXXX transfirió la nuda propiedad del bien raíz, reservándose el derecho de usufructo, la enajenación de estos dos derechos debe analizarse en forma independiente para efectos de determinar la existencia o no de un mayor valor y su afectación con los impuestos a la renta.

- Respecto a las consultas N°s 2 y 3. Por las mismas razones indicadas en la respuesta precedente, no es posible determinar en esta instancia el costo tributario de la nuda propiedad en caso que ésta se enajene.

En cuanto al derecho de usufructo, por otra parte, atendido que la consultante habría sido la constituyente del mismo, sólo podrá considerar como costo tributario de tal derecho, ya sea que lo enajene antes del 1° de enero de 2017 o partir de dicha fecha, los desembolsos directamente incurridos en la constitución de aquel. De no existir dichos desembolsos, no tendrá costo para efectos tributarios, debiendo considerar como mayor valor, de proceder, el monto total del precio o valor asignado en la enajenación del derecho de usufructo.

---

<sup>12</sup> Como por ejemplo, los desembolsos incurridos en Notaría y en el Conservador de Bienes Raíces para efectos de otorgar la escritura pública e inscribir el derecho de usufructo en el Registro de Hipotecas y Gravámenes, cuando éste recaer sobre bienes raíces.

- Respecto a la consulta N° 4. El procedimiento que deben seguir los contribuyentes que opten por comunicar a este Servicio las tasaciones de los bienes raíces a valor de mercado, con el objeto de dar cumplimiento a lo establecido en el numeral iii), del numeral XVI.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificado por la letra f), del N° 5., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899, se instruyó mediante las Resoluciones Exentas N° 127 de 2014 y 29 de 2016, las que se encuentran disponibles en la página web de este Servicio [www.sii.cl](http://www.sii.cl).
- Respecto a la consulta N° 5. De acuerdo a lo dispuesto en el numeral iii), del numeral XVI.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificado por la letra f), del N° 5., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899, el valor de mercado del bien raíz de que se trate deberá determinarse al 29 de septiembre de 2014.
- Respecto a la consulta N° 6. El numeral iii), del numeral XVI.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificado por la letra f), del N° 5., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899, no ha establecido que la tasación en comento deba ser realizada por algún profesional en particular. Este Servicio tampoco ha fijado una nómina de tasadores autorizados. Lo instruido por la Resolución Exenta N° 127 de 2014, a este respecto, dice relación con la acreditación del valor de mercado informado a este Servicio y la forma de efectuar dicha acreditación es meramente ejemplar, como explícitamente se señala en su resolutivo N° 4).
- Respecto a las consultas N°s 7 y 8. La tasación del valor de mercado deberá presentarse en la Dirección Regional correspondiente a su domicilio, mediante el Formulario N° 2897, denominado "Formulario de comunicación de tasación a valor de mercado de bienes raíces, Ley N° 20.780, de 2014", y su anexo Formulario N° 2897.1, este último para nominar a los propietarios en aquellos casos en que el bien raíz que se comunica se posea en comunidad. Además, este Servicio implementó una aplicación en su página web que permite efectuar el trámite en línea, en el Menú de Bienes Raíces, sección "Declaraciones Juradas y Solicitudes".

El plazo para efectuar este trámite vence el 30 de junio de 2016.

- Respecto a la consulta N° 9. La base imponible sobre la cual se aplicará el Impuesto Territorial, no se modifica en caso de efectuarse una tasación comercial del inmueble para los efectos de lo dispuesto en el numeral iii), del numeral XVI.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificado por la letra f), del N° 5., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899, la que continuará siendo el avalúo determinado conforme a la Ley N° 17.235, de 1969. Lo anterior, ya ha sido ratificado por este Servicio mediante el Oficio N° 603 de 2015.

- Respecto a la consulta N° 10. Si el contribuyente efectúa la tasación del bien raíz a valor de mercado, y la comunica dentro de plazo a este Servicio, aquella podrá ser considerada valor de adquisición y, en consecuencia, como parte del costo tributario para determinar el mayor valor en una futura enajenación del inmueble, sin perjuicio de las facultades fiscalizadoras del Servicio en cuanto a determinar si dicha tasación se encuentra efectivamente acreditada o respaldada con antecedentes fidedignos. El impuesto a la renta que corresponda pagar en dicha operación, dependerá de una serie de factores según lo indicado en la respuesta a su primera consulta.

17. Ratificación criterio ingreso no renta venta inmueble. (Oficio N° 1840 de 23 junio de 2016)

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita confirmar criterios establecidos en los oficios N°12, de 2011 y N°210 de 27.01.2012, en el sentido que la utilidad proveniente de la venta de un inmueble de propiedad de una Corporación sin fines de lucro constituida de acuerdo con las normas del título XXXIII del Código Civil, constituiría un Ingreso No Renta de acuerdo a la letra b), del N°8, del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

**1. ANTECEDENTES DE HECHO.**

Una Corporación Educacional de Derecho Privado sin fines de Lucro, cuya actividad es ser sostenedora de un colegio confesional ubicado en la comuna de XXXXX, actualmente está considerando ampliar su proyecto educacional, mediante el crecimiento de sus instalaciones, así como la expansión de su quehacer educacional y de investigación para incrementar su contribución al desarrollo cultural y educacional de la comunidad, mediante la creación de una nueva Universidad, para financiar su proyecto de inversión, está considerando la venta de un terreno de propiedad de dicha Corporación, adquirido el xx de xx de 19xx, donde actualmente se emplaza el Colegio que sostiene.

Es por ello que ha solicitado se confirme el criterio expuesto por el Servicio, en cuanto a que el mayor valor que la Corporación de derecho privado sin fines de lucro, constituida de acuerdo con las normas del Título XXXIII del Código Civil obtenga producto de la enajenación no habitual de un bien inmueble a un tercero no relacionado constituye un ingreso no constitutivo de renta, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 17 N°8 letra b) de la LIR. Los criterios señalados fueron sostenidos por el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos en los Oficios N°12 de 06.01.2011 y N°210 de 27.01.2012 respectivamente.

En atención a ello, solicita confirmar los criterios expresados en los Oficios N°12, de 2011 y N°210 de 2012, dado que en el primero de ellos, el mayor valor proveniente de la venta de un inmueble constituiría un ingreso no renta para la Corporación, ya que se trataría de una venta no habitual de un bien inmueble a un tercero no relacionado de acuerdo a la letra b), del N°8, de la LIR, dicho criterio fue sostenido a razón de una consulta presentada por una Congregación religiosa, en cuanto señala que “no constituye renta el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio obtenido en las siguientes operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18 de la LIR.

Letra b), del N°8 del artículo 17, de la LIR: *“Enajenación de bienes raíces, excepto aquellos que forman parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva de la Primera categoría”.*

Respecto a la enajenación de bienes raíces, de conformidad al inciso primero del artículo 18 de la LIR, tributará con régimen general si se trata de operaciones que representan el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente.

Por otra parte, en el segundo Oficio citado una Fundación de derecho público considera vender en el futuro parte de un terreno operación que generaría un mayor valor, el que a su juicio no constituiría renta, pues la Fundación no es una empresa y la venta se efectuaría a un no relacionado y tampoco se encontraría dentro de los supuestos de habitualidad, de acuerdo con lo dispuesto por la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, los cuales serían:

- Que los bienes inmuebles no formen parte del activo de una empresa que declare cualquier clase de renta efectiva de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa.
- Que no sea habitual, en los términos del artículo 18 de la LIR.
- Que la venta no se efectúe a una empresa o persona relacionada con la vendedora.

En relación al primer requisito, el contribuyente sostiene que el Servicio ha interpretado el vocablo *“empresa”* como *“toda organización individual o colectiva en que, utilizando capital y trabajo se persigue obtener un lucro o beneficio pecuniario”* y que una Corporación sin fines de lucro no persigue un beneficio pecuniario, es posible afirmar que nuestra organización no califica como una empresa.

En relación al segundo requisito, el contribuyente argumenta que la venta no sería habitual, puesto que la adquisición del inmueble data de hace más de 25 años.

Y en relación al tercer requisito, la venta no se efectuará a empresa o personas relacionadas con la Corporación, se buscara vender a un no relacionado.

No obstante a lo anterior, el predio sería subdivido antes de su enajenación, con el objeto de venderlo en forma parcial, por consiguiente y conforme al inciso 3° del artículo 18 de la LIR, donde se señala que en los casos de subdivisión de terrenos, la venta posterior no se entiende habitual siempre que la enajenación no se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción (según corresponda), con total independencia de la fecha en que se haya realizado la subdivisión. Por tanto, la Corporación conservaría su carácter de vendedor no habitual aun cuando subdividiera el predio en forma previa a la venta, por haber transcurrido ya más de 28 años desde la fecha de adquisición del predio por la corporación.



## II.- ANÁLISIS.

Las normas relativas a la tributación que afecta al mayor valor obtenido por la enajenación de bienes raíces, se encuentra contenida en la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, la cual disponía como norma rectora sobre la materia, hasta antes de la modificación incorporada por la Ley N°20.630<sup>13</sup>, que no constituiría renta el mayor valor incluido el reajuste del saldo de precios, obtenido en la enajenación de bienes raíces, excepto respecto aquellos que forman parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría.

Además de ello, si este tipo de operaciones eran efectuadas en forma habitual por el enajenante, el artículo 18 de la LIR establece que el mayor valor que se obtenga estará afecto a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, teniendo presente que de acuerdo a su inciso 2°, cuando este Servicio determine que las operaciones antes indicadas son habituales, considerando el conjunto de circunstancias previas y concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate, corresponderá al contribuyente probar lo contrario, y, que en su inciso 3°, presumen de derecho que existe habitualidad en los casos de subdivisión de terrenos o construcción, en su caso. Asimismo, en todos los demás casos, se presume la habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año.

Sin perjuicio de lo anterior, la norma contenida en el inciso 4°, del N°8, del artículo 17, de la LIR, disponía que tratándose del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces que hagan lo socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños de un 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tenga interés, se aplicará a dicha operación la tributación normal establecida en la Ley sobre Impuesto a la Renta, quedando gravada con los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, según sea el caso.

A contar de la publicación de la Ley N°20.630<sup>14</sup>, se efectuaron algunas precisiones al tratamiento tributario de las ganancias de capital en la enajenación de bienes raíces, en el sentido de que los únicos beneficiarios fueran las personas naturales y las sociedades de personas constituidas únicamente por personas naturales.<sup>15</sup>

Dado lo anterior, el régimen tributario que afecta al mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o bien derechos o cuotas que recaigan sobre ellos, podrá calificar como Ingreso No constitutivo de Renta, únicamente cuando dicha enajenación haya sido efectuada por personas naturales o sociedades de personas conformada exclusivamente por personas naturales y además de ello, se cumplan de manera copulativa, los siguientes requisitos.

Que dicha enajenación no sea producto de las operaciones descritas en el artículo 18 de la LIR, vale decir, el resultado de negociaciones o actividades realizadas en carácter de habitual por el contribuyente o en aquellas situaciones que el propio legislador presuma de habitualidad y el contribuyente no logre acreditar lo contrario y no se efectúe por socios de sociedades de personas

---

<sup>13</sup> Publicada el día 27 de septiembre de 2012

<sup>14</sup> En el número 8° del artículo 17 se sustituyó la letra b), por la que aparece en el texto, por el N°5), letra b), del artículo 1°, de la Ley N°20.630, publicada en el Diario Oficial de 27 de septiembre de 2012,

<sup>15</sup> Circular 13 del 07 de marzo de 2014, del Servicio de Impuestos Internos.

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 la que tenga interés, puesto que en dichos casos se aplicará lo dispuesto en el inciso 4°, del N°8, del artículo 17, de la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, si la sociedad que enajena declara cualquier clase de renta efectiva de la primera categoría, sobre la base de un balance general según contabilidad completa y el bien raíz forma parte del activo, tributarán con el régimen general, vale decir, Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda.

En atención a su consulta, los criterios que solicita confirmar, son los establecidos en los Oficios N°12 de 2011 y N°210 de 2012, ambos pronunciamientos emitidos con anterioridad a la vigencia de la Ley N°20.630 que modificó los sujetos beneficiado con el otorgamiento de la calidad de Ingreso No Renta a las enajenaciones de bienes raíces.

Por consiguiente, teniendo presente las normas y observaciones legales antes señaladas, y de los criterios cuya confirmación se solicita, se puede informar lo siguiente.

1.- Que la modificación legal que incorporó la Ley N°20.630, vino a establecer requisitos específicos para acceder al beneficio establecido en la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR.

2.- Que el mayor valor obtenido en la enajenación de un bien inmueble efectuado por una persona natural o una sociedad de personas constituida exclusivamente por personas naturales, serán en definitiva los únicos contribuyentes que podrán calificar como un Ingreso No constitutivo de Renta, siempre y cuando se den los requisitos indicados en la LIR.

### **III.- CONCLUSIÓN.**

Los criterios que solicita confirmar indicados en los Oficios N°12, de 06 de enero de 2011 y N°210 de 27 de enero de 2012, consideraron específicamente lo que señalaba para ese período la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, vale decir, antes de la modificación que incorporó la Ley N°20.630, por consiguiente y en relación a su consulta, la enajenación de un bien inmueble efectuado por una Corporación sin fines de lucro, constituida de acuerdo con las normas del título XXXIII del Código Civil no podrá considerarse un Ingreso No constitutivo de Renta, al no tratarse de una persona natural o una sociedad de personas constituida únicamente por personas naturales, por consiguiente, dicha operación estaría comprendida dentro del concepto de renta, afecta a la tributación del impuesto de primera categoría, establecido en el N°5, del artículo 20°, de la LIR.

18. Impuestos que se aplican en la venta de casas. (Oficio N° 1892 de 30 junio 2016)

### **I ANTECEDENTES**

De acuerdo a su correo electrónico, la venta de la casa que una persona tiene quedaría afecta a 35% de impuestos. Agrega que necesita que le respondan porque es presidente de la junta de TTTT.

Al respecto, y por encargo del Sr. Subsecretario de Hacienda, se da respuesta a la presentación que usted hiciera a S.E. la Presidenta de la República.

## II ANÁLISIS

Atendido que la presentación no indica qué específico impuesto podría estar afectando la venta de la casa ni las circunstancias en que se realiza la operación, a continuación se exponen las principales modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria, en materia de Impuesto a la Renta, y que podrían ser de interés del peticionario.

En lo que respecta al Impuesto a la Renta, se informa que el nuevo régimen tributario aplicable en la enajenación de inmuebles regirá recién a contar del 01.01.2017, por así disponerlo el artículo primero transitorio, inciso primero, de la Ley N° 20.780.

Por tanto, las enajenaciones de inmuebles verificadas antes del 01.01.2017, así como las enajenaciones de inmuebles adquiridos hasta el 31.12.2003, cualquiera sea su fecha de enajenación, se rigen por la normativa actualmente vigente. Esto es, en términos generales, constituye ingreso no renta, es decir, no se devenga impuesto a la renta sobre el mayor valor obtenido por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales en la enajenación del bien raíz, en la medida que no sea el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente<sup>16</sup>, los inmuebles no formen parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la primera categoría, según contabilidad completa y la enajenación no se efectúe a una empresa o sociedad relacionada con el cedente.

Hecha esa prevención, y en el caso concreto que la enajenación sea efectuada a contar del 01.01.2017 por una persona natural<sup>17</sup> no obligada a declarar el impuesto de primera categoría sobre renta efectiva y excluyendo los casos de enajenaciones entre partes relacionadas, no se gravará el mayor valor proveniente de la enajenación de inmuebles si entre la fecha de adquisición y enajenación del inmueble transcurre un plazo igual o superior a un año. Con todo, esta liberación sólo se aplica respecto de aquella parte del mayor valor que no exceda de 8.000 Unidades de Fomento, independiente del número de enajenaciones o de inmuebles que tenga el contribuyente.

De este modo, si el mayor valor obtenido en la enajenación de uno o más inmuebles, en su conjunto, excede de la cantidad indicada, el exceso sobre las 8.000 Unidades de Fomento quedará afecto a impuesto en el año en que se produzca el exceso. En tal evento, y de acuerdo al nuevo texto del párrafo cuarto<sup>18</sup> de la letra b) del N° 8° del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la

<sup>16</sup> Se presume de derecho (no se admite prueba en contrario) que existe habitualidad en los siguientes casos:

- Tratándose de bienes raíces, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, que resulten de la subdivisión de terrenos urbanos o rurales, la enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido un plazo superior a cuatro años contado desde la adquisición del bien raíz que fue subdividido o de los derechos o cuotas que recaen sobre éste.
- Tratándose de la venta de edificios por pisos o departamentos construidos por el contribuyente, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en la comunidad constructora, la enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido un plazo superior a cuatro años contado desde su construcción.
- Tratándose de bienes raíces no comprendidos en las dos hipótesis anteriores, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, la enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido un plazo igual o superior a un año contado desde su adquisición

<sup>17</sup> De acuerdo al artículo 1°, N° 8), letra e), de la Ley N° 20.780, modificado por el artículo 8°, N° 1, letra d., numeral iv., segundo guion, primer punto, de la Ley N° 20.899, a contar del 01.01.2017 el encabezado de la letra b), N° 8°, artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, quedó del siguiente tenor: no constituye renta el mayor valor obtenido en la "Enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, efectuada por personas naturales."

<sup>18</sup> Tras las modificaciones introducidas al artículo 1°, N° 8), letra e), de la Ley N° 20.780, modificado por el artículo 8°, N° 1, letra d., numeral iv., segundo guion, segundo y tercer punto, de la Ley N° 20.899, el párrafo cuarto de la letra b), N° 8°, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, quedó del siguiente tenor: "El mayor valor determinado en la enajenación de los bienes que cumplan con los requisitos señalados en los párrafos precedentes, que exceda el límite del ingreso no constitutivo de renta anterior, se gravará en el año en que dicho exceso se produzca, en la forma señalada en los numerales iii) y iv) de la letra a) anterior, o bien, **tratándose de personas naturales con domicilio o residencia en Chile** con un impuesto único y sustitutivo con tasa 10%, a elección del contribuyente. En este último caso, el impuesto se declarará y pagará sobre la base de la renta percibida, de conformidad a lo señalado en los artículos 65, número 1, y 69."

Renta, el exceso se gravará en el año en que dicho exceso se produzca, en la forma señalada en los numerales iii) y iv) de la letra a) del N° 8°, artículo 17 antes citado, o bien, tratándose de personas naturales con domicilio o residencia en Chile con un impuesto único y sustitutivo con tasa 10%, a elección del contribuyente. En este último caso, el impuesto se declarará y pagará sobre la base de la renta percibida, de conformidad a lo señalado en los artículos 65, número 1, y 69 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Esto es, se puede:

- a) Gravar el mayor valor que se determine con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre la base de la renta percibida o devengada, a elección del contribuyente, de acuerdo al numeral iii), letra a), N° 8°, artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta,

Por su parte de acuerdo al numeral iv), para el cálculo del impuesto global complementario, los contribuyentes podrán optar por aplicar las reglas que a continuación indica la misma norma, siempre que declaren sobre la base de la renta devengada<sup>19</sup>.

- b) Alternativamente, aplicar Impuesto Único de 10%, sobre el monto percibido, tratándose de personas naturales con domicilio o residencia en Chile.

Sin perjuicio que el mayor valor se determina, en general, por la diferencia entre el valor de adquisición y enajenación del bien raíz, la norma en comento permite considerar como formando parte del valor de adquisición (disminuyendo en consecuencia el mayor valor obtenido en la enajenación) los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado el valor del bien, en la medida que sean declaradas y reajustadas en la forma que indica la ley.

Por su parte, el artículo tercero transitorio, numeral XVI de la Ley N° 20.780, establece reglas especiales para determinar el valor de adquisición de inmuebles situados en Chile adquiridos con anterioridad a la fecha de publicarse la ley precitada (esto es, antes del 29 de septiembre del año 2014) y enajenados a contar del 01.01.2017, para el caso de contribuyentes personas naturales<sup>20</sup> que no sean contribuyentes de la primera categoría que declaren renta efectiva.

La misma norma transitoria dispone que las enajenaciones efectuadas por los contribuyentes antes indicados se sujetarán a las reglas de la Ley sobre Impuesto a la Renta (ingreso no renta) vigentes al 31.12.2014 respecto del mayor valor que obtengan en la enajenación de inmuebles situados en Chile que hayan adquirido hasta el 31.12.2003.

---

<sup>19</sup> De acuerdo a la norma en comento, el mayor valor se entenderá devengado durante el período de años comerciales en que el inmueble que se enajena haya estado en poder del enajenante, hasta un máximo de diez años, en caso de ser superior a éste. Para tal efecto, las fracciones de meses se considerarán como un año completo.//La cantidad correspondiente a cada año se obtendrá de dividir el total del mayor valor obtenido, reajustado en la forma indicada en el párrafo siguiente, por el número de años de tenencia del inmueble con un máximo de diez.//Para los efectos de efectuar la declaración anual, respecto del citado mayor valor serán aplicables las normas sobre reajustabilidad del número 4° del artículo 33, y no se aplicará en ningún período la exención establecida en el artículo 57.//Las cantidades reajustadas correspondientes a cada año se convertirán a unidades tributarias mensuales, según el valor de esta unidad en el mes de diciembre del año en que haya tenido lugar la enajenación, y se ubicarán en los años en que se devengaron, con el objeto de liquidar el impuesto global complementario de acuerdo con las normas vigentes y según el valor de la citada unidad en el mes de diciembre de los años respectivos.//Las diferencias de impuestos o reintegros de devoluciones que se determinen por aplicación de las reglas anteriores, según corresponda, se expresarán en unidades tributarias mensuales del año respectivo y se solucionarán en el equivalente de dichas unidades en el mes de diciembre del año en que haya tenido lugar la enajenación.//El impuesto que resulte de la reliquidación establecida precedentemente se deberá declarar y pagar en el año tributario que corresponda al año calendario o comercial en que haya tenido lugar la enajenación.

<sup>20</sup> Se hace presente que, conforme lo dispuesto en el artículo 8°, N° 5, letra f., numeral i, de la Ley N° 20.899, se eliminó del artículo tercero transitorio, numeral XVI de la Ley N° 20.780 la exigencia que las personas naturales tengan "domicilio o residencia en Chile".

Se hace presente que este Servicio, a propósito de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, ha impartido una serie de instrucciones relacionadas con la tributación en la enajenación de bienes raíces mediante las Circulares N° 13 de 2014 y N° 70 de 2015, así como en las Resoluciones Exentas N° 127 de 2014 y N° 80 de 2015, las cuales puede consultar en el sitio web de este Servicio, [www.sii.cl](http://www.sii.cl). Se emitirá también una nueva Circular instruyendo sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.899.

Finalmente, y a propósito de las reglas especiales para determinar el valor de adquisición, establecidas en el artículo tercero transitorio, numeral XVI de la Ley N° 20.780, cabe tener presente que se ha extendido el plazo para comunicar al Servicio la tasación del valor de mercado, conforme al numeral iii) de la citada disposición transitoria.

El plazo original, que vencía con fecha 31.12.2015, fue extendido hasta el día 30.06.2016, conforme lo dispuesto en el artículo 8°, N° 5, letra f., numeral ii., de la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, publicada mediante su inserción en el Diario Oficial de fecha 08.02.2016.

### **III CONCLUSIÓN**

En materia de Impuesto a la Renta, las modificaciones antes comentadas e introducidas por la Ley N° 20.780 y Ley N° 20.899, sobre reforma tributaria, sólo rigen respecto de las enajenaciones verificadas a contar del 01.01.2017.

Por tanto, las enajenaciones de inmuebles verificadas antes de esa fecha, así como las enajenaciones de inmuebles adquiridos hasta el 31.12.2003, cualquiera sea su fecha de enajenación, se rigen por la normativa actualmente vigente, de acuerdo a lo expuesto en el cuerpo de la presente respuesta, sin perjuicio de las normas transitorias sobre valor de adquisición de los inmuebles adquiridos con anterioridad a la fecha de publicarse la Ley N° 20.780 (esto es, antes del 29 de septiembre del año 2014) para efectos de su enajenación a contar del 01.01.2017.

19. Impuesto que afectan a los bienes raíces. (Oficio N° 1949 de 6 julio 2016)

### **I ANTECEDENTES**

De acuerdo a su correo electrónico, las personas que arriendan bienes raíces habitacionales no pagarían ningún tipo de impuesto, lo que en su concepto no debiese ocurrir.

Por otra parte, en cuanto a los Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones y al Impuesto Territorial, estima que se debería cobrar un impuesto que tuviera presente la capacidad económica de las personas.

Al respecto, y por encargo del Sr. Subsecretario de Hacienda, se da respuesta a la presentación que usted hiciera a S.E. la Presidenta de la República.

### **II ANÁLISIS**

Respecto del primer punto mencionado en su presentación, se informa que conforme a la legislación vigente hasta el día 31.12.2015, las personas que entregan en arrendamiento bienes raíces no agrícolas – entre ellos, los habitacionales – están afectas al pago del impuesto de primera categoría conforme al artículo 20, N° 1, letra d), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

De acuerdo a la norma citada, se presume que la renta de los bienes raíces no agrícolas es igual al 7% de su avalúo, respecto del propietario o usufructuario. Sin embargo, puede declararse la renta efectiva siempre que se demuestre mediante contabilidad fidedigna de acuerdo con las normas generales que dicta el Director. En todo caso, debe declararse la renta efectiva de dichos bienes cuando ésta exceda del 11% de su avalúo fiscal. Estas personas quedan además afectas al pago del Impuesto Global Complementario o Adicional por esas rentas, según si tienen residencia en Chile o en el extranjero.<sup>21</sup>

Con todo, debe agregarse que, a contar del 01.01.2016 (año tributario 2017), el N° 1, del artículo 20 de la LIR, vigente a contar de la fecha indicada, establece en su letra a), como regla general, que los contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces se gravarán sobre la renta efectiva de dichos bienes.

Sin perjuicio de lo anterior, la letra b), del referido N°1, dispone que en el caso de contribuyentes que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna.

Asimismo, de acuerdo a la modificación introducida por el artículo 1°, numeral 22), letra b) de la Ley N° 20.780, se informa que a partir del 01.01.2016<sup>22</sup> se sustituye el número 3° del artículo 39 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el sentido que se encuentra exenta del impuesto de primera categoría “la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenida por personas naturales con domicilio o residencia en el país.”<sup>23</sup>

Como se aprecia, salvo exenciones establecidas en las leyes, las personas que explotan bienes raíces no agrícolas sí están sujetas al pago del impuesto a la renta, al cumplimiento de las demás obligaciones tributarias anexas y a la fiscalización de este Servicio.

Respecto del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, establecido en la Ley N° 16.271, se informa que la base imponible está constituida por el valor líquido de cada asignación o donación. Por su parte, el impuesto se determina mediante una escala de tasas progresivas, empezando con una tasa de 1% para el primer tramo y terminando con una tasa de 25% en el último tramo.

Por disposición del artículo 2°, inciso segundo de la Ley N° 16.271, las asignaciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge y a cada ascendiente, o adoptante, o a cada hijo adoptado, o a la descendencia de ellos, están exentas de impuesto en la parte que no exceda de 50 unidades tributarias anuales. Las donaciones que se efectúen a las personas señaladas, por su parte, se eximen de este impuesto en la parte que no exceda de 5 unidades tributarias anuales.

Cuando los asignatarios o donatarios tengan con el causante un parentesco más lejano, o no existiere parentesco alguno, el impuesto determinado según la escala, se aplica con recargos.

---

<sup>21</sup> Conforme al artículo tercero transitorio, numeral XVII, de la Ley N° 20.780, los propietarios o usufructuarios de bienes raíces que declaren su renta efectiva según contabilidad completa, en el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de dichos bienes que efectúen durante el año comercial 2015, tendrán derecho al crédito establecido en la letra c), del artículo 20, y en la letra d) del mismo artículo, en concordancia con el número 3 del artículo 39 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, por el 50% del impuesto territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta.

<sup>22</sup> Entrada en vigencia de acuerdo a lo dispuesto en el artículo primero transitorio, letra c), de la Ley N° 20.780.

<sup>23</sup> Se hace presente que, de acuerdo al proyecto de ley ingresado a la H. Cámara de Diputados mediante Mensaje de fecha 09.12.2015, N° 1436-363, se eliminan las expresiones “con domicilio o residencia en el país” (artículo 1°, numeral 3 del proyecto de ley).

Según se advierte, el efecto combinado de la exención, la escala progresiva de tasas y los recargos, implica incorporar al impuesto importantes elementos de justicia tributaria. De este modo, si la asignación o donación es de escaso o poco valor, queda exenta del impuesto o bien se paga uno de monto menor.

Finalmente, en lo que respecta al Impuesto Territorial, cabe señalar que existen numerosas exenciones, reales y personales, de suerte que un elevado número de bienes raíces se encuentran actualmente exentas del impuesto o pagan uno muy bajo. De hecho, de acuerdo a estimaciones de este Servicio, del total de bienes raíces con destino habitacional para el segundo semestre de 2015, aproximadamente un 78% se encuentra completamente exento del pago del Impuesto Territorial.

### **III CONCLUSIÓN**

Conforme lo expuesto, se desprende que las personas que arriendan bienes raíces habitacionales sí están afectas al pago de impuesto a la renta.

En lo que respecta al Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones y al Impuesto Territorial, se desprende que la aplicación sistemática de las respectivas disposiciones legales introduce elementos de justicia tributaria, teniendo presente la capacidad económica de las personas.

20. Costo de activo rebajado y recalificado como crédito contra impuesto Primera Categoría. ( Oficio N° 2057 de 19 julio de 2016)

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita confirmar si el monto correspondiente al costo del activo que había sido rebajado y recalificado como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría que no fue utilizado, y que no podrá serlo en el futuro debido a que la sociedad que obtuvo la aprobación del plan de inversión terminó su giro por fusión, debería ser repuesto como parte del costo de los activos fijos de los cuales originalmente se descontó, de forma tal que la sociedad a la que fueron traspasados dichos activos fijos los registre, para efectos tributarios, en el valor residual que tenían en la contabilidad, más el monto del crédito de la Ley Austral no utilizado a la fecha en la que absorbió a la sociedad de la que ellos provenían, al tratarse de una inversión efectiva realizada por el contribuyente.

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

El contribuyente señala que obtuvo la aprobación de un plan de inversiones previsto en la Ley N°19.606, también llamada Ley Austral, el cual le daba derecho a rebajar como crédito en contra del impuesto de primera categoría un porcentaje del valor de los activos fijos comprendidos en el respectivo proyecto de inversión al que se refiere el artículo 2° de la ley antes mencionada, sin embargo, el contribuyente no utilizó el crédito respectivo al encontrarse en situación de pérdida tributaria.

Sin haber utilizado el crédito antes mencionado, la sociedad efectuó una fusión propia con otra sociedad, en consecuencia, la sociedad que había obtenido la aprobación del plan de inversión presentó término de su giro, sin que se adeudaran tributos contra los cuales imputar el crédito, el cual representa parte de la inversión efectiva desembolsada por el contribuyente.

Agrega que, en consideración a que el crédito no puede ser utilizado por la sociedad absorbente y al tratarse de una inversión efectiva, es necesario establecer el tratamiento tributario del monto que fue rebajado del costo del activo para ser considerado un crédito contra el impuesto de primera categoría en conformidad con la referida Ley Austral, el cual no fue utilizado por el contribuyente.

En su opinión, basada en la normativa de fiscalización del crédito del artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que obedece a la misma lógica de otorgar créditos por adquirir activos, el mencionado crédito de la Ley Austral corresponde a una reclasificación para efectos exclusivamente tributarios de parte del costo de un activo fijo, costo que se rebaja en el mismo monto del crédito que se reconoce.

Por lo antes indicado, al igual que el crédito contemplado en el artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, cuando deja de ser procedente el crédito, el mismo debe ser clasificado nuevamente para efectos impositivos como parte del costo del respectivo activo fijo.

En vista de lo indicado, solicita se confirme que:

El monto correspondiente al costo del activo que había sido rebajado y recalificado como crédito en contra del impuesto de primera categoría que no fue utilizado, y que no podrá serlo en el futuro debido a que la sociedad que obtuvo la aprobación del plan de inversiones terminó su giro por fusión, debería ser repuesto como parte del costo de los activos fijos de los cuales originalmente se descontó, de forma tal que la sociedad a la que fueron traspasados dichos activos fijos los registre, para efectos tributarios, en el valor residual que tenían en la contabilidad, más el monto del crédito de la Ley Austral no utilizado a la fecha en la que absorbió a la sociedad de la que ellos provenían, al tratarse de una inversión efectiva realizada por el contribuyente.

## **II.- ANÁLISIS.**

La Ley N°19.606<sup>24</sup>, (en adelante la Ley), establece una franquicia tributaria para incentivar el desarrollo económico de las Regiones de Aysén, Magallanes y la Provincia de Palena, destacándose dentro de ellos un crédito en contra del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, cuyo monto corresponde a un porcentaje de la inversión realizada por el contribuyente, destinada a la producción de bienes o prestación de servicios en dichas localidades, en la medida que se den todas las condiciones que la propia ley regula.

Como norma general, la persona que tiene derecho al crédito tributario de la Ley N° 19.606, es el contribuyente que efectuó la inversión correspondiente.

---

24 Publicada en el Diario Oficial del día 14 de abril de 1999, modificada por la Ley N°19.946 de 11 de mayo de 2004 y Ley N°20.655 del 01 de febrero de 2013.



Sin perjuicio de lo anterior, y en virtud de lo señalado por el inciso final del artículo 2º de la Ley Nº 19.606, los remanentes que resulten de la imputación de dicho crédito al Impuesto de Primera Categoría, podrán deducirse del mismo tributo que deba declararse en los ejercicios siguientes, debidamente reajustados bajo la modalidad dispuesta en el Nº 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, esto es, en la variación del índice de precios al consumidor (VIPC) existente entre el último día del mes anterior del año en que se determinó dicho remanente y el último día del mes de Noviembre del año siguiente en que ocurre su imputación al Impuesto de Primera Categoría.

Ahora bien, el crédito tributario determinado al término del ejercicio, constituirá un menor costo de adquisición o construcción de los bienes en el período comercial en el cual ocurrieron estos hechos<sup>25</sup>, independientemente de que dicho crédito en la fecha de la presentación de la declaración del Impuesto de Primera Categoría (mes de Abril) haya sido recuperado total o parcialmente mediante su imputación o deducción del citado tributo de categoría, esto último debido a que los remanentes que resulten de su rebaja del referido gravamen son recuperables en los ejercicios siguientes hasta su total utilización según lo señalado en el párrafo precedente.

Lo antes indicado, tendrá efecto en el cálculo de la depreciación del ejercicio de los citados bienes, la cual deberá determinarse sobre su monto actualizado al cierre del período, menos el monto total del crédito tributario. En los ejercicios siguientes este nuevo valor deberá considerarse para los fines de la aplicación de las normas sobre revalorización y depreciación de los mencionados bienes, contenidas en los artículos 41 Nº 2 y 31 Nº 5 de la Ley de la Renta.<sup>26</sup>

Ahora bien, la empresa que obtuvo la aprobación del plan de inversión previsto en la Ley Nº19.606, efectuó una reclasificación para efectos tributarios del crédito contra el impuesto de primera categoría indicado precedentemente, como un menor costo de dichas inversiones, el cual no fue utilizado por la empresa por encontrarse en situación de pérdida tributaria y posteriormente fue absorbida, presentando término de giro, sin que se adeudaran tributos.

Por lo anterior, desde el momento en que resulta un hecho cierto que la empresa absorbida no podrá hacer uso del crédito, lo que sucede cuando la empresa absorbida es objeto de fusión, el valor de este crédito debería ser repuesto como parte del costo de los activos fijos de los cuales originalmente se descontó, de forma tal que la sociedad absorbente que recibe dichos activos fijos, pueda registrarlos, para efectos tributarios, en el valor residual que tenían en la contabilidad de la empresa absorbida más el monto del crédito de la Ley Austral no utilizado.

### **III.- CONCLUSIÓN**

Constituyendo un hecho cierto que el crédito que otorga la Ley Nº19.606, Ley Austral, no podrá ser utilizado, como ocurre en caso que la empresa que tenía derecho al crédito resulte absorbida por fusión, el costo del activo fijo que fue recibido desde la empresa absorbida, puede ser ajustado en la empresa absorbente, adicionándole el monto del crédito asociado al referido activo fijo en la parte que no haya podido ser utilizada por la empresa absorbida.

---

<sup>25</sup> De acuerdo al número III, letra M, circular Nº66, de 29 de noviembre de 1999.

<sup>26</sup> Circular Nº66 del 29 de noviembre de 1999.

21. Concepto de comisión para los efectos del impuesto adicional por servicios de gestión. (Oficio N° 2058 de 19 de julio de 2016)

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la calificación como comisión, para los efectos de lo dispuesto en el artículo 59, inciso cuarto, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), respecto de las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, pagadas en virtud de un contrato sobre provisión de servicios de gestión.

**I.- ANTECEDENTES.**

Señala que una sociedad domiciliada en Chile (la Sociedad) posee varios giros destacando el de hipermercados y la compra y venta de productos. Agrega que para hacer más eficiente el desarrollo de sus actividades, ha decidido celebrar un contrato de provisión de servicios de gestión con una entidad extranjera sin domicilio ni residencia en Chile (la Compañía).

En razón del referido contrato, la Compañía prestará una serie de servicios a la Sociedad, cuya principal finalidad consiste en gestionar y maximizar las relaciones de esta con las empresas proveedores de bienes o productos, facilitando las relaciones y reduciendo el riesgo de fracaso en la importación de productos.

A continuación, enumera como algunas de las obligaciones que asume la Compañía, las siguientes: (a) Búsqueda de nuevos proveedores, (b) Realización de estudios de mercado respecto de nuevos fabricantes y/o proveedores; (c) Supervisión de servicios de abastecimiento; (d) Asistencia en la compra de productos o bienes, incluida la negociación de las condiciones de compra y documentación necesaria para la exportación y envío de los productos seleccionados; (e) Visitar a los proveedores o fabricantes, realizar cotizaciones y obtener muestras; (f) Asistir a la Sociedad en la realización de pedidos, debiendo actuar siempre a su nombre, quien será para todos los efectos el comprador de los productos; (g) Inspeccionar la calidad de la mercadería o productos adquiridos, o certificar que ésta sea realizada; (h) Monitorear el progreso en la elaboración de los productos adquiridos, y el envío de estos en las fechas establecidas; (i) Encargarse que el envío de los productos sea realizado por intermedio de empresas transportistas seleccionadas por la Sociedad; (j) Asistir a la Sociedad en toda la documentación necesaria para la importación de los productos adquiridos al país de destino; (k) Asegurarse, junto con el proveedor, que la documentación de los productos cumpla con los requisitos legales para la correcta importación y posterior comercialización de éstos en el país de destino; (l) Asistir a la Sociedad en la devolución de los productos defectuosos, incluyendo la realización de demandas contra los proveedores por el envío de productos defectuosos o dañados; (m) Asistir a la Sociedad en la implementación de sistemas de control aplicables a los productos; (n) Asistir a la Sociedad en la implementación de sistemas de control, incluyendo procedimientos y estándares con que debe cumplir la documentación requerida para la exportación, transporte e importación de los productos; (o) Asistir a la Sociedad en la implementación de procedimientos de seguridad en las cadenas de suministro; (p) Asistir a la Sociedad en la implementación del sistema "Just in Time" (JIT) para reducir los costos de operación en el inventario y entrega de los productos; (q) Hacer entrega a la Sociedad de toda la información que solicite respecto a la adquisición de productos; (r) Mantener un registro

respecto de las funciones de auditoría de los proveedores fuera del país de importación.

Asimismo, la Sociedad y la Compañía acuerdan que: (a) Salvo las operaciones expresamente señaladas en el referido contrato, la Compañía no actuará a nombre de la Sociedad, a excepción de autorización expresa; (b) La Compañía no está facultada para celebrar contratos o adquirir obligaciones a nombre de la Sociedad, salvo autorización expresa; (c) La Compañía no representará a la Sociedad de ninguna otra forma que como agente, y sólo bajo los términos expresamente señalados en el contrato; (d) La Compañía no actuará como vendedor; (e) La Compañía reconoce que la Sociedad será titular de los derechos de autor, o cualquier derecho de propiedad de los productos que se adquieran; no implicando la concesión de licencias, derecho o cualquier otro beneficio a la Compañía en relación con los productos; (f) La Compañía no proporcionará a los proveedores ningún tipo de material, matriz, molde, patrón, obra de arte o ingeniería, asistencia financiera o cualquier otro tipo de colaboración en la elaboración de los productos, salvo autorización previa de la Sociedad. El costo o valor de tales partidas deberá ser señalado en la factura comercial de manera tal que puedan ser debidamente declarados en la Aduana; (g) La Compañía no posee ningún tipo de interés financiero o control respecto de los proveedores de los productos que se adquieren.

Señala que la Compañía recibirá por el cumplimiento de sus obligaciones una comisión como pago, equivalente a un porcentaje del valor FOB (Free on Board) de todas las mercancías o productos de origen; la que será pagada contra emisión mensual de una factura por parte de esta empresa.

Además, la Sociedad se obliga a reembolsar a la Compañía todos los gastos y desembolsos en que esta incurra en cumplimiento de las obligaciones establecidas en el contrato.

Añade que el encargo consiste principalmente en desarrollar distintas actividades todas las cuales tienen por finalidad la obtención de productos para la Sociedad los cuales luego serían vendidos por ella dentro del país y en sus establecimientos, destacando así el ánimo especulativo de la compra, requisito este último, de la esencia en las compraventas mercantiles. Hace presente que todas las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios que se prestará están en sintonía con las obligaciones establecidas en los artículos 243 y siguientes del Código de Comercio, normas que regulan la comisión mercantil.

Sin perjuicio de lo indicado, expresa que si alguna de las obligaciones surgidas del mandato pudiera ser considerada civil, ella accede a un contrato que tiene por objetivo principal la adquisición, de productos del giro de la Sociedad los cuales serán vendidos dentro de su giro de supermercado, actividad netamente comercial contenida, además, en el N°1 del artículo 3 del Código de Comercio teniendo, en este sentido, aquellas obligaciones que aparentemente pudieren ser civiles, el carácter de accesorias de la actividad principal que es la compra de distintos productos para su posterior venta.

Agrega que el N°2, del inciso cuarto, del artículo 59 de la LIR grava con Impuesto Adicional las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por servicios que se presten en el extranjero. No obstante lo anterior, la misma norma legal dispone que estarán exentas de este impuesto las sumas pagadas al exterior a título de "comisiones",

siempre que estas operaciones sean debidamente informadas al Servicio de Impuestos Internos dentro del plazo que este determine.

Añade, en base a las normas legales, Oficios de este Servicio que cita<sup>27</sup>, y consideraciones jurídicas que indica, que el contrato se calificaría como una comisión mercantil al cumplir los supuestos establecidos en los Artículos 233 y 235 del Código de Comercio, en relación con el N°4 del Artículo 3 del mismo cuerpo legal. Conforme a lo anterior, solicita se confirme los siguientes criterios:

1. Que el contrato de provisión de servicios de gestión corresponde a una comisión, esto es, un mandato comercial que versa sobre operaciones mercantiles individualmente determinadas, aun cuando alguna de las obligaciones emanadas del contrato pudieran tener el carácter de civiles, debido a que ellas accederían a una obligación principal, la cual sería el otorgamiento de un mandato para la compra de productos del giro de la mandante los cuales luego serían vendidos en Chile por ella.
2. En el evento que se determine que el referido contrato efectivamente se trata de una comisión, y siempre que se dé cumplimiento a los requisitos establecidos por este Servicio mediante la Resolución Exenta N°1, de 2003, las sumas a remesar al exterior por los servicios que prestará la Compañía se encuentran exentas del Impuesto Adicional, en virtud de lo dispuesto en el N°2 del inciso cuarto del Artículo 59, de la LIR.

## II.- ANÁLISIS.

1.- El N° 2, del inciso cuarto, del artículo 59 de la LIR, grava con Impuesto Adicional, con tasa de 35%, las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. No obstante lo anterior, esta misma norma legal dispone que estarán exentas de este impuesto, entre otras remuneraciones, las pagadas en el exterior por concepto de “comisiones”. A continuación agrega la misma disposición que las respectivas operaciones y sus características deberán ser informadas al Servicio de Impuestos Internos en la forma y plazo que éste determine mediante resolución.<sup>28</sup>

Al respecto, la norma en análisis, en atención a que exime de tributación con el Impuesto Adicional a determinadas remuneraciones por servicios prestados en el exterior, la enumeración taxativa que establece se debe aplicar solo por vía de excepción y en forma restrictiva, a los casos que expresamente así lo admiten que, en la especie, se limita a las remuneraciones correspondientes a “comisiones”.

---

<sup>27</sup> Oficios N° 238, de 2001, N° 2.048, de 2011; N° 1.582, de 2008; N° 379, de 2000.

<sup>28</sup> Cabe señalar que la Ley 20.899, a partir del 1 de enero de 2015, suprimió en dicha norma legal el requisito formal que establecía para gozar de esta exención, consistente en que las respectivas operaciones sean informadas al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación; sin embargo se mantiene en el texto legal la obligación de informar las operaciones, aunque no como requisito para la aplicación de la exención, y cuya omisión o retardo está sancionada en la forma que establece el Código Tributario.

Por consiguiente, toda vez que la fórmula de excepción consagrada en la norma es de carácter objetivo, ya que atiende a la naturaleza de la operación celebrada, para poder determinar si las sumas a remesar al exterior por los conceptos que indica, se encuentran afectas o no al Impuesto Adicional, es necesario precisar si respecto de tales cantidades se cumple con el requisito que exige la norma legal en referencia, y en el caso particular en análisis, que las sumas a remesar se traten de “comisiones”.

En cuanto al término “comisión” que emplea la citada norma legal, este Servicio ha sostenido invariablemente que debe entenderse delimitado a aquellas que tienen el carácter de mercantiles. Asimismo, se ha expresado que el Código de Comercio, en su artículo 3, N° 4, señala que son actos de comercio, ya sea de parte de ambos contratantes o de una parte de ellos, “la comisión o mandato comercial”; y que el mismo Código, luego de definir en el artículo 233 el mandato comercial como un contrato por el cual una persona encarga la ejecución de uno o más negocios lícitos de comercio a otra que se obliga a administrarlos gratuitamente o mediante retribución y a dar cuenta de su desempeño, establece en su artículo 235, que el mandato comercial toma el nombre de comisión cuando aquél recae sobre una o más operaciones mercantiles individualmente determinadas.

También se ha señalado que la comisión, en el ámbito del derecho mercantil, es una especie de mandato comercial que se caracteriza porque el encargo objeto del mandato, se debe referir a una o varias operaciones mercantiles lícitas, las cuales deben a su vez estar individualmente determinadas. Por otra parte, el artículo 234 del Código de Comercio, estima la correduría o mediación, como una especie de mandato comercial distinta de la comisión.

2.- Al respecto, en su presentación señala que la finalidad del contrato que cita consiste en gestionar y maximizar las relaciones de su cliente con las empresas proveedoras de bienes o productos, facilitando sus relaciones y reducir el riesgo de fracaso en la importación de los mismos; agregando que las actividades que desarrollará la Compañía tienen por objeto principal la adquisición de productos que luego serán vendidos por la empresa chilena en el país y dentro de sus establecimientos; y por las cuales percibiría una comisión calculada sobre el valor FOB de las mercaderías o productos.

En este sentido, la empresa extranjera asume la obligación de gestionar y asistir a su cliente en la compra de productos o bienes, incluida la negociación de precios, plazos de entrega, órdenes de compra y documentación necesaria para la exportación y envío de los productos seleccionados y asistirle en la realización de los pedidos de compra.

Algunas de las obligaciones que asume la empresa extranjera tienen el carácter de una prestación de servicios civiles distintos a una comisión propiamente tal, como por ejemplo realizar estudios de mercado de nuevos fabricantes y/o proveedores, la supervisión de servicios de abastecimiento, monitoreo del progreso en la elaboración de productos, interposición de demandas por productos defectuosos o dañados, implementación del sistema “Just in Time” para reducción de costos, llevar registros de las funciones de auditoría de los proveedores, y otras que no están destinadas a la intermediación propiamente tal para la importación de los productos comercializados por la empresa chilena.

Este Servicio ha señalado anteriormente<sup>29</sup> que si la actividad principal de una entidad constituida en un país extranjero consiste principalmente en contactar a un proveedor con empresas demandantes de sus bienes o servicios, facilitando la conclusión de sus negocios, ello corresponde a un encargo o un mandato comercial, y por lo tanto, las remuneraciones remesas al exterior por estos servicios se encuentran exentas de Impuesto Adicional, de acuerdo al artículo 59, N° 2 de la LIR. También se ha señalado<sup>30</sup>, que las actividades a nivel internacional denominadas Market Finder, (buscador de mercado), para unir a las partes es decir, buscarle al comprador lo que necesita y al vendedor tratar de comercializarle su oferta, y cuando se logra consolidar la operación, percibe una comisión por su trabajo, sería una comisión mercantil, y por lo tanto exenta de Impuesto Adicional.

Por consiguiente, si del análisis de las acciones que la empresa extranjera desarrollará en el cumplimiento del contrato de provisión de servicios de gestión que indica, se desprende que dicho contrato tiene en los hechos por principal objeto intermediar para unir a las partes, es decir buscar a un comprador los proveedores necesarios para la adquisición de los productos que requiere para su comercialización en Chile, percibiendo una comisión por su trabajo cuando se consolida la operación, dicho contrato será una comisión comercial. Se hace presente que, en atención al carácter objetivo de la exención legal en comento, ya que atiende a la naturaleza de la operación realizada, dicha conclusión está sujeta a la condición de que los servicios de intermediación comercial constituyan el objeto principal del contrato y las otras prestaciones no tengan más que un carácter accesorio y más bien menor, y por consiguiente complementarias del objeto señalado, por lo cual el tratamiento tributario aplicable a la suma total de la remuneración, corresponde a una comisión mercantil.

Sin embargo, este Servicio no está en condiciones de dar una respuesta definitiva a la consulta formulada, en tanto no se acompañe el contrato o su copia, que celebró o va a celebrar la Sociedad con la empresa extranjera en cuestión, con el fin de determinar fehacientemente si las sumas a remesar al exterior en virtud de la convención, provienen o no de un “mandato o comisión mercantil”, y que por lo tanto la remuneración pactada corresponde a una “comisión”, exenta del Impuesto Adicional, atendido lo dispuesto por el inciso primero del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR.

3.- En cuanto al reintegro de gastos que menciona, en que incurriría la empresa extranjera en cumplimiento del contrato, se debe manifestar que este Servicio ha señalado en diversos pronunciamientos, como los Oficios N°s. 2.363, de 2007 y 2.111, de 2009, que el solo reintegro de los gastos razonables incurridos por un mandatario en la ejecución de un contrato de mandato, en cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 2158 del Código Civil, no está gravado con el Impuesto Adicional puesto que no queda comprendido en ninguno de los hechos gravados con ese impuesto, en la medida que se encuentren debidamente acreditadas la naturaleza, efectividad y monto de dichos gastos.

En cambio, si dichas sumas en definitiva corresponden a la remuneración de servicios prestados en el extranjero por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, se encuentran gravados con Impuesto Adicional, de acuerdo al N°2, del inciso cuarto, del artículo 59 de la LIR.

---

<sup>29</sup> Oficio N° 916, de 2013.

<sup>30</sup> Oficio N° 4.654, de 2005.

Al respecto, este Servicio ha señalado en los mismos pronunciamientos, los requisitos mínimos que se deben cumplir para poder considerar como gastos reembolsables las sumas remesadas bajo dicho título, y por consiguiente para no gravarlas con el Impuesto Adicional; así como para poder deducir como gasto en Chile, las citadas cantidades.

Se hace presente que si los citados desembolsos no están debidamente acreditados en cuanto a su naturaleza y efectividad, las sumas remesadas al exterior se afectarán con el Impuesto Adicional de 35%, establecido en la citada norma legal.

### **III.- CONCLUSIONES.**

Los servicios de gestión de las relaciones comerciales prestados por la empresa extranjera que indica, de acuerdo a los términos planteados en su presentación, podrán ser calificados como una comisión o mandato comercial, de aquellas a que se refiere el artículo 59, inciso cuarto N°2 de la LIR y en consecuencia las remuneraciones pactadas se encontrarán exentas del Impuesto Adicional, siempre que el objeto principal del contrato sea la intermediación para la adquisición de productos, los que serán comercializados en el giro de la empresa domiciliada en Chile.

La Ley N°20.899 suprimió, a partir del 1 de enero de 2015, el requisito formal que establecía esa norma legal para gozar de esta exención, consistente en que las respectivas operaciones sean informadas al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación<sup>31</sup>.

En todo caso, se hace presente que la calificación de la naturaleza jurídica de los servicios prestados, está sujeta a la determinación que se efectúe en la instancia de fiscalización respectiva, atendidas las prestaciones efectivas que realice la Compañía extranjera a su cliente, para lo cual deberá acompañar la documentación de respaldo respectiva, entre ellos el o los contratos celebrados con el agente extranjero.

El solo reembolso de gastos no está afecto a Impuesto Adicional, en tanto no correspondan a remuneración de servicios prestados en el extranjero, y se acrediten en la forma que este Servicio ha señalado en la jurisprudencia administrativa citada.

22. Tratamiento tributario reinversión 2015. (Oficio N° 2078 de 20 julio de 2016)

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

La Dirección Regional Santiago XXX, recibió una presentación de un contribuyente, en la cual realiza una consulta respecto del tratamiento tributario de una reinversión que se inició con un retiro efectuado el 27 de diciembre de 2014 y concluyó con un aporte en la constitución de una nueva sociedad, el 8 de enero de 2015. Solicita también tener claridad respecto de la procedencia de la presentación de la declaración jurada N°1821 y el certificado de reinversión correspondiente.

---

<sup>31</sup> No obstante, dicha obligación se conserva en el texto legal, pero no como requisito habilitante para la aplicación de la exención.

La consulta se efectúa atendida la modificación a las normas de reinversión efectuada por la Ley N° 20.780, para los años comerciales 2015 y 2016, previo a la entrada en vigencia de los nuevos sistemas de tributación desde el 1° de enero de 2017.

## **II.- ANÁLISIS.**

1.- El N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, prescribe el tratamiento tributario de la reinversión de utilidades tributables.

A su turno, el número 2, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, establece el tratamiento de las reinversiones efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas, realizadas a partir del 1° de enero de 2015 y las efectuadas mediante la adquisición de acciones de pago, independientemente de su fecha de adquisición, cuando no se hubieren cedido o enajenado los derechos o acciones respectivas, o no se hubiere efectuado una devolución de capital con cargo a dichas cantidades al 31-12-2016.

Por último, el Servicio se pronunció sobre la aplicación de las referidas normas en la Circular N°10, de 2015.

De acuerdo a la normativa citada, las rentas que retiren los contribuyentes sujetos a las normas de los Impuestos Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA) que sean destinadas a ser invertidas en otras sociedades que estén obligadas a determinar su renta efectiva a través de contabilidad completa y balance de acuerdo a las disposiciones del Título II de la LIR, suspenderán la tributación de los impuestos mencionados mientras no sean retiradas de la empresa que recibe la inversión; o en el caso en que la reinversión se realice en acciones de pago de sociedades anónimas o en derechos sociales en sociedades de personas, se suspenderá la tributación hasta que se enajenen las acciones o derechos por acto entre vivos, momento en el cual se considerará que el enajenante ha efectuado un retiro tributable.

Estas reinversiones se pueden materializar a través de aumentos efectivos de capital en empresas individuales, aportes a una sociedad de personas o adquisición de acciones de pago en sociedades anónimas, dentro de los veinte días siguientes a aquél en que se efectuó el retiro, no siendo aplicables las reglas tributarias de la reinversión cuando ésta se efectúa en una empresa constituida en el exterior.

Las reinversiones que se efectúen a partir del 1° de enero de 2015, ya no se incorporarán al Fondo de Utilidades Tributables (FUT) de la sociedad que las recibe, sino que corresponde incorporarlas, tanto para las sociedades de personas como para las sociedades anónimas, a un nuevo registro, denominado Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR), establecido en el inciso 2°, de la letra b), del N° 3, del artículo 14 de la LIR.



En dicho registro, se deberán ingresar todas las reinversiones que se hayan materializado mediante aportes a sociedades de personas o efectuadas en acciones de pago de sociedades anónimas a contar del 1° de enero de 2015 independiente que el retiro se haya efectuado durante los últimos días del mes de diciembre de 2014<sup>32</sup>. Se deberá identificar al inversionista y los créditos que correspondan sobre las utilidades reinvertidas. De este registro, se deducirán las devoluciones de capital en favor del inversionista respectivo con cargo a dichas cantidades o las sumas que deban considerarse retiradas por haberse enajenado las acciones o derechos, lo que ocurra primero.

Sin perjuicio de lo anterior, si la reinversión se efectuó en una empresa individual, deberá registrarse ésta en el FUT de la misma, ya que el régimen de reinversiones en estas entidades no fue modificado por la Ley N° 20.780 para el período 2015 y 2016.

Cabe señalar, que los aportes a sociedades de personas o sociedades anónimas que reciben dichas utilidades, son consideradas como mayor capital obtenido producto del aumento de capital o de la emisión de acciones, y por consiguiente, deben cumplir con todas las formalidades<sup>33</sup> propias de la constitución o modificación del contrato o estatuto social, dependiendo del tipo jurídico que se trate.

2.- Por otra parte, la obligación de la sociedad receptora de la inversión de informar a este Servicio, tanto el hecho de haber recibido una reinversión, como la enajenación de las acciones o derechos respectivos, se encuentra establecida en el inciso 6°, del N°2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR<sup>34</sup>, que señala que la sociedad deberá acusar recibo de la inversión y del crédito asociado a ésta, incorporándolo al registro FUR, además de informar el hecho de la enajenación de las acciones o derechos sociales respectivos, dado que dicha enajenación se considerará como un retiro tributable equivalente al monto del retiro que se realizó desde la empresa fuente y que se invirtió en los citados derechos o acciones enajenados, afectándose con el IGC o IA, según corresponda.

La Resolución Exenta N°105, de 24 de diciembre de 2015, estableció la estructura y contenido de la Declaración Jurada N°1821 que debe presentar la receptora y los Certificados N°s 15 y 16, que debe emitir la empresa fuente de los retiros, ambos documentos relativos a la reinversión de utilidades, y la Resolución Exenta N°101 de 17 de diciembre de 2015, fijó como fecha de presentación de la referida declaración jurada, a contar del año tributario 2016, el día 28 de marzo de dicho año.

De esta manera, la empresa fuente del retiro, sea ésta empresa individual, sociedad de personas, sociedad en comandita por acciones, comunidades o sociedades anónimas, desde las cuales los propietarios, socios, comuneros o accionistas efectuaron los retiros o enajenación de acciones de pago (adquiridas con utilidades reinvertidas) destinados a reinversión, deberán emitir el Certificado N°15 “Provisorio Sobre Reinversión de Utilidades en Otras Empresas que Llevan Contabilidad Completa”, con el fin de que dicho documento los inversionistas respectivos lo entreguen a las respectivas empresas o sociedades receptoras de las inversiones, ya que la norma legal antes mencionada señala que éstas últimas empresas deben acusar recibo de las inversiones

---

<sup>32</sup> Página 14, Circular N° 10 de 30 de enero de 2015, de este Servicio.

<sup>33</sup> Circular N° 13 del 7 de marzo de 2014 y Circular N° 15 del 17 de marzo de 2014.

<sup>34</sup> Vigente entre el 1° de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016.

efectuadas. Este certificado debe ser entregado al inversionista para que éste, en el plazo de 20 días de efectuado los retiros o efectuada la enajenación de acciones de pago adquiridas con utilidades reinvertidas se lo entregue a la empresa receptora de la inversión en el mismo momento en que ésta percibe o recibe la inversión, en señal de cumplimiento de la exigencia establecida en la LIR.

También deberá emitir el Certificado N°16, “Sobre Situación Tributaria Definitiva de los Retiros Destinados a Reinversión”, a petición expresa del inversionista, la empresa fuente o por la Sociedad Anónima a la que corresponden las acciones enajenadas hasta el 21 de marzo de cada año, por todas las sumas destinados a reinversión durante el ejercicio comercial respectivo.

### **III.- CONCLUSIÓN.**

Si el retiro de utilidades se efectuó el 27 de diciembre de 2014 y el 8 de enero de 2015 se creó una sociedad que recibió estos retiros como aporte de capital, en la medida que se cumplan de manera copulativa todos los requisitos establecidos en el N°2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2015, habrá reinversión.

Debe tenerse presente la obligatoriedad de llevar el registro denominado FUR, y de incorporar en él, todas las reinversiones efectuadas mediante aportes a sociedades de personas o en acciones de pago de sociedades anónimas efectuadas a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, como ocurre en el caso planteado por el contribuyente

La sociedad receptora de la reinversión debe informar a este Servicio el hecho de haberla recibido y además, la enajenación de las acciones o derechos sociales respectivos, a más tardar el 28 de marzo, a contar del año tributario 2016.

Por su parte, la sociedad fuente de los retiros, deberá emitir los Certificados N°s. 15 y 16, según corresponda.

23. Inicio proceso de fusión de sociedades. (Oficio N° 2079 de 20 julio de 2016)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio que confirme la aplicación del numeral XIX del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, en relación al proceso de fusión que describe en su presentación.

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

Señala que en cumplimiento de un modelo y estructura de inversión que describe, proyecta efectuar una fusión propia de dos sociedades constituidas en Chile, A y B, en términos tales que se producirá la disolución de otra sociedad, a la que denomina “Compañía Objetivo”, también constituida en el país, cuyos únicos propietarios son A y B, por reunirse la totalidad de las acciones en una sola mano.

Indica que la fusión señalada anteriormente generará una diferencia entre el costo de adquisición de las acciones de la Compañía Objetivo y el patrimonio tributario de la misma (en adelante "goodwill"), el cual debe tratarse, para efectos tributarios de conformidad a lo establecido en el artículo 31 N°9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a su entender, de acuerdo a la norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, por haberse iniciado el proceso de fusión con anterioridad a esa fecha, de acuerdo a lo prescrito en el numeral XIX del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

Agrega, que durante el año 2014 se presentaron al Servicio de Impuestos Internos las declaraciones juradas y antecedentes para acreditar el inicio del proceso de fusión de las empresas A y B, de conformidad con lo dispuesto en la Ley N°20.780 y las instrucciones del Servicio.

Solicita en definitiva, confirmar que el goodwill generado en la operación que describe, en lo que exceda el valor que debe distribuirse entre todos los activos no monetarios se considerará como un gasto diferido y deberá deducirse en partes iguales por el contribuyente en un lapso de diez ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que éste se generó, esto es, según el texto vigente del artículo 31 N° 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta al 31 de diciembre de 2014.

## II.- ANÁLISIS.

1.- Con los antecedentes expuestos en su presentación, no es posible confirmar el criterio solicitado para este caso concreto, toda vez que faltan antecedentes sobre la operación. En efecto, el consultante sólo señala que se efectuará una fusión propia entre dos sociedades, sin indicar si se trata de una fusión por creación o por incorporación. Tampoco indica cuál o cuáles serían los actos que habrían dado inicio a la fusión de las sociedades A y B, limitándose a señalar que presentó los antecedentes a este Servicio en declaración jurada efectuada en el año 2014, pero sin individualizar la referida declaración con fecha exacta y RUT de la empresa declarante. Al respecto, debe tenerse presente que si bien, el artículo 8 bis del Código Tributario y el artículo 17 letra c) de la Ley N°19.880, eximen al contribuyente de la obligación de presentar documentos que ya se encuentren acompañados al Servicio, es imprescindible su completa y correcta individualización para poder obtener acceso a dichos antecedentes y evaluar su contenido.

2.- Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que en principio, todo goodwill proveniente de fusiones que se lleven a cabo desde el 1° de enero de 2015 en adelante, se regirá por lo dispuesto en el N°9, del inciso cuarto, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a partir de la misma fecha recién señalada, por disponerlo así la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

3.- No obstante lo anterior, el numeral XIX del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 estableció una excepción a la entrada en vigencia de la modificación señalada, en el siguiente sentido: *“Lo dispuesto en la letra h), del número 15, del artículo 1° de esta ley, que rige a contar del primero de enero de 2015, afectará las diferencias que se determinen en fusiones que se efectúen a partir de esa fecha. Con todo, aquellos procesos de fusión, en los términos del artículo 31 N°9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que se hayan iniciado con anterioridad a dicha fecha, podrán concluirse hasta el 1° de enero de 2016. Para acreditar el inicio del proceso de fusión, el o los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada ante el Servicio de Impuestos Internos hasta el 31 de diciembre de 2014, acompañando los antecedentes que dicho Servicio requiera para tales fines”.*

De acuerdo a esta norma transitoria, para que se produzcan los efectos de la excepción señalada y se apliquen al goodwill, determinado conforme a la Ley e instrucciones de este Servicio, las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, se requiere copulativamente que:

- a) El proceso de fusión se haya iniciado con anterioridad al 1° de enero de 2015;
- b) La fusión se concluya a más tardar el 1° de enero de 2016; y
- c) Se haya presentado al Servicio de Impuestos Internos una declaración jurada acompañando los antecedentes que acrediten la fecha de inicio del proceso de fusión.

La Circular N°1 de 2015, de este Servicio, estableció al respecto que *“Para estos efectos, se entiende que se ha “iniciado un proceso de fusión”, cuando, debidamente representadas, entre todas las empresas o sociedades que se fusionan se ha suscrito un acuerdo en tal sentido”*.

Por su parte, la Resolución Exenta N°111 de 2014 de este Servicio, determinó la información que el contribuyente debía proporcionar al efectuar la declaración jurada de inicio del proceso de fusión e indicó a modo meramente ejemplar, una serie de antecedentes que servirían para acreditar la fecha de inicio de tal proceso, teniendo los Directores Regionales respectivos la facultad de aceptar otros documentos de acreditación siempre que éstos contengan una fecha cierta.

### **III.- CONCLUSIÓN.**

No puede determinarse si se aplica al caso concreto consultado la norma de excepción contenida en el numeral XIX del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, en relación al proceso de fusión que describe, atendida la falta de antecedentes necesarios para aquello. Dichas circunstancias deberán verificarse en la instancia de fiscalización respectiva, cuando así corresponda de acuerdo a las facultades generales con que cuenta este Servicio.

En todo caso, se hace presente que las instrucciones específicas sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N°1 de 2015, y que mediante la Resolución Exenta N°111 de 2014, se estableció el procedimiento para la acreditación del inicio de un proceso de fusión, consistente en términos generales, la presentación de una declaración jurada ante este Servicio hasta el 31 de diciembre de 2014, acompañada de los antecedentes correspondientes.

24. IVA en los servicios de gestión, producción y difusión eventos culturales. (Oficio N° 1999 de 12 julio de 2016)

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre el Impuesto al Valor Agregado que afecta a los servicios de gestión, producción y difusión de eventos culturales que realizará la Fundación XXXX, para las Municipalidades y sus respectivas Corporaciones Culturales.

## I.- ANTECEDENTES:

La Fundación XXXX es una entidad sin fines de lucro, cuyo fin es promover el desarrollo y la difusión de la cultura y el arte en los ámbitos del teatro, la danza, la música y las artes estéticas y que conforme a lo que señalan sus estatutos y a lo que ocurre en la práctica, los servicios que presta son la organización, promoción, gestión, producción y puesta en escena de eventos, obras y espectáculos de carácter cultural, tales como obras y producciones de teatro, conciertos de música clásica, danza y otros espectáculos afines.

En tal calidad, XXXX celebrará convenios con algunas Municipalidades para la realización de eventos culturales. En virtud de dichos convenios, se encargará de la presentación, logística y producción de la puesta en escena de diferentes espectáculos de carácter cultural, los que en muchos casos serán exhibidos gratuitamente a la comunidad.

Entre las actividades que desarrollará la Fundación, como parte de la prestación de estos servicios a las Municipalidades, se encuentra la difusión del evento, en términos de instalar pendones y en general, piezas impresas en lugares visibles, donde se mencionen las obras que estarán presentes en la comuna respectiva, incorporando y destacando en dichas piezas, la presencia del municipio en el desarrollo de estas actividades culturales.

## II.- ANÁLISIS:

Analizado el contrato adjunto, se advierte de la cláusula cuarta, relativa a las obligaciones de XXXX, que es ésta quien se obliga a realizar por su cuenta, las funciones de cada obra conforme al calendario establecido en la cláusula segunda del mismo contrato.

Prueba de ello son la serie de obligaciones detalladas en dicha cláusula, en que XXXX es la responsable de: Pagar todos los traslados aéreos internacionales y terrestres de los integrantes de las compañías internacionales, productores y técnicos; Pagar todos los traslados de la carga técnica de la compañía, en camiones cerrados y las personas para efectuar faenas de carga y descarga; Financiar a su cargo los gastos de logística internacional y local de las compañías; Proporcionar la ficha técnica necesaria de iluminación y sonido, camarines que requiere cada obra para la realización del espectáculo al aire libre; Disponer de un productor (a) de terreno, cuya determinación es de su exclusiva competencia; Realizar las labores administrativas y de producción propias vinculadas con la ejecución de las presentaciones; pagar los gastos correspondientes a la producción y realización de las funciones y aquellas de carácter legal, tributario, las que corresponden al derecho de autor y permisos de trabajo para artistas internacionales.

Por otra parte, en la cláusula sexta se deja expresa constancia que el Municipio no tendrá vínculo laboral de ninguna especie con el personal del XXXX o personal que XXXX contrate para realizar la actividad.

De lo anterior se desprende que el convenio adjunto da cuenta en la práctica de la contratación por parte de la Municipalidad de un espectáculo consistente en la exhibición de una serie de obras de teatro, que serán presentadas en forma gratuita al público que asista y cuya puesta en escena es de exclusiva responsabilidad de XXXX, comprometiéndose la Municipalidad solamente a facilitar la realización del espectáculo, proveyendo cierto apoyo logístico para su ejecución, como: facilitar las locaciones para el desarrollo de las funciones; facilitar estacionamientos libres de restricciones y en espacios acordados para transportes del equipo de marketing y de producción del Festival; participar como autoridad comunal en las conferencias de prensa que al efecto se realicen; ofrecer catering a los artistas y técnicos que participen en las funciones, entre otros.

La conclusión precedente se ve reforzada en la cláusula séptima, con la sanción establecida para XXXX en caso de no presentar las funciones en los días y horas acordados, en cuyo caso ésta se obliga a indemnizar a la Municipalidad con el pago de la suma allí señalada.

Así las cosas, el servicio prestado por XXXX, consistente en el montaje y exhibición de obras de teatro, independientemente del contenido cultural de éstas, es una actividad clasificada para efectos tributarios en el Art. 20°, N° 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como aquellas propias de una empresa de diversión y esparcimiento.

### III.- CONCLUSIÓN:

De lo señalado precedentemente se concluye que las sumas pagadas por las Municipalidades a la Fundación XXXX, remuneran en la práctica, la exhibición de un espectáculo cultural, consistente en la exposición de una serie de obras de teatro, actividad gravada con Impuesto al Valor Agregado, conforme al Art. 8°, en concordancia con el Art. 2°, N° 2, del D.L. N° 825, de 1974, por clasificarse dicha actividad para efectos tributarios en el Art. 20°, N° 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como una actividad de diversión y esparcimiento.

Finalmente, cabe señalar que en este caso no procede aplicar la exención contenida en el Art. 12°, letra E), N° 1, letra a), del D.L. N° 825, que libera del Impuesto al Valor Agregado exclusivamente el ingreso percibido por concepto de entradas a espectáculos culturales, situación que no se da en el caso bajo análisis toda vez que el espectáculo producido por la Fundación XXXX, es presentado gratuitamente al público espectador.

25. Crédito especial empresas constructoras. (Oficio N° 2000 de 12 julio de 2016)

### I.- ANTECEDENTES:

Señala en su presentación que la Subsecretaría de Desarrollo Regional y Administrativo del Ministerio del Interior, a través del Programa Saneamiento Sanitario, apoya el financiamiento de las iniciativas de inversión (IDI) de la tipología Agua Potable y/o Alcantarillado Sanitario priorizadas por los Gobiernos Regionales, las que están destinadas a beneficiar a la población más vulnerable y de escasos recursos que habita en condiciones de marginalidad sanitaria.

Los tipos de soluciones que incluyen este tipo de IDI, son los que se detallan a continuación:

- a. Construcción de una infraestructura sanitaria compuesta de recintos de baño y cocina con sus correspondientes instalaciones domiciliarias de servicios básicos, incluyendo obras de urbanización de agua potable, alcantarillado sanitario, electricidad y pavimentación. En casos calificados, se incorporan alcantarillado de aguas lluvia y gas, conjuntamente con obras complementarias tales como plantas elevadoras y de tratamiento de aguas servidas y/u obras de arte.
- b. La ejecución de obras (instalación y/o mejoramientos) de urbanización de agua potable y/o alcantarillado de aguas servidas.
- c. La ejecución de obras complementarias, plantas elevadoras y/o tratamiento de aguas servidas.
- d. La reparación, rehabilitación o reemplazo de plantas de tratamiento de aguas servidas.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, esa Subsecretaría solicita un pronunciamiento de este Servicio respecto a la pertinencia que las empresas constructoras que materializan dichas iniciativas puedan acogerse a la reducción del Impuesto al Valor Agregado en un 65%, detallando además, si dicho beneficio tributario aplica sólo para las partidas relacionadas con la infraestructura sanitaria (dependencias de baño y/o cocina) o para el monto total de la iniciativa de inversión.

## II.- ANÁLISIS:

El Art. 21°, del D.L. N° 910, de 1975, modificado por el artículo 5° de la Ley N° 20.780 dispone en parte de su inciso primero que: "Las empresas constructoras tendrán derecho a deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta el 0,65 del débito del Impuesto al Valor Agregado que deban determinar en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos cuyo valor no exceda de 2.000 unidades de fomento, con un tope de hasta 225 (doscientas veinticinco) unidades de fomento por vivienda, y en los contratos generales de construcción de dichos inmuebles que no sean por administración, con igual tope por vivienda, de acuerdo con las disposiciones del decreto ley N° 825".

El artículo duodécimo transitorio de la Ley N° 20.780 dispuso una aplicación gradual del tope de 2.000 UF, según el cual, en las ventas de inmuebles efectuadas a contar del 1/1/2016 al 31/12/2016 y en los contratos generales de construcción que se suscriban a contar del 1/1/2016 hasta el 31/12/2016, el tope al valor de construcción de las viviendas será de 3.000 UF.

A partir del 1 de enero del año 2017 el precitado crédito se aplicará cuando el valor antes señalado no exceda de 2.000 unidades de fomento o de 2.200 unidades de fomento, en caso de viviendas financiadas en todo o parte con subsidios otorgados por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo.

El inciso cuarto, del referido Art. 21°, establece que: “Excepto para el caso de aquellos contratos que recaigan exclusivamente en las viviendas a que se refiere el artículo 3° del decreto ley N° 2.552, de 1979, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, el beneficio dispuesto en el inciso primero no será aplicable a los contratos de ampliación, modificación, reparación o mantenimiento, ni aun en los casos que pudieran implicar la variación de la superficie originalmente construida, como tampoco a los contratos generales de construcción, que no sean por administración, referidos a la urbanización de terrenos”.

Por otra parte, mediante Circular N° 26, de 1987, este Servicio impartió instrucciones sobre el alcance de la referida franquicia, señalando que se consideran inmuebles destinados para la habitación, las denominadas “casetas sanitarias” o lotes con servicio, dada la finalidad de su construcción, y las urbanizaciones que se destinen exclusivamente a viviendas”.

A su vez, esta Dirección Nacional ha señalado que por “urbanizaciones que se destinen exclusivamente a viviendas”, debe entenderse la dotación de todos aquellos elementos que requiere una vivienda para su uso en óptimas condiciones, tales como: instalaciones de agua potable, electrificación, alcantarillado, colectores, pavimentación, etc.

También se ha estimado que la construcción de una planta de tratamiento de aguas servidas que se enmarca dentro de un programa cuyo objetivo es contribuir a mejorar la calidad de vida de la población que vive en extrema pobreza, mediante la construcción de una infraestructura sanitaria, que permita dotar a las viviendas de agua potable, objetivo básico de toda urbanización, constituye una obra de urbanización, respecto de la cual procede la aplicación del beneficio contenido en el Art. 21°, del D.L. N° 910, en la medida que haya sido ejecutada mediante un contrato de construcción a suma alzada y acceda a viviendas sociales<sup>35</sup>.

Teniendo presente lo expuesto y lo señalado por este Servicio en diversos pronunciamientos, en cuanto a que la aplicación de la franquicia contenida en el Art. 21°, del D.L. N° 910, en su inciso cuarto, que favorece a los contratos allí mencionados, depende del cumplimiento de un requisito fundamental, a saber, que dichos contratos recaigan exclusivamente en las viviendas a que se refiere el Art. 3°, del Decreto Ley N° 2.552, de 1979, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, es dable concluir que el beneficio en comento es aplicable a los tipos de soluciones que se detallan en las letras a) a d) de su presentación, siempre que ellos recaigan o accedan exclusivamente a las viviendas sociales referidas.

### III.- CONCLUSIÓN:

Conforme a lo anteriormente expuesto, procederá la franquicia contenida en el Art. 21°, del D.L. N° 910, respecto de los contratos de construcción descritos en su presentación, sólo en la medida en que dichos contratos no sean por administración y las viviendas sobre las que éste recaiga o a las cuales accedan, tengan el carácter de “viviendas sociales” en los términos que indica el Art. 3°, del Decreto Ley N° 2552 antes señalado.

---

<sup>35</sup> Ord. N° 2410, de 27/07/2009.



#### IV.- Jurisprudencia Judicial.

1. Facultad de tasar del SII cuando en un contrato de leasing de camionetas los socios o terceros compran la cuota de opción. (Fallo de la I Corte Suprema de 7 de julio de 2016, rol 17-890-15).

Los contratos de leasing incluían la opción por un valor menor a su valor comercial, lo que significaba que no había relación o proporción entre el valor comercial de la camioneta y el valor de la cuota.

En definitiva y por diversas razones, el SII toma como referencia de precio de mercado el avalúo fiscal de los vehículos, reafirmando que en todo caso el SII hizo lo correcto en no aceptar el valor de la última cuota o la cuota de opción en este leasing, reconociendo que el valor en definitiva era el del avalúo.

2. Efecto de los retiros en exceso de una empresa que los recibió y posteriormente se fusionó con otra. (Fallo de la I Corte Suprema de 18 de julio de 2016, rol N° 2750-2015)

De acuerdo a lo dicho, el SII estimó que dichos retiros son incremento de patrimonio para la sociedad absorbente con lo cual y al no haberse pagado impuesto de Primera Categoría en su origen, debe pagarse en el momento de la fusión, justamente por tratarse de un incremento de patrimonio.

3. Un contribuyente alega que dentro de su giro se encuentra el arriendo y los que adquirió estaban dentro de su activo fijo, con lo cual le daban el derecho a crédito fiscal. (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 7 de julio de 2016, rl 21372-15)

En este caso, al igual que el tribunal de primera instancia y la Corte de Apelaciones, que el contribuyente no logró probar que ese era su giro, con lo cual se le obliga a enterar dicho crédito.

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 39.21.2016 ID 11.2016 SN
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 08 de julio de 2016.-
MATERIA: Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y a la Ley N° 20.780 respecto, entre otros, al régimen de tributación en base a renta presunta; exención del Impuesto de Primera Categoría a la renta efectiva de bienes raíces no agrícolas; adjudicación de bienes con ocasión de la disolución y liquidación de empresas y valor de costo a considerar por los adjudicatarios respecto de los bienes adjudicados; impuesto único a los gastos rechazados; y retención de impuesto Adicional. Modifica Circular 37 de 2015.  Modifica Circular 10 de 2015.  Modifica y Complementa Circular 71 de 2015. Modifica Circular N°54, de 2913 Modifica Circular N° 17, de 2016.	REFERENCIA:  N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA  6 (12) 00 IMPTO. DE PRIMERA CATEGORIA  REF. LEGAL: Artículos 20 N° 1; 21; 34 y 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. 824 de 1974; Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014; y Ley N° 20.899, Diario Oficial de 8 de Febrero de 2016.

## I.- INTRODUCCIÓN.

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

Posteriormente, en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016, se publicó la Ley N° 20.899 (en adelante “la Ley”), que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, incorporando una serie de modificaciones, entre otros textos legales a la LIR y a la recién citada Ley N° 20.780.

La presente Circular tiene por objeto reemplazar y/o complementar algunas de las instrucciones ya impartidas por el Servicio, antes de las modificaciones incorporadas por esta última Ley, respecto de las materias que se señalan a continuación:

1. Modificaciones al régimen de tributación de renta presunta al que pueden optar los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros; (Art. 34 LIR)
2. Exención del impuesto de Primera Categoría sobre la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenidas por personas naturales; (Art. 39 N° 3 LIR)
3. Adjudicación de bienes a los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas, con ocasión de la disolución o liquidación de las mismas y valor de costo para fines tributarios a considerar por los adjudicatarios; (Art. Tercero transitorio de la Ley N° 20.899)
4. Modificaciones al artículo 21 de la LIR, sobre tributación de los gastos rechazados, y
5. Modificaciones efectuadas al N° 4, del artículo 74 de la LIR, sobre retención de IA en los casos que se indican.

## II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.-

### 1) MODIFICACIONES AL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE RENTA PRESUNTA AL QUE PUEDEN OPTAR LOS CONTRIBUYENTES CUYA ACTIVIDAD SEA LA EXPLOTACIÓN DE

BIENES RAÍCES AGRÍCOLAS, LA MINERÍA O EL TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA AJENA O DE PASAJEROS.

La Ley N°20.899, con el objeto de simplificar el sistema de tributación, a través de su artículo 1°, N°2, incorporó, a contar del 1° de enero de 2016, una serie de modificaciones al artículo 34 de la LIR, que contiene el régimen de tributación en base a renta presunta; de igual forma, por medio de su artículo 8°, N° 5, letra c), modificó el numeral IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780, que contiene reglas que deben aplicar los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 y según el texto de las normas vigentes a la misma fecha, se encuentran acogidos al régimen de renta presunta junto a sus propietarios, comuneros, socios y accionistas.

A continuación se analizarán las siguientes materias, advirtiendo, cuando corresponda, el reemplazo de las instrucciones contenidas en Circular N° 37 de 2015, todas vigentes a contar del 1° de enero de 2016:

- 1.1) Fecha en que se debe cumplir el requisito en cuanto a que las empresas estén conformadas solo por personas naturales, condición necesaria para incorporarse a este régimen y permanecer en él.
- 1.2) Normas de relación, para efectos de computar el límite anual de ventas o ingresos anuales.

- 1.3) Oportunidad en que los contribuyentes que cumplan los requisitos y condiciones, deben ejercer la opción de acogerse al régimen de renta presunta.
- 1.4) Régimen tributario que afecta a los contribuyentes que abandonen el régimen de renta presunta, de forma obligatoria o voluntaria.
- 1.5) Ampliación del plazo hasta el 31 de diciembre de 2017, para presentar la tasación comercial de la primera enajenación de predios agrícolas efectuada con posterioridad a la incorporación de estos contribuyentes al régimen de renta efectiva.
- 1.6) Regla residual de atribución de las rentas a los contribuyentes de los impuestos finales.
- 1.7) Reglas especiales aplicables a los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta de los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2015, que deseen permanecer en él, bajo la vigencia del nuevo artículo 34 de la LIR.
- 1.1) Fecha en que se debe cumplir el requisito en cuanto a que las empresas estén conformadas solo por personas naturales, condición necesaria para incorporarse al régimen de renta presunta y permanecer en él.

El inciso 4°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR, establece que pueden acogerse a este régimen de tributación, entre otros, las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas que sean personas naturales.

La Circular N° 37 de 2015, instruyó al respecto, que la expresión "en todo momento", implicaba estar conformadas sólo por personas naturales desde el momento de la constitución de la empresa, efectuada conforme a la ley, y debían mantener tal conformación al optar por el régimen y para mantenerse en él.

Ahora bien, la Ley N°20.899, agregó a continuación de la expresión "en todo momento", la siguiente frase: "desde que se incorporan a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él"<sup>1</sup>. De esta forma, para que puedan acogerse y mantenerse en el régimen de renta presunta, las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, deben estar conformadas exclusivamente por personas naturales no desde su constitución, sino sólo desde el momento de su incorporación al régimen de renta presunta, y deben mantener tal conformación para continuar en él.

<sup>1</sup> Ley N° 20.899; artículo 1°, N° 2, letra a), número ii).

La siguiente instrucción reemplaza a contar del 1° de enero de 2016, lo dispuesto en la letra B.1) de la Circular 37 de 2015.

“ B.1) Requisitos para acogerse y permanecer en el régimen de renta presunta, según la forma de organización jurídica de la empresa y las características que posean sus propietarios.

Las disposiciones del artículo 34 de la LIR establecen una serie de requisitos que deben cumplir los contribuyentes para poder acogerse y permanecer en el régimen de renta presunta. Uno de ellos atiende a la forma de organización jurídica que haya adoptado la empresa, y a ciertas características de sus dueños, comuneros, cooperados, socios o accionistas, según corresponda.

En efecto, el inciso 4°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR, establece que solo podrán acogerse y mantenerse en el régimen de renta presunta los siguientes contribuyentes:

- a) Las personas naturales que actúen como Empresarios Individuales (EI);
- b) Las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL); y
- c) Las Comunidades (Cm), Cooperativas (Co), Sociedades de Personas (SP) y Sociedades por Acciones (SpA), conformadas en todo momento, desde que se incorporen a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él, solo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

De esta forma, solo podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las personas naturales, que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, que desde que se incorporan a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él, estén conformadas solo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

De esta manera, por ejemplo, las Sociedades Anónimas (abiertas y cerradas) y Sociedades en Comanditas por Acciones, al no estar consideradas dentro de aquellas empresas habilitadas para acogerse a las disposiciones del artículo 34 de la LIR, no pueden, en ningún caso, determinar sus rentas afectas a impuesto en base al régimen de presunción de rentas, aun en el caso en que estuvieran conformadas solo por socios y accionistas personas naturales. En consecuencia, este tipo de sociedades solo pueden determinar sus rentas provenientes de la actividad de la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, en base a la renta efectiva determinada en base a un balance general según contabilidad completa, conforme a las disposiciones del artículo 14 de la LIR.

Por su parte, las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, conforme a lo dispuesto en el artículo 38 y 58 N° 1 de la LIR, se encuentran impedidas de tributar acogidos al régimen de renta presunta, ello por expresa disposición del referido artículo 38, norma que expresamente señala que deben determinar sus resultados sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

Finalmente, cabe señalar que para los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 se hubieren encontrado acogidos al régimen de tributación sobre renta presunta que establecían los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, según su texto vigente a esa fecha, y en la misma oportunidad hubieren cumplido con todos los requisitos que establecían tales normas para mantenerse en dicho régimen, podrán continuar en el régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016. Para ello, deberán observar al término de dicho año comercial, es decir al 31 de diciembre de 2016<sup>2</sup>, el cumplimiento de la totalidad

<sup>2</sup> La Ley N°20.899 en su letra c., del N°5., del artículo 8°, modifica el numeral IV.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, agregando en el numeral 4), el siguiente párrafo final: “Con todo, los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 se hubieren encontrado acogidos al régimen de tributación sobre renta presunta que establecen los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a esa fecha, y en la misma oportunidad hubieren cumplido con todos los requisitos que establecían tales normas para mantenerse en el régimen, podrán continuar en él durante el año comercial 2016. Si al término del año comercial 2016, tales contribuyentes no cumplieren con uno o más de los requisitos establecidos en el artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2016, deberán declarar sus impuestos correspondientes al año comercial 2016, sobre rentas efectivas sujetas al régimen de contabilidad completa, o bien, sujetos al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, cuando cumplan los requisitos para tal efecto. Para ello, deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos de los requisitos establecidos en el referido artículo, dentro de los cuales se encuentra el señalado en la letra c) anterior, es decir, que las empresas deben estar conformadas en todo momento, desde que se incorporan al régimen de renta presunta y para permanecer en él, solo por personas naturales.

Por este motivo, atendido que conforme con las disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2015, bajo el límite de ventas de 1.000 UTM, los contribuyentes indicados en el párrafo anterior, podían mantenerse en el régimen de renta presunta aún cuando sus socios, accionistas, cooperados o comuneros no fueran personas naturales, la Ley reconociendo esta circunstancia, flexibiliza el cumplimiento de este requisito, exigiendo que este requisito se verifique a lo menos a contar del 31 de diciembre de 2016.

En consecuencia, dicha circunstancia no impedirá que tales contribuyentes se mantengan en el régimen de renta presunta, siempre que al 31 de diciembre de 2016, estén conformadas solo por personas naturales y cumplan con los demás requisitos establecidos en el artículo 34 de la LIR.”.

De igual forma se reemplaza lo dispuesto en el N° 3) “Tercer requisito” de la letra B.2) de la Circular N° 37 de 2015, por lo siguiente:

“3) Tercer requisito: Las EI, EIRL, Cm, Co, SP y SpA dedicadas a la explotación de bienes raíces agrícolas, minería o transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, deben estar conformadas en todo momento, desde que se incorporen a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él, solo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

De acuerdo a lo señalado con anterioridad, y conforme a lo dispuesto en el inciso 4°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR, solo podrán acogerse a las disposiciones de dicho artículo las personas naturales que actúen como EI, las EIRL y las Cm, Co, Sp y SpA, conformadas en todo momento, desde que se incorporen a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él solo por dueños, comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

Cabe señalar que este requisito debe cumplirse en todo momento desde que se incorporan al régimen de renta presunta y para permanecer en él. Conforme a ello si se integra como dueño, comunero, cooperado, socio o accionista una persona jurídica o entidad, distinta de una persona natural, no importando el porcentaje en que ésta participe, se dejará de cumplir inmediatamente este requisito, bastando que tal hecho ocurra durante cualquier período de tiempo durante un ejercicio desde su ingreso al régimen de renta presunta.

Se exceptúan de este cumplimiento continuo y permanente, pero solo durante el año comercial 2016, los contribuyentes que al 31.12.2015, se hubieran encontrado acogidos al régimen de renta presunta que establecían los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, que según su texto vigente a esa fecha, el que permitía que bajo el límite de ventas de 1.000 UTM, dichos contribuyentes podrían mantenerse en el régimen de renta presunta aun cuando sus socios, accionistas, cooperados o comuneros no fueran personas naturales, pues la Ley, reconociendo esta circunstancia, flexibiliza el cumplimiento de este requisito, exigiendo que se verifique a lo menos a contar del 31 de diciembre de 2016.”.

Así mismo, se reemplaza el cuadro contenido en el punto B.4), de la Circular N° 37 de 2015, por el siguiente:

REQUISITO O CONDICIÓN	OPORTUNIDAD EN QUE DEBE VERIFICARSE	CONSECUENCIA DEL INCUMPLIMIENTO
El indicado en el N° 1, de la letra B.2)	Al término del año comercial inmediatamente anterior a aquél en que desea ingresar o mantenerse en el régimen de renta presunta.	No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento.
El indicado en		No podrá incorporarse al régimen de renta

del régimen por el que opten entre el 1° de enero y el 30 de abril de 2017. Para estos efectos, se entenderá que los contribuyentes cumplen con el requisito establecido en el inciso cuarto, del número 1, del artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2016, cuando a lo menos, lo cumplan a contar del 31 de diciembre de 2016”.

el N° 2, de la letra B.2)	Al inicio de actividades.	presunta dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario al inicio de actividades.
El indicado en el N° 3, de la letra B.2)	En todo momento, desde que se incorporan al régimen de renta presunta. Sólo en el caso de los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 se encontraban sujetos al régimen de renta presunta y únicamente por el año comercial 2016, el requisito de estar conformados sólo por personas naturales, deberá verificarse a lo menos a partir del 31 de diciembre de 2016.	No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, en caso de incumplimiento una vez ingresado al régimen, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial en que ocurra el incumplimiento.
El indicado en el N° 4, de la letra B.2)	Al término del año comercial inmediatamente anterior a aquél en que desea ingresar o mantenerse en el régimen de renta presunta.	No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento.
El indicado en el N° 1, de la letra B.3)	En todo momento.	No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento.
El indicado en el N° 2, de la letra B.3)	En todo momento.	No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento.



1.2) Normas de relación para efectos de computar el límite anual de ventas o ingresos anuales.

La Ley N°20.899, sustituye las normas de relación a partir del 1° de enero de 2016, puesto que las anteriores disposiciones, se remitían en su aplicación a la Ley N°18.045 sobre Mercado de Valores.

Conforme con las nuevas disposiciones, es la propia LIR la que define en qué situaciones las empresas se consideran relacionadas, y entrega definiciones legales de los conceptos de “controlador” y “controladas”.

En consecuencia, la siguiente instrucción reemplaza a contar del 1° de enero de 2016, lo dispuesto en la letra c.1) y c.2), de la letra B.2) de la Circular N° 37 de 2015. Cualquier referencia a la letra c.1) y/o c.2) a que haga alusión la referida Circular, debe ser entendida como la letra c.1) siguiente:

“c.1) Reglas de relación establecidas en el N° 3, del artículo 34 de la LIR<sup>3</sup>.

De acuerdo con esta norma, para establecer si el contribuyente cumple con este requisito, deberá sumar al total de sus ventas o ingresos netos anuales, el total o un porcentaje (según el tipo de relación) de las ventas o ingresos netos anuales obtenidos por las personas, empresas, Cm, Co y sociedades, cualquiera sea su naturaleza jurídica, con las que esté relacionado, cualquiera sea la actividad que éstos desarrollen y cualquiera sea el régimen de tributación al que se encuentren sujetos. Dicha suma se efectuará, sea que la persona o empresa relacionada realice o no la misma actividad por la que el contribuyente pretende acogerse al régimen de renta presunta.

En tales casos, si el resultado de la suma del total de las ventas o ingresos netos anuales del contribuyente y el total o el porcentaje que corresponda de las personas o empresas con que se encuentre relacionado, excede el límite de ventas o ingresos totales que se establece como primer requisito para poder acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta, tanto el propio contribuyente como las personas o empresas relacionadas con aquel que desarrollen actividades amparadas por el régimen de renta presunta, no podrán optar por acogerse ni mantenerse en dicho régimen, quedando obligados a determinar, todos ellos, la renta efectiva en base a un balance general según contabilidad completa conforme al artículo 14 de la LIR, sin perjuicio de que puedan optar por acogerse al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley, cuando cumplan los requisitos para ello.

<sup>3</sup> Nuevas normas introducidas por el numeral ii., de la letra b., del N°2., del artículo 1°.- de la Ley N° 20.899 que modifica el artículo 34 de la LIR.

Para los efectos señalados, se considerarán relacionados con una empresa o sociedad, cualquiera sea su naturaleza jurídica, los siguientes:

- i) El controlador y las controladas.
- ii) Todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común.

Se considerará como controlador<sup>4</sup>, a toda persona o entidad, o grupo de ellos con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos de voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Esta participación puede ser directa o indirecta, a través de otras empresas, cualquiera sea el número de ellas.

Lo anterior se puede graficar de la siguiente forma:

1.- Sociedad A Ingresos Actividad Agrícola	
2.000	UF
80% Acciones	
Sociedad B Ingresos Actividad Minera	3.000 UF
Sociedad C Ingresos Actividad Transporte	1.000 UF
70%	
Derechos Sociales	
Sociedad D Ingresos Actividad Transporte	
3.000	UF

En este caso, la sociedad A es controladora de forma directa, de las sociedades B y C, y de forma indirecta de la sociedad D con un 56% de participación en los derechos sociales de esta última sociedad ( $80\% \times 70\% = 56\%$ ). La sociedad A (controladora) está relacionada con las sociedades B, C y D (controladas) y las controladas a su vez están relacionadas con la sociedad A, conforme a lo señalado en el literal i) precedente. Adicionalmente, debido a que las sociedades B, C y D tienen

un controlador común, todas estas se encuentran relacionadas entre sí, conforme a lo señalado en el literal ii) precedente. En consecuencia, las 4 sociedades se encuentran relacionadas, debiendo computar cada una de ellas los ingresos de las otras tres sociedades, resultando una suma total para cada una de ellas de 9.000 UF.

En principio podría entenderse que pueden continuar acogidas al régimen de renta presunta, la Sociedad A (actividad agrícola) y la Sociedad B (actividad minera), puesto que sus ingresos netos anuales no sobrepasan los límites asociados a dichas actividades, esto es, 9.000 UF y 17.000 UF, respectivamente a diferencia de las sociedades C y D que sí sobrepasan su límite anual de 5.000 UF. Sin embargo, ninguna de las sociedades del ejemplo podrá permanecer en el régimen de renta presunta, ya que el inciso 1°, del N°3.- del artículo 34 de la LIR expresamente dispone que basta que una entidad, empresa o sociedad exceda el límite legal determinado en la forma señalada, para que todas las demás entidades relacionadas con esta última, deban también abandonar el régimen de renta presunta, incorporándose a contar del 1° de enero del año siguiente al sistema de renta efectiva, según contabilidad completa de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR o conforme a la letra A) del artículo 14 ter del mismo cuerpo legal, cuando cumplan los requisitos para ello.

<sup>4</sup> Definición legal contenida en el inciso 6°, del N°3.-, del artículo 34 de la LIR, de acuerdo al texto fijado por la Ley N°20.899.

Como queda de manifiesto en el ejemplo anterior, en estos dos tipos de relación, los contribuyentes deben computar la totalidad<sup>5</sup> de los ingresos por ventas o servicios de las relacionadas, sin ponderar el cálculo de acuerdo al porcentaje de participación.

iii) Las entidades, empresas o sociedades en las que es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas. En este caso, deberán considerarse los ingresos de forma proporcional al porcentaje de participación.<sup>6</sup>

Sociedad A Ingresos Actividad Transporte 3.800 UF

12% Acciones , ,

Sociedad B Ingresos de cualquier origen

10.000

UF

En esta figura, la sociedad A, dueña del 12% de la sociedad B, se encuentra relacionada con esta última, no así la sociedad B respecto de la A, ya que esta no tiene ningún tipo de participación en acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas. En consecuencia, la sociedad A, deberá sumar al cómputo de sus ingresos la suma de 1.200 UF que resulta de multiplicar los ingresos de la sociedad B por el porcentaje de participación (10.000 x 12%), lo que arroja un total de 5.000 UF (3.800+1.200) pudiendo entonces permanecer acogida al régimen de renta presunta.

iv) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que es partícipe en más del 10%.

Se entiende que el gestor está relacionado con la empresa con la cual celebró el contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario pactando en él una participación superior al 10%. Esta relación no es recíproca, es decir, se entiende que el gestor está relacionado con la sociedad, pero no así la sociedad con el gestor.

En este caso, deberán considerarse los ingresos en forma proporcional al porcentaje de participación.<sup>7</sup>

v) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los numerales iii) y iv) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de los numerales i) y ii), se considerarán relacionadas entre sí, debiendo en tal caso computar la proporción de los ingresos totales que corresponda a la relación que la persona natural respectiva mantiene con dicha entidad.

Este tipo de relación se configura cuando la persona natural:

<sup>5</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el párrafo segundo del numeral v) del N°3 del artículo 34 LIR, según texto modificado por la Ley N°20.899.

<sup>6</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el párrafo tercero del numeral v) del N°3 del artículo 34 LIR, según texto modificado por la Ley N°20.899.

<sup>7</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el párrafo tercero del numeral v) del N°3 del artículo 34 LIR, según texto modificado por la Ley N°20.899.

i.- Es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% y hasta el 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

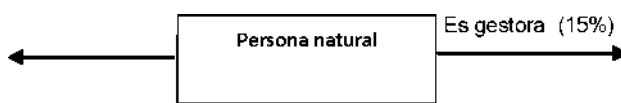
ii.- Celebra un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en calidad de gestora con una participación superior al 10% con una empresa o sociedad, y siempre que no exista relación de control<sup>8</sup> entre las partes contratantes.

En esta hipótesis, las empresas o sociedades señaladas en los números i.- y ii.- precedentes, se consideran relacionadas entre sí y deberán computar los ingresos de su relacionada, conforme al porcentaje de participación que la persona natural posea en ellos.

Sociedad A

Ingresos Actividad Minera: 16.000 UF

40% derechos sociales



Sociedad B

Celebró un contrato de asociación con la persona natural otorgándole un 15% de participación.

Ingresos Actividad Agrícola: 9.000 UF

En la figura, las sociedades A y B se consideran relacionadas entre sí, por lo que la sociedad A, deberá sumar a sus ingresos la cantidad de 1.350 UF ( $15\% \times 9.000$ ). Por su parte, la sociedad B, deberá computar como ingresos correspondientes a la sociedad relacionada, la suma de 6.400 UF ( $40\% \times 16.000$ ). De tal forma, la sociedad A tendrá para estos efectos ingresos por 17.350 UF y la sociedad B tendrá ingresos por 15.400 UF, debiendo ambas abandonar el régimen de renta presunta incorporándose a contar del 1° de enero del año siguiente al sistema de renta efectiva, según contabilidad completa de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR o conforme a la letra A) del artículo 14 ter del mismo cuerpo legal, cuando cumplan los requisitos para ello.

Finalmente cabe señalar que en los casos de las relaciones indicadas en los numerales iii), iv) y v) precedentes en que el porcentaje de participación en el capital sea distinto al porcentaje que le corresponde en las utilidades, ingresos o derechos a voto, según corresponda, deberá considerarse siempre el mayor.

c.2) Información que deben proporcionar los contribuyentes a sus entidades relacionadas.

Las entidades relacionadas conforme a las reglas indicadas en los numerales i) al iv) del punto c.1) precedente, deberán informar anualmente a la empresa o sociedad respectiva, en la forma y plazo que establezca este Servicio mediante resolución, el monto total de los ingresos de su giro

percibidos o devengados en el ejercicio respectivo, los que se expresarán en unidades de fomento, de acuerdo al valor que tenga ésta en el último día del mes respectivo.”.

1.3) Oportunidad en que los contribuyentes que cumplan los requisitos y condiciones, deben ejercer la opción de acogerse al régimen de renta presunta.

La Ley uniforma los plazos para dar aviso a este Servicio de la entrada o incorporación a los distintos regímenes de tributación. En este sentido, establece que el plazo para dar aviso de la incorporación al régimen de renta presunta a este Servicio, debe efectuarse entre el 1° de enero y el 30 de abril del año de la incorporación. Excepto en el caso de los contribuyentes que se incorporan al régimen a partir de su inicio de actividades.

Cabe señalar que respecto de los contribuyentes que se incorporan al régimen a partir de su inicio de actividades, se mantiene vigente lo dispuesto en el número 1) de la letra B.5) de la Circular N° 37 de 2015, referido a los contribuyentes que inicien actividades, a contar del 1° de enero de 2016, los cuales deberán ejercer la opción, dentro del plazo señalado en el artículo 68 del Código Tributario, es decir, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades.

<sup>8</sup> La palabra "Control" debe ser entendida en los términos descritos en el literal ii) precedente, es decir, conforme a la definición legal de controladora y controlada establecida en la Ley.

Conforme a lo anterior, la siguiente instrucción reemplaza a contar del 1° de enero de 2016, lo dispuesto en el número 2), de la letra B.5), de la Circular N° 37 de 2015 que se refiere a los contribuyentes que hayan dado aviso al Servicio del inicio de actividades, con anterioridad al 1° de enero de 2016 y que con posterioridad a dicha fecha se incorporen al régimen de renta presunta.

“2) Aviso entre el 1° de enero y el 30 de abril.

Los contribuyentes que ya cuenten con iniciación de actividades debidamente informada a este Servicio hasta el 31 de diciembre de 2015, y que deseen incorporarse al régimen de renta presunta, deberán dar aviso al SII, entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que deseen incorporarse al régimen<sup>9</sup>, informando el cumplimiento de los requisitos señalados al término del ejercicio inmediatamente anterior, mediante la aplicación en la página de Internet y el Formulario que al efecto ponga a disposición este Servicio mediante Resolución, entendiéndose que las rentas obtenidas a contar del año en que den el aviso tributarán en conformidad con el régimen de renta presunta.

De esta forma, al dar el aviso indicado y cumplir con los requisitos para acogerse a este régimen de renta presunta, se entenderá que los contribuyentes se encuentran sujetos a este sistema desde el 1° de enero del año comercial en que dieron el aviso ante el SII, en la forma establecida mediante resolución. Si la opción de acogerse no se ejercitase dentro del plazo señalado, el contribuyente deberá mantenerse en el régimen de renta efectiva que le corresponda por el año comercial respectivo, y si al término de ese ejercicio, cumple con los requisitos, podrá, entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente, nuevamente optar por acogerse al régimen de renta presunta, y así sucesivamente.

De acuerdo con dicha opción, deberá declarar y pagar sus impuestos correspondientes al año comercial de la opción, y siguientes, sujeto al régimen de renta presunta, en tanto no deje de cumplir los requisitos para mantenerse en él, o bien, voluntariamente no decida abandonar dicho régimen.

Recibido el aviso del contribuyente de acogerse al régimen de renta presunta, sea dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario para quienes inician actividades, o entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial respectivo para quienes ya habían informado el inicio de actividades, y sin perjuicio de que este Servicio pueda verificar dentro de los plazos de prescripción el cumplimiento de los requisitos para tal efecto, se procederá a incorporar al contribuyente al “Registro de Contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta”, al que se refiere el inciso final, del N° 1, del artículo 34 de la LIR.

Una vez ejercida la opción de tributar conforme al régimen de renta presunta, ésta resulta irrevocable para el correspondiente ejercicio comercial, no pudiendo modificar su opción aduciendo corrección de errores propios en virtud de lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, ya que no puede entenderse que existe error en el ejercicio libre de una opción otorgada por la ley.”.

Finalmente, conforme a lo anterior, la expresión contenida en el párrafo segundo de la letra B.2), de la Circular N° 37 de 2015 que indica: “dentro de los dos primeros meses de cada año comercial” se reemplaza por: “entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que deseen incorporarse al régimen”.

1.4) Régimen tributario que afecta a los contribuyentes que abandonen el régimen de renta presunta, de forma obligatoria o voluntaria.

Conforme a lo señalado precedentemente, la Ley uniforma los plazos para dar aviso al Servicio de la entrada a los distintos regímenes de tributación. En este sentido, establece que el plazo para dar aviso de la incorporación al sistema de renta efectiva, debe efectuarse entre el 1° de enero y el 30 de abril del año de la incorporación.

De acuerdo a ello, la siguiente instrucción reemplaza lo dispuesto en la letra B.8), de Circular N° 37 de 2015, a contar del 1° de enero de 2016.

<sup>9</sup> Con la finalidad de facilitar el ejercicio de la opción de acogerse a renta presunta, la Ley N° 20.899 amplió el plazo para dar aviso al SII, de acuerdo con lo establecido en el inciso 3°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR. Antes, la Ley 20.780 establecía un plazo de dos meses.

“B.8) Régimen de tributación y plazos de aviso al SII, que afecta a los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, que por incumplimiento de los requisitos y condiciones deban abandonar dicho régimen y de los contribuyentes que voluntariamente opten por hacerlo.

1) Contribuyentes que deban abandonar el régimen de renta presunta.

Esta instrucción regula los efectos tributarios de los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el artículo 34 de la LIR, deban abandonar el régimen de renta presunta. Para ello debemos distinguir entre aquellos contribuyentes que se encontraban acogidos al régimen de renta presunta que establecían los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2015 y que cumpliendo los requisitos de dichas normas se mantienen en el régimen de renta presunta incorporándose a las reglas vigentes a contar del 1° de enero de 2016 y aquellos contribuyentes que se incorporan al régimen de renta presunta a contar del 1° de enero de 2016:

a) Reglas especiales para los contribuyentes que se encontraban acogidos al régimen de renta presunta al 31 de diciembre de 2015.

Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 se hubieren encontrado acogidos al régimen de tributación sobre renta presunta que establecían los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, según su texto vigente a esa fecha, y en la misma oportunidad hubieren cumplido con todos los requisitos que establecían tales normas para mantenerse en el régimen, podrán mantenerse en el régimen de renta presunta, incorporándose a las reglas establecidas en el artículo 34 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016. Para ello, deberán observar al



término de dicho año comercial, es decir al 31 de diciembre de 2016, el cumplimiento de la totalidad de los requisitos establecidos en el referido artículo.

Cabe señalar que el requisito establecido en el inciso 4°, del N°1 del artículo 34 de la LIR, esto es, que las empresas acogidas a este régimen solo podrán estar conformadas por personas naturales, es una condición que en general debe observarse en todo momento desde que se incorporan al régimen y mientras permanecen en él. Sin embargo en el caso de los contribuyentes de esta letra a), la Ley N° 20.899, incorporó un párrafo final al N° 4, del numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780<sup>10</sup> estableciendo que para estas empresas, se entiende cumplido este requisito cuando se verifique a lo menos a contar del 31 de diciembre de 2016. En consecuencia, en el caso exclusivo de estos contribuyentes no constituirá causal de incumplimiento la circunstancia de estar integradas por socios, accionistas, comuneros o cooperados personas jurídicas, entre el 1° de enero y 30 de diciembre de 2016, siempre que regularicen su situación de forma tal que, al 31 de diciembre de 2016, se encuentren conformados solo por personas naturales.

Por otra parte, el incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 34 de la LIR que debe ser observado por estos contribuyentes al término del año comercial 2016, incluyendo el señalado en el párrafo anterior, impedirá que puedan mantenerse en este régimen, y deberán a contar del día 1° de enero del año comercial del incumplimiento (1° de enero de 2016), sujetarse en todo a las normas comunes de la LIR, es decir, deberán incorporarse al régimen de renta efectiva, según contabilidad completa, establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2016, o bien podrán también optar por determinar su renta efectiva sujetos al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumplan los requisitos para ello.

Cualquiera sea el régimen al cual se incorporen estos contribuyentes, deberán dar aviso de su opción al SII entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial 2017, en la forma que establezca este Servicio mediante resolución.

Finalmente, cabe señalar que estas reglas especiales solo tienen aplicación durante el año comercial 2016, para aquellos contribuyentes que ya se encontraban sujetos al régimen de renta presunta de los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR que cumpliendo los requisitos de dichas normas al 31 de diciembre de 2015, se mantienen en el régimen de renta presunta incorporándose a las reglas del artículo 34 de la LIR. Conforme con ello, desde el año comercial 2017 en adelante, deberán someterse a las reglas generales de cumplimiento, desarrolladas a continuación en la letra b).

<sup>10</sup> Párrafo introducido por la Ley N°20.899, en su letra c., N°5, del artículo 8.

- b) Incumplimiento de los requisitos del artículo 34 de la LIR, para los contribuyentes que se incorporan al régimen de renta presunta a contar del 1° de enero de 2016.

De acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del N° 4, del artículo 34 de la LIR, los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en dicho artículo, deban abandonar el régimen de renta presunta, lo harán a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, debiendo determinar a contar de esta fecha su renta efectiva. En este caso, deberán dar aviso al Servicio, entre el 1° de enero y hasta el 30 de abril del año siguiente a aquel en que dejen de cumplir los requisitos, en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, informando el régimen tributario al cual deseen o puedan acogerse, que puede consistir en uno de los regímenes generales establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR<sup>11</sup> o determinar su renta efectiva sujetos al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, todos según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

Sin embargo, cuando dicho incumplimiento consista en que incorporen a sus empresas en calidad de socio, cooperado, comunero o accionista a una persona jurídica o se constituyan o transformen en Sociedades Anónimas (abiertas y cerradas) o Sociedades en Comanditas por Acciones, deberán abandonar el régimen de renta presunta y sujetarse en todo, a partir del 1° de enero del año del incumplimiento<sup>12</sup>, a las normas comunes de la LIR, es decir, deberán incorporarse al régimen de renta efectiva, según contabilidad completa, establecido la letra B) del artículo 14, debiendo dar aviso de esta circunstancia entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente al incumplimiento, en la forma que establezca el Servicio mediante resolución.

Cualquiera sea el régimen de renta efectiva al que se incorporen, los contribuyentes no podrán volver al régimen de renta presunta, salvo que no exploten bienes raíces agrícolas, no se dediquen a la actividad minera o del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, según corresponda, por 5 ejercicios comerciales consecutivos o más, caso en el cual deberá verificarse el cumplimiento de los requisitos y condiciones que establece el artículo 34 de la LIR para determinar si pueden o no volver a acogerse al régimen de renta presunta.

Para computar el plazo de 5 ejercicios comerciales consecutivos señalado, se considerará que el contribuyente explota bienes raíces agrícolas, se dedica a la actividad minera o del transporte terrestre, no solo cuando ejerce directamente la actividad, sino también cuando, respectivamente, arrienda o cede en cualquier forma el goce de pertenencias mineras, predios agrícolas o vehículos, cuya propiedad o usufructo conserva.

- 2) Contribuyentes que abandonen voluntariamente el régimen de renta presunta.

Conforme al inciso penúltimo, del N° 4, del artículo 34 de la LIR, los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta, podrán voluntariamente optar por declarar su renta efectiva.

El ejercicio de esta opción se efectuará dando aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año en que deseen cambiar al régimen de renta efectiva, quedando sujetos a todas las normas comunes de la LIR a contar del día 1° de enero del año del aviso. En este caso, los contribuyentes podrán optar por alguno de los regímenes generales establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR<sup>13</sup> o, en caso de cumplir los requisitos para este efecto, determinar su renta efectiva sujetos al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, todos según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

En el caso de los contribuyentes que opten voluntariamente por abandonar el régimen de renta presunta, una vez ejercida dicha opción, no podrán reincorporarse al sistema de presunción de renta, aun cuando posteriormente cumplan los requisitos establecidos para tal efecto.”.

<sup>11</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre las formalidades y condiciones que deben cumplir los contribuyentes para optar por el régimen de renta efectiva según contabilidad completa establecido en la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto.

<sup>12</sup> Inciso primero del N°4 del artículo 34 de la LIR.

<sup>13</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre las formalidades y condiciones que deben cumplir los contribuyentes para optar por el régimen de renta efectiva según contabilidad completa establecido en la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto.

En el mismo sentido, debido a la modificación de los plazos para dar aviso de la incorporación al régimen de renta efectiva, la siguiente instrucción reemplaza lo dispuesto en el punto 2.3), de la letra C) de Circular N° 37 de 2015, a contar del 1° de enero de 2016.

“2.3) Aviso al Servicio.

Los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, que a partir del 1° de enero de 2016, en cualquier situación, deban o voluntariamente decidan declarar su renta efectiva, según contabilidad completa, deberán dar aviso de esta circunstancia a este Servicio, entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario siguiente al del incumplimiento o entre el 1° de enero y el

30 de abril del año en que deseen incorporarse al régimen de renta efectiva, según corresponda, en la forma que este Servicio establezca mediante resolución, debiendo acompañar el balance inicial mencionado en el N°1) anterior.

La falta de este aviso hará aplicable el plazo de prescripción a que se refiere el inciso 2°, del artículo 200 del Código Tributario<sup>14</sup>.”.

1.5) Plazo para presentar la tasación comercial de la primera enajenación de predios agrícolas efectuada con posterioridad a la incorporación de estos contribuyentes al régimen de renta efectiva.

La Ley N° 20.780, establece en el N°1.- del N° 6), del numeral IV, del artículo tercero de sus disposiciones transitorias, que para los contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2015 posean o exploten bienes raíces agrícolas acogidos al régimen de renta presunta establecido en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, que obligatoriamente hayan debido abandonar dicho régimen incorporándose al de renta efectiva determinada según contabilidad completa por disposición de lo establecido en el artículo 34 de la LIR, respecto de la primera enajenación de dichos predios agrícolas, que efectúen estando en el régimen de renta efectiva según contabilidad completa a partir del 1° de enero de 2016, el valor de la primera enajenación del predio agrícola, incluido el reajuste del saldo de precio, tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta hasta la concurrencia de las cantidades alternativas que indica, a elección del contribuyente, contemplando como una de dichas alternativas, en la letra d), de dicha norma, el valor comercial del predio, determinado por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, con al menos diez años de título profesional, tasación que debe efectuarse durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas, según contabilidad completa.

Adicionalmente, la misma Ley N° 20.780, en el número 4.- del N°6), del numeral IV, del artículo tercero de sus disposiciones transitorias, extendió el referido beneficio a aquellos contribuyentes acogidos al derogado artículo 5° transitorio de la Ley N°18.985, estableciendo que, no se considerará renta el valor de la primera enajenación de los bienes raíces de los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991 han debido tributar en base a sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa. Para estos contribuyentes, la Ley N° 20.899 estableció que cuando opten, para efectos de determinar el ingreso no renta por la enajenación del predio, por la alternativa de la tasación del valor comercial contemplada en la letra d), del N°1 del N°6) explicado en el párrafo anterior, dicha tasación deberá efectuarse hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo al valor que el predio tenía al 31 de diciembre de 2016<sup>15</sup>.

1.6) Regla residual de atribución de las rentas a los contribuyentes de los impuestos finales.

La Ley N° 20.899<sup>16</sup> sustituye íntegramente la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017, incorporando en la letra b) del N°3 de dicha letra, una regla especial de atribución que se verifica cuando no existe pacto formal de reparto de utilidades debidamente informado a este Servicio y tampoco se ha enterado parte alguna del capital social, caso en el cual deberá atribuirse la renta conforme al capital suscrito.

<sup>14</sup> Norma establecida en la letra c), N°4), del numeral IV.-, del artículo tercero de la disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

<sup>15</sup> La especificación de este plazo, fue efectuada por el numeral ii) de la letra c., del N° 5., del artículo 8°.- de la Ley N°

20.899.

<sup>16</sup> Modificación incorporada por el numeral ii., de la letra b., del N° 1., del artículo 8° de la Ley N°20.899.

Por lo anterior, se complementa la instrucción contenida en la Circular 37 de 2015, prescribiendo que a partir del 1 de enero de 2017, la atribución de rentas que debe ser efectuada por un contribuyente de renta presunta, en defecto de las formas señaladas en las letras a) y b) del párrafo cuarto del punto N° 2.2) de la letra B.7) de la referida Circular, en cuanto a que en el caso que no se haya enterado la totalidad del capital, la atribución de las rentas se realizará conforme al capital suscrito. De esta forma, la tributación con los impuestos finales afectará a todos los socios o accionistas, aun cuando no hayan enterado su aporte a la sociedad, en la proporción en que hayan acordado enterar dicho capital.

1.7) Reglas especiales aplicables a los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta de los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2015, que deseen permanecer en él, bajo la vigencia del nuevo artículo 34 de la LIR.

La Ley N°20.899, incorpora una norma de transición<sup>17</sup> para aquellos contribuyentes que se hubieren encontrado acogidos al régimen de tributación sobre renta presunta que establecían los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2015, y que a dicha fecha cumplan los requisitos legales establecidos en dichas normas para continuar en él.

En estos casos la referida Ley les atribuye los siguientes efectos:

- 1) Estos contribuyentes podrán mantenerse a partir del 1° de enero de 2016, en el régimen de renta presunta ahora establecido en el artículo 34 de la LIR.

Debido a que el cumplimiento de los requisitos para incorporarse a este régimen deben observarse al término del ejercicio anterior al año de la incorporación y atendido a que estos contribuyentes cumplen al 31 de diciembre del año 2015 los requisitos para permanecer en el régimen de renta presunta bajo las normas derogadas por el nuevo artículo 34 de la LIR, la norma transitoria en referencia les permite mantenerse en el régimen de renta presunta bajo la condición de que al término del ejercicio comercial del año 2016 cumplan los requisitos establecidos por el nuevo artículo 34 de la LIR.

- ii) El cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 34 de la LIR para ingresar y permanecer en el régimen debe observarse a lo menos a contar del 31 de diciembre de 2016.
- iii) Si al 31 de diciembre de 2016, no cumplen cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 34 de la LIR, se entenderá que han abandonado el régimen de renta presunta en forma retroactiva a contar del 1° de enero de 2016 y a contar del 1° de enero de 2017, deberán incorporarse al régimen de renta efectiva, según contabilidad completa establecido en el artículo 14 de la LIR o al régimen de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumplan los requisitos para ello. Los contribuyentes que se encuentren en esta circunstancia deberán dar aviso de su elección al SII entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial 2017.

## 2) EXENCIÓN DEL IDPC SOBRE LA RENTA EFECTIVA DE LOS BIENES RAÍCES NO AGRÍCOLAS OBTENIDAS POR PERSONAS NATURALES

La Ley N° 20.899, elimina la expresión contenida en el N°3, del artículo 39 de la LIR<sup>18</sup>, "con domicilio o residencia en el país".<sup>19</sup>

De esta forma, se benefician con la exención del IDPC, establecida en la norma aludida, las personas naturales, con o sin domicilio o residencia en Chile, es decir, basta que sean personas naturales contribuyentes del IGC o del I.A.

<sup>17</sup> La Ley N° 20.899 a través del literal i., de la letra c., del N°5., del artículo 8°, incorpora un párrafo final al N°4), del numeral IV.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

<sup>18</sup> Expresión que había sido introducida en el artículo 39 N°3 por la Ley N°20.780.

<sup>19</sup> Eliminación efectuada por el N°3., del artículo 1°.- de la Ley N° 20.899.

Conforme a lo anterior, la siguiente instrucción reemplaza a contar del 1° de enero de 2016, lo dispuesto en el número 3) de la letra D) de la Circular N° 37 de 2015.

“3) Exención del IDPC sobre la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenidas por personas naturales.

El N° 3, del artículo 39 de la LIR, establece que estará exenta del IDPC la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenida por personas naturales con o sin domicilio en el país.

La referida exención aplica respecto de la renta efectiva de todos los bienes raíces no agrícolas sin excepción, obtenidas por personas naturales antes señaladas.

Por el contrario, no tiene aplicación respecto de la renta proveniente de bienes raíces agrícolas, así como tampoco en los casos en que la renta de bienes raíces no agrícolas sea obtenida por personas jurídicas u otras entidades distintas a las personas naturales mencionadas.

Esta exención aplica solo respecto del IDPC. Por lo tanto, tales rentas se encuentran íntegramente afectas a IGC o IA, según corresponda.

Sin perjuicio de lo anterior, para los fines de gravar dichas rentas con los impuestos finales indicados, debe considerarse previamente los beneficios establecidos en el DFL N° 2, respecto de las viviendas económicas de propiedad de personas naturales, cuyas instrucciones fueron impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 57 de 2010.

Además, cabe señalar que estos contribuyentes al estar exentos del IDPC, no tienen derecho a imputar el crédito por impuesto territorial que establecen las letras a) y b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.”

Sobre este mismo tema, también corresponde reemplazar, a contar del 1° de enero de 2016, la instrucción contenida en la letra

b.1), del número 4), de la letra D) de la Circular 37 de 2015.

“b.1) Las personas naturales, con o sin domicilio en el país, respecto de las contribuciones de bienes raíces que correspondan sobre los bienes raíces no agrícolas que exploten, atendido que se encuentran exentos del IDPC por la renta efectiva que obtengan, conforme a lo dispuesto en el artículo 39 N° 3.”

En efecto, la norma legal referida establece que se encuentra exenta de IDPC, la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenida por las personas naturales antes mencionadas. Por lo tanto, en tal caso, dichos contribuyentes no tienen derecho a imputar el crédito por contribuciones de bienes raíces en contra del IDPC, atendido que no se encuentran gravados con el citado tributo”

3) ADJUDICACIÓN DE BIENES A LOS DUEÑOS, COMUNEROS, SOCIOS O ACCIONISTAS DE LAS EMPRESAS QUE DETERMINEN SU RENTA EFECTIVA SEGÚN CONTABILIDAD COMPLETA, CON OCASIÓN DE LA DISOLUCIÓN O LIQUIDACIÓN DE LAS MISMAS Y VALOR DE COSTO PARA FINES TRIBUTARIOS A CONSIDERAR POR LOS ADJUDICATARIOS.<sup>20</sup>.

3.1) Tratamiento tributario de la adjudicación de bienes a los propietarios, comuneros, socios o accionistas con ocasión de la disolución o liquidación de la respectiva empresa o sociedad que determina su renta efectiva según contabilidad completa y termina su giro, y determinación del monto que califica como un Ingreso No Constitutivo de Renta (INR)<sup>21</sup>.

La Ley N° 20.899 otorga la calidad de INR a la adjudicación de bienes que durante el año comercial 2016 se efectúe a los propietarios, comuneros, socios o accionistas con ocasión de la liquidación o disolución de la respectiva empresa o sociedad, siempre que éstas determinen su renta efectiva según contabilidad completa y hayan terminado su giro durante dicho período, pero sólo hasta el monto que establece el artículo tercero transitorio de la ley antes mencionada.

La norma transitoria en comento no distingue para estos efectos el tipo de bien que se adjudica, de modo que puede tratarse de bienes corporales o incorporeales, ya sean muebles o inmuebles, siempre que los mismos formen parte del activo de la empresa o sociedad. Asimismo, sólo pueden ser adjudicatarios los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa o sociedad que se liquida o disuelve, de modo que si quien se adjudica el bien es un tercero, no se configura el INR en análisis a su respecto.

<sup>20</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el artículo tercero.- de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899.

<sup>21</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 2° del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899



a) Tope del INR.

La suma de los valores tributarios del total de bienes adjudicados al propietario, comunero, socio o accionista respectivo no debe exceder del monto que resulte de la suma del capital aportado por éste a la empresa o sociedad, más las rentas o cantidades que le correspondan en la misma con motivo del término de giro .

Respecto al referido tope cabe hacer presente lo siguiente:

i. El valor para fines tributarios que deberán considerar los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa o sociedad que termina su giro, siempre que éstas determinen su renta efectiva según contabilidad completa, respecto de los bienes que le sean adjudicados en la liquidación o disolución de aquella, corresponderá al valor al que la empresa o sociedad haya registrado tales bienes en la determinación de su CPT a la fecha de término de giro, conforme a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR, vigente durante el año 2016. A este respecto resultan aplicables las instrucciones impartidas en la letra a) del N° 3.2) siguiente.

ii. El capital aportado por el propietario, comunero, socio o accionista a la empresa o sociedad respectiva a la fecha de término de giro, deberá determinarse conforme al N° 7, del artículo 17 de la LIR, vigente durante el año comercial 2016<sup>22</sup>, norma que fue instruida mediante el N° 3), del Capítulo II de la Circular N° 10 de 2015.

La referida norma, que regula la devolución de capital social y su reajuste, también aplica respecto de las comunidades teniendo en cuenta que el monto que en definitiva queda sujeto al tratamiento de INR que aquella contempla, de acuerdo al sentido natural y obvio de la palabra “devolver”, es aquel que se restituye a quien lo tenía antes.

b) Monto que exceda el tope de INR.

Teniendo presente el concepto amplio de renta establecido en el N° 1, del artículo 2° de la LIR, cuando un propietario, comunero, socio o accionista se adjudique uno o más bienes en un valor que exceda el tope referido, dicho exceso constituirá renta para aquellos, la que se entenderá percibida a la fecha de la adjudicación para los fines del cumplimiento de sus obligaciones tributarias de la LIR y deberá considerarse clasificada en el N° 5, del artículo 20 del referido cuerpo legal y, por tanto, afecta con el régimen general de tributación, esto es, con el IDPC e IGC o IA, según corresponda.

Para el cumplimiento de las obligaciones tributarias antes mencionadas, el monto así determinado deberá reajustarse, en los términos previstos por el N° 4, del artículo 33 de dicho texto legal.

c) Plazo de ocurrencia de la adjudicación.

El tratamiento tributario que se comenta se aplica respecto de las adjudicaciones de bienes a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, ocurridas desde el 1° de enero de 2016 y hasta el 31 de diciembre de 2016. Cabe hacer presente que el término de giro, conforme a lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario<sup>23</sup>, ha de tener lugar, asimismo, en el plazo indicado. Sin embargo, también quedan comprendidos los que habiendo puesto término de giro en el ejercicio comercial 2016, den el correspondiente aviso en los primeros meses del año comercial 2017, dado el plazo de 2 meses para cumplir con dicha obligación.

### 3.2) Costo para fines tributarios de los bienes adjudicados

<sup>22</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el numeral 3), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

<sup>23</sup> Aplica respecto de las empresas que ponen término a su giro o a sus actividades dando aviso conforme a lo establecido en el inciso 1°, del artículo 69 del Código Tributario, o que, a pesar de estar en tal situación, no han dado el referido aviso, conforme a lo establecido en el referido artículo.

El artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.899, establece una norma de control, que regula el valor de costo para fines tributarios que corresponde a los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de empresas que determinen su renta efectiva según contabilidad completa que terminen su giro, con ocasión de la liquidación o disolución de las mismas.

Dicha norma de control además de regular esta materia en los mismos términos establecidos en el inciso final del artículo 38 bis de la LIR, vigente a partir del año comercial 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, establece una nueva obligación, esto es, la de certificación por parte de la empresa, y la no procedencia de la facultad de tasar, resulta necesario precisar, para el año comercial 2016, las instrucciones contenidas en la letra D), del número 6), del Capítulo II de la Circular N° 10 de 2015, las que se reemplazan íntegramente por las siguientes:

“D) VALOR DE COSTO PARA FINES TRIBUTARIOS E INR DE LOS BIENES QUE SE ADJUDIQUEN LOS DUEÑOS, COMUNEROS, SOCIOS O ACCIONISTAS DE LAS EMPRESAS QUE TERMINAN SU GIRO, CON OCASIÓN DE LA DISOLUCIÓN O LIQUIDACIÓN DE LAS MISMAS.

a) Valor de costo para fines tributarios de los bienes adjudicados.

El valor de costo para fines tributarios que deberán considerar los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas que terminan su giro, cuando se trate de empresas que determinen su renta efectiva según contabilidad completa, respecto de los bienes que les sean adjudicados en la liquidación o disolución de aquellas, corresponderá al valor al que las empresas tengan registrados tales bienes en la determinación de su CPT a la fecha de término de giro, conforme a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR<sup>24</sup>.

Se hace presente que para estos efectos la Ley no distingue el tipo de bien que se adjudica, de modo que puede tratarse de bienes corporales o incorporales, muebles o inmuebles, siempre que los mismos formen parte del activo de la empresa.

El referido valor de costo será aplicable para fines tributarios aun cuando el valor asignado en la adjudicación respectiva resulte ser una cantidad distinta a la señalada precedentemente. Por ejemplo, si los accionistas acuerdan que la adjudicación de bienes en la liquidación de la sociedad anónima respectiva se efectúe a valor de mercado determinado en la oportunidad que corresponda, ello no contraría que tales bienes deben tener para fines tributarios, como valor de costo, el mismo valor que tenían en la sociedad anónima que puso término de giro, de acuerdo a lo anteriormente señalado.

En consecuencia, los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa que termina su giro, adjudicatarios de los bienes en referencia, en caso de corresponderles aplicar respecto de los bienes adjudicados, por ejemplo, las normas sobre corrección monetaria del artículo 41, o las de depreciación del N°s 5 o 5 bis del artículo 31, ambos de la LIR, o al determinar el costo tributario deducible al enajenar tales bienes, deberán considerar, como se señaló, el valor tributario de aquellos, que no es otro que el valor que registren tales bienes en la determinación del CPT a la fecha del término de giro.

b) Obligación de la empresa de certificar a los dueños, comuneros socios o accionistas adjudicatarios el valor de costo para fines tributarios de los bienes adjudicados.

Las empresas que determinen su renta efectiva según contabilidad completa y que pongan término a su giro durante el año comercial 2016, deberán certificar a sus dueños, comuneros, socios o accionistas adjudicatarios, el valor de costo para fines tributarios de los bienes adjudicados con ocasión de la liquidación o disolución de aquellas, determinado en los términos indicados en la letra a) precedente.

La forma y el plazo en que dichos contribuyentes deberán cumplir con la señalada obligación, serán establecidos por este Servicio mediante resolución.

<sup>24</sup> El N° 1, del artículo 41 de la LIR fue modificado a partir del 1° de enero de 2015, de acuerdo a la letra a), del numeral 24), en concordancia con la letra b) del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, cuyas instrucciones fueron impartidas mediante el N° 2.-, del Capítulo II de la Circular N° 1 de 2015.

c) Improcedencia de la facultad de tasar el valor de adjudicación.

Por expresa disposición del inciso primero del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.899, no procede la aplicación de la facultad de tasar dispuesta en el artículo 64 del Código Tributario ni en el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, respecto del valor al que en definitiva se adjudiquen los señalados bienes a los dueños, comuneros, socios o accionistas con ocasión de la liquidación o disolución de la empresa que determine su renta efectiva según contabilidad completa que pone término a su giro.

d) Plazo de ocurrencia del término de giro.

Lo referido en este número aplica respecto de los bienes adjudicados a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, que desde el 1° de enero de 2016 y hasta el 31 de diciembre de 2016 pongan término a su giro, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario<sup>25</sup>. Dentro de dichas empresas o sociedades se incluyen aquellas que, por aplicación del plazo que establece el referido artículo 69, que habiendo puesto término de giro en el ejercicio comercial 2016, puedan dar el correspondiente aviso en el año comercial 2017, dado el plazo de 2 meses para cumplir con dicha obligación.”

4) MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 21 DE LA LIR SOBRE TRIBUTACIÓN DE LOS GASTOS RECHAZADOS<sup>26</sup>.

La Ley N° 20.899, sin alterar en forma sustancial el régimen de tributación dispuesto en el artículo 21 de la LIR, sustituido por el numeral 11), del artículo 1° de la Ley N° 20.780, introdujo una serie de modificaciones a sus incisos 2° y 3°, las que se instruyen a continuación.

Se hace presente que las instrucciones contenidas en las Circulares N° 45 de 2013, referida a la sustitución del artículo 21 por la Ley N° 20.630, y 71 de 2015, en lo que dicen relación, asimismo, con la referida sustitución del artículo 21 por la Ley N° 20.780, se mantienen vigentes en todo aquello que no sea contrario a las presentes instrucciones, las cuales sólo se refieren a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899.

#### 4.1) LIBERACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 21 DE LA LIR, RESPECTO DE LAS SUMAS PAGADAS POR CONCEPTO DEL IMPUESTO ESTABLECIDO EN EL N° 2, DEL ARTÍCULO 38 BIS DE LA LIR.

Con el objeto de excepcionar de la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, al pago del impuesto de 35%, establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, que tiene lugar en los casos que se señalan a continuación, la Ley N° 20.899 modificó el inciso 2°, del artículo 21 de dicho cuerpo legal, estableciendo que el pago del señalado impuesto, no se afecta con el IU de 40%, establecido en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR.

Conforme a lo que dispone el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, los contribuyentes que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR, deben considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, determinadas en conformidad a lo dispuesto en el inciso segundo de este mismo número 2, en la oportunidad de su término de giro, ya sea que haya sido declarado por el contribuyente o cuando el Servicio por aplicación de lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes.

De acuerdo con lo señalado, la nueva suma que se incorpora dentro de aquellas que se encuentran liberadas de la aplicación de la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, es el desembolso efectivo por concepto del impuesto de 35%, establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR<sup>27</sup>.

<sup>25</sup> Aplica respecto de las empresas que ponen término a su giro o a sus actividades dando aviso conforme a lo establecido en el inciso 1°, del artículo 69 del Código Tributario, o que, a pesar de estar en tal situación, no han dado el referido aviso, conforme a lo establecido en el referido artículo. Cabe hacer presente que el artículo 69 del Código Tributario fue modificado por el numeral 21., del artículo 10, en concordancia con el artículo decimoquinto de las disposiciones

transitorias de la Ley N° 20.780, artículo que fue modificado a su vez por el numeral 9., del artículo 3°.- de la Ley N° 20.899.

<sup>26</sup> De acuerdo a lo dispuesto en la letra e., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N°20.899.

<sup>27</sup> Las instrucciones sobre la aplicación del impuesto establecido en el artículo 38 bis de la LIR a partir del 1.01.2017, se impartirán en una nueva Circular sobre los nuevos regímenes generales de tributación del artículo 14 de la LIR.

4.2) PRÉSTAMOS CALIFICADOS COMO UN RETIRO, REMESA O DISTRIBUCIÓN ENCUBIERTA QUE RESULTE IMPUTADO A CANTIDADES GRAVADAS CON IGC O IA, CUANDO ASÍ CORRESPONDA DE ACUERDO A LO SEÑALADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA LIR.

En lo que respecta a este hecho gravado, los cambios incorporados por la Ley N° 20.899 dicen relación con el aspecto que se indica en la letra a) siguiente:

a) Precisión sobre procedencia de la aplicación de los impuestos del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, sobre el hecho gravado por la norma<sup>28</sup>, atendiendo a si los préstamos en cuestión pueden o no ser imputados a cantidades afectas a los IGC o IA .

La Ley N° 20.899 modificó el inciso 1°, del numeral ii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR con el objeto de precisar el hecho gravado con la tributación dispuesta en el referido inciso 3°, estableciendo expresamente que los préstamos a que se refiere esta disposición, respecto de los cuales el Servicio determine de manera fundada que constituyen un retiro, remesa o distribución encubierta, para los fines de ser gravado con los impuestos del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, deben además, resultar imputados a cantidades afectas a IGC o IA por aplicación de lo dispuesto en el artículo 14 de dicho cuerpo legal.

En otras palabras, respecto de los préstamos recalificados fundadamente por el Servicio como un retiro, remesa o distribución, para definir si procede o no su tributación con los impuestos establecidos en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, deberá a continuación de su recalificación, determinarse el tratamiento tributario que tengan las cantidades a las cuales finalmente resultan imputados de acuerdo a lo señalado precedentemente. Así, en el evento que puedan ser imputadas a rentas o cantidades que conforme con las disposiciones del artículo 14 de la LIR se gravan con IGC o IA, corresponderá afectar el préstamo recalificado con la tributación dispuesta en el inciso 3°, del señalado artículo 21. Por el contrario, si conforme con las disposiciones del artículo 14 de la LIR, no puedan ser imputados a rentas afectas con IGC o IA, los señalados préstamos recalificados no se afectan con la tributación establecida en el inciso 3° del señalado artículo 21, lo que no obsta a que, dada su recalificación como retiro, remesa o distribución, deban deducirse del registro que corresponda, conforme con las disposiciones del artículo 14 de la LIR.

b) Deducción del monto del préstamo recalificado fundadamente como un retiro, remesa o distribución encubierta que resulte imputado o no a cantidades gravadas con IGC o IA, de acuerdo a lo señalado en el artículo 14 de la LIR<sup>29</sup>.

La Ley N° 20.899, modificó el inciso final, del numeral ii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, eliminando la referencia al N° 3.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, adecuando su redacción al efecto, por cuanto dicho número, luego de la modificación introducida por la Ley al mismo, ya no da cuenta de la forma de determinar las rentas o cantidades afectas a IGC o IA, según corresponda, cuestión que la Ley incluyó expresamente en la letra a), del N° 2.-, de la letra B), del señalado artículo 14. De este modo, tratándose del régimen de imputación parcial de créditos, la sola referencia al N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, resulta suficiente para aludir a las cantidades de las cuales han de deducirse los préstamos recalificados como un retiro, remesa o distribución.

Asimismo, la Ley N° 20.899 incorporó a dicho inciso la forma en que se debe deducir el monto del préstamo recalificado fundadamente como un retiro, remesa o distribución de las cantidades que, de acuerdo al N° 4.- de la letra A) y al N° 2.- de la letra B), ambos del artículo 14 de la LIR, estableciendo expresamente que se deducirán de dichos registros de la misma forma en que se deducen los retiros, remesas o distribuciones.

<sup>28</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el primer guión, del numeral ii., de la letra e., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N°

20.899.

<sup>29</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el segundo guión, del numeral ii., de la letra e., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N°

20.899.

4.3) USO O GOCE DE BIENES DEL ACTIVO DE LA EMPRESA, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, COMUNIDAD O SOCIEDAD, AFECTO A LA TRIBUTACIÓN DEL INCISO 3°, DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.<sup>30</sup>

En lo que respecta a este hecho gravado, el cambio incorporado por la Ley N° 20.899 dice relación con la modificación del inciso final, del numeral iii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, que eliminó la referencia al N° 3.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Lo anterior en consideración a que dadas las modificaciones que la Ley incorporó al artículo 14 de la LIR, tratándose del régimen de imputación parcial de créditos, la sola referencia al N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la

LIR, resulta suficiente para aludir a las cantidades y registros de las cuales no debe deducirse el monto del beneficio por el uso o goce de bienes del activo de la empresa.

4.4) DEDUCCIÓN DEL VALOR DEL BIEN DE LA EMPRESA, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, COMUNIDAD O SOCIEDAD, EJECUTADO COMO GARANTÍA DE OBLIGACIONES DIRECTAS O INDIRECTAS DE SUS PROPIETARIOS, COMUNEROS, SOCIOS O ACCIONISTAS, QUE RESULTE IMPUTADO O NO A CANTIDADES GRAVADAS CON IGC O IA, DE ACUERDO A LO SEÑALADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA LIR <sup>31</sup>.

En lo que respecta a este hecho gravado, los cambios incorporados por la Ley N° 20.899 dicen relación con los siguientes aspectos:

La Ley antes citada modificó el párrafo segundo del numeral iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, eliminando la referencia al N° 3.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Lo anterior en consideración a que dadas las modificaciones que la mencionada Ley antes mencionada incorporó al artículo 14 de la LIR tratándose del régimen de imputación parcial de créditos, la sola referencia al N°2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, resulta suficiente para aludir a las cantidades de las cuales ha de deducirse el valor del bien de la empresa, establecimiento permanente, comunidad o sociedad, entregado en garantía y ejecutado, por las obligaciones directas o indirectas de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas.

Asimismo, la referida Ley incorporó a dicho inciso la forma en que se debe deducir el referido valor de las cantidades que, de acuerdo al N° 4.- de la letra A) y al N° 2.- de la letra B), ambos del artículo 14 de la LIR, estableciendo expresamente que se deducirán de dichos registros de la misma forma en que se deducen los retiros, remesas o distribuciones.

5) MODIFICACIONES EFECTUADAS AL N° 4, DEL ARTÍCULO 74 DE LA LIR, SUSTITUIDO POR EL N° 47), DEL ARTÍCULO 1° DE LA LEY N° 20.780<sup>32</sup>.

La Ley N° 20.899, sin alterar en forma sustancial las normas sobre retención contenidas en el N° 4, del artículo 74 de la LIR, sustituido por el numeral 47), del artículo 1° de la Ley N° 20.780, introdujo una serie de modificaciones a dicho numeral, las que se instruyen a continuación, con excepción de aquellas que dicen relación con las normas sobre retención del IA que afectan a las rentas empresariales, pues dichas instrucciones se incluyen en las Circulares que instruyan los regímenes de las letras A), B) y C) del artículo 14 y de la letra A) del artículo 14 ter, ambos de la LIR.



Se hace presente que las instrucciones contenidas en la Circular N° 54 de 2013, referida a la sustitución del N° 4 del artículo 74 por la Ley N° 20.630, y en la Circular N° 71 de 2015, en lo que dicen relación, asimismo, con la referida sustitución del N° 4 del artículo 74 por la Ley N° 20.780, se mantienen vigentes en todo aquello que no sea contrario a las presentes instrucciones, las cuales sólo se refieren a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899.

#### 5.1) RETENCIÓN DEL IA SOBRE CIERTAS ENAJENACIONES A QUE SE REFIERE EL N° 8, DEL ARTICULO 17 DE LA LIR<sup>33</sup>.

<sup>30</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el tercer guión, del numeral ii., de la letra e., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N°

20.899.

<sup>31</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el cuarto guión, del numeral ii., de la letra e., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N°

20.899.

<sup>32</sup> De acuerdo a lo dispuesto en la letra q., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

<sup>33</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el numeral iv., de la letra q., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

Los cambios efectuados a las normas sobre retención en lo que dice relación con esta materia, tienen su origen en las modificaciones que la Ley N° 20.899 introdujo al N° 8, del artículo 17 de la LIR<sup>34</sup>, naturalmente en el caso en que quien obtiene el mayor valor en las operaciones a que se refiere esta norma, es un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile.

a) Tratamiento tributario del mayor valor obtenido por contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile en las enajenaciones a que se refieren las letras a), b), c), d) y h), del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

Luego de la modificación introducida por la Ley N° 20.899 al N° 8, del artículo 17 de la LIR, el mayor valor obtenido por contribuyentes que no tengan domicilio o residencia en Chile en las enajenaciones a que se refieren entre otras las letras a), b), c), d) y h), del inciso 1°, del N° 8, del señalado artículo, de resultar gravado, sólo se afectará con IA, eliminándose la tributación con el IDPC. El tratamiento tributario del resultado obtenido en dichas enajenaciones será instruido mediante una Circular que se emitirá al efecto.

De esta forma, el nuevo texto del inciso séptimo del N° 4 del artículo 74 de la LIR, en lo que dice relación con esta materia, guarda armonía con la eliminación de la tributación con el IDPC en las referidas enajenaciones, de modo que la retención que proceda conforme con esta disposición, frente a la remesa, puesta a disposición, abono en cuenta o pago de rentas o cantidades originadas en las enajenaciones a que se refieren las letras a), b), c), d) y h), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, a contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile, en caso de resultar gravadas, debe entenderse vinculada al IA.

b) Tasa y base imponible de la retención, cuando no pueda determinarse el mayor valor afecto a IA.

Atendido lo instruido en la letra a) precedente, resulta necesario dejar sin efecto las instrucciones contenidas en la letra a), de la letra B), del N° 1), del Capítulo III, de la Circular N° 71 de 2015, debiendo estarse en esta materia a las siguientes instrucciones:

Cuando el agente retenedor no pueda determinar o establecer el mayor valor obtenido en la operación de enajenación, la tasa con la cual deberá practicar la retención será una tasa provisional del 10%.

La base imponible sobre la cual se practicará la retención del IA, está constituida por el total de las cantidades que se remesen, paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición del contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, sin deducción alguna.

c) Tasa y base imponible de la retención, cuando pueda determinarse el mayor valor afecto a IA.

Atendido lo instruido en la letra a) precedente, resulta necesario dejar sin efecto las instrucciones contenidas en la letra b), de la letra B), del N° 1), del Capítulo III, de la Circular N° 71 de 2015, debiendo estarse en esta materia a las siguientes instrucciones:

En el caso que el agente retenedor pueda determinar el mayor valor obtenido en la operación de enajenación, la retención se efectuará con una tasa de 35%, aplicada sobre el mayor valor que se determine (precio o valor de enajenación menos el valor de costo tributario, efectuados los ajustes que correspondan a éste), sin deducción de ninguna especie.

En estos casos, atendido que con la retención declarada y pagada por el agente retenedor, o directamente por el contribuyente en su caso, se han solucionado íntegramente los impuestos que

afectan al contribuyente de IA, este último quedará liberado de la obligación de presentar una declaración anual de impuesto, conforme lo establecido en el N° 4 del artículo 65 de la LIR.

## 5.2) RENTAS O CANTIDADES REGULADAS POR UN CONVENIO VIGENTE PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL<sup>35</sup>.

<sup>34</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el numeral iv., de la letra d., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

<sup>35</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el numeral v., de la letra q., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

La Ley N° 20.899 modificó el párrafo 10°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, norma que libera de la obligación de retener, o bien faculta para efectuarla con una tasa inferior a los contribuyentes que remesen, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades a contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile, que sean residentes de países con los que exista un Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional (en adelante CDTI) que se encuentre vigente. La modificación en comento incorporó como requisito para tales efectos que los destinatarios de tales sumas sean beneficiarios de dicho Convenio y que declare al respecto, entre otras cosas, que cumple con los requisitos para ser beneficiario de las disposiciones del citado Convenio en lo que dice relación con la imposición de las rentas o cantidades señaladas.

Por lo anterior, resulta necesario dejar sin efecto las instrucciones contenidas en el N° 2.-, de la letra B.-, del Capítulo II, de la Circular N° 54 de 2013, debiendo estarse en esta materia a las siguientes instrucciones:

Los contribuyentes que remesen, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que sean residentes de países con los que exista un Convenio vigente para evitar la doble tributación internacional, podrán no efectuar las retenciones de impuesto señaladas o efectuarlas con la tasa prevista en el Convenio, según sea el caso, cuando se trate de rentas o cantidades que sólo deban gravarse en el país del domicilio o residencia del destinatario, o deba aplicarse en virtud del Convenio una tasa inferior a la que corresponde de acuerdo a la LIR.

Conforme a lo dispuesto en el párrafo 10°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, para que el agente retenedor pueda no practicar la retención, o practicarla con la tasa rebajada establecida en el CDTI, según corresponda, deben cumplirse las siguientes condiciones:

a) La renta o cantidad remesada, distribuida, abonada en cuenta, puesta a disposición o pagada al contribuyente sin domicilio o residencia en Chile, debe ser de aquellas amparadas por un CDTI vigente, suscrito con el país del domicilio o residencia de dicho contribuyente.

b) El contribuyente sin domicilio o residencia en Chile debe cumplir con los requisitos para ser beneficiario de dicho CDTI, esto es, debe cumplir todos y cada uno de los requisitos generales establecidos en aquel para que a su respecto se aplique el referido CDTI, así como todos y cada uno de los requisitos específicos que el mismo establece en relación a la imposición de las rentas o cantidades de que se trate.

c) El contribuyente sin domicilio o residencia en Chile debe acreditar su residencia al agente retenedor, mediante la entrega de un certificado emitido por la autoridad competente del otro Estado Contratante. Tal certificado deberá ser presentado debidamente traducido y legalizado<sup>36</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, no será necesaria dicha legalización en los siguientes casos:

i. Cuando sea posible verificar la autenticidad de un certificado expedido por la autoridad competente del otro Estado Contratante de acuerdo a lo dispuesto en el CDTI en cuestión, por funcionarios de este Servicio en el sitio de Internet o por otros medios tecnológicos que disponga al afecto la administración fiscal extranjera;

ii. De encontrarse en vigor en Chile como en el otro Estado Contratante, la Convención de la Haya que suprime la exigencia de legalización de documentos públicos extranjeros<sup>37</sup>. En tal caso, no será necesario la legalización de los certificados otorgados cuando éstos hayan sido autenticados mediante el sistema de apostilla, y otorgados por la autoridad Competente del Estado de que emana dicho instrumento.

<sup>36</sup> Bastando para estos efectos la certificación efectuada por las autoridades consulares chilenas en el país de residencia del contribuyente sin domicilio o residencia en Chile, de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 345 del Código de Procedimiento Civil aplicado en relación con lo dispuesto en el artículo 420 del Código Orgánico de Tribunales.

<sup>37</sup> El 24 de marzo de 2016 se publicó en el Diario Oficial el Decreto N° 228, del Ministerio de Relaciones Exteriores, de 18 de diciembre de 2015, que promulga la Convención que Suprime la Exigencia de Legalización de Documentos Públicos Extranjeros, la que entrará en vigor en Chile el 30 de agosto de 2016.

Respecto de la traducción del certificado, ésta podrá ser oficial o privada. En este último caso, sólo podrá aceptarse mientras se acompañe una declaración jurada del contribuyente o su representante legal, informado ante este Servicio en el sentido de que corresponde fielmente al contenido del documento respectivo.

d) El contribuyente sin domicilio o residencia en Chile, debe declarar al agente retenedor, en la forma y plazo que determine este Servicio mediante resolución, que:

1. Al momento de la declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir tales rentas o cantidades, y

ii. Cumple con los requisitos para ser beneficiario de las disposiciones del CDTI respecto de la imposición de tales rentas o cantidades, esto es, que cumple con todos y cada uno de los requisitos específicos que el CDTI establece en relación a la imposición de las rentas o cantidades de que se trate, así como todos y cada uno de los requisitos generales establecidos en aquel para que a su respecto se aplique el referido CDTI.

e) El CDTI en cuestión debe disponer un límite máximo de imposición para el tipo de renta o cantidad que se trate, el cual debe ser inferior al contemplado en la legislación local (en este caso, en la chilena) para el mismo tipo de renta o cantidad, o bien, debe liberar de tributación en la fuente (en este caso, en Chile) a dicho tipo de renta o cantidad, quedando gravada sólo en el país de residencia del contribuyente no domiciliado o residente en Chile.

Ahora bien, cuando este Servicio determine en un proceso de fiscalización que no concurrían los requisitos para aplicar las disposiciones del CDTI, en virtud de las cuales no se efectuó retención alguna o se practicó ésta por un monto inferior a la que hubiese correspondido, y el agente retenedor, sea o no sociedad, se encuentre relacionado en los términos establecidos en el artículo 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, con el contribuyente no domiciliado o residente en Chile, dicho agente retenedor será el único responsable del entero de la retención que total o parcialmente no se hubiese efectuado, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra del contribuyente no domiciliado ni residente en Chile. De no existir relación entre el agente retenedor y este último en los términos antedichos, serán aplicables las reglas generales sobre la materia<sup>38</sup>.

### 5.3) RETENCIÓN APLICABLE SOBRE LAS PARTIDAS DEL INCISO 3°, DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.

Atendidas las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899 a los artículos 14 y 21 de la LIR y al N° 1.-, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, resulta necesario actualizar y precisar las instrucciones contenidas en el tercer párrafo del N° 2), del Capítulo III, de la Circular N° 71 de 2015, en lo que dice relación con lo siguiente:

Dado el efecto de las partidas del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, en los registros establecidos en el N° 4.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, tratándose del régimen de renta atribuida, o en

el N°2.-, de la letra B) de dicho artículo, tratándose del régimen de imputación parcial de créditos, considerando en ambos casos, y siempre que corresponda, lo dispuesto en el N° 1.-, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, la retención del IA con una tasa del 45% deberá ser efectuada por la empresa, comunidad o sociedad, al término del ejercicio comercial respectivo, en los siguientes casos:

i. La retención del IA, siempre será procedente respecto de las partidas señaladas en los numerales i) y iii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

ii. En el caso de las partidas señaladas en los numerales ii) y iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, la retención del IA debe practicarse sólo cuando tales partidas resulten gravadas con IA, atendidas las normas sobre imputación a las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, comunidad o sociedad establecidas en el N° 5.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, o en el N° 3., de la letra B) de dicho artículo, considerando en ambos casos, y siempre que corresponda, lo dispuesto en la letra c) del N° 1.-, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, en la misma forma que los retiros, remesas o distribuciones, procediendo dicha retención de IA conforme a las normas del inciso 1° y siguientes del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

<sup>38</sup> Conforme a lo dispuesto en el artículo 83 de la LIR.

#### 5.4) MODIFICACIÓN A CIRCULAR N° 17, de 2016

En el segundo párrafo de la letra H), del Capítulo II.- de la Circular 17, de 2016, de este Servicio, que instruye sobre el régimen opcional y transitorio, vigente durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril de 2017, aplicable a las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2015 y/o 31 de diciembre de 2016, se sustituye el guarismo “31%” por “32%”, que es el porcentaje que corresponde aplicar como tasa única del impuesto sustitutivo que se analiza en dicho literal. Por lo tanto, la segunda parte del párrafo 2° de la citada letra H, queda de la siguiente manera:

“Esta partida obedece a un desembolso efectivamente realizado al momento del pago del impuesto, es decir, la diferencia del impuesto pagado que resulte de aplicar la tasa del 32% o la tasa variable que corresponda sobre la base imponible acogida a esta opción, descontando el crédito por IDPC respectivo”.

#### III.- VIGENCIA DE LAS PRESENTES INSTRUCCIONES.

Las presentes instrucciones respecto de las materias que se indican, rigen a contar de las siguientes

fechas:

1. Modificaciones al régimen de tributación que afecta a los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros; a contar del 1 de enero de 2016, conforme a lo dispuesto por el Artículo 1° de la Ley N° 20.899, de 08.02.2016.
2. Exención del impuesto de Primera Categoría sobre la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenidas por personas naturales con o sin domicilio o residencia en Chile; a contar del 1 de enero de 2016, conforme a lo dispuesto por el Artículo 1° de la Ley N° 20.899, de 08.02.2016.
3. Adjudicación de bienes a los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas, con ocasión de la disolución o liquidación de las mismas y valor de costo para fines tributarios a considerar por los adjudicatarios; vigente durante el año comercial 2016, conforme a lo dispuesto en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899;
4. Modificaciones al artículo 21 de la LIR, sobre tributación de los gastos rechazados; a contar del 1 de enero de 2017, conforme con lo establecido en el inciso primero del Artículo Primero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780;
5. Modificaciones efectuadas al N° 4, del artículo 74 de la LIR, sobre retención de IA en los casos que se indican en la presente Circular; a contar del 1 de enero de 2017, conforme con lo establecido en el inciso primero del Artículo Primero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780.

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 40.4-2016 SN 14-2016 ID
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 08 de julio de 2016.-
MATERIA: Instrucciones sobre el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorporado por la Ley N°20.780 y modificado por la Ley N°20.899, que regula el tratamiento tributario de las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile (Sustituye a la Circular N°30, de 2015).	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: Artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974. Leyes 20.780 de 2014 y 20.899 de 2016.

## I.- INTRODUCCIÓN

Con fecha 29 de septiembre de 2014, fue publicada la Ley N° 20.780, que entre otras materias, incorporó el artículo 41 G a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

El artículo 41 G de la LIR regula la tributación en Chile de las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades sin domicilio ni residencia en el país, controladas directa o indirectamente por contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile. Su característica principal, es la de constituir una nueva excepción a la regla general de reconocimiento de las rentas de fuente extranjera sobre base líquida percibida, según dispone el artículo 12 de la LIR.

Con fecha 8 de febrero de 2016 fue publicada la Ley N°20.899, que entre otras materias, incorporó algunas modificaciones al artículo 41 G de la LIR.

La presente Circular imparte nuevas instrucciones sobre el artículo 41 G de la LIR, considerando las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899, y deja sin efecto la Circular N°30 de 2015, que regulaba esta misma materia con anterioridad.

Esta Circular contiene, además: i) un anexo con el texto actualizado del artículo 41 G de la LIR y del párrafo tercero numeral XVIII del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, en el que se incorporan las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899; y ii) un índice con su contenido.



## II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

### 1.- Sujetos obligados a reconocer rentas pasivas en Chile (controladores)

El artículo 41 G de la LIR obliga a los contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile (en adelante también, los «controladores» o el «controlador»), a considerar como devengadas o percibidas, las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades sin domicilio ni residencia en el país que controlen directa o indirectamente.

Al respecto, debe tenerse presente que de acuerdo al N° 5 del artículo 8 del Código Tributario, son «contribuyentes» las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

Por su parte, se comprende dentro del concepto de «patrimonio de afectación», aquel conjunto de bienes valorables en dinero y destinado a la realización de un fin específico, como sucede con los fondos de inversión, fondos mutuos, trusts, bienes constituidos en fideicomiso, entre otros<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> De acuerdo al artículo 1 letra b) de la Ley N°20.712, los «fondos» se definen como un «patrimonio de afectación integrado por aportes realizados por partícipes destinados exclusivamente para su inversión en los valores y bienes que esta ley permita, cuya administración es de responsabilidad de una administradora».

Asimismo, la noción de "entidad" es amplia, comprendiendo todo aquello que funcione como una unidad económica, tenga o no personalidad jurídica, y detentada por un titular unipersonal o pluripersonal, pudiendo abarcar entonces, desde una empresa individual, una sociedad, hasta patrimonios de afectación, comunidades, vehículos de inversión, u organizaciones sin personalidad jurídica.

Los siguientes sujetos se encuadran en la descripción de controladores comentada:

- i) Personas naturales con domicilio o residencia en Chile.
- ii) Personas jurídicas constituidas en Chile.
- iii) Establecimientos permanentes situados en Chile.
- iv) Patrimonios de afectación constituidos o establecidos en el país, tales como fondos mutuos, fondos de inversión, etc.

- v) Administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos, domiciliados, establecidos, residentes o constituidos en Chile, a través de los cuales se controlen directa o indirectamente entidades sin domicilio ni residencia en el país.

## 2.- Concepto de entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile

Se entenderá por «entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile», aquellas que, cualquiera sea su naturaleza, posean personalidad jurídica propia o no, se encuentren constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el extranjero, y además, cumplan con los requisitos copulativos que indica el artículo 41 G letra A de la LIR.

La misma norma ejemplifica como «entidad» a las sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o trusts. De esta manera, se encuadran en el concepto de entidad controlada, cualquier tipo de sociedad, comunidad, fondo de inversión público o privado, patrimonio de afectación o fiduciario, trust, u otro vehículo de inversión constituido o establecido en el exterior.

Los requisitos copulativos que la norma exige a estas entidades son las siguientes:

- i) Que sus rentas no deban computarse en Chile de conformidad a lo dispuesto en el artículo 41 B N° 1 de la LIR.

El artículo 41 B N°1 de la LIR dispone que las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, deben reconocer el resultado de ganancias o pérdidas obtenidas por las agencias u otros establecimientos permanentes que tengan en el exterior, sobre base percibida o devengada<sup>2</sup>. Bajo este supuesto, el reconocimiento de tales rentas se debe efectuar de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 B N°1 de la LIR, y no a lo contemplado en el artículo 41 G en análisis.

Por lo tanto, se regularán por las normas del artículo 41 G de la LIR, únicamente aquellas situaciones que no encuadren en el supuesto señalado en el artículo 41 B N°1 de la LIR.

Lo señalado en el párrafo anterior ocurrirá, por ejemplo, cuando una sociedad constituida en Chile controle indirectamente una entidad en el exterior por intermedio de un establecimiento permanente situado también en el extranjero. En tal caso, y con el objeto de evitar una duplicidad en el cómputo de las rentas, se deberá distinguir y separar la renta percibida o devengada por la agencia o establecimiento permanente (la cual se reconocerá de acuerdo a las normas del artículo

41 B N°1 de la LIR), de la renta pasiva percibida o devengada por la entidad controlada, (la cual se reconocerá de acuerdo a las normas del artículo 41 G de la LIR.

<sup>2</sup> Las instrucciones sobre las normas contenidas en el artículo 41 B de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, se encuentran en la Circular N° 25 de 2008, complementada por la Circular 14 de 2014. Este artículo fue modificado por Ley N° 20.780 de 2014, con vigencia desde el 1 de enero de 2017, posteriormente modificadas por la Ley N° 20.899, respecto de las cuales, este Servicio dictará oportunamente sus instrucciones.

ii) Que sean controladas por los sujetos descritos en el N°1.- de este capítulo (controladores).

Para estos efectos, se entenderá que la entidad situada en el exterior es «controlada» en cualquiera de los siguientes casos:

a) Cuando al cierre del ejercicio respectivo o en cualquier momento durante los doce meses precedentes, los contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile, por sí solos o en conjunto, y en la proporción que corresponda, con personas o entidades relacionadas en los términos establecidos en las letras a), b) y d) del artículo 100 de la Ley N°18.045<sup>3 4</sup> (cualquiera sea la naturaleza de los intervinientes, e independientemente del lugar en donde dichas personas o entidades sean residentes, domiciliados, se hayan constituido o establecido) posean directa o indirectamente, respecto de la entidad de que se trate, el 50% o más de:

- i) El capital, o
- ii) El derecho a las utilidades, o
- iii) Los derechos a voto.

b) Cuando los contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile, directa o indirectamente, por sí o a través de las personas o entidades relacionadas señaladas en el artículo 100 letras a), b) y d) de la Ley N°18.045:

- i) Puedan elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior, o
- ii) Posean facultades unilaterales para modificar los estatutos de dicha entidad, o
- iii) Posean facultades unilaterales para cambiar o remover a la mayoría de los directores o administradores de dicha entidad.

c) Cuando la entidad en el exterior se encuentre constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación, cualquiera sea el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto que tengan directa o indirectamente los contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile.

Por «país o territorio de baja o nula tributación», se entenderá aquel referido en el artículo 41 H de la LIR<sup>5</sup>.

La norma en estudio formuló este supuesto especial como una presunción simplemente legal, de manera que admite la posibilidad de que el contribuyente acredite la inexistencia de control, no obstante la concurrencia del supuesto de hecho señalado.

<sup>3</sup> La Ley N°20.899 eliminó en el primer párrafo del N° 2, de la letra A del artículo 41 G de la LIR, la siguiente expresión: «salvo los directores, ejecutivos principales, el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c), de este último artículo, o al controlador que sea una entidad no establecida, ni domiciliada o residente en Chile, que a su vez no sea controlada por una entidad local» (Artículo 1°, N° 5, letra a. literal ii), de la Ley N° 20.899).

<sup>4</sup> Los supuestos de relación enumerados son los siguientes:

- a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad;
- b) Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046;
- d) Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.

<sup>5</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre lo establecido en el artículo 41 H de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N°12 de 2015; norma que fue modificada por la Ley N°20.899, cuyas instrucciones se encuentran contenidas en Circular 34 de 2016.

d) Cuando los contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile, tengan directa o indirectamente, una opción de compra o adquisición de una participación o derecho en la entidad, igual o superior al 50% o más del capital, derecho a las utilidades o derechos a voto, respecto de la entidad de que se trate.

La norma en estudio también formuló este supuesto como una presunción simplemente legal, de manera que admite que el contribuyente acredite la inexistencia de control, no obstante la concurrencia del supuesto de hecho señalado.

Casos especiales de existencia e inexistencia de control<sup>6</sup>. La Ley N°20.899 extendió el alcance del control bajo análisis, al considerar como entidad controlada a aquellas que a su vez estén bajo el control de una entidad controlada directa o indirectamente por los controladores.

Por otro lado, la norma citada en el párrafo anterior estableció que no se considerarán como personas o entidades relacionadas aquellas en que el controlador sea una entidad no constituida, establecida, ni domiciliada o residente en Chile, que a su vez no sea controlada por una entidad local.

### 3.- Rentas pasivas que deben computarse en Chile

Los contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades.

El artículo 41 G letra C de la LIR, dispone que se considerarán «rentas pasivas» las siguientes:

i) Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando se hubiesen capitalizado en el extranjero.

Se excluyen de tal calidad, la distribución, reparto o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile, haya obtenido desde otra entidad que controle, y que no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas.

Para estos efectos, se considerará como giro o actividad principal, aquel que predominante y efectivamente desarrolle la entidad respectiva, incluyendo aquellas actividades necesarias o complementarias para el desarrollo del giro o actividad principal.

La regla de exclusión en análisis busca impedir que las rentas que en su origen no cumplen los requisitos para ser consideradas como pasivas, pasen a serlo por el mero hecho de que la entidad

que las genera, sea controlada a través de una sociedad de inversión. Así por ejemplo, si la entidad controlada en el exterior obtiene rentas provenientes de la venta de bienes o la prestación de servicios que no califican como pasivas de acuerdo a esta disposición legal, no pasan a serlo por el hecho que esa entidad sea controlada por el contribuyente local a través de una sociedad situada en el exterior, cuyo giro exclusivo o principal sea la tenencia de acciones o derechos en la entidad controlada que no genera rentas pasivas.

ii) Intereses y demás rentas a que se refiere el N° 2 del artículo 20 de la LIR. Sin embargo, estas rentas no calificarán de pasivas, cuando la entidad controlada no domiciliada en Chile que las genera, cumpla con dos condiciones copulativas:

a) sea una entidad bancaria o financiera regulada como tal por las autoridades del país respectivo.

<sup>6</sup> Normas incorporadas por los literales iii) y iv) de la letra a) del N°5., del artículo 1°.- la Ley N° 20.899.

Para los efectos señalados, y de acuerdo a lo interpretado históricamente por este Servicio en materias de análoga naturaleza<sup>7</sup>, se considerará como una «entidad financiera», aquella que tenga por objeto otorgar préstamos o financiamientos; esto es, cuya actividad principal sea la intermediación financiera, ya sea facilitando las transacciones de ese tipo entre los distintos mercados y los inversionistas, otorgando créditos, ofreciendo seguros, o desarrollando otras actividades para tales efectos.

El artículo 41 G de la LIR, exige expresamente que dichas entidades bancarias o financieras deben encontrarse reguladas en su calidad de tales por las autoridades del país respectivo. De este modo, tales intereses se considerarán como una renta pasiva si se generan en una entidad que, calificando como financiera de acuerdo a la definición anterior, no se encuentren reguladas como tales por las autoridades del país respectivo.

b) no se encuentre constituida, establecida, domiciliada o residente en una jurisdicción o territorio de aquellos a que se refieren los artículos 41 D N° 2<sup>8</sup> y 41 H<sup>9</sup>, ambos de la LIR.

iii) Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración.

iv) Ganancias de capital o mayores valores provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en los numerales precedentes.

v) Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.

Es decir, se considera como renta pasiva en estos casos, aquella proveniente del arrendamiento o cesión temporal de los bienes señalados, cuando esta no constituye la actividad principal desarrollada por la entidad controlada. Para estos efectos, se considerará como giro o actividad principal, aquel que predominante y efectivamente desarrolle la entidad respectiva, incluyendo aquellas actividades necesarias o complementarias para el desarrollo del giro o actividad principal.

vi) Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que estos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas como pasivas de acuerdo al presente artículo 41 G de la LIR.

vii) Las rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas de acuerdo con los numerales precedentes.

viii) Las rentas obtenidas por entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en el país, siempre que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

<sup>7</sup> La Circular N° 27 de 2008, que imparte instrucciones sobre el Impuesto Adicional que grava el pago o abono en cuenta por concepto de intereses de créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales, da un concepto de «institución financiera extranjera o internacional», para efectos de lo previsto en el artículo 59 N° 1, letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

<sup>8</sup> El N° 2, del artículo 41 D de la LIR menciona una lista de países o territorios considerados como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. Actualmente dicho listado está contenido en el Decreto Supremo N° 628, del Ministerio de Hacienda, del año 2003.

<sup>9</sup> Esta norma establece las condiciones para considerar que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial para los efectos de la LIR. Las instrucciones de este Servicio respecto a lo establecido en el artículo 41 H de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N°12 de 2015 y en Circular 34 de 2016.

- 1) Ambas partes sean relacionadas en los términos del artículo 41 E de la LIR<sup>10</sup>.
- 2) Tales rentas constituyan un gasto deducible para la parte constituida, domiciliada, establecida o residente en el país para la determinación de sus impuestos a la renta en Chile, o bien, deban formar parte de los valores sujetos a depreciación o amortización en Chile, según proceda, y
- 3) Que dichas rentas, no sean de fuente chilena, o bien, siendo de fuente chilena o extranjera, estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor al 35%.

Cabe señalar que para determinar si un tipo o categoría de ingreso o renta obtenida por una entidad controlada en el exterior califica como renta pasiva o no, deberá analizarse cada una de ellas por separado, sin perjuicio de lo dispuesto en el N° 8, de la letra C, del artículo 41 G de la LIR.

Los análisis indicados precedentemente deberán efectuarse año tras año, mientras los contribuyentes o patrimonios de afectación señalados, mantengan inversiones en las entidades controladas en el exterior.

#### Situaciones especiales de calificación y descalificación como rentas pasivas

1. Presunción legal de renta pasiva. Sin perjuicio de la enumeración anterior, el artículo 41 G letra C de la LIR presume -salvo prueba en contrario- que todas las rentas obtenidas por una entidad controlada constituida, domiciliada o residente en un territorio o jurisdicción a que se refiere el artículo 41 H de la LIR son rentas pasivas.

Atendida la calidad de presunción legal del supuesto señalado, el contribuyente podrá desvirtuar dicha presunción acreditando en la instancia de fiscalización respectiva, que tales rentas no califican como rentas pasivas, sino que provienen de una actividad o giro distintos a los considerados como tales por este artículo.

La norma en este caso, además de presumir legalmente la calidad de renta pasiva, también presume que la entidad controlada en tal supuesto, genera en el ejercicio a lo menos una renta neta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio por el valor de adquisición de la participación o el valor de participación patrimonial, el que resulte mayor, que corresponda a la participación, directa o indirecta, de los contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio,



residencia, constituidos o establecidos en Chile. Lo señalado anteriormente, puede expresarse de la siguiente forma:

Renta neta pasiva: { Tip x (cantidad mayor entre [Va] o [Pp] ) }

Donde:

Tip: Corresponde a la tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio a que se refiere el artículo 41 H de la LIR, donde la entidad controlada se encuentra constituida, domiciliada, establecida o residente, al término del año comercial respectivo.

En caso que el país o territorio señalado publique oficialmente la tasa de interés promedio de las empresas de su sistema financiero, se utilizará dicha tasa. Ahora bien, en caso que no pueda determinarse la tasa indicada, se utilizará la tasa promedio que establezca anualmente el Ministerio de Hacienda mediante Decreto Supremo que emitirá al efecto.

Va: Corresponde al valor de adquisición de la participación directa o indirecta, de los controladores.

<sup>10</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre lo establecido en el artículo 41 E de la LIR, se encuentran contenidas en las Circulares N° 29 de 2013, 62 de 2014 y 31 de 2016.

Por «valor de adquisición», debe entenderse aquellos valores de adquisición, aportes de capital y disminuciones del mismo que se hayan efectuado, en los términos del N° 4, del artículo 41 B de la LIR, hasta el término del año comercial respectivo.

Pp: Corresponde al valor de participación patrimonial directo o indirecto sobre la entidad controlada, de los controladores.

Por «valor de participación patrimonial» debe entenderse aquel valor total que representa la participación directa o indirecta que posea el controlador en la entidad controlada, sobre el total del patrimonio financiero de esta última, al término del año comercial respectivo. Lo anterior, por cuanto es el patrimonio financiero que detenta la entidad en el exterior, sobre el cual, obtiene su rentabilidad, y esta presunción apunta a establecer una renta mínima obtenida por dicho patrimonio.

2. Extensión de la calificación de rentas pasivas, a otras rentas. El artículo 41 G letra C de la LIR establece que, si las rentas pasivas representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile, «el total de los ingresos de esta serán considerados

como rentas pasivas para los efectos de este artículo». Esta norma resultará aplicable, salvo que se cumpla cualesquiera de las circunstancias señaladas en las letras b), c) y d) del N°3 siguiente.

3. Rentas que se excluyen de la calificación de rentas pasivas. La norma excluye de la calificación de rentas pasivas a las obtenidas en las siguientes situaciones:

a) Cuando las rentas pasivas de la entidad controlada no excedan de un 10% de los ingresos totales de aquella, en el ejercicio que corresponda<sup>11</sup>.

Para determinar los ingresos totales de la entidad mencionada, se considerarán las normas contempladas en el artículo 29 de la LIR.

b) Cuando el valor de los activos de la entidad controlada susceptibles de producir rentas pasivas, considerados proporcionalmente según su permanencia en el ejercicio, no exceda de un 20% del valor total de sus activos, determinado también proporcionalmente en la forma señalada<sup>12</sup>.

c) Cuando las rentas pasivas de la entidad controlada se hayan gravado con impuestos a la renta cuya tasa efectiva sea igual o superior a un 30% en el país donde se encuentra domiciliada, establecida o constituida dicha entidad, conforme a las normas que ahí se apliquen<sup>13</sup>.

d) El artículo 41 G letra D N°6 de la LIR, establece que no deberán considerar devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas en el ejercicio por entidades controladas en el exterior, cuando no excedan de 2.400 unidades de fomento en total, al término del ejercicio respectivo.

Respecto de esta causal de exclusión, cada controlador deberá determinar al término del ejercicio correspondiente, si las rentas pasivas totales que le corresponde reconocer en Chile de acuerdo a su porcentaje de participación en todas las entidades que controle, excede o no las 2.400 unidades de fomento.

Para acreditar este supuesto, el contribuyente deberá tener presente las normas probatorias generales, y además, las exigidas en el país, territorio o jurisdicción de que se trate, para acreditar los actos y contratos allí efectuados.

Sin perjuicio de la exclusión contenida en el N°6 de la letra D antes indicada, en caso que las rentas excedan la suma referida, deberá considerarse el total de ellas. Para estos efectos, las rentas pasivas se convertirán cuando corresponda, a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio dispuesto en el N° 1, de la letra D, del artículo 41 A de la LIR, vigente al término del ejercicio en Chile, y luego, se convertirán al valor de la UF determinado al término del ejercicio.

<sup>11</sup> Artículo 41 G letra C, inciso final.

<sup>12</sup> Artículo 41 G letra C, inciso final. Norma incorporada por la Ley N°20.899.

<sup>13</sup> Artículo 41 G letra C, inciso final. Norma incorporada por la Ley N°20.899.

#### 4.- Forma de reconocimiento en Chile de las rentas pasivas

El artículo 41 G letra D de la LIR dispone que las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas, se considerarán a su vez percibidas o devengadas por sus controladores, al cierre del ejercicio respectivo, en conformidad a las siguientes reglas:

i) Las rentas pasivas se considerarán percibidas o devengadas por los controladores, y en proporción a la participación, directa o indirecta, que ellos tengan en la entidad controlada.

Por «proporción a la participación» debe entenderse en este caso, el porcentaje de participación directa o indirecta en el derecho a las utilidades de la entidad, y en caso de no existir dicho pacto, en la proporción en que se haya aportado directa o indirectamente el capital. En los demás supuestos de control contemplados en la norma, distintos de los mencionados anteriormente, se entenderá por «proporción a la participación» el grado directo o indirecto de control efectivo que se tenga en la entidad controlada.

Este grado de control será acreditado por el contribuyente de acuerdo a las normas generales, sin perjuicio del análisis y conclusiones que este Servicio efectúe al respecto en un proceso de fiscalización.

ii) Para determinar el monto de las rentas pasivas que debe computarse en Chile, a estas se le aplicarán las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría. Para ello, se deberán considerar las disposiciones contenidas en los artículos 29 al 33 de la LIR, así como las demás normas relacionadas que resulten pertinentes para la determinación de dicha base imponible. Una vez determinada la renta pasiva, esta se agregará al resultado de la renta líquida imponible del IDPC correspondiente del controlador, al término del ejercicio.

En todo caso, cuando en la determinación de las rentas pasivas que deben computarse en Chile resulte una pérdida o resultado negativo, incluida una pérdida de ejercicios anteriores, esta no podrá ser reconocida en el país.

Las rentas pasivas así determinadas, deberán computarse en la base imponible del IDPC, cualquiera sea el tipo de contribuyente o entidad que se encuentre obligado a reconocerlas, para afectarse en primer término con el citado tributo. El Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), según corresponda, se aplicará en la oportunidad que sea pertinente, conforme a lo dispuesto en los artículos 14 o 14 ter de la LIR, u otras normas que resulten aplicables. Al respecto, cabe hacer presente que la Ley N° 20.780 modificó los artículos 54 N° 1 y 62 de la LIR, a objeto de considerar en la base imponible del IGC o IA, según corresponda, las rentas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR<sup>14</sup>.

iii) Cuando los gastos deducibles de la entidad controlada incidan en la generación de rentas pasivas y de otras rentas, es decir, cuando existan gastos de utilización común a ambos tipos de renta, la deducción de la parte del gasto correspondiente a las rentas pasivas, se efectuará en la misma proporción que estas representen en el total de los ingresos de la entidad controlada.

iv) El resultado de las rentas pasivas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la entidad respectiva, y se convertirá, cuando corresponda, a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio establecido en el N°1 de la letra D del artículo 41 A de la LIR, vigente al término del ejercicio en Chile.

<sup>14</sup> Las instrucciones respectivas están contenidas en la Circular N° 10, de 2015. De acuerdo a lo expresado en esa Circular, dichas modificaciones entran en vigencia el 1 de enero de 2016.

v) Los controladores deberán aplicar lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR a las entidades controladas que tengan en el exterior<sup>15</sup>.

De acuerdo a ello, los gastos rechazados incurridos por las entidades controladas en el exterior, por aplicación del mecanismo contemplado en los artículos 29 al 33 de la LIR, se afectarán con la imposición que establece al respecto el artículo 21 de la LIR, en la medida que constituyan retiros de especies o cantidades representativas de desembolso de dinero, que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

Cuando los gastos rechazados sean atribuibles a los contribuyentes mencionados en el inciso tercero del artículo 21 de la LIR, se aplicará la tributación dispuesta en la norma señalada. Igual tratamiento tributario se dará a los préstamos, retiros presuntos y ejecución de bienes en garantía de obligaciones directas o indirectas, que beneficie a los controladores.

## 5.- Créditos por impuestos aplicados sobre las rentas pasivas

La Ley establece la posibilidad de reconocer como crédito en Chile, tanto los impuestos pagados o adeudados en el extranjero, como el Impuesto Adicional pagado en Chile, aplicado sobre las rentas pasivas que deban reconocerse en el país. Ambos tipos de créditos se tratarán por separado en este capítulo.

Tienen derecho a los créditos señalados, aquellos controladores comprendiendo dentro de estos a las personas naturales y jurídicas, contribuyentes del IDPC o del IGC, cualquiera sea su forma de constitución y se encuentren o no obligados a llevar contabilidad, que deban computar en Chile rentas pasivas de conformidad al artículo 41 G de la LIR.

#### A) Crédito por impuestos pagados o adeudados en el extranjero

El artículo 41 G letra E de la LIR concede el «derecho al crédito por los impuestos a la renta pagados o adeudados en el extranjero que correspondan a las rentas pasivas señaladas».

Se aplicará el referido crédito tanto si las rentas pasivas provienen de un país con el cual Chile ha suscrito y mantiene vigente un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional, o no. En consecuencia, para distinguir qué normas resultan aplicables, deberá considerarse si existe o no convenio con el país que haya aplicado los impuestos que se acreditarán en Chile.

En tal sentido, se aplicará lo dispuesto en el artículo 41 C de la LIR cuando exista un convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por Chile que se encuentre vigente, con el país que haya aplicado los impuestos acreditables en Chile. Por su parte, en el caso de que no exista un convenio vigente con el país que haya aplicado los impuestos acreditables en Chile, se tendrán presentes las normas contenidas en la letra B del artículo 41 A de la LIR.

El párrafo segundo de la letra E del artículo 41 G, admite la procedencia de la deducción como crédito de los impuestos pagados en el extranjero, aun cuando la entidad controlada cuyas rentas deban declararse en Chile, no se encuentre constituida, domiciliada ni sea residente del país o territorio en que haya invertido directamente el contribuyente domiciliado establecido, residente o constituido en Chile. Lo anterior, siempre que se encuentre vigente con el país que haya aplicado tales impuestos acreditables en Chile, un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, que se encuentren vigentes, y además, que se cumplan los demás los requisitos que establece la letra E del artículo 41 G en análisis.

<sup>15</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N° 45 de 2013. En todo caso, debe tenerse presente que el citado artículo 21, es modificado por la Ley N° 20.780, con vigencia a contar del 1 de enero de 2017, cuyas instrucciones se contienen en la Circular N° 71, de 2015, y fue modificado por la Ley N° 20.899, cuyas instrucciones de impartirán en Circular que se emitirá al efecto.

Por su parte, el párrafo tercero de la letra E del artículo 41 G de la LIR<sup>16</sup> regula en especial, el crédito imputable al Impuesto de Primera Categoría, correspondiente a impuestos a la renta aplicados y retenidos en el exterior sobre dividendos percibidos o retiros de utilidades efectuados desde sociedades en el extranjero, que consistan en rentas pasivas computadas en Chile en ejercicios anteriores.

En este caso, la norma ordena aplicar lo dispuesto en la letra A del artículo 41 A de la LIR, recalculando el crédito total disponible del ejercicio en que se computaron en Chile las rentas pasivas del exterior, hasta completar los límites que establece dicha norma, o bien el artículo 41 C de la LIR, cuando exista un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional vigente con el país que haya aplicado tales impuestos acreditables en Chile. En ambos supuestos, se considerarán dentro del total de las rentas netas de fuente extranjera, las rentas pasivas así computadas.

La norma agrega que el crédito imputable en contra del Impuesto de Primera Categoría, corresponderá a la diferencia entre el crédito total disponible recalculado en la forma señalada en el párrafo anterior, con aquel que hubiera correspondido en el ejercicio en que se reconocieron las rentas pasivas del exterior, reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al del término del ejercicio al que corresponda y el mes anterior al del término del ejercicio en que deba imputarse dicho crédito.

Será aplicable a tal crédito, lo dispuesto en el número 4, de la letra C, y el número 7, de la letra D, ambos del artículo 41 A de la LIR.

El contribuyente deberá acreditar fehacientemente ante este Servicio, cuando ello sea solicitado dentro de una fiscalización, que el impuesto retenido en el exterior corresponde a rentas pasivas computadas previamente en Chile, así como el crédito total disponible determinado en esa oportunidad.

Cabe hacer presente que durante el año comercial 2016, rige el texto de los artículos 41 A y 41 C de la LIR, cuyas instrucciones las impartió este Servicio mediante Circulares Nos. 25 de 2008, 14 de 2014 y 12 de 2015. Respecto de las modificaciones que a tales normas introdujo la Ley N°20.780, y posteriormente la Ley N°20.899, este Servicio dictará oportunamente instrucciones.

## B) Reconocimiento como crédito del Impuesto Adicional

El inciso final de la letra G del artículo 41 G de la LIR, dispone que cuando las rentas pasivas que deban reconocerse en Chile se hayan afectado con el IA de la LIR, por corresponder en su origen a rentas de fuente chilena percibidas o devengadas por la entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile, el citado IA podrá deducirse como crédito contra el impuesto que corresponda aplicar sobre tales rentas pasivas conforme al artículo 41 G de la LIR. Para la procedencia de la deducción señalada, se aplicarán las reglas establecidas en el artículo 41 A, letra B, de la LIR, debiendo el contribuyente acreditar la procedencia del crédito por el pago de tales tributos.

## C) Normas especiales sobre reconocimiento del respectivo crédito, durante el año comercial 2016

El párrafo tercero del numeral XVIII del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, modificado por la Ley N° 20.899<sup>17</sup>, dispone que «las disposiciones del artículo 41 G de la ley sobre Impuesto a la Renta se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en el país, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas a partir del 1 de enero de 2016». Agrega la norma, que los contribuyentes deberán aplicar además las siguientes normas para determinar el crédito imputable al respectivo IDPC durante el año comercial 2016:

<sup>16</sup> Incorporado por el numeral iii) de la letra c) del N°5 del artículo 1° de la Ley N°20.899.

<sup>17</sup> Párrafo reemplazado por el literal ii) de la letra g), del N° 5, del artículo 8° de la Ley N° 20.899. La Ley N°20.780 había incluido este párrafo en segundo lugar, pero la Ley N°20.899 lo fijó como párrafo tercero.

i) El crédito corresponderá a los impuestos extranjeros pagados o adeudados, cuando corresponda, sobre tales utilidades o cantidades;

ii) Los impuestos extranjeros pagados, adeudados o retenidos se convertirán a moneda nacional al cierre del ejercicio y de acuerdo al número 4 de la letra D) del artículo 41 G de la LIR.

iii) El monto consolidado de las rentas pasivas estará conformado por todas las utilidades y cantidades que correspondan de acuerdo al número 2 de la letra D) del artículo 41 G. Se deducirán todos los gastos directos o proporcionales que se consideren necesarios para producir la renta de acuerdo al artículo 31 de la LIR y en la forma que señala el referido artículo 41 G de la misma ley.

iv) El crédito así determinado se agregará a la renta líquida imponible de la empresa y se deducirá del IDPC respectivo.

v) El excedente del crédito así definido, sea que se determine por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, se imputará en los ejercicios siguientes hasta su total extinción.

Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

vi) Al IDPC pagado con el crédito referido anteriormente, se le aplicarán las normas del número 7 de la letra D) del artículo 41 A de la LIR, y se aplicarán las demás reglas señaladas en el párrafo segundo del número 4, de la letra B, del citado artículo 41 A.

vii) Las rentas pasivas consolidadas sujetas al artículo 41 G de la LIR no formarán parte del límite establecido en el número 6 de la letra D) del referido artículo 41 A de la misma ley.

viii) Sin perjuicio de lo anterior, cuando corresponda, deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 41 C, considerando para tal efecto las normas establecidas en la letra A), del artículo 41 A, ambos de la LIR. En tal caso, el crédito total disponible se imputará contra el IDPC e IGC o IA, de acuerdo a las reglas señaladas.

Para tales efectos, se aplicará lo dispuesto en el citado artículo 41 C cuando exista un convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por Chile que se encuentre vigente, con el país que haya aplicado los impuestos acreditables en Chile.

#### 6.- Situación de los dividendos y repartos de utilidades que correspondan a rentas pasivas

Con el objeto de evitar una doble tributación sobre una misma renta pasiva, la letra F del artículo 41 G de la LIR, dispone que «los dividendos retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que las entidades controladas distribuyan a los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, no estarán gravados en el país con el impuesto a la renta cuando correspondan a las rentas netas pasivas que hubiesen tributado previamente de conformidad a dicho artículo. En estos casos, deberá estarse a lo dispuesto en los artículos 41 A letra B, y 41 C de la LIR, según corresponda».

De esta manera, cuando las rentas pasivas se hubieren computado y afectado con impuestos en Chile conforme al artículo 41 G de la LIR, estas no se afectarán nuevamente con impuestos a la renta en el país, al momento de su percepción por la vía de la distribución de dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que efectúen las entidades controladas en el exterior.



Para ello, la norma considera que dichas distribuciones corresponden a las rentas netas pasivas en la misma proporción que dichas rentas pasivas representen en el total de las rentas netas de la entidad controlada. Misma regla se aplicará para determinar las rentas pasivas distribuidas por una entidad controlada, que a su vez hubiese recibido de otra, y así sucesivamente.

Lo anterior, puede ejemplificarse de la siguiente manera:

Resultados de la entidad controlada en el exterior al 31.12.2016:

Total rentas netas acumuladas de la entidad controlada Total rentas netas pasivas de la entidad controlada (\*)

US\$ 850.000 US\$ 510.000

Rentas a reconocer en Chile considerándose devengadas Tipo de cambio US\$ al 31.12.16 (supuesto \$610)

Rentas a reconocer en Chile

US\$ 510.000

\$ 311.100.000

Dividendo neto recibido el año 2017 de la entidad controlada Tipo de cambio fecha distribución (supuesto \$600)

Monto del dividendo neto distribuido

US\$ 150.000

\$ 90.000.000

Proporción del dividendo recibido que corresponde a rentas netas pasivas ya computadas en Chile:

Luego, el 60% de \$90.000.000, esto es, \$ 54.000.000, no debe afectarse nuevamente con impuesto en Chile. En consecuencia, solo debe computarse en Chile para efectos de gravarse con impuesto, los \$ 36.000.000 restantes.

NOTA(\*): A partir de la entrada en vigencia del artículo 41 G de la LIR, deberá mantenerse el registro y control de las rentas netas pasivas computadas en el país, acumulándose el saldo total de estas, descontados los dividendos, retiros y otras participaciones percibidas a partir de esa fecha y que correspondan a rentas pasivas.

En esta materia se reitera lo dispuesto en el párrafo tercero del numeral XVIII del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificado por la Ley N° 20.899, en el sentido de que las normas del artículo 41 G de la LIR se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en el país, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas a partir del 1° de enero de 2016. Por consiguiente, conforme a la letra F, del artículo 41 G de la LIR, los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias percibidos a partir de esa fecha, por los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, no estarán gravados en el país con impuesto a la renta, a menos que dichas rentas no hubiesen tributado previamente conforme al artículo 41 G de la LIR.

De esta manera, si tales dividendos son distribuidos con cargo a rentas percibidas y devengadas por la entidad controlada con anterioridad al 1° de enero de 2016, no se les aplicará esta norma especial analizada, rigiéndose en tal caso por las normas generales de la LIR, aplicándose los artículos 41 A, letra A, y 41 C, de la misma Ley, según corresponda.

#### 7.- Obligaciones de registro e información

Con motivo de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G letra G de la LIR, los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, deberán mantener un registro detallado y actualizado de:

a) Las rentas pasivas que se hayan computado en el país de acuerdo al artículo 41 G de la LIR.

Rentas netas pasivas (\*)

Rentas netas totales acumuladas

US\$ 510.000 x 100 = 60% US\$ 850.000

b) Los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias provenientes de entidades controladas en el extranjero.

c) Los impuestos pagados o adeudados en el exterior aplicados sobre las rentas pasivas en el exterior.

d) Otros antecedentes que establezca este Servicio mediante resolución.

Al respecto, este Servicio, mediante resolución, fijará la información que debe anotarse en el citado registro, así como la forma en que este debe ser llevado.

Además, el Servicio podrá requerir al contribuyente, en la forma y plazo que establezca mediante resolución, la presentación de una o más declaraciones con la información que determine para los efectos de aplicar y fiscalizar el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

La norma señala que «la no presentación de dicha declaración, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales. Con todo, dicha multa no podrá exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente determinado conforme al artículo 41 o el 5% de su capital efectivo». La aplicación de la multa se someterá al procedimiento establecido en el número 1° del artículo 165 del Código Tributario.

Además, la norma dispone la sanción contemplada en el artículo 97 número 4°, párrafo primero del Código Tributario, cuando la declaración fuere maliciosamente falsa.

Finalmente, cabe señalar que la norma autoriza al contribuyente a solicitar al Director Regional Respectivo, o al Director de Grandes Contribuyentes, según corresponda, por una vez, prórroga de hasta tres meses del plazo para la presentación de la citada declaración. Esta prórroga ampliará el plazo de fiscalización a que se refiere la letra a) del artículo 59 del Código Tributario.

#### 8.- Incidencia de las rentas pasivas computadas en Chile, sobre los pagos provisionales mensuales

En concordancia con lo dispuesto en el inciso final del artículo 84 de la LIR, y para los fines de ese artículo, esto es, para efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar a los contribuyentes, no formarán parte de los ingresos brutos las rentas de fuente extranjera a que se refieren las letras A, B y C, del artículo 41 A y el artículo 41 C, ambos de la LIR, que deban considerarse percibidas o devengadas conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

### III.- VIGENCIA DE LAS NORMAS LEGALES Y DE ESTAS INSTRUCCIONES

El artículo primero transitorio letra c) de la Ley N° 20.780, dispone que las normas contenidas en el artículo 41 G de la LIR, regirán a partir del 1 de enero de 2016.

Las modificaciones efectuadas al artículo 41 G de la LIR por la Ley N° 20.899, también rigen a contar de la misma fecha, como lo establece el primer párrafo del artículo 1° de esta última norma legal.

Por su parte, el párrafo tercero del numeral XVIII del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780 - sustituido por la Ley N°20.899-, establece que las disposiciones del artículo 41 G de la LIR se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir del 1° de enero de 2016.

Si se trata de rentas percibidas o devengadas hasta el 31 de diciembre de 2015, estas no se afectarán con el régimen especial de tributación contemplado en el artículo 41 G de la LIR, sino que por las reglas generales de dicha ley.

Las instrucciones incluidas en la presente Circular entrarán en vigencia desde la fecha de la publicación de su extracto en el Diario Oficial, y se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en el país, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir del 1° de enero de 2016.

Se deja sin efecto la Circular N° 30 de 2015, dictada sobre la materia.

Saluda a Ud.,

ANEXO. Normas legales, modificadas por la Ley 20.899<sup>18</sup>

a) Artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta (DL N°824 de 1974)

Artículo 41 G.- No obstante lo dispuesto en el artículo 12 y en los artículos precedentes de este Párrafo, los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas, conforme a las reglas del presente artículo.

A.- Entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile.

Para los efectos de este artículo, se entenderá por entidades controladas sin domicilio o residencia en Chile, aquellas que, cualquiera sea su naturaleza, posean personalidad jurídica propia o no,

tales como sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o trusts, constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el extranjero, cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

1) Para efectos de los impuestos de la presente ley, las rentas de la entidad controlada, no deban computarse en Chile de conformidad al artículo 41 B, N°1.

2) Sean controladas por entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile. Se entenderá que la entidad es controlada por tales contribuyentes cuando al cierre del ejercicio respectivo o en cualquier momento durante los doce meses precedentes, éstos, por sí solos o en conjunto y en la proporción que corresponda, con personas o entidades relacionadas en los términos establecidos en las letras a), b) y d) del artículo 100 de la ley N° 18.045, cualquiera sea la naturaleza de los intervinientes, posean directa o indirectamente, respecto de la entidad de que se trate, el 50% o más de:

- i) El capital, o
- ii) Del derecho a las utilidades, o
- iii) De los derechos a voto.

También se considerarán entidades controladas, cuando los contribuyentes, entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, directa o indirectamente, por sí o a través de las referidas personas relacionadas, puedan elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior o posean facultades unilaterales para modificar los estatutos, o para cambiar o remover a la mayoría de los directores o administradores, y aquellas entidades que estén bajo el control de una entidad controlada directa o indirectamente por los contribuyentes, entidades o patrimonio constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile.

Salvo prueba en contrario, se presumirá que se trata de una entidad controlada para los fines de este artículo, cualquiera sea el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto que tenga directa o indirectamente el contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile, cuando aquélla se encuentre constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación.

Del mismo modo, se presume que se trata de una entidad controlada cuando el contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile tenga, directa o indirectamente, una opción de compra o adquisición de una participación o derecho en dicha entidad, en los términos de los literales i), ii) o iii) anteriores.

Para los efectos señalados, no se considerarán como personas o entidades relacionadas el controlador que sea una entidad no constituida, establecida, ni domiciliada o residente en Chile, que a su vez no sea controlada por una entidad local.

B.- País o territorio de baja o nula tributación.

Para los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se entenderá como un país o territorio de baja o nula tributación aquéllos a que se refiere el artículo 41 H.

C.- Rentas pasivas.

Para los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se considerarán rentas pasivas las siguientes:

1. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando se hubiesen capitalizado en el extranjero. No obstante, no se considerará renta pasiva la distribución, reparto o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile haya obtenido desde otra entidad que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la primera, cuando esta última no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas.

<sup>18</sup> El texto ennegrecido corresponde a las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899.

2. Intereses y demás rentas a que se refiere el artículo 20, número 2, de esta ley, salvo que la entidad controlada no domiciliada que las genera sea una entidad bancaria o financiera regulada como tal por las autoridades del país respectivo y no se encuentre constituida, establecida, domiciliada o residente en una jurisdicción o territorio de aquellos a que se refieren los artículos 41 D, número 2, y 41 H.

3. Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración.

4. Ganancias de capital o mayores valores provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en los números precedentes.

5. Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.

6. Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas como pasivas de acuerdo a este artículo.

7. Las rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas de acuerdo con los números precedentes.

8. Las rentas que las entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, siempre que: a) sean partes relacionadas en los términos del artículo 41 E; b) tales rentas constituyan gasto deducible para los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en el país para la determinación de sus impuestos a la renta en Chile, o deban formar parte de valores sujetos a depreciación o amortización en Chile, según proceda, y c) dichas rentas no sean de fuente chilena, o siendo de fuente chilena o extranjera, estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor al 35%.

Si las rentas pasivas a que se refiere este artículo representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada constituida, domiciliada o residente en el extranjero, el total de los ingresos de ésta serán considerados como rentas pasivas para los efectos de este artículo.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que: (i) Todas las rentas obtenidas por una entidad controlada constituida, domiciliada o residente en un territorio o jurisdicción a que se refiere el artículo 41 H, son rentas pasivas. (ii) Una entidad controlada domiciliada, constituida o residente en un país o territorio de baja o nula imposición, genera en el ejercicio a lo menos una renta neta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio por el valor de adquisición de la participación o el valor de participación patrimonial, el que resulte mayor, que corresponda a la participación, directa o indirecta, de los propietarios constituidos, domiciliados o residentes en Chile. En caso que el país o territorio publique oficialmente la tasa de interés promedio de las empresas de su sistema financiero, se utilizará dicha tasa. En caso que no pueda determinarse la tasa indicada, se utilizará la tasa promedio que establezca anualmente el Ministerio de Hacienda mediante decreto supremo.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará sólo cuando las rentas pasivas de la entidad controlada excedan del 10% de los ingresos totales de aquella, en el ejercicio que corresponda. Sin perjuicio de lo anterior, no se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando el valor de los activos de la entidad controlada susceptibles de producir rentas pasivas, considerados proporcionalmente según su permanencia en el ejercicio, no exceda de un 20% del valor total de sus activos, determinado también proporcionalmente en la forma señalada. Tampoco se aplicará cuando las rentas pasivas de la entidad controlada se hayan gravado con impuestos a la renta cuya tasa efectiva sea igual o superior a un 30% en el país donde se encuentra domiciliada, establecida o constituida dicha entidad, conforme a las normas que ahí se apliquen.

D.- Forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas de conformidad a este artículo.

Las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas, se considerarán a su vez percibidas o devengadas por sus propietarios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, al cierre del ejercicio respectivo, conforme a las siguientes reglas:

1. Las rentas pasivas se considerarán percibidas o devengadas por los propietarios domiciliados o residentes en Chile, en proporción a la participación, directa o indirecta, que ellos tengan en la entidad controlada. Para los efectos de determinar dicha proporción, el Servicio podrá ejercer las facultades de fiscalización que correspondan.

2. Para determinar el monto de las rentas pasivas que debe computarse en Chile, se aplicarán las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio, salvo que el resultado arroje una pérdida, caso en el cual no se reconocerá en el país.

3. Cuando los gastos deducibles incidan en la generación de las rentas pasivas y de otras rentas, la deducción se efectuará en la misma proporción que tales rentas pasivas representen en los ingresos totales de la entidad controlada.

4. El resultado de las rentas pasivas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la entidad respectiva y se convertirá, cuando corresponda, a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio establecido en el número 1 de la letra D del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio en Chile.

5. Los contribuyentes deberán aplicar el artículo 21 a las entidades controladas que tengan en el exterior.

6. Los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile a que se refiere este artículo, no deberán considerar como devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas en el ejercicio por entidades controladas en el exterior, cuando no excedan de 2.400 unidades de fomento en total al término del ejercicio respectivo.

E.- Crédito por impuestos pagados o adeudados en el exterior por rentas pasivas.

Los contribuyentes constituidos, domiciliados o residentes en Chile que deban computar en el país rentas de conformidad a este artículo, tendrán derecho al crédito por los impuestos a la renta pagados o adeudados en el extranjero que correspondan a las rentas pasivas señaladas, de conformidad a las disposiciones de los artículos 41 A, letra B y 41 C, según corresponda. Para tales efectos, se aplicará lo dispuesto en el artículo 41 C cuando exista un convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por Chile que se encuentre vigente, con el país que haya aplicado los impuestos acreditables en Chile.



Procederá la deducción como crédito de los impuestos pagados aun cuando la entidad controlada cuyas rentas deban declararse en Chile no se encuentre constituida, domiciliada ni sea residente del país o territorio en que haya invertido directamente el contribuyente domiciliado, establecido, residente o constituido en Chile, siempre que se encuentre vigente con el país que haya aplicado tales impuestos acreditables en Chile, un convenio para evitar la doble tributación internacional u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, que se encuentren vigentes, cumpliéndose en lo demás los requisitos que establecen las disposiciones a que se refiere este párrafo.

Procederá imputar como crédito en contra del impuesto de primera categoría, el impuesto a la renta que se les haya retenido por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados desde las sociedades en el exterior, correspondientes a rentas pasivas computadas en el país en ejercicios anteriores. En tal caso, se aplicará lo dispuesto en la letra A), del artículo 41 A, recalculando el crédito total disponible del ejercicio en que se computaron en Chile las rentas pasivas del exterior, hasta completar los límites que establece dicha norma o el artículo 41 C, según corresponda. Para tal efecto, se considerarán dentro del total de las rentas netas de fuente extranjera, las rentas pasivas así computadas. El crédito que en definitiva podrá imputarse en contra del impuesto de categoría, corresponderá a la diferencia entre el crédito total disponible así recalculado, con aquel que hubiera correspondido en el ejercicio en que se reconocieron las rentas pasivas del exterior reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al término del ejercicio al que corresponda y el mes anterior al término del ejercicio en que deba imputarse dicho crédito. Será aplicable a tal crédito, lo dispuesto en el número 4, de la letra C, y el número 7, de la letra D, ambos del artículo 41 A, debiendo el contribuyente acreditar fehacientemente que el impuesto retenido en el exterior corresponde a rentas pasivas computadas previamente en Chile, así como el crédito total disponible determinado en esa oportunidad.

F.- Dividendos que corresponden a rentas pasivas.

Los dividendos retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que las entidades controladas distribuyan a los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, no estarán gravados en el país con el impuesto a la renta cuando correspondan a las rentas netas pasivas que hubiesen tributado previamente de conformidad al presente artículo. En estos casos, deberá estarse a lo dispuesto en los artículos 41 A, letra B y 41 C, según corresponda.

Para estos efectos, se considerará que los dividendos y otras formas de distribución de utilidades, beneficios o ganancias distribuidas corresponden a las rentas netas pasivas en la misma proporción que dichas rentas representan en el total de las rentas netas de la entidad controlada.

La misma regla se aplicará para la determinación de la distribución de utilidades que la entidad que distribuye hubiese recibido a su vez de otras entidades controladas, y así sucesivamente.

G.- Obligaciones de registro e información.

Los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en el país deberán mantener un registro detallado y actualizado de las rentas pasivas que se hayan computado en el país de acuerdo a este artículo, de los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias provenientes de entidades controladas, así como del o los impuestos pagados o adeudados respecto de estas rentas en el exterior, entre otros antecedentes.

El Servicio, mediante resolución, fijará la información que debe anotarse en el citado registro, pudiendo requerir al contribuyente, en la forma y plazo que éste establezca mediante resolución una o más declaraciones con la información que determine para los efectos de aplicar y fiscalizar el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo. La no presentación de esta declaración, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales. Con todo, dicha multa no podrá exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente determinado conforme al artículo 41 o el 5% de su capital efectivo. La aplicación de dicha multa se someterá al procedimiento establecido en el número 1° del artículo 165 del Código Tributario. Si la declaración presentada conforme a este número fuere maliciosamente falsa, se sancionará conforme a lo dispuesto en el párrafo primero del número 4° del artículo 97 del Código Tributario. El contribuyente podrá solicitar al Director Regional respectivo, o al Director de Grandes Contribuyentes, según corresponda, por una vez, prórroga de hasta tres meses del plazo para la presentación de la citada declaración. La prórroga concedida ampliará, en los mismos términos, el plazo de fiscalización a que se refiere la letra a) del artículo 59 del Código Tributario.

Cuando las rentas pasivas que deban reconocerse en Chile se hayan afectado con el impuesto adicional de esta ley por corresponder en su origen a rentas de fuente chilena obtenidas por la entidad sin domicilio ni residencia en el país, el citado impuesto adicional podrá deducirse como crédito del impuesto que corresponda aplicar sobre tales rentas, conforme a este artículo. Para los efectos de su deducción en el país se aplicarán las reglas establecidas en el artículo 41 A, letra B), debiendo acreditarse la procedencia del crédito por el pago de tales tributos.

(b) Artículo tercero transitorio, N° XVIII, párrafo tercero de la Ley 20.780<sup>19</sup>

Por su parte, las disposiciones del artículo 41 G de la ley sobre Impuesto a la Renta se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en el país, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas a partir del 1 de enero de 2016. Los

contribuyentes deberán aplicar además las siguientes normas para determinar el crédito imputable al respectivo impuesto de primera categoría durante el año comercial 2016:

- i) El crédito corresponderá a los impuestos extranjeros pagados o adeudados, cuando corresponda, sobre tales utilidades o cantidades.
- ii) Los impuestos extranjeros pagados, adeudados o retenidos se convertirán a moneda nacional al cierre del ejercicio y de acuerdo al número 4 de la letra D) del artículo 41 G.
- iii) El monto consolidado de las rentas pasivas estará conformado por todas las utilidades y cantidades que correspondan de acuerdo al número 2 de la letra D) del artículo 41 G. Se deducirán todos los gastos directos o proporcionales que se consideren necesarios para producir la renta de acuerdo al artículo 31 de la ley sobre Impuesto a la Renta y en la forma que señala el referido artículo 41 G.
- iv) El crédito así determinado se agregará a la renta líquida imponible de la empresa y se deducirá del impuesto de primera categoría respectivo.
- v) El excedente del crédito definido en los numerales anteriores, sea que se determine por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, se imputará en los ejercicios siguientes hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.
- vi) Al impuesto de primera categoría pagado con el crédito referido anteriormente se le aplicarán las normas del número 7 de la letra D) del artículo 41 A de la ley sobre Impuesto a la Renta, y se aplicarán las demás reglas señaladas en el párrafo segundo del número 4, de la letra B, del citado artículo 41 A.
- vii) Las rentas pasivas consolidadas sujetas al artículo 41 G no formarán parte del límite establecido en el número 6 de la letra D) del referido artículo 41 A.
- viii) Sin perjuicio de lo anterior, cuando corresponda deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 41 C, considerando para tal efecto las normas establecidas en la letra A), del artículo 41 A, ambos de la ley sobre Impuesto a la Renta. En tal caso, el crédito total disponible se imputará contra el impuesto de primera categoría y global complementario o adicional, de acuerdo a las reglas señaladas. Para tales efectos, se aplicará lo dispuesto en el citado artículo 41 C cuando exista un convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por Chile que se encuentre vigente, con el país que haya aplicado los impuestos acreditables en Chile.

<sup>19</sup> Párrafo reemplazado por el literal ii) de la letra g), del N° 5, del artículo 8° de la Ley 20.899. La Ley N°20.780 había incluido este párrafo en segundo lugar, pero la Ley N°20.899 lo fijó como párrafo tercero.

INDICE

MATERIA

PÁGINA

I.- INTRODUCCIÓN

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. Sujetos obligados a reconocer rentas pasivas en Chile (controladores)
2. Concepto de entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile
3. Rentas pasivas que deben computarse en Chile
4. Forma de reconocimiento en Chile de las rentas pasivas
5. Créditos por impuestos aplicados sobre las rentas pasivas
  - A. Crédito por impuestos pagados o adeudados en el extranjero
  - B. Reconocimiento como crédito del Impuesto Adicional
  - C. Normas especiales sobre reconocimiento del respectivo crédito, durante el año comercial 2016
6. Situación de los dividendos y repartos de utilidades que correspondan a rentas pasivas
7. Obligaciones de registro e información
8. Incidencia de las rentas pasivas computadas en Chile, sobre los pagos provisionales mensuales

III.- VIGENCIA DE LAS NORMAS LEGALES E INSTRUCCIONES

Anexo:

- Normas legales

- Índice

2

4

8

9

9

10 10

11

12

13

13

15

19

19

DEPARTAMENTO EMISOR: DEPARTAMENTO DE ASESORÍA JURÍDICA	CIRCULAR N° 41.-
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 11 de julio de 2016.-
MATERIA: MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY N° 20.899, QUE SIMPLIFICA EL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN A LA RENTA Y PERFECCIONA OTRAS DISPOSICIONES LEGALES, INTRODUCIDAS A LOS ARTÍCULOS 26 BIS Y 100 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE CALIFICACION DE ACTOS O NEGOCIOS COMO ELUSIVOS, INCORPORADO EN MATERIA DE MEDIDAS ANTIELUSIVAS POR LA LEY N° 20.780.  Modifica Circular N° 65, de 23 de julio de 2015.	REFERENCIA: Código Tributario, artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 100 bis. Ley N°20.899, artículo 3°, numerales 3) y 14).

## I. INTRODUCCIÓN.

El artículo 3° de 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 del 08 de febrero de 2016, introdujo modificaciones al texto de los artículos 26 bis y 100 bis del Código Tributario.

La presente Circular analizará las modificaciones que afectaron a tales disposiciones.

Asimismo, se considera relevante modificar el procedimiento administrativo a que deberá ajustarse la revisión y fiscalización de los casos en que se detecten prácticas elusivas de simulación o abuso, instrucciones contenidas en la Circular N° 65 de 23 de julio de 2015.

## II. MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 26 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El numeral 3, del artículo 3° de la Ley N° 20.899, modifica los incisos primero y cuarto del artículo 26 bis, en el sentido que se destaca en **negrita** y en forma **subrayada**:

**“Artículo 26 bis.-: Los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, podrán formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio. Asimismo, toda persona podrá formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes, en relación con el caso planteado, las cuales no quedarán sujetas a las disposiciones del presente artículo. El Servicio publicará en su sitio de internet las respuestas respectivas.**

El Servicio regulará mediante resolución la forma en que se deberá presentar la consulta a que se refiere este artículo, así como los requisitos que ésta deberá cumplir. El plazo para contestar la consulta será de noventa días, contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución. El Servicio podrá requerir informes o dictámenes a otros organismos, o solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la resolución de la consulta.

El Servicio, mediante resolución fundada, podrá ampliar el plazo de respuesta hasta por treinta días.

Expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales.

La respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado, y deberá señalar expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter. La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó”.

## 1. INSTRUCCIONES

### a. Consultas sin efecto vinculante

De conformidad con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 26 bis, modificado por el N° 3 del artículo 3° de la Ley N° 20.899, cualquier persona puede formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes, en relación con el caso planteado.

Así, actualmente, dicha disposición contempla dos tipos de consultas: las vinculantes, sobre las cuales se impartieron instrucciones en la Circular N° 65, de 23 de julio, de 2015 y las no vinculantes, regladas en esta instrucción.

i. Sujetos que podrán efectuar la consulta no vinculante

A diferencia de la consulta vinculante, cualquier persona podrá formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general en relación con el caso que se proponga.

ii. Carácter no vinculante de la respuesta

Se debe tener en cuenta que la respuesta obtenida, en relación al consultante y el caso planteado, no obstante ésta señale si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formula la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, no será vinculante para el Servicio; esto significa que la respuesta dada por la Institución no podrá oponerse en una futura instancia de fiscalización.

Dicho efecto no vinculante se explica por dos razones evidentes, a saber: la ausencia de interés comprometido por parte del consultante y el carácter general de la consulta, en cuanto no se trata de un caso real y concreto. En este sentido, al no requerirse invocar un interés comprometido y mediante una descripción general de los antecedentes de hecho y de derecho del caso que se consulta, se establece un mecanismo de consulta que incluye un pronunciamiento general sobre la interpretación de las normas jurídicas y sobre los efectos eventualmente elusivos o no de ciertos actos, contratos o serie o conjunto de ellos, materia de la misma. El conocimiento por parte del consultante e incluso de los funcionarios del Servicio de tales criterios, tenderá a favorecer la certeza jurídica de los contribuyentes y la administración, en cuanto a los fundamentos generales de hecho y de derecho que este Servicio seguirá en el ejercicio de sus facultades.

iii. Autoridad competente

La solicitud podrá ingresar en la Dirección Nacional o en la Dirección Regional con competencia sobre el lugar en que se ubica el domicilio del consultante o en la Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda. La presentación se remitirá en forma expedita a la Unidad



competente de la Dirección Nacional encargada de coordinar y apoyar la preparación de la respuesta respectiva.

En todos los casos, la respuesta será notificada al consultante directamente por la Dirección Nacional.

#### iv. Materias a consultar

Los interesados podrán consultar si los actos, contratos, negocios o actividades económicas que expongan ante el Servicio, podrían configurar o no alguna de las hipótesis de abuso de forma jurídica o simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

#### v. Forma de la consulta

Las consultas deben efectuarse, por escrito, adjuntas a un formulario de identificación del consultante. Además, deberán expresar que se trata de una consulta general y no vinculante; cualquier consulta que no señale lo anterior, y de cuyo tenor no se desprenda claramente qué tipo de consulta es, se entenderá que corresponde a una no vinculante.

#### vi. Análisis de la consulta

Los efectos tributarios de los actos, contratos, negocios u operaciones puestas en conocimiento del Servicio podrán ser analizados individualmente o en su conjunto, dependiendo tanto de los antecedentes entregados por el consultante como de las circunstancias jurídicas y económicas en que se desarrollarán tales actos y operaciones.

#### vii. Plazos

Si bien, las consultas no vinculantes no están sujetas al plazo que establece el artículo 26 bis del Código Tributario para absolver las consultas vinculantes; considerando la necesidad que el procedimiento a que se sometan las mismas sea racional y justo, se instruye a las áreas encargadas de absolverlas que siempre se deberá procurar dar una pronta respuesta a las mismas, no excediéndose de los 90 días hábiles.

#### viii. Respuesta a la consulta

En relación con la aplicación de los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario respecto de los actos, contratos u operaciones consultadas a través de este procedimiento, el Servicio emitirá respuestas de carácter general.

Este tipo de consultas no vinculantes serán publicadas en el sitio web [www.sii.cl](http://www.sii.cl) y no generarán los efectos señalados en el artículo 26 bis del Código Tributario respecto de las consultas vinculantes, como tampoco los efectos establecidos en el artículo 26 del mismo Código.

b. Efecto de la expiración del plazo para contestar las consultas que se formulen bajo la normativa del artículo 26 bis del Código Tributario, sin que el Servicio evacúe la respuesta

Respecto de las consultas vinculantes, efectuadas con anterioridad a la modificación del inciso cuarto del artículo 26 bis del Código Tributario, expirado el plazo para contestar la consulta, sin que el Servicio hubiera emitido respuesta, aquella se entendía "rechazada". El actual texto de la norma, para la misma hipótesis, establece que "la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales".

La modificación legal mantiene el sentido y alcance del texto primitivo de la norma y ha tenido por finalidad aclarar los efectos jurídicos de la expiración del plazo para contestar la consulta, especialmente las diferencias interpretativas que el vocablo "rechazada" podía generar, en cuanto a la posibilidad de volver a consultar sobre el mismo punto, y sobre qué debía ocurrir con los antecedentes aportados a la consulta.

En atención a lo anterior, reemplácese el numeral 8 del Capítulo V de la Circular N° 65, de 23 de julio de 2015, sobre "Rechazo ficto de la Consulta" por el siguiente texto:

No obstante que el Servicio debe tomar las medidas conducentes a responder las consultas en el término legal, puede ocurrir que la respuesta no alcance a ser emitida por la autoridad, circunstancia que prevé el inciso cuarto del artículo 26 bis del Código Tributario.

De acuerdo a lo señalado en el precepto legal, "expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales". Así, todo antecedente que el consultante hubiere puesto en conocimiento y/o a disposición de la

administración no podrá ser utilizado por el Servicio para ningún efecto, debiendo serle devueltos al consultante.

Con todo, el contribuyente u obligado al pago de impuestos que haya efectuado la consulta podrá volver a presentarla en caso que el Servicio no haya emitido respuesta por haberse cumplido el plazo antes señalado.

A mayor abundamiento, los efectos serán los mismos en caso que el Servicio efectivamente se pronuncie señalando que conforme a la información con que cuenta no puede emitir un pronunciamiento.

### III. MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 100 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El numeral 14), del artículo 3° de la Ley N° 20.899, modifica el inciso tercero del artículo 100 bis, en el siguiente sentido:

“a. Sustitúyese la primera parte hasta el punto seguido, por la siguiente frase: “Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada.”.

b. Agrégase, antes del punto aparte, y a continuación de la palabra “eludidos”, la siguiente frase: “y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva.”.

#### 1. DISPOSICIÓN ACTUALIZADA

Con la modificación introducida por la Ley indicada, la norma queda redactada del siguiente tenor, indicándose los cambios en **negrita** y en forma subrayada:

“Artículo 100 bis.- “La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto

en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales.

Para estos efectos, en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada será aplicada a sus directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva”.

## 2. INSTRUCCIONES

### a. Sanción

La infracción descrita en el artículo citado, se sanciona con una multa de hasta el 100% de todos los impuestos que, por el hecho de haber incurrido en las conductas indebidas, dejaron de enterarse en arcas fiscales, con el tope de 100 UTA.

De acuerdo con lo anterior, una vez que se encuentre firme y ejecutoriada la sentencia del Tribunal que declare la existencia del abuso o simulación y la responsabilidad por el diseño o planificación de actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, el Servicio aplicará la multa, la cual no será susceptible de reclamo alguno. La sentencia del tribunal deberá imponer como multa hasta un 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales de no haber mediado las conductas elusivas, con un tope de 100 UTA. El Servicio, sobre la base de la resolución jurisdiccional girará la multa. El giro correspondiente será notificado al infractor de acuerdo con las reglas generales.

### b. Prescripción de la acción

El artículo 100 bis citado, en su inciso tercero, dispone que la acción para perseguir la sanción pecuniaria asociada a la infracción que describe, prescribirá en seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos.

Por consiguiente, la prescripción de esta acción se rige por una regla especial que prima sobre lo previsto en el inciso final del artículo 200 del Código Tributario.

Para los efectos del cómputo del plazo de prescripción, cabe señalar que dicho término se suspende durante el período que se extiende entre la fecha en que se solicite la aplicación de la sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación y la fecha en que quede a firme o ejecutoriada la sentencia que declara el abuso o simulación; entre estas fechas el Servicio se encuentra impedido de aplicar la multa, de acuerdo a lo previsto en el inciso tercero del artículo 100 bis y conforme al procedimiento establecido en el artículo 160 bis, ambos del Código Tributario.

En efecto, el inciso tercero del citado artículo 100 bis señala en su parte final, en referencia a la duración de la suspensión, que ésta será “hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva”; al efecto, dicha frase hace referencia a la sentencia que declara la elusión. Esto, en cuanto podría darse el caso que respecto de una sentencia de primera instancia, que determine la existencia de elusión e impone la sanción del artículo 100 bis del Código Tributario, sea recurrida sólo respecto de la existencia de la elusión, quedando a firme en la parte que establece la multa.

Se concluye lo anterior, en aplicación del elemento lógico establecido en el artículo 22 inciso primero del Código Civil que señala, como principio de interpretación de la ley, que el contexto de la misma servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía; así, la suspensión que tiene por propósito impedir el transcurso del plazo de prescripción mientras el Servicio se encuentre impedido de ejercer sus facultades, en este caso de giro, durará en tanto persista dicho impedimento, que según el mismo inciso tercero es hasta que se declare, por sentencia a firme, la existencia de elusión.

Finalmente, en base a la modificación legal introducida se suprime el párrafo final del N° 6 del Capítulo IX de la Circular N° 65, de 2015.

#### IV. NUEVO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE CALIFICACIÓN DE ACTOS O NEGOCIOS COMO ELUSIVOS. DERÓGASE EL CAPÍTULO VII CONTENIDO EN LA CIRCULAR N° 65, DE 23 DE JULIO DE 2015, RELATIVO AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE CALIFICACIÓN DE ACTOS O NEGOCIOS COMO ELUSIVOS

De acuerdo a la Circular N° 65, de 2015, se dispone que por resolución se creará el Comité Anti Elusión, el que tendrá las competencias y funciones que la misma señale. Por su parte, la Resolución Ex. 86, de 2015, crea la Oficina de Análisis de Elusión, la que dentro de sus atribuciones tiene la de apoyar las funciones y, en su caso, efectuar la citación al Comité Anti Elusión indicado en la Circular N° 65, de 2015, en los respectivos procedimientos anti elusión.

Con la finalidad de regular de manera precisa las competencias de los distintos actores en el procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos, especialmente en lo relativo al Comité Anti Elusión y a la Oficina de Análisis de Elusión; se estima necesario efectuar una serie de adecuaciones a la Circular N° 65, de 2015; en consecuencia, el nuevo procedimiento se regulará por lo consignado en esta instrucción.

#### 1. INTRODUCCIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4° quinquies del Código Tributario, la existencia de abuso o simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter del mismo cuerpo legal, será solicitada por el Director, previa citación al contribuyente y, en su caso, declarada por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis del Código Tributario.

Al respecto, cabe señalar que para mejorar los niveles de cumplimiento tributario, el Servicio ejerce las acciones estructurales, preventivas, disuasivas y correctivas necesarias para diseñar e implementar una política de control en materia de prácticas elusivas. Estas acciones son apoyadas mediante la utilización de un modelo integral de análisis de riesgos que dirige la selección de casos. Estos casos pueden iniciarse como auditorías administrativas y, en el curso de las mismas, derivar en un control de esquemas elusivos, o bien, pueden iniciarse como planes específicos dirigidos al control de tales esquemas.

Para ello, en tales casos se considera a través de la presente instrucción, un procedimiento especial para la ejecución y corrección de las figuras de elusión que resulten de esas actividades.

En este contexto, la presente Circular regula en general el procedimiento administrativo a que deberá ajustarse la fiscalización de los casos en que se detecten prácticas elusivas de simulación o abuso, así como de coordinación entre las diferentes áreas del Servicio, tanto a nivel Regional como Nacional, con el objeto de fiscalizar a los contribuyentes que las empleen y, en caso de que sea procedente, se efectúe el trámite de citación a que se refiere el artículo 4° quinquies del Código Tributario y, posteriormente, se inicie el procedimiento de requerimiento judicial regulado en el artículo 160 bis del mismo cuerpo legal.

## 2. PROCEDIMIENTO

Cuando en una Dirección Regional, en la Dirección de Grandes Contribuyentes o en la Subdirección de Fiscalización, según corresponda, se tome conocimiento de la existencia de indicios de la ejecución de actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, que tengan por objeto eludir los hechos imponibles establecidos en la ley por parte de un contribuyente o un grupo de contribuyentes, deberá plantearse dicha situación ante el área especializada de la Dirección Nacional a través de un informe emanado del Director Regional respectivo, del Director de Grandes Contribuyentes o del Subdirector de Fiscalización, que deberá contener, a lo menos, los siguientes datos:

- a) Individualización del o de los contribuyentes involucrados y en su caso del o los grupos económicos;
- b) Descripción de los actos o contratos que configuran las maniobras posiblemente elusivas observadas;
- c) Descripción de los roles y funciones asumidos por las entidades del grupo empresarial, cuando corresponda;
- d) Descripción de los roles y funciones asumidos por las personas que participaron en la planificación y diseño del esquema, y en la toma de decisiones, cuando corresponda;
- e) Indicación de los períodos en que los hechos ocurrieron;
- f) Descripción de los actos y contratos que constituyen eventuales maniobras elusivas;
- g) Indicación de los tributos afectados por los actos elusivos;
- h) Descripción de los antecedentes probatorios que dan cuenta de las maniobras elusivas detectadas.

En todo caso, para los fines de una adecuada calificación de los hechos a que se refiere este numeral, la Unidad operativa que detecte los indicios deberá prestar especial atención a los siguientes aspectos:

- a) Que el caso detectado no constituya una razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria;
- b) Que los hechos descritos satisfagan los elementos que configuran prácticas elusivas en los términos de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario;
- c) Que las acciones de fiscalización no se encuentren prescritas;
- d) Que los antecedentes de hecho y de derecho sean suficientes para su acreditación;
- e) Que en el caso particular, no exista un pronunciamiento del Servicio conforme al artículo 26 bis del Código Tributario que califique como no elusivos los actos, contratos o negocios o conjunto o serie de ellos, llevados a cabo por el contribuyente.
- f) Que no corresponda aplicar una norma especial para evitar la elusión.

En caso que del análisis efectuado se estime por el Director Regional, el Director de Grandes Contribuyentes o el Subdirector de Fiscalización que los hechos y actos descritos pueden constituir prácticas elusivas y que las acciones correspondientes no se encuentran prescritas; pero, los antecedentes probatorios no son suficientes para la acreditación de la simulación o abuso, a nivel regional, de la Dirección de Grandes Contribuyentes o de la Subdirección de Fiscalización se impetrarán las acciones concretas tendientes a recabar más antecedentes.

En el caso que no sea necesario recabar nuevos antecedentes, se elaborará el informe dirigido al área competente de la Dirección Nacional dándose así inicio al procedimiento especial de fiscalización para la determinación de la simulación o abuso.

Por último, si de los antecedentes del caso se estimase que es susceptible iniciar un procedimiento de recopilación de antecedentes de acuerdo a lo establecido en la Circular N° 8, de 2010, se aplicará lo instruido en los párrafos siguientes.

## 2.1 Detección de un delito tributario durante la fiscalización de maniobras eventualmente elusivas

Al respecto, cabe recordar que el inciso primero del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, se refiere a la comisión de un delito tributario. La propia norma clarifica esta figura delictiva, entregando una serie de casos que constituyen formas de comisión del delito, las que son cerradas con una regla de clausura.



En este sentido, para efectuar el análisis señalado, se debe tener en especial consideración las siguientes circunstancias:

a) Presencia de documentos falsos. Al respecto, la falsedad puede ser material o ideológica. Así las cosas, el análisis que se efectúe deberá ponderar si en el proceso de fiscalización respectivo se detectó la falsificación o uso malicioso de cualquier instrumento público o privado, como libros de contabilidad, balances, inventarios, boletas, notas de crédito, notas de débito, facturas, declaraciones juradas obligatorias, declaración de inicio de actividades, certificados, escrituras públicas, etc.

b) Presencia de cualquier maniobra dolosa u omisión maliciosa tendiente a impedir que la administración tributaria tenga conocimiento del nacimiento de una obligación tributaria o de su verdadero monto.

c) Presencia de cualquier hecho tipificado especialmente, v.gr. el referido en el inciso tercero del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, que sanciona con las penas que allí se indican, al que obtuviere devoluciones de impuestos que no le correspondan, simulando una operación tributaria inexistente.

De esta forma, en el evento que se concluya que se está en presencia de un posible ilícito tributario sancionable con pena privativa de libertad, no se iniciará el procedimiento a que se refiere esta Circular, sino que se deberán remitir los antecedentes al Comité de Análisis de Casos, que establece la Circular N° 8, de 14 de enero de 2010, a efecto que dicho órgano los analice y adopte la decisión de iniciar o no un procedimiento de recopilación de antecedentes. La remisión de los antecedentes deberá hacerse junto con una minuta explicativa en la que se relatarán los hechos y se indicarán cuáles son los indicios que dan cuenta de los posibles hechos constitutivos de delitos.

Si dicho Comité estima que no es necesaria la realización de un procedimiento de recopilación de antecedentes, devolverá los mismos al área de fiscalización respectiva a fin que se continúe con la tramitación establecida en la presente Circular.

## 2.2 Análisis de antecedentes

Los informes se enviarán a la Oficina de Análisis de Elusión, la que analizará los antecedentes y los elevará para ante el Director.

Si éste lo estima necesario, podrá convocar al Comité Anti Elusión con la finalidad de consultar temas específicos en relación a la recomendación que efectuará.

Producto de este proceso se podrá concluir:

- i. Formular recomendaciones al informe y en su mérito, recabar nuevos antecedentes por parte de la Dirección Regional, Dirección de Grandes Contribuyentes o Subdirección de Fiscalización, según corresponda;
- ii. Realizar una fiscalización conforme a las reglas generales;
- iii. Remitir los antecedentes para dar inicio a un proceso de recopilación de antecedentes, conforme con lo previsto en el N°10 del artículo 161 del Código Tributario.
- iv. Citar al o los contribuyentes conforme al artículo 63 del Código Tributario con las particularidades establecidas en el artículo 4 quinquies del mismo cuerpo legal;
- v. Archivo de los antecedentes.

En caso que proceda citar, la confección de la citación, de acuerdo a los antecedentes que se tengan a la vista y en coordinación con la Oficina de Análisis de Elusión, será efectuada por la Dirección Regional, la Dirección de Grandes Contribuyentes o la Subdirección de Fiscalización, según cual sea la Unidad competente que inició el procedimiento mediante el informe remitido a la Oficina de Análisis de Elusión.

Se debe precisar que en caso que se disponga seguir el procedimiento regulado en la presente instrucción, en un proceso de fiscalización iniciado al amparo del artículo 59 del Código Tributario, el mismo deberá reconducirse dentro del procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos. Así, por ejemplo, si el informe se origina a raíz de una revisión de solicitud de devolución de Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas, la Citación se efectuará según el párrafo precedente.

### 2.3 Citación y presentación de requerimiento ante el Tribunal Tributario y Aduanero

Si el contribuyente da respuesta satisfactoria a la citación, o se allane a pagar el monto de los impuestos eludidos, el caso terminará mediante acta de conciliación, declaración rectificatoria y/o giro, según corresponda.

Por el contrario, si el contribuyente no diere respuesta o su respuesta no fuese satisfactoria, la Dirección Regional, la Dirección de Grandes Contribuyentes o la Subdirección de Fiscalización, previa coordinación con la Oficina de Análisis de la Elusión, sugerirán la elaboración de un proyecto de requerimiento judicial a que se refiere el artículo 160 bis del Código Tributario, y remitirán los antecedentes necesarios a la Subdirección Jurídica para su confección.

Corresponde al Director decidir la presentación del requerimiento judicial para que se declare la elusión conforme al procedimiento del artículo 160 bis del Código Tributario, pudiendo en todo caso, solicitar a la Dirección Regional, Dirección de Grandes Contribuyentes, Subdirección Jurídica o a la Subdirección de Fiscalización, cualquier modificación que se estime necesaria para complementar el requerimiento. Igualmente, el Director podrá convocar al Comité Anti Elusión, que se creará mediante Resolución, con la finalidad de consultar los puntos que estime pertinente.

Una vez decidido el ejercicio de esta acción, el Director firmará el requerimiento y remitirá el original al Departamento Jurídico de la respectiva Dirección Regional o de la Dirección de Grandes Contribuyentes, para la presentación ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, poniendo fin a este procedimiento administrativo especial de fiscalización para la determinación de elusión tributaria por abuso o simulación.

#### 2.4 Plazos para la presentación del requerimiento

De acuerdo al inciso cuarto del artículo 4° quinquies del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos tiene un plazo de 9 meses para presentar este requerimiento, los que se cuentan desde la contestación de la citación por parte del contribuyente.

En caso de que el contribuyente no conteste la citación, o lo haga fuera de plazo, los 9 meses se contarán desde la notificación de la respectiva citación.

En todo caso, se debe tener especial consideración con la circunstancia que el término de 9 meses para requerir no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria a que se refiere el artículo 200 del Código Tributario sea menor, ya que en tal caso se aplicará este último.

Se recuerda que no se aplican en este procedimiento los plazos referidos en el artículo 59 del Código Tributario.

FLUJO BÁSICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO INSTRUIDO

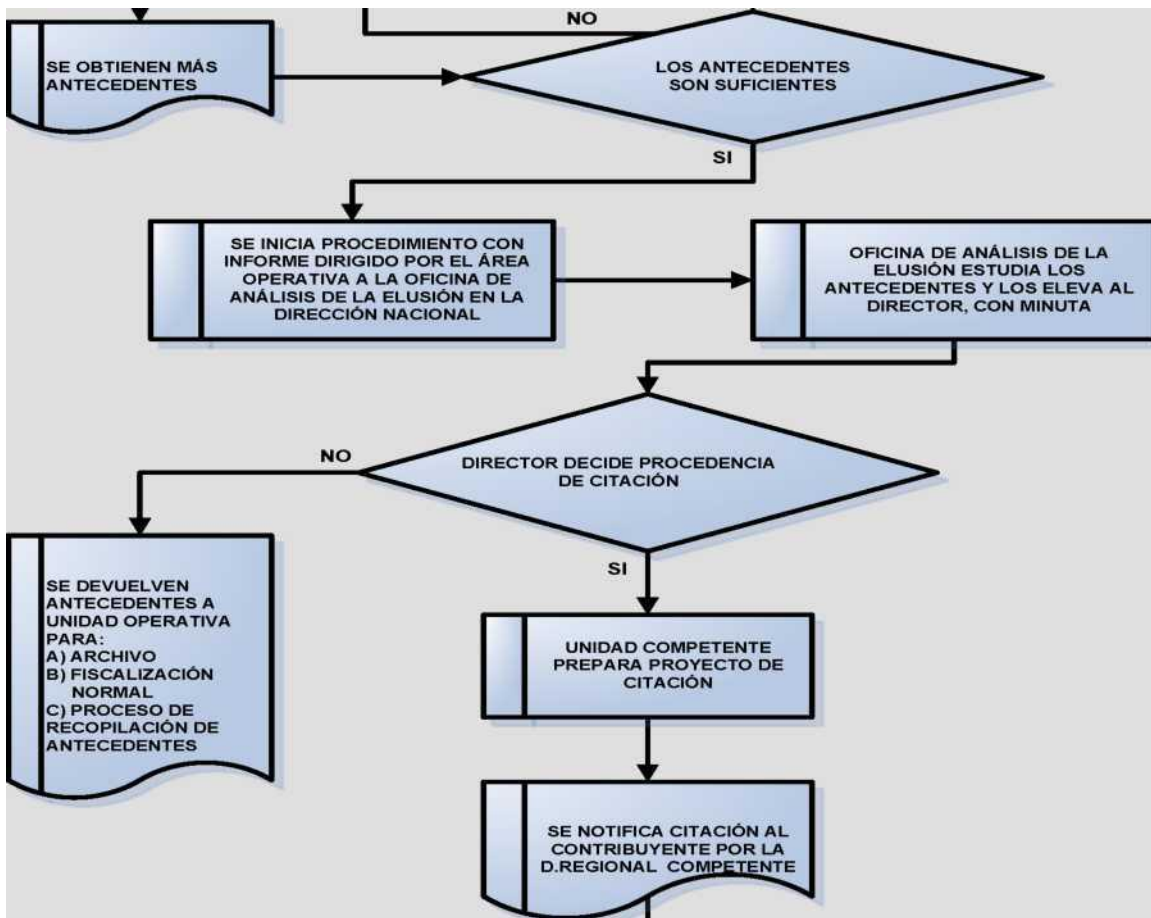
SE DETECTAN INDICIOS DE EXISTENCIA DE MANIOBRAS ELUSIVAS EN AREAS DE:

MyGE

PyMIPE

Plataforma /

Otros

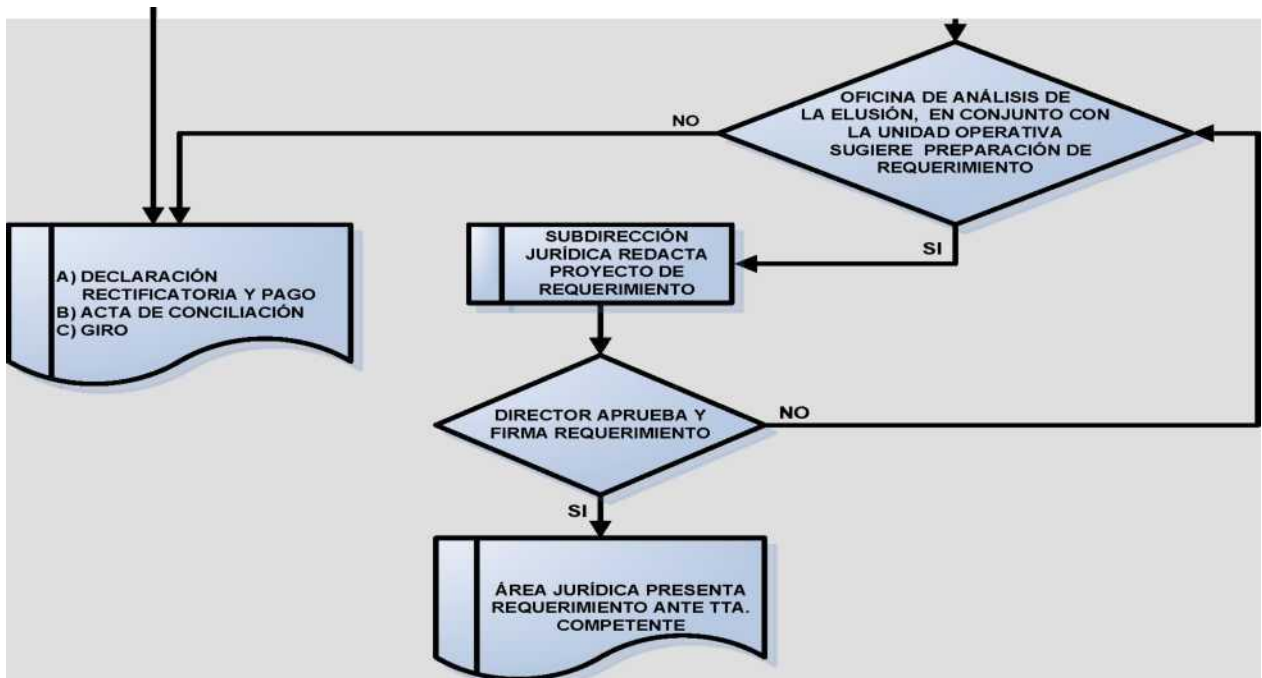


f CONTRIBUYENTE DA RESPUESTA

1 SATISFACTORIA O SE ALLANA J

f CONTRIBUYENTE NO RESPONDE 'N

I O DA UNA RESPUESTA NO SATISFACTORIA i



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

En conformidad a lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley N° 20.899, las modificaciones introducidas a los artículos 26 bis y 100 bis del Código Tributario, comienzan a regir desde la fecha de publicación de dicha ley en el Diario Oficial, esto es, a contar del 08 de febrero de 2016.

Por lo tanto, a partir de la fecha antes señalada, se complementa en lo pertinente las instrucciones sobre esta materia, contenidas en la Circular N° 65, de 23 de julio, de 2015.

Las instrucciones contenidas en la presente Circular relativas al procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos, rigen a partir de la fecha de su publicación en extracto en el Diario Oficial, fecha a partir de la cual se deroga el Capítulo VII, que trata esta materia, de la Circular N° 65, de 23 de julio, de 2015.

DEPARTAMENTO EMISOR: DEPARTAMENTO DE ASESORÍA JURÍDICA	CIRCULAR N° 42.-
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 11 de julio de 2016.-
MATERIA: VIGENCIA Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS ANTI ELUSIÓN ESTABLECIDAS EN LOS ARTÍCULOS 4° BIS, 4° TER, 4° QUÁTER, 4° QUINQUIES, 100 BIS, 119 Y 160 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. Complementa Circular N° 55, de 16 de octubre de 2014. Deroga Circular N° 55, de 24 de junio de 2015.	REFERENCIA: Código Tributario, artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis. Ley N° 20.780, artículo 15° transitorio. Ley N° 20.899, artículo 8° transitorio.

1. A través de la Circular N° 55, de 24 de junio de 2015, se interpretó lo dispuesto por el artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, sobre la vigencia de la “Norma General Anti elusiva” incorporada por dicha ley en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quater, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario.

Con posterioridad, la Ley N° 20.899, en su artículo 8° transitorio incorporó una norma interpretativa del inciso segundo del referido artículo decimoquinto transitorio, que vino a aclarar el sentido y alcance de los términos “realizados o concluidos” que empleó la norma para referirse a los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, sometidos a la nueva normativa.

2. Por esta instrucción se complementa lo señalado en la Circular N° 55 del 16 de octubre 2014, precisando la vigencia y ámbito de aplicación temporal de las normas anti elusivas, y se deroga la Circular N° 55, del 24 de junio de 2015.

3. Para el fin señalado, corresponde determinar el sentido y alcance del inciso segundo del referido artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, interpretado por el artículo 8° transitorio de la Ley N° 20.899. En efecto, el artículo decimoquinto transitorio de la Ley 20.780 señala:

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

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

Por su parte, el artículo 8° transitorio de la Ley N° 20.899, en relación con esta norma dispuso:

“Para los efectos de lo dispuesto en el inciso 2° del artículo decimoquinto transitorio de la ley 20.780, se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aún cuando sigan produciendo efectos a partir del 30 de septiembre de 2015. De acuerdo a lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos no podrá aplicar tales disposiciones respecto de los efectos producidos con anterioridad al 30 de septiembre de 2015. Respecto de los efectos que se produzcan a contar de esta última fecha, provenientes de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos realizados o concluidos con anterioridad a ella, tampoco se aplicarán tales disposiciones, salvo cuando a partir de la citada fecha se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria de los referidos hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, en cuyo caso se aplicarán sólo respecto de los efectos posteriores que surjan a consecuencia de tal modificación, en cuanto esta última y sus referidos efectos, conforme a las disposiciones legales citadas, sean considerados como constitutivos de abuso o simulación”.

4. De la lectura de los textos transcritos, se puede concluir que los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, rigen desde el 30 de septiembre de 2015. A contar de esa fecha, el Servicio podrá aplicar, en las fiscalizaciones que desarrolle, la nueva normativa anti elusiva de carácter general y perseguir la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis del Código Tributario.

Para los fines de la aplicación de estas normativas, el legislador, en una “interpretación auténtica”, ha precisado que la expresión “realizados o concluidos”, que incorpora el inciso segundo del artículo décimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, debe entenderse en el sentido que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, se han realizado o concluido con

anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aún cuando sigan produciendo efectos con posterioridad a la misma.

Respecto de los efectos que se verifiquen con posterioridad al 30 de septiembre de 2015, provenientes de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos realizados o concluidos con anterioridad a ella, el legislador ha previsto que a su respecto no se apliquen las normas anti elusivas, salvo cuando a partir de la citada fecha se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria de los referidos hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, en cuyo caso tales normas se aplicarán sólo respecto de los efectos posteriores que surjan a consecuencia de tal modificación, en cuanto esta última y sus referidos efectos, conforme a las disposiciones legales citadas, sean considerados como constitutivos de abuso o simulación.

Específicamente, en esta materia se pueden prever los siguientes escenarios; a saber:

a) Hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos “realizados o concluidos” a partir del 30 de septiembre de 2015.

Todos los hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos “realizados o concluidos” a contar de la fecha referida, sus efectos o consecuencias para la legislación tributaria, se encuentran afectos a la aplicación de la normativa general anti elusiva, quedando el Servicio habilitado para someterlos a los procedimientos administrativos respectivos y requerir las declaraciones jurisdiccionales a que haya lugar, en su caso.

b) Hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos “realizados o concluidos” con anterioridad al 30 de septiembre de 2015 y cuyos efectos también se han producido a la misma fecha, sin que continúen produciéndose con posterioridad a ella.

Respecto de aquellos actos cuyos efectos tributarios se consumaron o produjeron íntegramente antes del 30 de septiembre de 2015, el Servicio se encuentra impedido de aplicar las disposiciones del articulado que regula la normativa general anti elusiva incorporada al Código Tributario por la Ley N° 20.780.

c) Hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos “realizados o concluidos” con anterioridad al 30 de septiembre de 2015 y no modificados con posterioridad a la misma fecha, no obstante que continúen produciendo efectos tributarios después.



Respecto de tales operaciones el Servicio tampoco podrá aplicar la normativa general anti elusiva, en los términos regulados por los artículos respectivos del Código Tributario.

d) Hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos “realizados o concluidos” con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, y que a contar de dicha fecha hayan sido modificados en sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria.

En este caso, el Servicio podrá fiscalizar los efectos posteriores que surjan a consecuencia de la modificación o modificaciones de que se trate, en la medida que se cumpla con los siguientes requisitos:

i) Que exista una modificación del hecho, acto, contrato o negocio particular o de uno o más de los que conforman un conjunto o serie de ellos. Para estos fines se entiende que existe modificación cuando se altera, muta o transforma, de cualquier manera uno o más de los elementos<sup>1</sup> de los actos o negocios, o características de los hechos, o conjunto o serie de ellos, que los conforman.

ii) Que la modificación incida de manera determinante en las consecuencias jurídicas tributarias; esto es, que altere, mute o transforme los elementos de la obligación impositiva, como son los sujetos, el hecho gravado, la tasa, la base imponible o el régimen de exenciones aplicables; su nacimiento o exigibilidad.

iii) La alteración, mutación o transformación de los elementos mencionados en el literal precedente, por sí misma o por los efectos que genera en la negociación modificada, pueda ser considerada eventualmente como constitutiva de un abuso o simulación por aplicación de los artículos 4° ter o 4° quáter del Código Tributario.

A estos efectos, se debe considerar que si el negocio primitivo resulta ser, teóricamente elusivo; pero la modificación posterior al 30 de septiembre de 2015, a que se le somete, carece de las características elusivas, ni tampoco las genera en el acto modificado, el Servicio no estará facultado para aplicar la Normativa General Anti elusión.

5. De conformidad con lo que dispone el artículo 8° transitorio de la Ley N° 20.899, en los casos que se cumplan los requisitos anteriores, el Servicio podrá solicitar ante el tribunal competente la

declaración de la elusión y, en su mérito, liquidar, girar los impuestos o dictar la resolución correspondiente.

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

Lo anterior supone que el contribuyente respecto del cual el Servicio estima que ha realizado actos o negocios o un conjunto o serie de ellos susceptibles de ser considerados elusivos, conforme a las definiciones legales, debe reflejar en su liquidación o giro de impuestos propuesta por el Servicio, en su requerimiento, una diferencia superior a 250 UTM; no obstante lo que en definitiva falle el Tribunal.

<sup>1</sup> De acuerdo a lo señalado en el artículo 1444 del Código Civil: “Se distinguen en cada contrato las cosas que son de su esencia, las que son de su naturaleza, y las puramente accidentales. Son de la esencia de un contrato aquellas cosas sin las cuales o no produce efecto alguno, o degenera en otro contrato diferente; son de la naturaleza de un contrato las que no siendo esenciales en él, se entiende pertenecerle, sin necesidad de una cláusula especial; y son accidentales a un contrato aquellas que ni esencial ni naturalmente le pertenecen, y que se le agregan por medio de cláusulas especiales”.

Para estos fines, no se puede adicionar, a la determinación de diferencias de impositivas, aquellas generadas por el negocio primitivo; no obstante éste supere con creces las 250 UTM.

7. El artículo octavo transitorio, de la Ley N° 20.899, contiene una interpretación auténtica del artículo decimoquinto transitorio, de la Ley N° 20.780, sobre la vigencia de dichas normas. Motivo por el cual la norma objeto de análisis y estas instrucciones, no alteran la vigencia de la Normativa General Anti elusiva sino que interpretan la aplicación de ésta en relación a los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos que se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015.

En atención a lo anterior, derógase la Circular N° 55, de 24 de junio de 2015.

DEPARTAMENTO EMISOR TECNICA TRIBUTARIA	CIRCULAR N° 47.16.2016 CIRC.SN 01.2016 CIRC.TT
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 12 de julio de 2016.-
MATERIA Imparte instrucciones sobre declaración y pago del impuesto a las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, contenido en el artículo 8° de la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, modificado por el artículo 8°, N° 2, de la Ley N° 20.899, de 8 de febrero de 2016, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales. Deja sin efecto Circular N° 52, de 2015.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014 y Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2016.

## I INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014 se publicó la Ley N° 20.780, cuyo artículo 8° estableció un nuevo impuesto destinado a gravar las emisiones al aire de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, impuesto respecto del cual este Servicio impartió instrucciones de carácter general mediante la Circular N° 52, de 2015.

Con posterioridad, el artículo 8°, N° 2, de la Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016, modificó aspectos relevantes del referido impuesto en cuanto a las fórmulas y metodologías para su cálculo, así como también introdujo nuevos incisos que alteraron su orden inicial.

Producto de lo anterior, es pertinente dejar sin efecto la Circular N° 52, de 2015, y dictar en su lugar instrucciones actualizadas conforme al texto vigente del artículo 8° de la Ley N° 20.780, sin perjuicio de aquellas instrucciones que cada Órgano de la Administración del Estado involucrado en la aplicación y fiscalización del impuesto en comento deba emitir en el ámbito de sus competencias.

## II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

### 1. CONSIDERACIONES GENERALES

De acuerdo al Mensaje Presidencial de la Ley N° 20.780, el uso de combustibles fósiles en la industria genera efectos negativos sobre el medioambiente y la salud de las personas. Por esta razón, se estimó necesario implementar un impuesto a la emisión de contaminantes en la industria, al tiempo que estimular un cambio hacia tecnologías limpias.

Por su parte, el Mensaje de la Ley N° 20.899 informa que el propósito de las modificaciones introducidas al impuesto tienen por objeto simplificar la forma de determinar el Impuesto a las Fuentes Fijas Contaminantes. En particular, se señala que respecto de las emisiones al aire de los denominados contaminantes locales (MP, NOx y SO2), y conforme a su texto original, el impuesto se calcula en base a una fórmula que incluye un coeficiente de dispersión por comuna que se determina en función de un factor de emisión concentración o FEC para material particulado MP 2,5.

Para simplificar la aplicación de esa fórmula, la Ley N° 20.899 vino a reemplazar este coeficiente de dispersión por un coeficiente de calidad del aire que variará dependiendo si el establecimiento en donde se ubican las respectivas fuentes fijas se encuentra dentro de en una comuna declarada como zona saturada o zona latente. De esta forma, expresó el Mensaje de la Ley N° 20.899, se utiliza una metodología que ya se viene aplicando hace muchos años en el país y que cuenta con un respaldo técnico y científico, de modo de simplificar la determinación y aplicación del impuesto en el caso de los contaminantes locales.

## 2. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY N° 20.899

### 2.1. Modificaciones al texto de la Ley N° 20.780.

De acuerdo al artículo 8° N° 2 de la Ley N° 20.899, se introducen las siguientes modificaciones al artículo 8° de la Ley N° 20.780:

- a. Sustitúyese, en el inciso tercero, la fórmula que establece luego de los dos puntos, por la siguiente:

“ $T_{ij} = CSC_{pci} \times P_{obj}$ ”

Donde:

$T_{ij}$  = Tasa del impuesto por tonelada del contaminante “i” emitido en la comuna “j” medido en US\$/Ton

CSCpci = Costo social de contaminación per cápita del contaminante “i”

Pobj = Población de la comuna “j”.

b. Sustitúyese el inciso cuarto, incluida la tabla que contiene, por el siguiente inciso cuarto nuevo:

“Respecto de estos mismos contaminantes, si el establecimiento se encuentra dentro de una comuna que a su vez forme parte de una zona declarada como zona saturada o como zona latente por concentración de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx) o dióxido de azufre (SO2) en el aire conforme a lo establecido en la ley N° 19.300, sobre Bases Generales del Medio Ambiente, se aplicará a la tasa de impuesto por tonelada de contaminante un factor adicional consistente en el coeficiente de calidad del aire, resultando en la siguiente fórmula para su cálculo:

$$Tij = CCAj \times CSCpcixPobj$$

Dónde:

CCAj = Coeficiente de calidad del aire en la comuna “j”.

c. Incorpóranse los siguientes incisos quinto y sexto, pasando el actual inciso quinto a ser séptimo, y así sucesivamente:

“El coeficiente de calidad del aire corresponderá a dos valores diferenciados dependiendo si la comuna “j” ha sido declarada zona saturada o zona latente:

Coeficiente de Calidad del Aire	Coeficiente
Zona Saturada	1.2
Zona Latente	1.1

Para efectos de la aplicación del coeficiente de calidad del aire, en caso que una zona saturada o zona latente incluya a una parte o fracción de una comuna, ésta será considerada en su totalidad como zona saturada o latente, respectivamente. Si una comuna es parte de distintas zonas, saturadas o latentes, primará el coeficiente aplicable a zona saturada.”

d. Modifícase el inciso noveno, que pasa a ser undécimo, de la siguiente manera:

- i. Sustitúyese la expresión “determinará mediante decreto supremo”, por “publicará anualmente un listado de”.
  - ii. Incorpórase luego de la expresión “de este artículo” y antes del punto seguido, que pasa a ser punto aparte, las expresiones “y de las comunas que han sido declaradas como saturadas o latentes para efectos de este impuesto”.
  - iii. Elimínase la frase “Dicho decreto deberá actualizarse anualmente.”.
- e. Modifícase el inciso décimo, que pasa a ser duodécimo, de la siguiente manera:
- i. Sustitúyense los vocablos “certificará” por “consolidará”; y “efectuadas” por “informadas”.
  - ii. Elimínase la siguiente oración, a continuación del punto seguido, que pasa a ser punto aparte: “La certificación podrá ser impugnada conforme lo dispuesto en el artículo 55 contenido en el artículo segundo de la Ley N° 20.417, suspendiéndose el giro del impuesto mientras el recurso no se encuentre totalmente resuelto.”.
  - f. Sustitúyese, en el inciso undécimo, que pasa a ser decimotercero, la frase “la metodología para determinar los factores de emisión-concentración por comuna, conforme a lo señalado en el inciso cuarto; asimismo,” por “las obligaciones y procedimientos relativos a la identificación de los contribuyentes afectos y”.

## 2.2. Nuevo texto del artículo 8° de la Ley N° 20.780, tras las modificaciones.

"Establécese un impuesto anual a beneficio fiscal que gravará las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx), dióxido de azufre (SO2) y dióxido de carbono (CO2), producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos), considerando el límite superior del valor energético del combustible.

El impuesto de este artículo afectará a las personas naturales y jurídicas que, a cualquier título, haciendo uso de las fuentes de emisión de los establecimientos señalados precedentemente, generen emisiones de los compuestos indicados en el inciso anterior.

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

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

Donde:

$T_{ij}$  = Tasa del impuesto por tonelada del contaminante "i" emitido en la comuna "j" medido en US\$/Ton

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

$Pobj$  = Población de la comuna "j"

Respecto de estos mismos contaminantes, si el establecimiento se encuentra dentro de una comuna que a su vez forme parte de una zona declarada como zona saturada o como zona latente por concentración de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx) o dióxido de azufre (SO<sub>2</sub>) en el aire conforme a lo establecido en la ley N° 19.300, sobre Bases Generales del Medio Ambiente, se aplicará a la tasa de impuesto por tonelada de contaminante un factor adicional consistente en el coeficiente de calidad del aire, resultando en la siguiente fórmula para su cálculo:

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

Dónde:

$CCA_j$  = Coeficiente de calidad del aire en la comuna "j"

El coeficiente de calidad del aire corresponderá a dos valores diferenciados dependiendo si la comuna "j" ha sido declarada zona saturada o zona latente:

Coeficiente de Calidad del Aire	Coeficiente
Zona Saturada	1.2
Zona Latente	1.1

Para efectos de la aplicación del coeficiente de calidad del aire, en caso que una zona saturada o zona latente incluya a una parte o fracción de una comuna, ésta será considerada en su totalidad como zona saturada o latente, respectivamente. Si una comuna es parte de distintas zonas, saturadas o latentes, primará el coeficiente aplicable a zona saturada.

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

Contaminante	Dólares de Estados Unidos de Norteamérica
MP	\$0.9
SO2	\$0.01
Nox	\$0.025

La población de cada comuna se determinará para cada año de acuerdo a la proyección oficial del Instituto Nacional de Estadísticas.

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

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

El Ministerio del Medio Ambiente publicará anualmente un listado de los establecimientos que se encuentran en la situación del inciso primero de este artículo y de las comunas que han sido declaradas como saturadas o latentes para efectos de este impuesto.

Para la aplicación de la fórmula establecida en este artículo, la Superintendencia del Medio Ambiente consolidará en el mes de marzo de cada año las emisiones informadas por cada contribuyente en el año calendario anterior.

Un reglamento dictado por el Ministerio del Medio Ambiente fijará las obligaciones y procedimientos relativos a la identificación de los contribuyentes afectos y establecerá los procedimientos administrativos necesarios para la aplicación del impuesto a que se refiere el presente artículo.

Las características del sistema de monitoreo de las emisiones y los requisitos para su certificación serán aquellos determinados por la Superintendencia del Medio Ambiente para cada norma de emisión para fuentes fijas que sea aplicable. La certificación del sistema de monitoreo de



emisiones será tramitada por la precitada Superintendencia, quien la otorgará por resolución exenta. Para estos efectos, la Superintendencia del Medio Ambiente fiscalizará el cumplimiento de las obligaciones de monitoreo, registro y reporte que se establecen en el presente artículo.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar a la Superintendencia del Medioambiente, un reporte del monitoreo de emisiones, conforme a las instrucciones generales que determine el señalado organismo, el que además podrá definir los requerimientos mínimos de operación, control de calidad y aseguramiento de los sistemas de monitoreo o estimación de emisiones, la información adicional, los formatos y medios correspondientes para la entrega de información.

Los contribuyentes que incumplan las obligaciones que se establecen en los dos incisos precedentes serán sancionados de acuerdo a lo dispuesto en la ley orgánica de la Superintendencia de Medio Ambiente.

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

La Superintendencia deberá enviar al Servicio de Impuestos Internos un informe con los datos y antecedentes necesarios para que proceda al cálculo del impuesto por cada fuente emisora.

Para los efectos de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 149 del decreto con fuerza de ley N° 4, de 2006, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, ley General de Servicios Eléctricos, el impuesto que establece el presente artículo no deberá ser considerado en la determinación del costo marginal instantáneo de energía, cuando éste afecte a la unidad de generación marginal del sistema. No obstante, para las unidades cuyo costo total unitario, siendo éste el costo variable considerado en el despacho, adicionado el valor unitario del impuesto, sea mayor o igual al costo marginal, la diferencia entre la valorización de sus inyecciones a costo marginal y a dicho costo total unitario, deberá ser pagado por todas las empresas eléctricas que efectúen retiros de energía del sistema, a prorrata de sus retiros, debiendo el Centro de Despacho Económico de Carga (CDEC) respectivo, adoptar todas las medidas pertinentes para realizar la reliquidación correspondiente. El Servicio de Impuestos Internos enviará en el mes de abril de cada año al CDEC respectivo y a la Comisión Nacional de Energía, un informe con el cálculo del impuesto por cada fuente emisora. La Comisión Nacional de Energía, mediante resolución exenta, establecerá las disposiciones de carácter técnico que sean necesarias para la adecuada implementación del mecanismo señalado en este inciso.”

### 3. ELEMENTOS DEL IMPUESTO

### 3.1. Hecho gravado

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

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

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

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

En este sentido, se entiende por establecimiento "el conjunto de estructuras e instalaciones donde se localizan una o más calderas o turbinas, que están próximas entre sí y que por razones técnicas están bajo un control operacional único o coordinado."<sup>1</sup>

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

- a) Que exista un conjunto de estructuras e instalaciones donde se localizan una o más calderas o turbinas. Las estructuras e instalaciones deben corresponder a obras materiales, como

estanques de combustibles líquidos o gaseosos, oleoductos o gasoductos internos, canchas de acopio de combustibles sólidos, cintas transportadoras, sistemas de enfriamiento; y, en el caso de termoeléctricas, la unidad de generación eléctrica, lo que incluye el conjunto "caldera - turbina de vapor - generador eléctrico", y el conjunto "turbina de gas - generador eléctrico", y en el caso de otras fuentes, las calderas de generación de vapor, así como las chimeneas, equipos de abatimiento de emisiones, canchas de acopio para materiales usados en el abatimiento de emisiones, canchas de acopio de cenizas y otros residuos sólidos.

<sup>1</sup> Oficio Ord. D.J. N°152345, de fecha 12.06.2015, del Ministerio del Medio Ambiente

- b) Relación física de proximidad entre las estructuras e instalaciones, incluyendo las calderas y turbinas. La "proximidad" es relativa, en el sentido que un objeto está cerca de otro por referencia a un tercer objeto o punto de referencia. De este modo, el criterio de proximidad no está vinculado a una distancia máxima o mínima entre dos o más estructuras, sino en base a otros criterios complementarios que dan cuenta de una operación común destinada a producir bienes o servicios bajo un control único o coordinado. En otras palabras, la proximidad no se agota en el examen puramente físico sino que también debe considerar un elemento intelectual relacionado con la unión de las estructuras e instalaciones (contiguas o no) con el objetivo de producir un determinado bien o servicio. Pero, a su vez, implica excluir la posibilidad de considerar sólo un aspecto intelectual para fundar la existencia de un solo establecimiento aun cuando se encuentran ubicados a cientos o miles o de kilómetros de distancia.
- c) Control operacional único o coordinado. Conforme a lo señalado precedentemente, además de una relación física de proximidad, debe existir una unidad directa y técnica donde el control operacional sea único o coordinado. La unidad directa y técnica está referida a operaciones del proceso industrial entre las que existe estrecha relación, como por ejemplo la producción de vapor (caldera de vapor) para procesos industriales como calentamiento, secado, esterilización, impulso o movimiento, atomización, hidratación, humidificación, entre otros, y como la existencia de equipos de respaldo y de sistemas auxiliares que están conformados por calderas o turbinas, que es común en ciertas industrias, como la generación eléctrica.

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

- d) Finalmente, una vez identificada la existencia de un "establecimiento" en los términos indicados, se procede a reconocer cada una de las calderas o turbinas que están al interior del

establecimiento y calcular sus potencias térmicas. Si la sumatoria de las potencias térmicas es igual o mayor a 50 MWt (megavatios térmicos), el establecimiento califica para los efectos del hecho gravado, quedando obligado al pago del impuesto cada una de las personas naturales o jurídicas que, a cualquier título, hagan uso de las fuentes de emisión de los establecimientos y generen emisiones de compuestos contaminantes.

En todo caso, de acuerdo al inciso decimoprimer del artículo 8° de la Ley N° 20.780, en comento, corresponde al Ministerio del Medio Ambiente publicar anualmente un listado de los establecimientos que se encuentran en la situación del inciso primero del artículo 8° de la Ley N° 20.780 y de las comunas que han sido declaradas como saturadas o latentes para efectos de este impuesto.

### 3.2. Sujeto Pasivo

De conformidad a lo señalado en el inciso segundo del artículo 8° de la Ley N° 20.780, el impuesto afecta a las personas naturales y jurídicas que, a cualquier título, haciendo uso de las fuentes de emisión de los establecimientos señalados precedentemente, generen emisiones de los compuestos contaminantes indicados en el numeral 3.1 anterior. De este modo, por expresa disposición de la ley, se encuentran comprendidos en el hecho gravado los establecimientos en que existan una o más calderas o turbinas que, individualmente o en conjunto, superen o igualen los 50 MWt de potencia térmica.

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

### 3.3. Devengo del impuesto y consolidación de emisiones informadas

#### 3.3.1. Devengo del impuesto

De acuerdo a lo previsto en el inciso primero del artículo 8° de la Ley N° 20.780, el impuesto a las emisiones de fuentes fijas se devenga anualmente.

#### 3.3.2. Consolidación de emisiones:

Según lo dispone el inciso decimosegundo del artículo 8° de la Ley N° 20.780, para aplicar la fórmula descrita en el punto 3.4. siguiente, la Superintendencia del Medio Ambiente consolidará en el mes de marzo de cada año las emisiones informadas por cada contribuyente en el año calendario anterior.

### 3.3.3. Sistema de monitoreo de emisiones y su certificación:

Por su parte, el inciso decimocuarto del artículo 8° de la Ley N° 20.780 establece que las características del sistema de monitoreo de las emisiones y los requisitos para su certificación serán aquellos determinados por la Superintendencia del Medio Ambiente para cada norma de emisión para fuentes fijas que sea aplicable.

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

### 3.3.4. Reporte de monitoreo y su presentación:

El inciso decimoquinto del artículo 8° de la Ley N° 20.780, a su vez, obliga a los contribuyentes a presentar a la Superintendencia del Medioambiente un reporte del monitoreo de emisiones, conforme a las instrucciones generales que determine el señalado organismo, el que además podrá definir los requerimientos mínimos de operación, control de calidad y aseguramiento de los sistemas de monitoreo o estimación de emisiones, la información adicional, los formatos y medios correspondientes para la entrega de información.

### 3.3.5. Sanciones

El inciso decimosexto del artículo 8° de la Ley N° 20.780 dispone que los contribuyentes que incumplan las obligaciones señaladas en los puntos 3.3.3. y 3.3.4. anteriores, serán sancionados de acuerdo a lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Medio Ambiente.

## 3.4. Base imponible y metodología de cálculo

Los incisos tercero y siguientes del artículo 8° de la Ley N° 20.780 establecen un conjunto de normas que regulan la determinación de la base imponible y la metodología de cálculo del impuesto, el cual se aplica sobre las emisiones efectuadas por cada contribuyente durante el respectivo año calendario, de acuerdo a las fórmulas que se describen más adelante, dependiendo del tipo de compuesto contaminante y, según corresponda, atendiendo también a la ubicación del establecimiento (esto es, dentro de una comuna que forme parte de una zona saturada o latente).

#### 3.4.1. Fórmula dependiendo del tipo de compuesto contaminante:

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

$$T_{ij} = CSC_{pci} \times P_{obj}$$

Donde:

$T_{ij}$  = Tasa del impuesto por tonelada del contaminante "i" emitido en la comuna "j" medido en US\$/Ton

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

$P_{obj}$  = Población de la comuna "j"

El inciso octavo dispone, que la población de cada comuna se determinará para cada año de acuerdo a la proyección oficial del Instituto Nacional de Estadísticas.

- b) En el caso de las emisiones de dióxido de carbono, el inciso noveno del artículo 8° de la Ley N° 20.780 señala que el impuesto será equivalente a 5 dólares de Estados Unidos de Norteamérica por cada tonelada emitida. Con todo, el impuesto a las emisiones de dióxido de carbono no se aplica a las fuentes fijas que operen en base a medios de generación renovable no convencional cuya fuente de energía primaria sea la energía biomasa, contemplada en el numeral 1), de la letra aa) del artículo 225 del decreto con fuerza de Ley N° 4, de 2006, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, Ley General de Servicios Eléctricos.

#### 3.4.2. Factor adicional en la fórmula de cálculo del impuesto según ubicación del establecimiento en el caso de ciertos compuestos contaminantes:

De acuerdo al nuevo inciso cuarto del artículo 8° de la Ley N° 20.780 y respecto de las emisiones al aire de material particulado, óxidos de nitrógeno o dióxido de azufre, si el establecimiento se encuentra dentro de una comuna que a su vez forme parte de una zona declarada como zona saturada o como zona latente por concentración de MP, NOx o SO2 en el aire, conforme a lo establecido en la Ley N° 19.300, sobre Bases Generales del Medio Ambiente, se aplicará a la tasa de impuesto por tonelada de contaminante un factor adicional consistente en el coeficiente de calidad del aire, resultando la siguiente fórmula de cálculo:

$$Tij = CCAj \times CSCpcixPobj$$

Dónde:

CCAj= Coeficiente de calidad del aire en la comuna “j”

El coeficiente de calidad del aire corresponderá a dos valores diferenciados dependiendo si la comuna “j” ha sido declarada zona saturada o zona latente:

Coeficiente de Calidad del Aire	Coeficiente
Zona Saturada	1.2
Zona Latente	1.1

De acuerdo al inciso sexto, y para efectos de la aplicación del coeficiente de calidad del aire, en caso que una zona saturada o zona latente incluya a una parte o fracción de una comuna, ésta será considerada en su totalidad como zona saturada o latente, respectivamente. Si una comuna es parte de distintas zonas, saturadas o latentes, primará el coeficiente aplicable a zona saturada.

Conforme al inciso séptimo, el Costo Social de contaminación per cápita (CSCpc) asociado a cada contaminante local será el siguiente:

Contaminante	Dólares de Estados Unidos de Norteamérica
MP	\$0.9
SO2	\$0.01
Nox	\$0.025

### 3.5. Aplicación del impuesto

En el inciso decimotercero del artículo 8° de la Ley N° 20.780, por su parte, se señala que será el Ministerio del Medio Ambiente el que establecerá, por medio de un reglamento dictado al efecto, las obligaciones y los procedimientos relativos a la identificación de los contribuyentes afectos y de los procedimientos administrativos necesarios para la aplicación del impuesto.

### 3.6. Declaración y pago

De acuerdo a lo previsto en el inciso décimo octavo del artículo 8° de la Ley N° 20.780, corresponde a la Superintendencia del Medio Ambiente enviar al Servicio de Impuestos Internos un informe con los datos y antecedentes necesarios para que proceda al cálculo del impuesto por cada fuente emisora.

Entre los datos necesarios, se deberá identificar al sujeto pasivo del impuesto; esto es, cada una de las personas naturales o jurídicas que, a cualquier título, hagan uso de las fuentes de emisión de los establecimientos y generen emisiones de compuestos contaminantes, identificándola con el Rol Único Tributario (RUT), los componentes que deben ser informados - esto es, material MP, NOx, SO2, o CO2 -, megavatios térmicos (MWT), tipo de zona a que corresponde y población por comuna.

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

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

El retardo en enterar en Tesorería los impuestos, a que se refiere el inciso decimoséptimo del artículo 8° de la Ley N° 20.780, se sancionará en conformidad a lo dispuesto en el número 11 del artículo 97 del Código Tributario.

## 4. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO Y COSTO MARGINAL

Según lo dispone el último inciso del artículo 8° de la Ley N° 20.780, para los efectos de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 149 del decreto con fuerza de Ley N° 4, de 2006, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, Ley General de Servicios Eléctricos, el



impuesto a las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas no debe considerarse en la determinación del costo marginal instantáneo de energía, cuando éste afecte a la unidad de generación marginal del sistema.

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

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

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

#### 5. ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO INVOLUCRADOS EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO

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

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

Órgano de la Administración del Estado	Atribuciones/deberes
Instituto Nacional de Estadísticas.	La fórmula de cálculo del impuesto comprende entre sus variables el componente “población” de cada comuna y se determinará para cada año de acuerdo a la proyección oficial del Instituto Nacional de Estadísticas
Tesorería General de la República	El pago de los impuestos deberá efectuarse en la Tesorería General de la República en el mes de abril del año calendario de la generación de las emisiones, previo giro efectuado por el Servicio de Impuestos Internos.
Ministerio del Medio Ambiente	Publica un listado anual de los establecimientos que se encuentran en la situación del inciso primero del artículo 20.780 y de las comunas que han sido declaradas como saturadas o latentes para efectos del impuesto.
	Fija mediante reglamento las obligaciones y procedimientos relativos a la identificación de los contribuyentes afectados por el impuesto.
	Establece los procedimientos administrativos necesarios para la aplicación del impuesto.
Superintendencia del Medio Ambiente	Consolida las emisiones informadas por cada contribuyente en el año calendario anterior para la aplicación del impuesto.
	Determina las características del sistema de monitoreo de las emisiones y los requisitos para su certificación por cada fuente emisora para emisión para fuentes fijas que sea aplicable. La certificación del sistema de monitoreo de emisiones es otorgada por la Superintendencia, quien la otorga por resolución exenta.
	Fiscaliza el cumplimiento de las obligaciones de monitoreo, registro y reporte que se establecen en el artículo 20.780.
	Recibe de parte de los contribuyentes un reporte del monitoreo de emisiones, conforme a las instrucciones que la Superintendencia determine. También podrá definir los requerimientos mínimos de operación, control de calidad y aseguramiento del monitoreo o estimación de emisiones, la información adicional, los formatos y medios correspondientes para la entrega de la información.
	Aplica sanciones a los contribuyentes que incumplan ciertas obligaciones establecidas por ley de acuerdo a lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Medio Ambiente.
	Envía al Servicio de Impuestos Internos un informe con los datos y antecedentes necesarios para que el Servicio de Impuestos Internos determine el impuesto por cada fuente emisora.
CDEC respectivo y la Comisión Nacional de Energía	El Servicio de Impuestos Internos debe enviar en el mes de abril de cada año al CDEC respectivo y a la Comisión Nacional de Energía un informe con el cálculo del impuesto por cada fuente emisora. La Comisión Nacional de Energía, mediante resolución, establecerá las disposiciones de carácter técnico que sean necesarias para la adecuada implementación del mecanismo de pago del impuesto establecido en el inciso final del artículo 8° de la Ley N° 20.780.

### III VIGENCIA DEL IMPUESTO Y DE LA PRESENTE CIRCULAR

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

Asimismo, a contar de la fecha de publicación de la presente Circular se deja sin efecto la Circular N° 52, de 2015.

DEPARTAMENTO EMISOR

CIRCULAR N° 50.-

SUBDIRECCIÓN DE FISCALIZACIÓN

SISTEMA DE PUBLICACIONES

FECHA, 20 de julio de 2016.-

ADMINISTRATIVAS

MATERIA: ESTABLECE POLÍTICA DE CONDONACIÓN DE INTERESES Y SANCIONES PECUNIARIAS QUE SE IMPONGAN POR INFRACCIONES A LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONTEMPLADAS EN EL ARTÍCULO 97 N° 1 INCISO 1°, N° 2 Y N° 11 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CONDONACIÓN DE INTERESES EN EL CASO DE DEUDAS POR CONCEPTO DE IMPUESTO TERRITORIAL, SUPERVISIÓN DE LA CONCESIÓN DEL BENEFICIO Y POLÍTICA DE TRANSPARENCIA.

DEROGA CIRCULAR N° 21, DE 19 DE ABRIL DE 2013, N° 41, DE 05 DE SEPTIEMBRE DE 2013 Y N° 89, DE 25 DE NOVIEMBRE DE 2015.

## I. INTRODUCCIÓN

Esta Dirección, en virtud de lo dispuesto en el artículo 6° letra A) N° 1 y letra B) inciso final, del Código Tributario y en el artículo 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo primero del DFL N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, ha considerado oportuno y necesario proponer a los Directores Regionales, Director de Grandes Contribuyentes y Subdirector de Fiscalización, en el ejercicio de la facultad que les otorga la ley, de conocer y resolver el otorgamiento de condonaciones que soliciten los contribuyentes, la política de condonación de los intereses penales y sanciones pecuniarias tributarias, que se expone en la presente Circular.

Por su parte, el artículo 10°, N° 34, de la Ley N° 20.780, sustituyó el inciso segundo del artículo 192 del Código Tributario, con vigencia a contar del 30 de septiembre de 2015; a raíz de dicha modificación se faculta al Tesorero General de la República para condonar total o parcialmente los intereses y sanciones por la mora en el pago de los impuestos sujetos a la cobranza administrativa y judicial, mediante normas o criterios objetivos y de general aplicación, que se determinarán por dicho Servicio.

En este contexto normativo, el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería General de la República, mediante un Protocolo suscrito con fecha 24 de septiembre de 2015, han establecido las bases para una política de condonación de intereses y sanciones pecuniarias por la mora en el pago de los impuestos, que se impongan por infracciones a las obligaciones tributarias contempladas en el artículo 97 N° 2, inciso primero, y N° 11 del Código Tributario, con la finalidad de actuar coordinadamente respetando los principios de transparencia de la función pública y de igualdad de los contribuyentes, de tal forma que los fundamentos para otorgar o rechazar las

solicitudes de condonaciones de intereses y sanciones pecuniarias por la mora en el pago de los impuestos asociadas a las infracciones señaladas, a las que puedan optar en general los contribuyentes en ambos Servicios del Estado, obedezcan a criterios objetivos, igualitarios y de conocimiento público.

Esta política de condonación de intereses y sanciones pecuniarias será aplicable en los términos expuestos, sin perjuicio de las facultades legales de los Directores Regionales, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, según sea el caso, establecidas en la normativa vigente.

## II. PRINCIPIOS GENERALES

Los principios y objetivos específicos compartidos por el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería General de la República, para contar con una política común de condonación integrada, que considere al contribuyente como único, en cuanto al proceso de otorgamiento de este beneficio, son los siguientes:

1. Cumplir las funciones de ambas entidades coordinadamente, observando los principios de eficiencia y eficacia, de acuerdo a los artículos 3° y 5° de la Ley 18.575, de Bases Generales de la Administración del Estado.
2. Dar cumplimiento a los principios de celeridad, economía procedimental, imparcialidad, no formalización, entre otros, establecidos en la Ley N° 19.880, que fija los Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los Órganos de la Administración del Estado.
3. Favorecer la aplicación de porcentajes de condonación y períodos de otorgamiento del beneficio de modo uniforme en ambas entidades.
4. Favorecer al buen contribuyente, esto es, a aquellos contribuyentes que mantienen, en general, un comportamiento tributario conforme a la ley y reglamentos vigentes.
5. Obtener el pronto pago de la deuda, favoreciendo su pago al contado y el canal de pago vía Internet por sobre el pago presencial.
6. Establecer que la sanción final a aplicar al contribuyente, una vez descontado el monto condonado, esté acorde con el tipo de incumplimiento tributario, y sea mayor al costo del financiamiento privado.

## III. APLICACION Y MONTO DE LA CONDONACIÓN

1. Sin perjuicio de lo señalado en el Capítulo VI de esta Circular, las autoridades competentes de este Servicio, podrán ejercer la facultad de condonar que les otorga la ley, respecto de los intereses moratorios y sanciones pecuniarias establecidas en el artículo 97 N° 1 inciso 1°, N° 2

y N° 11 del Código Tributario, contemplados en todos los giros pendientes de pago que haya emitido y que emita el Servicio de Impuestos Internos, incluidas las cuotas de contribuciones de bienes raíces.

2. Se propone a los Directores Regionales, Director de Grandes Contribuyentes y Subdirector de Fiscalización, en congruencia con la política de condonación común acordada con el Servicio de Tesorerías, ejercer la facultad de condonar, como criterio de general aplicación, sobre la base de los siguientes porcentajes máximos de condonación según los tramos de antigüedad de la deuda y el canal de pagos que utilice el contribuyente, que se indican a continuación:

Tramo Antigüedad Deuda	Procedimiento de Pago Condonación Presencial	Procedimiento de Pago Condonación Internet
Mes 1 a mes 3	60%	70%
Mes 4 a Mes 12	50%	60%
Mes 13 a Mes 24	50%	55%
Mayor a 24 meses	40%	50%

3. El “Tramo Antigüedad Deuda”, se cuenta desde el mes calendario de emisión del giro, que corresponde al mes 1 y hasta el último día del mes calendario final de cada tramo y, en el caso de las deudas por impuesto territorial este tramo se cuenta desde el mes siguiente al mes de vencimiento de la cuota, que corresponde al mes 1.
4. Se aplica el mismo porcentaje de condonación indicado en la tabla a los intereses penales y a los distintos tipos de multas, incluidos los giros infraccionales que no acceden al pago de impuestos.
5. Los porcentajes de condonación que se otorguen por cada giro pendiente de pago o cuota de contribuciones, tanto en caso de pago presencial como por Internet, implican el pago al contado de la deuda tributaria.
6. El contribuyente perderá la condonación asignada al tramo si la deuda no es pagada al contado, dentro del plazo de vigencia de dicho tramo, caso en el cual podrá acceder al porcentaje de condonación del tramo siguiente, que es menor.
7. El canal de pagos vía Internet se beneficiará con un porcentaje de condonación superior a los pagos presenciales, con un 10% adicional, salvo en el tramo de antigüedad entre el mes 13 al mes 24, en que este beneficio adicional será de un 5%.

#### IV. EXCLUSIONES DE LA CONDONACIÓN

No se otorgará la condonación a los contribuyentes que se encuentran en alguna de las siguientes situaciones particulares:

1. Contribuyentes que habiendo cometido infracción tributaria que pueda ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, se determine por el Director enviar los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa respectiva y ejercer el cobro civil de los impuestos (Inciso 3° del Artículo 162 del Código Tributario).

2. Contribuyentes que entraben de cualquier forma la fiscalización del Servicio.
3. Contribuyentes que se encuentren querellados, denunciados, imputados o, en su caso, acusados conforme al Código Procesal Penal, o hayan sido sancionados por delitos tributarios hasta el cumplimiento total de su pena.
4. Contribuyentes que no hayan comparecido injustificadamente a un segundo requerimiento, según artículo 97 N° 21 del Código Tributario.
5. Contribuyentes que se encuentren sometidos al proceso de Recopilación de Antecedentes previsto en el artículo 161 N° 10 del Código Tributario.

Los contribuyentes que se encuentren en estas situaciones, podrán concurrir a las Oficinas del Servicio para solucionar su situación tributaria y de esta manera podrán optar al procedimiento de condonación establecido en esta Circular, si procede.

#### V. PROCEDIMIENTO DE PAGO CONDONACIÓN PRESENCIAL

1. Sin perjuicio del ejercicio de la facultad de condonar de las autoridades competentes del Servicio, la condonación dispuesta en la presente Circular operará, simplificada, para los contribuyentes que opten por el canal de pagos presencial, accediendo a los porcentajes de condonación según los tramos de antigüedad de la deuda que se han establecido en el Capítulo III de esta instrucción.

Esta simplificación consiste en que estos porcentajes de condonación, definidos como de aplicación general y común a los contribuyentes deudores, se otorgan sin que medie solicitud expresa del beneficiario.

2. Si el contribuyente pretende una condonación de un monto mayor a la sugerida en el Capítulo III, deberá requerirlo fundadamente, rigiéndose la solicitud respectiva por lo dispuesto en la Resolución Ex. SII N° 80, de 05 de septiembre de 2013.

Los contribuyentes deberán solicitar la condonación al Director Regional correspondiente a la jurisdicción de su domicilio o a otro Director Regional que se disponga de acuerdo con la ley; en su caso, deberán solicitar al Director de Grandes Contribuyentes o al Subdirector de Fiscalización la condonación de los recargos referidos a deudas giradas por estas Unidades.



La condonación se otorgará mediante Resolución de la autoridad competente, debiendo registrarse en el giro correspondiente el porcentaje, monto y fecha de vigencia del beneficio, además del número de la citada Resolución.

3. La fecha de vigencia de la condonación debe corresponder al último día hábil del mes de su otorgamiento, lo que es coincidente con la fecha de vigencia del monto actualizado del giro.
4. La condonación operará a partir del momento en que se emita el giro por parte del Servicio, o al mes siguiente al vencimiento legal en el caso de las cuotas de contribuciones de bienes raíces.

## VI. PROCEDIMIENTO DE PAGO CONDONACIÓN INTERNET

Corresponderá al Subdirector de Fiscalización, de conformidad con sus potestades legales y con esta política, la administración de los pagos en línea de los giros con condonación que se efectúen a través de la oficina virtual del Servicio en Internet.

La condonación dispuesta en la presente Circular operará, automáticamente, para los contribuyentes que opten por el canal de pagos en línea que efectúen a través de la oficina virtual del Servicio en Internet, accediendo a los porcentajes de condonación según el tramo de antigüedad de la deuda que se ha establecido en esta instrucción, y que no se encuentren en las situaciones particulares del Capítulo IV de esta Circular.

Del mismo modo, la condonación operará para el pago de las cuotas de contribuciones de bienes raíces vencidas, que se efectúen vía Internet, y que son informadas al Servicio por la Tesorería General de la República.

Igualmente, corresponderá al Subdirector de Fiscalización, quién actuará de acuerdo a sus facultades, respecto a la administración de los pagos en línea con condonación que se efectúen a través de la oficina virtual del Servicio en Internet, de las declaraciones de impuestos presentadas fuera de plazo (Formularios 22, 24, 24.1, 29 y 50). Con el fin de mantener homogeneidad en la aplicación de esta política de condonación, se sugiere aplicar el porcentaje del 70% de rebaja de los intereses y multas que se devenguen por el atraso en la declaración y pago del impuesto. El mismo porcentaje del 70% se podrá aplicar al cupón de pago de las declaraciones cuando el contribuyente opta por este medio a la solución de su deuda tributaria. En ambos casos no se otorgará la condonación a los contribuyentes que se encuentran en las situaciones particulares del Capítulo IV de esta Circular.

## VII. SUPERVISIÓN

Con la excepción de las condonaciones otorgadas de conformidad con lo previsto en el número 1 del Capítulo V y en el Capítulo precedente, para el adecuado y oportuno ejercicio del deber de supervisión que compete a esta Dirección, mensualmente, las autoridades competentes para conceder condonaciones respecto de los recargos legales a que se refiere esta Circular, deberán remitir un informe a la Subdirección de Fiscalización, el cual contendrá los datos y plazos que se establecerán mediante instrucción interna.

La Subdirección de Fiscalización podrá, a su juicio, requerir mayores antecedentes respecto de casos particulares en que lo estime necesario.

## VIII. POLÍTICA DE TRANSPARENCIA

Conforme al tenor de lo dispuesto en los artículos 5°, 7° y demás normas pertinentes de la Ley N° 20.285, sobre acceso a información pública, a más tardar el día diez de cada mes se publicará en el sitio web del Servicio en Internet, una nómina ordenada por unidad emisora y número de los actos administrativos por los cuales se otorgaron condonaciones reguladas en la presente Circular en el mes anterior.

La publicación electrónica deberá especificar, a lo menos, lo siguiente:

- a) Individualización del acto (tipo, denominación, número, fecha y unidad de emisión),
- b) Indicación del medio y forma de publicidad, en conformidad a lo dispuesto en los artículos 45 y siguientes de la Ley N° 19.880, y su fecha,
- c) Indicación de que el acto tiene efectos particulares,
- d) Breve descripción del objeto del acto, y
- e) Vínculo al texto, expurgado de los datos relativos a cualquier información concerniente a personas naturales, identificadas o identificables, cuya reserva se establece en el artículo 7° de la Ley N° 19.628.

## IX. DEROGACIÓN DE CIRCULARES

Deróguense la Circular N° 21, de 19 de abril de 2013; Circular N° 41, de 5 de septiembre de 2013 y Circular N° 89, de 25 de noviembre de 2015 y cualquier instrucción contraria a lo dispuesto en la presente Circular.

## X. VIGENCIA

La presente Circular comenzará a regir a contar de su publicación, en extracto, en el Diario Oficial.

## RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO JULIO 2016

Durante el mes de julio se publicaron diversas Circulares, las cuales dan por terminado el período de Circulares emanadas de la ley de simplificación tributaria.

Ya han aparecido consultas al SII sobre las dos leyes de reforma, los cuales destacamos en el Boletín, y se espera que eso constituya una actitud permanente, particularmente por la complejidad de dichas reformas.

En cuanto a Circulares, se destaca aquella referida a los regímenes que pueden optar los contribuyentes en materia de impuesto a la renta (Circular N° 49 de 14 de julio de 2016). Dado su extensión de más de doscientas páginas, se deberá leer o bajar de la página web del SII. Las otras Circulares, también extensas, se adjuntarán a este Boletín.

Elas se refieren a las modificaciones de las nuevas leyes tributarias a la renta presunta, renta efectiva de bienes raíces, adjudicación de bienes en la disolución y liquidación de empresas, impuesto único a los gastos rechazados y retención impuesto adicional. (Circular N° 39 de 8 de julio de 2016), a la regulación del tratamiento tributario de rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile. (Circular N° 40 de 8 de julio de 2016), a las que trata las modificaciones de la ley de simplificación al artículo 26 bis y 100 bis del CT y al procedimiento administrativo de calificación de elusión. (Circular N° 41 de 11 de julio de 2016), a las de vigencia y aplicación normas anti elusión. (Circular N° 42 de 11 de julio de 2016), a la de instrucciones sobre créditos por impuestos pagados en el extranjero producto de las modificaciones a las normas sobre el artículo 41 A,B, C de la LIR. Refunde todas las Circulares sobre la materia. (Circular N° 48 de 12 de julio de 2016)

En materia de resoluciones, la 68 de 11 de junio trata sobre la Creación Comité Anti elusión. La presentación al SII consultas sobre normas anti elusivas está normada en la Resolución N° 69 de 11 de julio de 2016 a igual que el formulario solicitud condonación intereses y multas N° 2667, en la resolución N° 72 de 20 de julio de 2016.

En materia de Oficios, hay dos que tratan sobre consultas sobre declaración de bienes en el exterior (Oficio N° 1773 de 22 junio de 2016 y Oficio N° 1828 de 23 junio de 2016)

Otro interesante es referido al tratamiento tributario de la publicidad a través de internet desde el punto de vista IVA y Renta. (Oficio N° 1838 de 23 de junio de 2016), otro sobre la enajenación usufructo y nuda propiedad de acuerdo a las normas de las leyes de reforma tributaria y simplificación. (Oficio N° 1839 de 23 junio 2016)

Hay algunos que tratan sobre venta de casas y bienes raíces, (Oficio N° 1892 de 30 junio 2016 y Oficio N° 1949 de 6 julio 2016)

Se trata también sobre el costo de activo rebajado y recalificado como crédito contra impuesto Primera Categoría. (Oficio N° 2057 de 19 julio de 2016), el concepto de comisión para los efectos del impuesto adicional por servicios de gestión. (Oficio N° 2058 de 19 de julio de 2016).

El tratamiento tributario de la reinversión 2015, se trata en el Oficio N° 2078 de 20 julio de 2016 y otro sobre fusiones en el Oficio N° 2079 de 20 julio de 2016.

Finalmente se aborda el IVA en los servicios de gestión, producción y difusión eventos culturales. (Oficio N° 1999 de 12 julio de 2016) y el Crédito especial empresas constructoras. (Oficio N° 2000 de 12 julio de 2016)

En materia de Jurisprudencia Judicial, se tratan tres fallos. Uno sobre la facultad de tasar del SII cuando en un contrato de leasing de camionetas los socios o terceros compran la cuota de opción, no aceptando como precio la última cuota o la cuota de opción en este leasing, sino el avalúo.

Otro sobre los efectos de los retiros en exceso de una empresa que los recibió y posteriormente se fusionó con otra, situación que los consideró renta afectada.

Por último aquel referido a el crédito fiscal IVA en la compra de autos para arriendo, en que el contribuyente no probó que tenía ese giro, con lo cual le rechazaron los créditos fiscales.



Franco Brzovic

