

## BOLETIN TRIBUTARIO MAYO

I Leyes

No hay

II. Proyectos de ley

No hay

III. Jurisprudencia Administrativa.

1. Se crea el formulario único informe mensual retenedores cambios de sujeto. (Resolución N° 69 de 19 de mayo de 2011)

2. Posibilidad de usar el Pago Provisional por utilidades absorbidas en el caso de una fusión. Por otra parte, el aviso al SII de la reorganización empresarial debe darse dentro de los quince días siguientes a la inscripción en el registro de comercio de la escritura respectiva. (Oficio N° 1046 de 4 de mayo de 2011)

3. Efecto del traspaso del Ahorro Voluntario de un afiliado a la cuenta de Capitalización Individual. (Oficio N° 1048 de 4 de mayo de 2011)

4. Impuesto al Valor Agregado que afecta a las transacciones de aguas. (Oficio N° 1051 de 1 de mayo de 2011)

IV. Jurisprudencia Judicial

Fallos sobre patentes municipales de las sociedades de inversión.

Desarrollo

1. Se crea el formulario único informe mensual retenedores cambios de sujeto. (Resolución N° 69 de 19 de mayo de 2011)

Hoy se ha resuelto lo que sigue:

**VISTOS:** Lo dispuesto en los Arts. 6°, letra A, N° 1° y 88 del Código Tributario; y Arts. 2° y 3° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, D.L. N° 825, de 1974; la Resolución Ex. SII N° 5.517, de 26 de noviembre de 1996, modificada por Resolución Ex. SII N° 11, de 23 de enero de 2006, que establece empresas que deberán retener el IVA a los pequeños productores agrícolas de la Ley N° 19.034, publicada en el Diario Oficial de 30 de Enero de 1991; y

**CONSIDERANDO:**

1° Que, mediante Resolución Ex. SII N° 5.517, de 26 de noviembre de 1996, modificada por Resolución Ex. SII N° 11, de 23 de enero de 2006, se estableció la obligación de las empresas autorizadas para actuar en calidad de agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado, por

las compras que efectuaren a los pequeños productores agrícolas definidos en la letra a) del Art. 1 de la Ley N° 19.034, precitada;

2° Que, mediante Resolución Ex. SII N° 185, de 23 de diciembre de 2010, se estableció la presentación, a través de Internet, del formulario único N° 3500, denominado “Declaración Jurada Informe Mensual Retenedores Cambios de Sujeto”, reemplazando los informes mensuales que debían presentar en papel los contribuyentes que en ella se indican, permitiendo la compatibilidad entre la información que se provee y la información contenida en los Documentos Tributarios Electrónicos (DTE);

3° Que, es necesario contar con un documento único en el que se declaren las retenciones efectuadas, así como las restantes operaciones que deban ser informadas y que caracterizan a los distintos cambios de sujeto establecidos por este Servicio, a fin de facilitar su llenado, manejo y control, como también su habilitación y disponibilidad en Internet.

#### **SE RESUELVE:**

1° **REEMPLÁZASE**, el resolutivo 8° de la Resolución Ex. SII N° 5.517, de 26 de noviembre de 1996, por el siguiente:

“Las empresas retenedoras autorizadas, referidas en el número 1°, deberán informar los montos mensuales retenidos a cada pequeño productor agrícola mediante la presentación del formulario único N° 3500 denominado “Declaración Jurada Informe Mensual Retenedores Cambios de Sujeto”, en la forma, plazo e instrucciones impartidas mediante Resolución Ex. SII N° 185, de 23 de diciembre de 2010.”

2° La presente resolución regirá para las declaraciones que se presenten a contar del 01 de julio de 2011, por las compras que las empresas retenedoras autorizadas efectúen a los pequeños productores agrícolas, a partir del mes inmediatamente anterior. En consecuencia, a partir del período indicado, dichos contribuyentes deberán presentar la “Declaración Jurada Informe de Retenciones de Cambio de Sujeto”, Formulario 3500, hasta el día 15 ó 23 de cada mes, según corresponda, conforme se establece en la Resolución Ex N° 185, de 23 de diciembre de 2010.

3° Las empresas retenedoras autorizadas a que se refiere la presente resolución, deberán presentar por última vez la Declaración Jurada Retenciones de IVA a Pequeños Productores Agrícolas, formulario 3221, hasta el día 30.06.2011, por las operaciones efectuadas entre el 01.06.2010 y el 31.05.2011.

4° La presente resolución se publicará, en extracto, en el Diario Oficial.

2. Posibilidad de usar el Pago Provisional por utilidades absorbidas en el caso de una fusión. Por otra parte, el aviso al SII de la reorganización empresarial debe darse dentro de los quince días siguientes a la inscripción en el registro de comercio de la escritura respectiva. (Oficio N° 1046 de 4 de mayo de 2011)

Ha solicitado a este Servicio confirmar el criterio expuesto en su presentación, en relación con la procedencia que en un proceso de fusión, la sociedad absorbente o subsistente, perciba la devolución del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (PPUA) generado y solicitado por las sociedades absorbidas, al imputar, con motivo del término de sus actividades, la pérdida tributaria de primera categoría del ejercicio a las utilidades tributables no retiradas, conformadas estas últimas por utilidades recibidas producto de anterior proceso de fusión.

## I.- ANTECEDENTES.

Indica que la cadena de supermercados que representa, proyecta eliminar en un año, más de 100 sociedades con que operan sus locales, unificándolos en sólo 4 razones sociales, por tipo de formato de negocios.

De acuerdo a los resultados tributarios determinados al 31 de diciembre de 2009, de las 108 sociedades que actualmente operan los supermercados, aproximadamente 54 acumulan pérdidas tributarias y 54 acumulan utilidades tributables.

Señala que una alternativa de reorganización que permite lograr los objetivos propuestos, consiste en fusionar las sociedades, proceso que se llevaría a cabo en dos etapas:

1° Las sociedades que acumulan pérdidas tributarias, absorben, vía fusión propia, a las sociedades que acumulan utilidades tributables.

2° Una nueva sociedad, por cada uno de los 4 formatos de negocio, que se creará con tal objeto, absorberá a continuación y en el mismo ejercicio, vía fusión propia, a todas las sociedades subsistentes de la etapa anterior.

En relación con la segunda etapa de fusiones, señala que las sociedades que se disuelven deben dar aviso de término de giro, efectuar un balance y determinar sus resultados tributarios a dicha fecha. Como parte de esas determinaciones, se generará un PPUA, al absorber, con la pérdida tributaria del ejercicio de término de giro que determinen las sociedades que se disuelven, las utilidades tributables no retiradas, recibidas a su vez, producto de la primera etapa de fusiones.

Por otra parte indica que dado que se espera reducir el número de sociedades durante el año comercial 2011, las dos etapas detalladas anteriormente se deberán perfeccionar antes del 31 de diciembre de 2011 y que por motivos principalmente laborales, se les ha recomendado que el período que media entre la primera y segunda etapa de fusiones sea el mínimo, idealmente uno o dos días de diferencia. Al respecto y considerando el plazo de 15 días hábiles, desde la fecha de inscripción en el registro de comercio, para informar al Servicio de la fusión efectuada, expresa que no se alcanzará a informar la primera etapa de fusiones antes de efectuar la segunda.

En consideración a lo señalado solicita, se confirme la procedencia que la sociedad absorbente, en la segunda etapa de fusiones, al ser la sucesora legal de todas las sociedades absorbidas, será quién tiene derecho a percibir el saldo a favor de PPUA originado en éstas última con motivo del término de sus actividades, oportunidad en la cual, imputarán la pérdida tributaria del ejercicio a las utilidades no retiradas, recibidas, a su vez, producto de la absorción, en la primera etapa de fusiones, de las sociedades que acumulaban utilidades tributables.

## II.- ANÁLISIS.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 99, de la Ley N° 18.046, de Sociedades Anónimas, la fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.

Hay fusión por creación, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aporta a una nueva sociedad que se constituye.

Hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.

Conforme a lo dispuesto en los artículos 68 y 69, del Código Tributario y en los artículos 14, A), N° 1, letra c); inciso 2°, del N° 3, del inciso 3°, del artículo 31 y 97, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), así como en las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia, con ocasión de la primera etapa de fusiones que señala (fusión por incorporación), las sociedades absorbidas, junto con las demás obligaciones que les asisten, deben dar aviso de término de giro cuando corresponda, efectuar un balance, determinar sus resultados tributarios, pagar el impuesto respectivo o bien solicitar la devolución del saldo a su favor, según corresponda, y determinar el saldo de utilidades tributables acumuladas a dicha fecha, las cuales, en caso de existir, se entienden reinvertidas en la sociedad absorbente.

Con ocasión de la segunda etapa de fusiones (fusión por creación) y conforme a las normas legales citadas anteriormente, las sociedades absorbidas, deberán proceder en los mismos términos indicados en el párrafo anterior. De acuerdo a lo indicado en su presentación, en esta segunda etapa de fusiones existe la particularidad que las sociedades absorbidas determinarán como resultado tributario del ejercicio de término de giro, una pérdida tributaria, la cual se imputará a las utilidades tributables acumuladas, las cuales corresponden a las utilidades tributables recibidas como reinversión producto de la primera etapa de fusiones, generándose para las sociedades absorbidas que se disuelven, el derecho a solicitar la devolución del saldo a favor del PPUA.

En tal situación, el Servicio de Tesorerías procederá a la devolución al contribuyente, del saldo que resulte a su favor, en los términos del artículo 97 de la LIR, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización con que cuenta este Servicio.

Conforme a lo anterior, al producirse la fusión caracterizada por la transmisión íntegra del patrimonio de una o más sociedades que se disuelven a la sociedad absorbente, ésta, vale decir la subsistente sucede, por disposición de la Ley, a la o a las sociedades extintas en el conjunto de sus derechos y facultades que en dichos patrimonios se radicaban, con excepción de aquellos que se califiquen como de carácter personalísimos, según ha señalado con anterioridad este Servicio.

En relación con la sucesión de las dos etapas del proceso de reorganización que expone y el breve plazo que transcurre entre una y otra, cabe considerar que el inciso 1°, del artículo 3°, de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, dispone que la sociedad anónima se forma, existe y prueba por escritura pública inscrita y publicada en los términos del artículo 5°, de la mencionada ley, esto es, un extracto de la escritura social, autorizado por el notario respectivo, deberá inscribirse en el registro de comercio correspondiente al domicilio de la sociedad y publicarse por una vez en el Diario Oficial, trámites que deberán efectuarse dentro del plazo de 60 días contados desde la fecha de la escritura social, agregando que el cumplimiento oportuno de la inscripción y publicación producirá efectos retroactivos a la fecha de la escritura.

Por su parte, el inciso 2°, del mencionado artículo 3° establece que las actas de las juntas generales de accionistas en que se acuerde modificar los estatutos sociales o disolver la sociedad serán reducidas a escritura pública con las solemnidades indicadas en el inciso primero.

De la interpretación armónica de los incisos citados, se concluye que la disolución de una sociedad, que sigue al proceso de fusión, se debe aplicar, también, la retroactividad dispuesta en la parte final del inciso 1°, del artículo 3° de Ley sobre Sociedades Anónimas, es decir, debe considerarse como fecha de disolución de la empresa absorbida la data de la escritura pública a que se redujo el acuerdo de fusión.

Por lo tanto, si se ha cumplido en forma oportuna con la inscripción y publicación del extracto de la escritura pública a que se redujo el acuerdo de fusión, la data de dicha escritura es la fecha desde la cual se tiene por disuelta, respecto de terceros, la sociedad absorbida.

### III.- CONCLUSIÓN.

En consideración a la normativa vigente sobre las fusiones de sociedades, la sociedad absorbente en la segunda etapa del proceso de reorganización, tiene la calidad de sucesora a título universal de las sociedades disueltas, en todos los bienes, derechos y obligaciones, haciéndose dueña de todo el patrimonio de las sociedades fusionadas. Es decir, por el sólo ministerio de la Ley, reemplaza a éstas en todas sus relaciones activas y pasivas, en razón de lo cual debe entenderse investida de la capacidad para percibir las devoluciones de impuestos que éstas hayan solicitado oportunamente.

En el proceso de reorganización que expone en su presentación, el plazo de 15 días hábiles para informar a este Servicio de la fusión de sociedades, establecido en la Res. Ex. N° 55, de 2003, debe contarse desde la fecha de inscripción en el registro de comercio, de la escritura pública a que se redujo el acuerdo de fusión respectiva. Si la entrega de la información respectiva, respecto de la primera etapa de fusiones, se cumple dentro del plazo señalado, no existe problema en que ésta se concrete después de efectuar la segunda etapa de fusiones que señala.

#### 3. Efecto del traspaso del Ahorro Voluntario de un afiliado a la cuenta de Capitalización Individual. (Oficio N° 1048 de 4 de mayo de 2011)

Se ha solicitado a este Servicio pronunciarse respecto del tratamiento tributario que debe darse a aquella parte del excedente de libre disposición conformado por ahorro voluntario que el afiliado ha traspasado a su cuenta de capitalización individual, para los efectos de cumplir los requisitos para pensionarse o incrementar el monto de su pensión.

### I. ANTECEDENTES.

Expresa, que con fecha xx de noviembre de 2010, esa Administradora solicitó un pronunciamiento a la Superintendencia de Pensiones, acerca del tratamiento tributario que debe darse a aquella parte del excedente de libre disposición conformado por ahorro voluntario que el afiliado ha traspasado a su cuenta de capitalización individual, para los efectos de cumplir los requisitos para pensionarse o incrementar el monto de su pensión, de conformidad a lo establecido en los incisos primero y segundo del artículo 22 del D.L. N°3500, de 1980. La citada Superintendencia, mediante Oficio Ordinario N°xxxx, de xx de enero de 2011, el cual adjunta, concluyó que una vez efectuado el traspaso de fondos desde la cuenta de ahorro voluntario a la de capitalización individual, tales fondos son considerados como aportes a la cuenta obligatoria y, por ende, afectos al mismo tratamiento tributario que las cotizaciones enteradas en dicha cuenta, en caso de su retiro como excedentes de libre disposición. Sin perjuicio de lo señalado, dicha Superintendencia agregó que por versar la consulta sobre aspectos tributarios, corresponde al Servicio de Impuestos Internos emitir un pronunciamiento acerca de la pertinencia de otorgar a los fondos traspasados desde la cuenta de ahorro voluntario, un tratamiento distinto al que se da a las cotizaciones obligatorias en caso de su retiro como excedentes de libre disposición.

En atención a ello, solicita a este Servicio confirmar lo dictaminado por la Superintendencia de Pensiones.

## II. ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 del D.L. N°3500, de 1980, cada trabajador podrá efectuar voluntariamente, en la AFP a que se encuentre afiliado, depósitos que no tendrán el carácter de cotizaciones previsionales para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). Dichos depósitos se abonarán en una cuenta personal para cada afiliado, que se denominará cuenta de ahorro voluntario, la cual será independiente de su cuenta de capitalización individual.

Por su parte, el artículo 22 del mismo texto legal, permite a los afiliados optar por traspasar todo o parte de los fondos de su cuenta de ahorro voluntario a la de capitalización individual, con el objeto de cumplir con los requisitos para pensionarse o incrementar el monto de su pensión.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado por la Superintendencia de Pensiones a través de su Oficio N°1549, de 18 de enero de 2011, una vez que los fondos de la cuenta de ahorro voluntario han sido traspasados a la cuenta de capitalización individual, son considerados como aportes a dicha cuenta obligatoria.

Sobre el particular, el artículo 42 ter de la LIR dispone que el monto de los excedentes de libre disposición, calculado de acuerdo a lo establecido en el D.L. N°3500, de 1980, determinado al momento en que los afiliados opten por pensionarse, podrá ser retirado libre de impuesto hasta por un máximo anual equivalente a 200 UTM, no pudiendo en todo caso exceder dicha exención el equivalente a 1200 UTM. Con todo, el contribuyente puede optar, alternativamente, por acoger sus retiros a una exención máxima de 800 UTM durante un año. Agrega la norma que aquella parte del excedente de libre disposición que corresponda a recursos originados en depósitos convenidos, tributará de acuerdo con el artículo 42 quáter, del mismo texto legal.

Adicionalmente, para que opere la exención antes referida, los aportes que se efectúen para constituir dicho excedente, por concepto de cotización voluntaria, depósito de ahorro voluntario o depósito de ahorro previsional voluntario colectivo, deberán haberse efectuado con a los menos 48 meses de anticipación a la determinación de dicho excedente

Como puede apreciarse de la norma antes citada, el único caso en que la ley contempla un tratamiento tributario diverso al antes citado, es respecto de aquella parte del excedente de libre disposición que corresponda a recursos originados en depósitos convenidos. Fuera de dicha situación, los excedentes de libre disposición tendrán el tratamiento tributario dispuesto en el artículo 42 ter de la LIR, aun cuando los mismos hayan tenido su origen en ahorro voluntario que el afiliado ha traspasado a su cuenta de capitalización individual de conformidad con el artículo 22 del D.L. N°3500, de 1980.

## III. CONCLUSIÓN.

El monto de los excedentes de libre disposición, calculado de acuerdo con lo establecido en el D.L. N°3500, de 1980, tendrá el tratamiento tributario establecido en el artículo 42 ter de la LIR, con la sola excepción de aquella parte que corresponda a recursos originados en depósitos convenidos, la que tributará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42 quáter de dicho texto legal.

Por tanto, aquella parte del excedente de libre disposición conformado por ahorro voluntario que el afiliado ha traspasado a su cuenta de capitalización individual de conformidad con el artículo 22 del D.L. N°3500, queda también sujeto al tratamiento tributario que contempla el artículo 42 ter de la LIR, el que este Servicio ha explicitado a través de la Circular N°23, de 2002.

4. Impuesto al Valor Agregado que afecta a las transacciones de aguas. (Oficio N° 1051 de 1 de mayo de 2011)

#### I.- ANTECEDENTES:

La Universidad XXX y la YYY se encuentran desarrollando un Proyecto sobre TTT.

El TTT permitiría realizar, en forma electrónica, transacciones onerosas sobre disponibilidades de recursos hídricos existentes en una respectiva organización de usuarios, regulada por el Título III del Libro II del Código de Aguas, vinculando a un comprador y vendedor a través de la ordenación electrónica on line de precios de compra y de oferta de determinadas disponibilidades hídricas.

Las transacciones se efectuarían bajo dos modalidades. La primera modalidad "volumen de aguas", opera a través de la cesión onerosa, por una temporada agrícola, por un usuario vendedor del derecho que emana del hecho de formar parte de una determinada organización de usuarios, el cual le permite hacer uso de dotaciones de agua administradas por la organización de usuarios respectiva. Bajo la segunda modalidad, "opciones de compra de agua", las cuales permitirían en una fecha futura adquirir determinados volúmenes de agua previo pago de un precio de ejercicio.

Ambas modalidades requieren que, tanto el comprador como el vendedor, sean miembros de una organización colectiva de uso y distribución de aguas regulada en el Título III del Libro II del Código de Aguas.

En opinión de quienes consultan, el objeto de las transacciones efectuadas a través del TTT, sería el derecho al reparto o distribución de aguas que tendría un usuario para con una organización, que a su vez emana de su derecho real de aprovechamiento de aguas.

Atendido lo anteriormente expuesto, se pide confirmar las afirmaciones señaladas a continuación:

a) Confirmar que las transacciones sobre disponibilidades de recursos hídricos, denominadas "volumen de aguas" y "opciones de compra de agua", ejecutadas a través del TTT no se encuentran afectas a Impuesto al Valor Agregado.

b) Ratificar que las actuaciones que realicen las respectivas organizaciones de usuarios establecidas en el Código de Aguas, las cuales cumplirían con las instrucciones sobre distribución de caudales que le impartan los usuarios registrados en el TTT, no se encuentran afectas a Impuesto al Valor Agregado.

c) Confirmar que no se encuentran gravadas con Impuesto al Valor Agregado, conforme a lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley N°19.220 y por la Circular N°43 de 2004, las transacciones "volumen de aguas" y "opciones de compra de agua" en el evento que aquellas fuesen ejecutadas a través de una Bolsa de Productos Agropecuarios regulada por la Ley N°19.220.

## II.- ANÁLISIS:

1.- Aplicación de Impuesto al Valor Agregado a transacciones sobre volumen de aguas y opciones de compra de agua:

a) Volumen de aguas.

El artículo 5° del Código de Aguas, contenido en el Decreto con Fuerza de Ley N°1.122, de 1981, señala que las aguas son bienes nacionales de uso público sin perjuicio que se otorgue a los particulares el derecho de aprovechamiento de ellas.

Por otro lado, el artículo 4° del mismo Código, dispone que las aguas, atendida su naturaleza, son muebles, pero que destinadas al uso, cultivo o beneficio de un inmueble se reputan inmuebles.

En cuanto al derecho de aprovechamiento de aguas, el artículo 6° del Código dispone que es un derecho real, que recae sobre las aguas, y consiste en el uso y goce de ellas, con los requisitos y en conformidad a las reglas que prescribe el Código, derecho real que es de dominio de su titular, quien podrá usar, gozar y disponer de él en conformidad a la Ley.

Este derecho de aprovechamiento de aguas puede ser consuntivo, facultando a su titular para consumir totalmente las aguas en cualquier actividad, y no consuntivo, permitiendo emplear el agua sin consumirla y obligando a restituirla en la forma que lo determine el acto de adquisición o de constitución del derecho. Esta distinción importa porque, según la doctrina, el derecho consuntivo, al permitir la disposición material de su objeto – el agua– presentaría problemas para conciliarse con el dominio de la nación toda, sobre las aguas.

Asimismo y dada su naturaleza de bien nacional de uso público, a pesar que el derecho real de aprovechamiento de aguas habilita a su titular para usar y gozar de determinadas dotaciones de aguas expresadas en volúmenes por unidad de tiempo y disponer del derecho real mismo, la enajenación del recurso hídrico adolecería de objeto ilícito.

Considerando que este Servicio sólo tiene competencia para interpretar, fiscalizar y aplicar las leyes tributarias internas, el presente análisis se limitará exclusivamente a determinar las consecuencias tributarias de las operaciones descritas, sin calificar la licitud o ilicitud de la venta de dotaciones de aguas.

Al respecto y de acuerdo a los antecedentes, la modalidad 'volumen de aguas' tiene por objeto la cesión temporal, onerosa, de un bien incorporal, consistente en el derecho que permite al cesionario consumir una cierta dotación de agua por un período determinado, el que deriva del derecho real de aprovechamiento de aguas del cedente.

Cabe recordar que los bienes incorporales sólo se gravan con Impuesto al Valor Agregado cuando se trate de actos o convenciones onerosas que sirven para enajenar derechos reales constituidos sobre bienes muebles, o sobre inmuebles de propiedad y construidos por una empresa constructora, o una cuota de dominio sobre los mismos tipos de bienes.

Puesto que en la especie no se verifica una enajenación del derecho real de aprovechamiento de aguas, o bien del agua propiamente tal, ya que a la luz del artículo 5° y el artículo 6° del Código de Aguas aquella no podría ser objeto de disposición o enajenación por particulares, la operación bajo la modalidad volumen de aguas queda excluida del ámbito de aplicación del artículo 2 N°1 del Decreto Ley N°825.

Tampoco la operación descrita configura un hecho gravado por el artículo 8 letra g) del Decreto Ley N°825, puesto que en la situación analizada el bien cedido temporalmente es un bien incorporal o derecho y la norma aludida sólo grava la cesión temporal de bienes corporales.

b) Opciones de compra de agua.

En cuanto a la modalidad 'opciones de compra de agua', ésta obedece a una opción financiera que otorga a su titular el derecho, pero no la obligación, a comprar un determinado activo subyacente a un precio predeterminado de ejercicio, en una fecha futura. En atención a que la convención versa sobre la transferencia del dominio de un mero derecho personal para la compra, de conformidad con lo establecido en el artículo 2 N°1 del Decreto Ley N°825, dicha operación no es subsumible en el concepto de hecho gravado general venta, como tampoco corresponde a una prestación de servicios.

2.- Actuaciones que realicen las organizaciones de usuarios establecidas en el Código de Aguas:

Resta determinar la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a las labores que realizarían las respectivas organizaciones de usuarios establecidas en el Código de Aguas, las cuales deberán implementar las instrucciones sobre distribución de caudales impartidas por los usuarios registrados en el TTT.

Conforme al artículo 186 del Código de Aguas, cuando dos o más titulares del derecho real de aprovechamiento de aguas sean comuneros en el uso y goce de una misma fuente de agua, sea ésta un canal de regadío, embalse, o usen una misma obra de captación de aguas subterráneas, se les permite organizarse para actuar de consuno en el ejercicio de este derecho, pudiendo adoptar, alguna de los tres tipos de organizaciones de usuarios descritas por el Título III del Libro II del Código de Aguas .

Según la norma, el objeto de dicho tipo de organizaciones es tomar las aguas del canal común, repartirlas entre los titulares del derecho de aprovechamiento a prorrata de sus derechos, construir, explotar, conservar y mejorar las obras de captación, acueducto y otras que sean necesarias para el ejercicio pleno del derecho.

A su vez, el patrimonio de este tipo de organizaciones fundamentalmente está integrado por los recursos pecuniarios y de otra naturaleza con que los dueños de los derechos de aprovechamiento del agua contribuyan, a prorrata de sus derechos, para efectos de mantener la comunidad; con el producto de las multas por el incumplimiento de las obligaciones de los comuneros, y con los bienes que adquieran, a cualquier título, para los fines de la organización, ello de acuerdo con los artículos 201,212 y 260 del Código de Aguas.

Al respecto, la definición de servicio contenida en el artículo 2 N°2 del Decreto Ley N°825 presupone en primer lugar que exista una acción o prestación que una persona realiza para otra, la cual sea remunerada, y adicionalmente que aquella provenga del ejercicio de actividades comprendidas en los números 3 ó 4, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el Decreto Ley N°824, de 1974.

De las normas anteriormente citadas, se desprende que el cumplimiento por las organizaciones de usuarios de las instrucciones sobre distribución de caudales que le impartan los usuarios registrados en el TTT, es una manifestación del objetivo propio de dicho tipo de organizaciones el cual básicamente es velar por la correcta distribución de los caudales de agua de una misma fuente conforme a los derechos de aprovechamiento de agua que cada comunero tenga. La actividad analizada no se enmarca en el ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo cual en la especie la actividad descrita no se califica como un servicio en los términos definidos por el artículo 2 N° 2 del Decreto Ley N° 825.

Finalmente, si llegara a entenderse que en la implementación de las instrucciones, estas asociaciones actúan, por cuenta de los usuarios que la conforman, su gestión sería civil y no comercial y, por consiguiente, no se configuraría tampoco, en ese caso, un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado.

3.- Aplicación de Impuesto al Valor Agregado a transacciones de volumen de aguas y opciones de compra de agua ejecutadas a través de una Bolsa de Productos Agropecuarios regulada por la Ley N°19.220.

En relación con la tercera consulta, el artículo 1° de la Ley N°19.220 señala que las Bolsas de Productos Agropecuarios son sociedades anónimas abiertas especiales, que tienen por objeto exclusivo proveer a sus miembros el local y la infraestructura necesaria para realizar eficazmente las transacciones de productos mediante mecanismos continuos de subasta pública, asegurando la existencia de un mercado equitativo, competitivo y transparente. Para los efectos de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 39 de la Ley N°19.220 regula el régimen tributario que afecta dicho tipo de transacciones. Al respecto la Circular N°43, de 2004, que imparte instrucciones sobre la materia, establece dos regímenes tributarios alternativos.

Bajo el primer régimen tributario, sólo constituiría hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado aquellas operaciones en que efectivamente se transfiera un producto agrícola mediante la tradición de aquél, entendida ésta, en conformidad con el artículo 670 del Código Civil, como la entrega que el dueño hace a otro de las especies transferidas a otra persona, habiendo por una parte facultad e intención de transferir el dominio y por la otra la capacidad e intención de adquirirlo. En efecto, todas las transacciones que no importen la tradición de productos agrícolas no se encuentran afectas a Impuesto al Valor Agregado, de modo que no se gravan las transacciones sobre derechos personales o de naturaleza incorporal. En ningún caso se gravarán las transacciones de títulos que se efectúen en la bolsa en la medida que no transfieran el dominio del producto que representan, por lo cual la transferencia de dominio de los productos agrícolas que efectúe el propietario de ellos a favor de la bolsa mediante el endoso del certificado de depósito y del vale de prenda, no se afecta con Impuesto al Valor Agregado.

El segundo régimen tributario, al igual que en el primero, sólo se encuentran gravadas con Impuesto al Valor Agregado aquellas transacciones que impliquen la tradición del producto agrícola vendido en los mismos términos aplicables al primer régimen tributario. Sin embargo, a diferencia del sistema anterior, se encuentra gravada con Impuesto al Valor Agregado la transferencia de productos que el propietario efectúe a favor de la bolsa mediante el endoso del certificado de depósito y del vale de prenda, devengándose el impuesto al momento que se efectúe la primera transacción en la bolsa del título respectivo.

La Circular instruye respecto de ambos regímenes, que la tradición será efectuada de acuerdo a las normas contenidas en los párrafos 1 y 2 del Título VI del Libro II del Código Civil (sobre tradición de bienes corporales muebles), de lo cual se desprende que sólo sería aplicable al Impuesto al Valor Agregado a aquellas transacciones que recaen sobre un bien corporal mueble, puesto que sólo ellas admiten la tradición conforme a los párrafos 1 y 2 del Título VI del Libro II del Código Civil.

Cabe mencionar que la respectiva Bolsa de Productos Agropecuarios debe determinar qué régimen tributario aplicará para una transacción específica. Sin embargo, una vez que se opte por alguna de las dos alternativas los productos y títulos representativos de productos se someterán al régimen escogido hasta su salida de la bolsa, sin que sea posible cambiar la forma de operar.

### III.- CONCLUSIONES:

En cuanto a la consulta señalada en la letra a) de los antecedentes de este Oficio, se confirma el criterio expuesto en cuanto a que la operación descrita bajo la modalidad "volumen de aguas" no configura un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado, al quedar fuera del ámbito de aplicación del artículo 2° N°1 y artículo 8 letra g) del Decreto Ley N°825.

En relación con la modalidad "opciones de compra de agua", ésta tampoco corresponde a un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado.

Respecto de la segunda consulta señalada en la letra b) de los antecedentes de este Oficio, se confirma que el cumplimiento por las organizaciones de usuarios de las instrucciones sobre distribución de caudales que le impartan los usuarios registrados en el TTT, no califica como un servicio gravado con Impuesto al Valor Agregado en los términos definidos por el artículo 2 N°2 del Decreto Ley N°825.

En lo referente a la consulta señalada en la letra c), le corresponde a la Superintendencia de Valores y Seguros determinar el tipo de producto que puede ser transferido a través del sistema de la Bolsa de Productos Agropecuarios; y a la Bolsa de Productos Agropecuarios, determinar el régimen tributario que aplicará para una transacción específica, por tanto este Servicio no puede pronunciarse sin dichos antecedentes respecto del régimen tributario indicado en la presentación.

5. Inscripción en el RUT de un fondo de inversión privado. (Oficio N° 873 de 14 de abril de 2011)

Se ha consultado sobre la inscripción en el RUT solicitada por YYY Administradora de Fondos de Inversión S.A., en adelante "la Administradora", respecto de "XXXX", en adelante "el Fondo", particularmente en lo que dice relación con su calificación como fondo público o privado.

## I. ANTECEDENTES

Al solicitar la inscripción del Fondo en el Rol Único Tributario, la Administradora lo identificó en el Formulario como un Fondo de Inversión Privado en lugar de Fondo de Inversión Público, que es lo que correspondería de acuerdo a las consideraciones que se señalan.

Consta de los antecedentes acompañados que el Fondo se encuentra sujeto a la fiscalización de la Superintendencia de Valores y Seguros, organismo que aprobó el Reglamento Interno del Fondo y sus modificaciones.

Asimismo, de su Reglamento aparece que el Fondo hace oferta pública de las cuotas de participación, las que se encuentran inscritas en el Registro de Valores de dicha Superintendencia.

La presentación indica que para los efectos de efectuar la debida inscripción y practicar las anotaciones complementarias pertinentes, se hace necesario el pronunciamiento solicitado.

## II. ANALISIS

Al respecto cabe señalar que los fondos de inversión privados, a diferencia de los fondos de inversión pública, no se encuentran sujetos a la fiscalización de la Superintendencia de Valores y Seguros y su reglamento no requiere ser aprobado por este organismo. Tampoco hacen oferta pública de sus valores o cuotas de participación y no tienen el deber de inscribirlos en el Registro de Valores de dicha Superintendencia.

Ahora bien, sobre la materia consultada debe considerarse que, de acuerdo al Reglamento Interno tenido a la vista, las cuotas de participación del Fondo son valores de oferta pública inscritas en el Registro de Valores de la Superintendencia de Valores y Seguros. Además, el Reglamento del Fondo fue aprobado por dicha Superintendencia y, de acuerdo a información publicada por ese organismo, el Fondo se encuentra sujeto a su fiscalización.

Por otra parte, conforme lo dispuesto en el artículo 66 del Código Tributario, la inscripción en el Rol Único Tributario constituye un deber para las personas, entidades o agrupaciones que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos.

Por ello, en el caso planteado, la calificación que el interesado haya efectuado del Fondo en la solicitud de inscripción en el RUT, no constituye impedimento para facilitar el cumplimiento de esta obligación legal.

Lo anterior es sin perjuicio que el Servicio, para efectuar las anotaciones correspondientes en sus sistemas de información y registro, deba considerar la calificación jurídica que resulte del mérito de los antecedentes aportados.

### III. CONCLUSIONES

Respecto de la calificación jurídica del Fondo, los antecedentes tenidos en vista permiten concluir que XXXX, tiene la calidad de Fondo de Inversión Público.

La circunstancia de haberse indicado una calificación diversa en el formulario de inscripción respectivo, no obsta a su inmediato registro en el Rol Único Tributario.

### IV. Jurisprudencia Judicial

De los fallos de la Corte Suprema dictados el mes de mayo, salvo algunos sobre prescripción, el resto han sido sobre patentes municipales de las sociedades de inversión, los cuales sistemáticamente fueron desestimadas las pretensiones de los socios de esas sociedades.

En otras palabras, para ese tribunal las sociedades de inversión cualquiera sea su naturaleza están obligadas a pagar patente municipal.

## RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO MAYO

Primeramente, y referido a las empresas retenedoras del IVA a pequeños productores agrícolas, el SII ha dispuesto que se entregue la información en un documento único de declaración de las rentas efectuadas, formulario 3.500.

El otro punto de interés se refiere a reorganizaciones empresariales en lo particular a fusiones, en que la sociedad que se mantiene al reemplazar a las absorbidas en todas sus relaciones activas y pasivas, se entiende que tiene capacidad para percibir las devoluciones de impuestos que éstas hayan solicitado oportunamente, en lo que importa a este Resumen Ejecutivo, el PPM.

Importante para los sectores agrícolas es el Oficio que trata sobre las transacciones de aguas respecto en las modalidades de cesión de "volumen de aguas", u "opciones de compra de agua", en cuanto a que su precio no se encontraría afecto al IVA.

En cuanto a la Jurisprudencia Judicial, sólo se informa que se han dictado mas de veinte fallos el mes pasado corroborando lo dicho en fallos anteriores en cuanto a que las sociedades de inversión deben pagar patente municipal.

Franco Brzovic González