

BOLETIN TRIBUTARIO DICIEMBRE 2015

I. Leyes

No hay

II. Proyectos de ley.

Ingresó al Congreso el Proyecto de Ley de Reforma a la Reforma Tributaria, cuyo Mensaje tiene el Número 1426-363, de fecha 9 de diciembre de 2015.-

III. Oficios, Circulares, Resoluciones.

Oficios.

En relación a las interpretaciones del SII sobre declaraciones de bienes en el exterior.

1. Criterios sobre valorización voluntaria de la declaración de bienes en el exterior. (Oficio N° 3195 de 17.05.2015) (Hay un error en el mes)
2. Reglas valorización del artículo correspondiente a declaración de bienes en el exterior. (Oficio N° 3196 de 17.12.2015.)
3. Cantidades que deben computarse para aplicación del impuesto único de la declaración (Oficio N° 3197 de 17.12.2015)
4. Casos declaración bienes en el exterior. (Oficio N° 3216 de 21.12.2015)
5. Alcance de la extinción de responsabilidad penal establecida en las normas sobre declaración de bienes en el exterior. (Oficio N° 3236 de 23.12.2015)

Otros Oficios

6. Determinación tasa variable del impuesto sustitutivo para el pago FUT. (Oficio N° 3086 de 03.12.2015)
7. Retención del 4% instrumentos de deuda pública. (Oficio N° 3153 de 11.12. 2015)
8. Forma de valorizar existencias en una fusión por absorción. (Oficio N° 3190 de 17.12 2015)
9. Retiros en exceso caso transformación de sociedad limitada en anónima. (Oficio N° 3191 de 17.12.2015)
10. No se puede modificar la identidad del comunero para los beneficios del 55 bis, que trata del beneficio tributario por intereses préstamo hipotecario. (Oficio N°3219 de 21.12.2015)
11. Arrendamiento bienes raíces no agrícolas. (Oficio N° 3220 de 21.12.2015)
12. Tratamiento tributario goodwill generado en una fusión. (Oficio N° 3234 de 23.12.2015)

RESOLUCIONES

13. Plazo de presentación declaraciones juradas. (Resolución N° 101 de 17.12.2015)
14. Aprueba Convenio de colaboración entre el Ministerio del Interior y el SII. (Resolución N° 104 de 21.12.2015)
15. Modifica formularios 1821 y 1822 extendiendo la obligación de declarar de varios otros contribuyentes. (Resolución N° 105 de 24.12.2015)

16. Modifica declaraciones juradas N° 1888 y 1823 y certificados N° 8 y 17, referido a nueva información que deben presentar las entidades facultadas para emitir instrumentos de ahorro del 57 bis.) Resolución N° 106 de 24.12.2015)
17. Obligación de presentar declaración jurada de contribuyentes del 14 ter por rentas de dueños, socios, comuneros o accionistas. (Resolución N° 107 de 24.12.2015)
18. Reemplaza formato en instrucciones declaración jurada 1961 y otros (Resolución N°109 de 24.12.2015)
19. Declaración jurada N° 1913, de caracterización tributaria global de como propósito obtener información cualitativa en materia de procesos u operaciones que revisten interés para efectos de la caracterización de los grandes contribuyentes en el marco de la gestión del cumplimiento tributario. (Resolución N° 110 de 24.12.2015)
20. Declaración jurada anual de FUT formulario 1925. (Resolución N° 111 de 24 diciembre de 2015)
21. Forma y plazo para declaración jurada 1926 y obligación a medianas empresa para presentar declaración jurada N° 1 de 2012 y 41 de 2014. (Resolución N° 112 de 24.12.2015)
22. Modifica resolución 16 de marzo 2015 de la obligación de declarar y reemplaza formato formularios 1851 y 1853. (Resolución N°113 de 24.12.2015)
23. Modifica y reemplaza resolución N° 25 de marzo de 2015 sobre retención impuesto adicional. (Resolución N° 114 de 24.12.2015)

IV. Jurisprudencia Judicial.

1. Los viáticos deben pactarse en los contratos de trabajo para deducirse como gasto tributario. (Fallo de la ICS de 23 de diciembre de 2015, rol 26.913-15)
2. La malicia tiene que probarse por el SII para extender la prescripción de tres a seis años. (Fallo de la ICS de 3 de diciembre de 2015, rol 32.330-14)

Desarrollo

OFICIOS

- 1.- Criterios sobre valorización voluntaria de la declaración de bienes en el exterior. (Oficio N° 3195 de 17.05.2015) (Hay un error en el mes)
Se ha recibido en este Servicio la presentación indicada en el antecedente, solicitando se aclaren algunos criterios sobre el sistema voluntario de declaración establecido en el artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780.

I ANTECEDENTES

Tras citar las partes pertinentes del artículo 24° transitorio (en adelante, “artículo 24° transitorio”) y de las instrucciones administrativas impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 8 y Oficio N° 1934, ambos de 2015, su presentación expone:

- a) Una persona natural (“contribuyente”), con domicilio y residencia tributaria en Chile al 31.12.2013, tiene una cuenta personal y dos cuentas a nombre de una sociedad en las Islas Vírgenes Británicas (“Sociedad BVI”) desde hace más de 8 años, las cuales no ha incorporado en sus declaraciones en Chile. Todas estas cuentas se encuentran en un banco en la ciudad de Nueva York (“Banco NY”), Estados Unidos de Norteamérica.

- b) Adicionalmente, el contribuyente es socio en una sociedad de responsabilidad limitada operativa chilena (“Sociedad Chilena”).
- c) En el mes de septiembre de 2015 las cuentas de la Sociedad BVI tenían aproximadamente USD 13.000.000, de los cuales gran parte fue transferido a su cuenta personal en el Banco NY.
- d) Posteriormente, en el mes de octubre del 2015, el contribuyente hizo una devolución parcial de los fondos a la Sociedad BVI, transfiriendo aproximadamente USD 10.600.000 desde su cuenta personal en el Banco NY a las dos cuentas bancarias extranjeras de la Sociedad BVI.
- e) En el mismo mes de octubre de 2015, y con posterioridad a la recepción de los USD 10.600.000 referidos en la letra anterior, la Sociedad BVI pagó una deuda por aproximadamente USD 1.000.000.- que la Sociedad Chilena tenía con una institución bancaria extranjera, deuda que estaba debidamente contabilizada como pasivo por la Sociedad Chilena.

Con el objeto de regularizar su situación tributaria, el contribuyente desea confirmar los siguientes criterios:

- 1) Que, a pesar de haber efectuado las transferencias antes descritas, la situación del contribuyente cumple con la calificación de “bien adquirido con anterioridad al 31 de diciembre de 2013” respecto del cual puede acogerse a la declaración del artículo 24° transitorio.
- 2) Que, para efectos del cálculo de la base imponible del impuesto único del artículo 24° transitorio, debe considerarse los cerca de USD 13.000.000 referidos en la letra (c) del acápite B anterior, más los consumos efectuados dentro de los últimos años, de acuerdo a lo indicado en el Acápite I N°3 letra (c) de la Circular N°8 de 2015.
- 3) Que, debido a que el impuesto de 8% del artículo 24° transitorio es un impuesto que se aplica en carácter de único, en caso que el contribuyente presente la Declaración Extraordinaria a que se refiere el Formulario 1920, y tal declaración sea aceptada en definitiva, el contribuyente deberá pagar el Impuesto Global Complementario respecto del AT 2016 sobre todas sus otras rentas, locales o extranjeras generadas durante el año calendario 2015, con exclusión de las correspondientes a la base imponible del artículo 24° transitorio referidos en el número 2 anterior.
- 4) Que, en consecuencia, ni las cantidades transferidas desde la Sociedad BVI a su cuenta personal en el Banco NY (que parcialmente fueron devueltas a la Sociedad BVI), ni los otros fondos que tuvieron un destino distinto a tal devolución, deben afectarse con el Impuesto Global Complementario a nivel del contribuyente.

A continuación, y en el mismo orden de presentación, se absuelven las consultas formuladas

II ANÁLISIS

1) Bienes que se pueden declarar: adquiridos con anterioridad al 31.12.2013.

Sin perjuicio que el artículo 24° transitorio consulta un sistema de declaración voluntaria de ciertos bienes y rentas a su valor comercial o de mercado a la fecha de la declaración, de acuerdo al numeral 7.- del precepto legal citado, se debe tener presente que:

- a) Sólo pueden acogerse “los bienes o derechos que el contribuyente acredite fehacientemente haber adquirido con anterioridad al 1 de enero del 2014 y las rentas que provengan de tales bienes, ello sin perjuicio de la obligación de cumplir en el futuro con los impuestos y demás obligaciones que pudieran afectar a tales bienes o rentas conforme a las normas legales que les sean aplicables, para efectos de índole aduanera, cambiaria, societaria, de mercado de valores, entre otras.” (artículo 24° transitorio, numeral 3.2., sobre fecha de adquisición de los bienes).
- b) Pueden declararse “bienes incorporeales muebles nominativos, tales como acciones o derechos en sociedades constituidas en el extranjero, o el derecho a los beneficios de un trust o fideicomiso. Se incluye también, dentro de esta categoría, toda clase de instrumentos financieros o valores, tales como bonos, cuotas de fondos, depósitos, y otros similares, que sean pagaderos en moneda extranjera.” (artículo 24° transitorio, numeral 3.1. letra a).
- c) El contribuyente puede ser titular de los bienes o rentas que se encuentren en el exterior directamente o ejercer sus derechos indirectamente o a través de entidades como trusts, encargos fiduciarios, fundaciones o mandatarios, etc. De este modo, en el caso analizado y tratándose de fondos mantenidos o depositados en cuentas en bancos o entidades financieras extranjeras, el contribuyente puede declarar tanto los fondos que tiene en una cuenta personal, como también aquellos respecto de los cuales es beneficiario final, por intermedio de una sociedad constituida en BVI.

En consecuencia, y respecto de la primera consulta, se confirma que el contribuyente debe acreditar que era titular de los fondos declarados, a lo menos, con anterioridad al 01.01.2014.

Asimismo, en principio son irrelevantes los movimientos de cuentas verificados con posterioridad al 31.12.2013, especialmente si se trata de meros desplazamientos de fondos o movimientos contables desde una cuenta a otra, todas pertenecientes o a disposición del mismo titular (contribuyente).

2) Cálculo de la base imponible del impuesto único.

Conforme lo expuesto en el punto anterior, es posible considerar como formando parte de la base de cálculo del impuesto los cerca de USD 13.000.000, en la medida que ese monto incluya lo que tenía al 31.12.2013, más los rendimientos a la fecha que se indica, excluyendo las rentas adquiridas a partir 01.01.2015.

Refuerza lo anterior lo dispuesto en el artículo 24° transitorio, numero 3.1.-, letra c), y lo instruido en la Circular N° 8 de 2015, número 5, párrafo final, en el sentido que si los fondos depositados al 31.12.2013 produjeron intereses, podrá incluir en su declaración los intereses respecto de los cuales el contribuyente haya estado o esté obligado a declarar y/o pagar impuestos en Chile, “en el año tributario 2015”.

Luego, no corresponde incluir como si fuesen “bienes” los intereses provenientes de los depósitos y obtenidos entre el 01.01.2015 y septiembre de 2015, por corresponder a rentas que el contribuyente está obligado a declarar y/o pagar impuestos en Chile en el AT 2016.

Las mismas reglas anteriores se aplican a las rentas consumidas. En consecuencia, como instruye la Circular N° 8 de 2015, si las rentas han sido destinadas al consumo por el contribuyente, de forma tal que ya no se encuentran formando parte de los activos que conforman su patrimonio, se confirma poder declararlas separadamente de los bienes de que se trate e incorporarlas en el inventario.

3) Rentas afectas al Impuesto Global Complementario (AT 2016).

Consistente con lo señalado en la respuesta anterior y su propia consulta, se confirma que el contribuyente deberá pagar el Impuesto Global Complementario respecto del AT 2016 sobre todas sus rentas, locales o extranjeras generadas durante el año calendario 2015, con exclusión de las correspondientes a la base imponible del artículo 24° transitorio en los términos indicados precedentemente.

4) Cantidades transferidas o devueltas que no se afectan con el Impuesto Global Complementario a nivel del contribuyente

Como se informó a propósito de su primera pregunta, en principio son irrelevantes los movimientos de cuentas verificados con posterioridad al 31.12.2013, especialmente si se trata de meros desplazamientos de fondos, devoluciones o movimientos contables desde una cuenta a otra, todas pertenecientes o a disposición del mismo titular (contribuyente), de suerte que no pueden considerarse como nuevas rentas afectas con el Impuesto Global Complementario a nivel del contribuyente, sino más bien meros cambios en la composición de sus activos.

Con todo, sí deben afectarse con el referido impuesto las cantidades que provengan de rentas obtenidas durante el año comercial 2015, no porque correspondan a “transferencias” o devoluciones, sino porque se encuentran fuera del ámbito de aplicación del artículo 24° transitorio.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, se informa que:

- a) El contribuyente debe acreditar que era titular de los fondos declarados, a lo menos, con anterioridad al 01.01.2014.
- b) Es posible considerar como formando parte de la base de cálculo del impuesto los cerca de USD 13.000.000, en la medida que ese monto incluya lo que tenía al 31.12.2013, más los rendimientos a la fecha que se indica, excluyendo las rentas adquiridas a partir 01.01.2015.
- c) El contribuyente deberá pagar el Impuesto Global Complementario respecto del AT 2016 sobre todas sus rentas, locales o extranjeras generadas durante el año calendario 2015, con exclusión de las correspondientes a la base imponible del artículo 24° transitorio en los términos indicados precedentemente.
- d) De acuerdo a la situación de hecho descrita en la consulta y por las razones indicadas en el análisis, en principio son irrelevantes los movimientos de cuentas verificados con posterioridad al 31.12.2013.

2.- Reglas valorización del artículo correspondiente a declaración de bienes en el exterior. (Oficio N° 3196 de 17.12.2015.)

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional confirmar ciertos criterios relativos a la valoración de bienes y rentas declarados conforme al artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, su cliente, un agricultor persona natural de nacionalidad chilena, con domicilio y residencia en nuestro país, desea acoger su inversión en una sociedad ubicada en el extranjero (en adelante, "sociedad extranjera") al artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780 (en adelante "artículo 24° transitorio").

Informa que la inversión en el extranjero tiene su origen en descuentos por fletes y comisiones de venta ("rebates") de fruta producida en los años ochenta.

Señala que la sociedad extranjera invirtió esos fondos (para el ejemplo, US 100) en una sociedad chilena de responsabilidad limitada (limitada 1), vía aporte de capital. A su vez, la sociedad limitada 1 invirtió su capital en otras sociedades relacionadas con el giro agrícola, entre ellas una sociedad anónima cerrada dueña de una viña (de la cual la sociedad limitada 1 es dueña de un 25%).

En la actualidad la sociedad limitada 1, que recibió el aporte del extranjero, tiene un patrimonio tributario de US 200 y un patrimonio financiero de US 250. A mayor abundamiento, agrega que si se efectuara una valorización económica de la sociedad limitada 1, considerando como uno de sus activos subyacentes el 25% de las acciones de la sociedad anónima cerrada dueña de la viña, su valor sería muy superior al patrimonio financiero.

Tras exponer las reglas pertinentes del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780 y sus propios razonamientos, en lo fundamental solicita confirmar que:

- 1) Sólo corresponde acoger al artículo 24° transitorio la inversión inicial realizada desde el extranjero a una sociedad de responsabilidad limitada (limitada 1).
- 2) Que por ende, el valor tributario, financiero y/o económico de la sociedad limitada 1 no debe considerarse para efectos de aplicar el impuesto.
- 3) Que sólo el capital con el cual se constituyó la sociedad limitada 1, que provino del extranjero y que no pagó impuesto a la renta en su origen, es el único gravado con tasa del 8%, ya que sólo dichas rentas no pagaron el impuesto en Chile.

II ANÁLISIS

Antes de analizar el fondo de los criterios que solicita confirmar, es menester despejar algunas cuestiones expuestas en su presentación.

Por de pronto, y en atención a la propia descripción, si se entiende que el hecho gravado del impuesto son exclusivamente bienes o rentas “que se encuentran en el extranjero”, mal podría acogerse al artículo 24° transitorio la inversión inicial realizada “desde el extranjero a la sociedad chilena” de responsabilidad limitada (limitada 1). Luego, para efectos de la presente respuesta se entenderá que su cliente pretende acoger al artículo 24° transitorio exclusivamente la inversión en una sociedad extranjera.

Asimismo, es pertinente recordar los siguientes aspectos relevantes del artículo 24° transitorio:

- 1) Si bien la ley parte señalando que la declaración puede recaer sobre bienes o rentas que se encuentren en el extranjero, expresamente admite declarar bienes y rentas “que se encuentren en Chile”, cuando los contribuyentes sean beneficiarios de aquellos a “través de sociedades, entidades, trusts, encargos fiduciarios o mandatarios en el extranjero.” (artículo 24° transitorio, numeral 1).

Luego, no es correcto el razonamiento expuesto en su presentación, en el sentido que el hecho gravado con impuesto sólo recae respecto de bienes y rentas que se encuentren en el extranjero y que no hayan sido oportunamente declarados y/o gravados con los impuestos correspondientes en Chile.

- 2) En segundo lugar, cabe precisar que, para efectos de la declaración voluntaria, sólo son “bienes” susceptibles de ser declarados aquellos “bienes incorporales muebles nominativos, tales como acciones o derechos en sociedades constituidas en el extranjero, o el derecho a los beneficios de un trust o fideicomiso. Se incluye también, dentro de esta categoría, toda clase de instrumentos financieros o valores, tales como bonos, cuotas de fondos, depósitos, y otros similares, que sean pagaderos en moneda extranjera” (artículo 24° transitorio, numeral 3.1. letra a).

Por cierto, a partir de una interpretación armónica de lo dispuesto en los numerales 1.- y 3.1.- letra a), del artículo 24° transitorio, necesariamente se concluye que el contribuyente puede declarar – bajo ciertos supuestos – acciones o derechos (bienes incorpóreos muebles nominativos) en sociedades constituidas en Chile, cuando los contribuyentes sean beneficiarios de aquellos bienes a través de sociedades, entidades, trusts, encargos fiduciarios o mandatarios en el extranjero.

Así también se instruye en la Circular N° 8 del presente año, a propósito de la “ubicación de los bienes y rentas que se declaran”, al mencionar entre aquellos los “bienes que se encuentren o rentas obtenidas en el país” y respecto de los cuales el contribuyente sea su propietario o beneficiario indirecto.

En estos casos, el requisito de no haber declarado y/o gravado oportunamente los bienes o rentas con los impuestos correspondientes en Chile se cumple en la medida que, precisamente mediante la interposición de sociedades, entidades, trusts, encargos fiduciarios o mandatarios en el extranjero, el contribuyente los ha sustraído de la aplicación de los impuestos que hubiere correspondido conforme las reglas generales.

Lo anterior, a su turno, es perfectamente armónico, además, con las reglas sobre valoración de los bienes y rentas declarados, determinación de su costo tributario, radicación y registro de activos en el país y reorganización de patrimonio del contribuyente, según se expondrá más adelante.

- 3) En tercer lugar, y atendido que el sistema de declaración de bienes y rentas dispuesto en el artículo 24° transitorio es de carácter esencialmente voluntario, queda al arbitrio de cada contribuyente determinar qué bienes y rentas pretende acoger a dicho sistema.

De este modo, y a partir de lo expuesto en los numerales precedentes, se sigue que el contribuyente puede – cumpliendo demás requisitos – declarar alternativamente, en forma total o parcial, bienes y rentas que se encuentren:

- a) En el extranjero y en Chile (cuando en éste último caso los contribuyentes sean beneficiarios o propietarios indirectos en los términos indicados en la ley), o
- b) Sólo en el extranjero.

Efectuadas las precisiones anteriores y en caso que su cliente sólo desee acoger al sistema voluntario del artículo 24° transitorio exclusivamente bienes y rentas que se encuentren en el extranjero, se informa lo siguiente:

- a) Valorización de bienes y rentas.

El contribuyente debe informar los bienes a su valor comercial o de mercado a la fecha de la declaración, determinado de acuerdo a las reglas de precedencia y especialidad¹ establecidas en las letras a), b) y c) del artículo 24° transitorio, numeral 7.

¹ 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)...”.

Al respecto es importante notar que la primera regla de valoración (artículo 24° transitorio, numeral 7, letra a), remite al artículo 46 de la Ley N° 16.271, “en cuanto resulte aplicable considerando la naturaleza y ubicación de los bienes”. De este modo, si entre los bienes declarados por el contribuyente se incluyen, por ejemplo, derechos en sociedades de personas constituidas en Chile, se asignará a esos derechos el valor que resulte de aplicar a los bienes del activo las normas señaladas en el mismo artículo 46, incluyéndose, además, el monto de los valores intangibles valorados de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 46 bis, todo ello con deducción del pasivo acreditado (artículo 46, letra f), de la Ley N° 16.271).

En cambio, si el contribuyente incluye bienes respecto de los cuales la Ley N° 16.271 no establece reglas de valoración o se trata, por ejemplo, de bienes que se encuentren en el extranjero (artículo 46, letra e), de la Ley N° 16.271), deberá aplicarse como regla de valoración el valor corriente en plaza (artículo 46 bis de la Ley N° 16.271).

Con todo, sea que el contribuyente declare sólo los bienes y rentas que se encuentran en el extranjero y/o los que se encuentran en Chile (cuando el contribuyente sea su propietario o beneficiario indirecto), se deberá separar la valorización de los bienes dependiendo de su naturaleza y ubicación.

De este modo, si el contribuyente decide declarar voluntariamente sólo los bienes o rentas que se encuentren en el extranjero, corresponderá aplicar las reglas de valoración dispuestas en el artículo 46 bis (por sucesivas remisiones a partir del artículo 24° transitorio, numeral 7, letra a) y artículo 46, letra e), de la Ley N° 16.271); o, en su defecto, el valor comercial o de mercado, teniendo como base para tales efectos un informe de valoración elaborado por auditores independientes registrados ante la Superintendencia de Valores y Seguros (artículo 24° transitorio, numeral 7, letra c). El método de valoración que en definitiva se utilice no deberá considerar, para estos efectos, el valor que, en los bienes o rentas que se encuentren en el extranjero, representen los bienes o rentas subyacentes que se encuentren en Chile.

Desde un punto de vista conceptual, la separación de bienes y rentas en función de su naturaleza y ubicación para efectos de aplicarles las reglas de valoración obedece a las siguientes razones:

- i. Por de pronto, hace operativo el mandato legal dispuesto en el artículo 24° transitorio, numeral 7, letra a), en el sentido que la valoración debe efectuarse conforme lo dispuesto en el artículo 46, de la ley N°16.271, “en cuanto resulte aplicable considerando la naturaleza y ubicación de los bienes”;
 - ii. En segundo lugar, se evita que, por la vía de valorizar bienes y rentas en el extranjero se vulnere el carácter voluntario de la declaración incluyendo bienes o rentas que se encuentran en Chile y que, en principio, el contribuyente no desea declarar; y,
 - iii. Respecto de bienes o rentas que se encuentran en Chile el contribuyente perfectamente podría no encontrarse en una situación de incumplimiento tributario que justifique la declaración de los mismos.
- b) Determinación del costo tributario (artículo 24° transitorio, numeral 7, letra e).

Si, en el caso analizado, el contribuyente decide declarar sólo los descuentos por fletes y comisiones de venta (“rebates”) de fruta producida en los años ochenta invertidos en una sociedad extranjera, el valor determinado conforme a lo señalado en la precedente letra a) de este análisis – una vez pagado el impuesto único – constituirá costo para los efectos tributarios, pero limitado exclusivamente los títulos o derechos que posee en la sociedad extranjera.

Sin embargo, el valor así determinado no podrá constituir costo respecto de los derechos que la sociedad extranjera posee en la sociedad limitada 1, como tampoco en las demás sociedades en las cuales dicha sociedad limitada 1 tenga participación, por tratarse todas de sociedades ubicadas en Chile y las cuales no pretende colacionar en su declaración.

c) Reglas de radicación y registro en el país (artículo 24° transitorio, numeral 14).

En conformidad a la ley, la Circular N° 8 del presente año, instruye que los contribuyentes acogidos al sistema voluntario de declaración pueden solicitar ante las autoridades respectivas que, una vez pagado el tributo señalado, los activos que se encuentran radicados en sociedades, trust, fundaciones, entidades o encargos fiduciarios, se entiendan, para todos los efectos legales, radicados directamente en el patrimonio del contribuyente en Chile, sea que se encuentren en Chile o en el extranjero.

Para estos efectos, entre otros requisitos, la ley dispone expresamente que el contribuyente acredite ante quien corresponda que los bienes o rentas a registrar o inscribir han sido materia de la declaración y se ha pagado a su respecto el impuesto que contempla esta ley.

Luego, tratándose de bienes y rentas que se encuentren en Chile respecto de los cuales el contribuyente sea su propietario o beneficiario indirecto, pero que ha decidido no declarar, no podrá registrarlos ni inscribirlos en los términos señalados por la ley.

d) Reorganización del contribuyente (artículo 24° transitorio, numeral 14).

Finalmente, por las mismas razones anotadas, cualquier acto o contrato que importe transferir o transmitir la participación en la sociedad limitada 1, así como en las restantes sociedades constituidas en Chile en que participa la sociedad limitada 1, será gravado conforme las reglas generales, sin que pueda considerarse a su respecto una reorganización de patrimonio en los términos establecidos en el artículo 24° transitorio, numeral 14, párrafo final.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, los términos descritos en la consulta y absolviendo los criterios que solicita confirmar, se informa:

1. El contribuyente, si lo prefiere, puede acoger voluntariamente al artículo 24° transitorio sólo la inversión inicial en la sociedad extranjera, excluyendo de su declaración aquellos bienes o rentas que se encuentran en Chile y que podría haber colacionado.
2. En ese caso, el valor de tasación de la sociedad extranjera se determinará de acuerdo al artículo 46 bis de la Ley N° 16.271 o, en su defecto, se considerará el valor comercial o de mercado, teniendo como base para tales efectos un informe de valoración elaborado por auditores independientes registrados ante la Superintendencia de Valores y Seguros.

3. Aplicando cualquiera de las reglas de valoración antes señaladas, se deben excluir del valor que representen en la sociedad extranjera los bienes o rentas que se encuentren en Chile. En el presente caso, el valor de tasación de la sociedad extranjera no debe considerar la inversión que tiene en la sociedad limitada 1, como tampoco las participaciones que la sociedad limitada 1 tiene en otras sociedades chilenas, porque se trata de bienes o rentas que no se pretende declarar y respecto de los cuales se deben aplicar reglas de valoración dependiendo de la naturaleza y ubicación de los bienes o rentas.
4. En caso de presentar una declaración voluntaria limitada, en los términos indicados, con el propósito de incluir y valorizar exclusivamente bienes o rentas que se encuentren en el extranjero, dicha declaración tendrá también efectos limitados respecto de la determinación de costo tributario, radicación y registro de activos en el país y reorganización del patrimonio del contribuyente, según se expuso en el análisis precedente.

3.- Cantidades que deben computarse para aplicación del impuesto único de la declaración (Oficio N° 3197 de 17.12.2015)

Se ha recibido en este Servicio la presentación indicada en el antecedente, solicitando se aclaren algunas materias relacionadas con las cantidades que deben computarse para los efectos de acogerse al sistema voluntario de declaración establecido en el artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, se expone el siguiente caso:

- a) Una persona natural (contribuyente), que ha tenido domicilio y residencia tributaria en Chile por los últimos cuarenta años, vendió hace más de veinte años un predio agrícola en aproximadamente USD 500.000, operación que no quedó afecta a impuesto en nuestro país por estar asociado al régimen de renta presunta.
- b) Esos fondos fueron remesados por el contribuyente al extranjero a través del mercado cambiario informal e incorporado al patrimonio de una sociedad extranjera constituida en un paraíso fiscal (sociedad offshore). Hasta la fecha, la sociedad offshore ha acumulado utilidades por USD 1.500.000 en dos cuentas bancarias de inversión, por lo que estiman un valor de mercado de la misma de USD 2.000.000.
- c) El contribuyente, en su calidad de único socio de la sociedad offshore ha retirado en cada uno de los últimos tres años utilidades equivalentes a USD 50.000, retiros por los cuales no ha pagado impuesto alguno en Chile.
- d) Con el objeto de regularizar su situación tributaria, el contribuyente ha considerado someterse al sistema consagrado en el artículo 24 transitorio de la Ley N° 20.780.

En relación a la descripción efectuada anteriormente, solicita confirmar los siguientes puntos:

- 1) Que la cantidad sobre la cual se debe aplicar la tasa de 8% de impuesto, consagrado en el artículo 24° transitorio, será de USD 2.150.000 (esto es, los USD 2.000.000 correspondientes al valor de mercado de las cuentas de inversión de la sociedad offshore, más los USD 150.000 retirados por el contribuyente).
- 2) Que, haciendo uso de la facultad otorgada en el número 14 del artículo 24° transitorio, una vez pagado el impuesto y transcurrido el plazo de 12 meses que establece la propia norma, el contribuyente podrá optar por disolver la sociedad offshore (opción que no tiene plazo) y radicar en su patrimonio los activos de propiedad de la sociedad offshore.
- 3) Que, al ejercer la opción de disolver la sociedad offshore, radicando en su patrimonio los activos que estaban bajo la sociedad offshore, el contribuyente sólo pagará impuestos a la renta en Chile (global complementario) por la cantidad que exceda de los USD 2.000.000 (o la cantidad mayor que estime el Servicio corresponda a la base imponible del impuesto de tasa 8% antes referido, en caso de existir tasación).

II ANÁLISIS

Como cuestión previa, y antes de analizar las consultas formuladas en su presentación, cabe señalar que mediante Oficio Ordinario N° 1934, de fecha 27.07.2015, publicado en la página web de este Servicio, en el portal especial sobre la reforma tributaria http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/index.html#&panel1-1, se contienen instrucciones adicionales a las incluidas en la Circular N° 8 de 2015.

Dicho lo anterior, y en relación a los criterios que solicita confirmar, a continuación se analizarán en el mismo orden de su presentación.

- 1) Respecto del primer criterio que solicita confirmar, cabe tener presente que el sistema establecido en el artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780 tiene por objeto regularizar la situación tributaria de cierta clase bienes o rentas que hayan sido omitidos por parte del contribuyente en los sistemas habituales de declaración y/o pago de impuestos en el país.

En el mismo sentido, la respuesta N° 2, letra B, del Oficio Ordinario N° 1934 de 2015, aclara que pueden regularizarse bienes y rentas respecto de las cuales el declarante se encuentra en incumplimiento tributario, por lo que los beneficiarios “únicamente” pueden declarar aquellos dividendos, intereses o rentas que han “incrementado su patrimonio” y respecto de los cuales “no han tributado de conformidad a las reglas generales”.

De este modo, en el presente caso y de acuerdo a su propia descripción de los hechos, en principio sólo correspondería declarar los retiros efectuados durante los últimos tres años, respecto de los cuales no ha pagado impuesto alguno en Chile (esto es, en su ejemplo, la suma de USD 150.000).

En cambio, no correspondería declarar la suma inicial (USD 500.000), en la medida que – de acuerdo a su propia descripción del caso – dicha suma no estaba afecta a impuesto en nuestro país, como tampoco el valor acumulado utilidades (USD 1.500.000) mantenidas en dos cuentas bancarias de inversión a través de la sociedad offshore, en la medida que dichas sumas tampoco hayan estado afectas a impuesto en su respectiva oportunidad.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe precisar que sería posible incluir en la declaración voluntaria del artículo 24° transitorio el valor acumulado de utilidades (USD 1.500.000) en el siguiente supuesto.

Como se señala en el Capítulo I, número 4, letra b) de la Circular 8 de 2015, existen en el derecho comparado instituciones tales como trusts y fundaciones que suelen utilizarse para organizar o estructurar patrimonios en el extranjero, por lo que, en el caso de haberse utilizado una de estas figuras y ello hubiere implicado el incumplimiento de las disposiciones tributarias chilenas, por ejemplo, respecto de los impuestos a la renta o bien a las herencias y donaciones, cumpliéndose los requisitos legales, los bienes o rentas de que sean beneficiarios los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile a través de estas entidades, podrían acogerse al presente sistema.

En el mismo sentido se pronuncia el Oficio Ordinario N° 1934 de 2015, al informar en el número 2 de la letra B que el primer elemento para la determinar si existe incumplimiento, es la propia declaración del contribuyente en que reconoce haber sustraído determinadas rentas o bienes del cumplimiento de las obligaciones tributarias que debieron aplicarse oportunamente, sin perjuicio de acreditar que los bienes o rentas hayan ingresado materialmente al patrimonio o se encuentren a disposición del declarante.

Por tanto, si en el caso analizado las utilidades acumuladas estaban, en rigor, a disposición del contribuyente y sólo se mantuvieron en el extranjero a través de algún vehículo de inversión, sustrayéndolas del cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias en Chile, es posible incluir dichas utilidades en la declaración voluntaria del artículo 24° transitorio.

En consecuencia, para el caso descrito en su presentación es posible confirmar el criterio signado en el numeral 1), en el sentido que correspondería aplicar la tasa de 8% de impuesto sobre la suma de USD 150.000 y, eventualmente, los USD 1.500.000, en los términos antes indicados.

Finalmente, si el contribuyente considera que no tiene antecedentes suficientes para acreditar razonablemente que la suma inicial (en el ejemplo, los USD 500.000) tuvo su origen en una operación no afecta a impuesto en nuestro país, también podrá incluir dicha suma en su declaración voluntaria.

- 2) Conforme lo expuesto en el numeral anterior, sólo pueden acogerse a este sistema voluntario de declaración los bienes o rentas respecto de los cuales el declarante se encuentra en incumplimiento tributario.

En consecuencia, una vez pagado el impuesto, el contribuyente podrá optar por disolver la sociedad offshore (opción que no tiene plazo) y radicar en su patrimonio los activos de propiedad de la sociedad offshore que hayan sido objeto de la declaración, ello conforme a lo dispuesto por el citado artículo 24° transitorio.

3) Respecto del tercer criterio que solicita confirmar, se informa lo siguiente.

De acuerdo al artículo 24° transitorio, número 14, párrafo tercero, la radicación de los bienes en el patrimonio del contribuyente no se considerará una enajenación, sino que una reorganización del mismo, siempre que los activos se registren de acuerdo al valor que haya quedado afecto a la declaración y pago del impuesto que contempla este artículo. Luego, y de acuerdo a las instrucciones contenidas en la Circular N° 8 de 2015, al momento de la radicación los activos deben registrarse de acuerdo al valor que haya quedado afecto a la declaración y pago del impuesto único.

De este modo, si el valor por el cual se registren, en definitiva, los activos tras la disolución de las sociedades o entes para radicar los activos directamente en el patrimonio del contribuyente, excede el valor afecto considerado para la declaración y pago del impuesto único, dicha diferencia está afectada a impuesto a la renta en Chile, independientemente de la naturaleza y calidad de los activos.

En cualquier caso, aun cuando se considere para efectos de su declaración y cálculo del impuesto único, el contribuyente no podrá considerar como formando parte del costo de los activos (para los efectos de su registro) aquellas sumas que correspondan a rentas gastadas o retiradas.

El caso analizado, y a partir de los ejemplos numéricos entregados, lo anterior se resume del siguiente modo:

- a) La suma de USD 150.000 no podrá considerarse como formando parte del costo de los activos al momento de su registro, a pesar que se declare y pague impuesto único por esa cantidad.
- b) El valor acumulado de utilidades (USD 1.500.000), en caso que pueda ser declarado en los términos indicados más arriba, podrá formar parte del costo de los activos al momento de su registro.
- c) En principio, si tras dismantelar las estructuras y radicar los activos se verifican diferencias entre el valor por el cual se registran los activos y el valor afecto a la declaración y pago del impuesto (USD 1.500.000), dicha diferencia (USD 500.000) debiera gravarse conforme las reglas generales, a menos que:
 - i. Los USD 500.000 son incluidos para declarar y pagar el impuesto único; o,
 - ii. El contribuyente logra acreditar que los USD 500.000 corresponden a rentas no afectas a impuesto en nuestro país.

III CONCLUSIÓN

En base a lo dispuesto en el artículo 24 transitorio de la Ley N° 20.780, las instrucciones contenidas en la Circular N° 8, el Oficio Ordinario N° 1934, de fecha 27.07.2015, y lo expuesto en el análisis precedente y la descripción fáctica efectuada en su presentación, se concluye que:

- 1) Se confirma el criterio signado en el numeral 1), en el sentido que correspondería aplicar la tasa de 8% de impuesto sobre la suma de USD 150.000 y, eventualmente, los USD 1.500.000 y/o los USD 500.000, en los términos descritos en el análisis.
- 2) Se confirma que, una vez pagado el impuesto, el contribuyente podrá optar por disolver la sociedad offshore (opción que no tiene plazo) y radicar en su patrimonio los activos de propiedad de la sociedad offshore que hayan sido objeto de la declaración.
- 3) Si el valor al cual se registran los activos tras la disolución de las sociedades o entes, excede el valor afecto considerado para la declaración y pago del impuesto único, se confirma que dicha diferencia estará afectada a impuesto a la renta en Chile, independientemente de la naturaleza y calidad de los activos.
- 4) En cualquier caso, la suma de USD 150.000 no podrá considerarse como formando parte del costo de los activos al momento de su registro, a pesar que se declare y pague impuesto único por esa cantidad.

4.- Casos declaración bienes en el exterior. (Oficio N° 3216 de 21.12.2015)

I ANTECEDENTES

De acuerdo al ordinario referido en el antecedente, la Circular N° 8 de 2015, que imparte instrucciones sobre el sistema de declaración voluntaria y extraordinaria para el pago del impuesto único y sustitutivo establecido en el artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780 (en adelante “artículo 24° transitorio”), refiere en el apartado I, reglas del sistema voluntario de declaración, Número 5, bienes o rentas susceptibles de acoger a la declaración materia de esta Circular, a la necesidad legal que los contribuyentes declaren bienes o rentas respecto de los cuales “habiendo estado afectos a impuestos en el país, no hayan sido oportunamente declarados y/o gravados con los tributos correspondientes en Chile”.

Tras recordar la especial relevancia que la instrucción administrativa confiere a la propia declaración voluntaria del contribuyente y efectuar otras consideraciones de interés, se formulan una serie de consultas, las cuales serán abordadas a continuación en el mismo orden de presentación.

II ANÁLISIS

- 1) Dado que “dar relevancia” a la declaración y reconocimiento voluntario efectuado por el contribuyente no equivale a “aceptar incondicionalmente”, se plantea si, en todo caso, el reconocimiento voluntario de un incumplimiento de fondo o sustantivo por el contribuyente tendrá por efecto que se considere por satisfecho el requisito de no haber cumplido una obligación tributaria. Es decir, si el planteamiento es equivalente a las denominadas ficciones o si, por el contrario, es necesario que exista un incumplimiento en el cual, si bien la intencionalidad del contribuyente es relevante, además se requiere de otros antecedentes que sean consistente con dicho reconocimiento.

En relación con la consulta, es menester tener en consideración los siguientes elementos de juicio:

- a) Efectivamente “dar relevancia” no implica “aceptar incondicionalmente”, de suerte que no es posible considerar la mera declaración como una “ficción” que por sí misma acredite el incumplimiento tributario. Por esa misma razón, y como resolviera anteriormente este Servicio, en caso que el contribuyente no pueda acreditar, en lo absoluto, el origen y trazabilidad de los bienes o rentas, por definición es imposible acogerse al sistema como consecuencia de incumplirse un requisito de fondo².
- b) Sin embargo, a pesar que existe una estrecha conexión, es necesario distinguir entre el valor (relevancia) que cabe dar a la declaración y los medios de prueba que permitan acreditar el relato contenido en ella.
- c) En efecto, atendida la variedad de vehículos o instrumentos de inversión que el contribuyente pudo utilizar, produciéndose como consecuencia de ellos incumplimientos tributarios; el tiempo transcurrido desde que incorporó a su patrimonio las rentas; el empleo o aplicación que dio a las mismas en el tiempo intermedio así como otras consideraciones de hecho, en muchos casos será altamente improbable que el contribuyente pueda acreditar fehacientemente que, por ejemplo, las rentas tuvieron su origen en ingresos tributables a la época de su percepción (y que por tanto no pagaron oportunamente los impuestos correspondientes) o que las rentas fueron aplicadas a tales o cuales gastos en particular.
- d) Es en este sentido – especialmente cuando no existan elementos de prueba concluyentes a favor del contribuyente – que debe darse “relevancia” a la declaración y tenerse por aceptada. En cambio, no se dará relevancia a la declaración voluntaria ni se tendrá, en principio por aceptada, si acaso los elementos de prueba allegados o aquellos que se obtengan con posterioridad son manifiestamente inconsistentes con el relato contenido en la declaración, privan a la declaración de toda razonabilidad o existan antecedentes para presumir que los bienes o rentas tienen relación con actividades que constituyen prohibiciones o, en fin, que el contribuyente está intentando declarar bienes o rentas de terceros actuando como testaferro o intermediario³.

² Oficio N° 2386 de 2015

³ Oficio N° 2386 de 2015

- e) Luego, respondiendo derechamente la consulta, puede afirmarse que para determinar la existencia de un incumplimiento tributario debe darse relevancia a la intencionalidad manifestada por el contribuyente, en la medida que se acompañen algunos antecedentes y éstos no sean manifiestamente inconsistentes con el reconocimiento contenido en ella. De este modo, si los antecedentes acompañados no son concluyentes para acreditar – punto por punto – que hubo incumplimiento tributario, pero son consistentes y complementarios con el relato contenido en la declaración, deberá darse relevancia a esta última.
- 2) Dado que los casos a los que se refiere el numeral indicado (de la Circular) dan cuenta de la utilización de entidades o estructuras, siempre en el marco de la aplicación de las disposiciones que contempla el artículo 24° transitorio, se plantean una serie de supuestos para entender más claramente si de los mismos sería posible deducir la existencia de un incumplimiento de la normativa tributaria chilena, en concreto de los impuestos a la renta o a las herencias. Es decir, si además de presentar la declaración con el citado reconocimiento, en ella se acompañan antecedentes que, siendo consistentes con lo expresado en ella, dan cuenta de:
- 2.1. Haber constituido una sociedad en un país de baja o nula tributación o en un paraíso fiscal, que no tenga suscrito con Chile acuerdos que permitan intercambiar información tributaria, con la finalidad de mantener una cuenta bancaria en un tercer país con secreto bancario.
 - 2.2. Haber aportado fondos a una fundación privada o familiar, en un país de baja o nula tributación, que no tenga suscrito con Chile acuerdos que permitan intercambiar información tributaria, que contemple la entrega de dichos fondos y sus rentas a los beneficiarios designados, existiendo la posibilidad de recuperarlos, conforme a los acuerdos constitutivos de la fundación.
 - 2.3. Haber aportado fondos en régimen de propiedad fiduciaria a un trust en un país de nula o nula tributación, que no tenga suscrito con Chile acuerdos que permitan intercambiar información tributaria, que contemple la entrega de dichos fondos y sus rentas a los beneficiarios designados, existiendo la posibilidad de recuperarlos, conforme al trust deed o a cartas de intenciones dirigidas a los trustees.

Se plantea en definitiva si, en los supuestos como los indicados, que vinieran acompañados de la no tributación en Chile con el Impuesto a la Renta o el Impuesto a las Herencias y Donaciones, por parte del fundador o del settlor de bienes sujetos a las disposiciones de una fundación o trust, podrían ser, obviamente en el contexto del caso que se trate, antecedentes razonables para satisfacer el cumplimiento del requisito que los bienes y rentas declarados, habiendo estado afectos a impuestos en el país, no hayan sido oportunamente declarados y/o gravados con los tributos correspondientes en Chile.

Se plantea también si en esos casos es necesaria una manifestación expresa de esta circunstancia o si valdría la sola presentación de la declaración en el formulario 1920, entendiéndose por este acto tácitamente expresado el reconocimiento del analizado incumplimiento de fondo, desde luego acompañando los antecedentes ya señalados.

En relación con las diversas consultas formuladas, se informa lo siguiente:

- a) Siguiendo el principio expuesto en la letra e) del punto anterior, y a menos que exista uno o más antecedentes incompatibles o contradictorios con la declaración, deberá darse relevancia a la intencionalidad manifestada por el contribuyente en el sentido que se ha verificado un incumplimiento tributario de su parte.
 - b) Lo anterior es armónico con lo instruido por este Servicio a propósito de la norma general anti elusiva⁴, en cuanto que un conjunto o serie de actos obedecen a una sola transacción u operación de carácter elusivo cuando, por ejemplo, se realizan o ejecutan en cumplimiento de un plan establecido en un acuerdo previo o la vinculación se colige a partir del resultado final que subyace tras los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos.
 - c) En efecto, trasladado el principio anterior al ámbito del artículo 24° transitorio, puede sostenerse que la manifestación de voluntad contenida en la declaración confiere una unidad de sentido al empleo de figuras o instrumentos elusivos, sin necesidad de acreditar la existencia de un plan establecido ni efectuar otro ejercicio intelectual (colegir). En este contexto, y de acuerdo con la experiencia comparada, se considera como suficientemente consistente y demostrativo de la intencionalidad declarada por el contribuyente, el hecho de constituir sociedades o entidades (con o sin personalidad jurídica) o aportar bienes o rentas en fondos o fundaciones privadas o familiares, trusts u otros acuerdos fiduciarios, en países de nula o baja tributación o paraísos fiscales.
 - d) Finalmente, se entiende que la sola presentación de la declaración en el formulario 1920, constituye un reconocimiento expreso de existir incumplimiento de fondo, sin necesidad de otra manifestación expresa sobre esta circunstancia.
- 3) En relación con las rentas efectivamente percibidas por el contribuyente o puestas a su disposición, se plantean una serie de casos en los cuales es necesario determinar si se verifica una hipótesis de renta percibida o puesta a disposición:
- 3.1. Fondos depositados en una entidad financiera extranjera, que generan utilidades a nombre de una sociedad constituida en un territorio de baja o nula tributación o en un paraíso fiscal, que no tenga suscrito con Chile acuerdos que permitan intercambiar información tributaria, cuando la sociedad no lleva contabilidad o no existen acuerdos de fecha cierta e indubitada de aprobación, que pongan de manifiesto que los fondos indicados forman parte del patrimonio de la entidad y que las utilidades constituyen ingresos de la misma, resultando la atribución de la titularidad de los fondos depositados a la sociedad de la mera declaración en el contrato de depósito bancario, existiendo además, documentos suscritos a efectos del cumplimiento de normas de prevención de lavado de activos por los socios de la entidad en los que manifiestan ser los titulares reales o “beneficial owners” de los fondos depositados.

⁴ Circular N° 65 de 2015

- 3.2. Existen fondos depositados en una entidad financiera que generan utilidades a nombre de una sociedad constituida en un territorio de baja o nula tributación o en un paraíso fiscal, que no tenga suscrito con Chile acuerdos que permitan intercambiar información tributaria, cuando se dispone del dinero de las cuentas en la que el mismo está depositado, para usos y consumos de los socios, sin que se aprueben por la sociedad acuerdos de reparto de dividendos o disminuciones de capital ni ningún otro acuerdo societario de distribución a los socios y sin que consten devoluciones a la sociedad de estas disposiciones, ni se hayan contabilizado cuando se produjeron, con fecha cierta, los derechos de crédito que pudieran existir por las mismas.

En relación con las consultas formuladas, se informa lo siguiente:

- a) Que las rentas se encuentren efectivamente percibidas quiere decir, conforme lo dispuesto en el artículo 2°, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que han ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Asimismo una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago. Por su parte, y a propósito de otras materias, este Servicio ha entendido que una renta se “pone a disposición” desde que el “deudor está en condiciones de pagar la renta y así se lo da a conocer a su beneficiario, informándole que la renta está a su disposición.”⁵
 - b) A su turno, de acuerdo al texto vigente del artículo 2°, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se entienden por “renta” los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, “cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.
 - c) Conforme lo expuesto, el beneficio, utilidad o incremento de patrimonio constituirá renta para el contribuyente en la medida que exista un título para percibirla o, como ocurre frecuentemente en los casos planteados, cuando el título se encuentre mediado por la interposición de vehículos o instrumentos constituidos en el exterior, de suerte que las rentas, de hecho, se encuentran a disposición del contribuyente. Esto último ocurre, por ejemplo, cuando los fondos depositados en una entidad financiera extranjera, e independientemente su titularidad, se encuentran bajo la completa esfera de control o disposición, presencial o remota, del contribuyente, quien además tampoco tiene obligación de restituirlos.
 - d) Por lo tanto, este Servicio estima que en los casos señalados en su ordinario existen motivos suficientes para entender que los fondos depositados en la entidad financiera extranjera se encuentran a disposición de los titulares reales o beneficiarios efectivos de los fondos, independientemente que, desde un punto de vista meramente formal, las cuentas se encuentren a nombre de una sociedad u otro vehículo de inversión.
- 4) Finalmente, se ha planteado la duda si en el caso de un trust que, dada su irrevocabilidad y determinado sus beneficiarios a la fecha que la ley establece, sean éstos quienes presenten la declaración y pago del impuesto, cumpliendo total y oportunamente con los requisitos legales, respecto de los bienes y/o rentas objeto de la declaración, los efectos del comentado artículo 24° transitorio se producen – siempre respecto de los bienes y/o rentas declarados – tanto respecto del constituyente como de los beneficiarios declarantes.

⁵ Oficio N° 1753 de 1993 y N° 298 de 2004.

Lo anterior toda vez que de la disposición legal comentada como de las instrucciones impartidas por este Servicio, especialmente aquellas que se refieren en detalle a la determinación del sujeto declarante en el caso de trust u otras entidades, aparece que la declaración y pago del citado impuesto, cumpliendo todos los requisitos legales, permite aplicar los efectos que contempla tanto respecto del constituyente como de los beneficiarios, siempre que obviamente, se trate de los mismos bienes y/o rentas que hayan sido incorporados en la declaración. De no ser así, podría producirse el efecto no contemplado en el citado artículo ni en las instrucciones impartidas por este Servicio que respecto de unos mismos bienes y/o rentas podría o incluso debería presentarse en todo caso a lo menos dos declaraciones, una por el constituyente y otra por los beneficiarios.

En relación con esta última consulta, se confirma que, en el caso de un trust, fundación u otra entidad de análoga naturaleza con carácter de irrevocable y determinados sus beneficiarios a la fecha que la ley establece, la presentación de la declaración y pago del impuesto – en tiempo y forma legal – respecto de todos los bienes que conforman el respectivo trust, fundación o entidad, tiene como efecto agotar las obligaciones tributarias que nacen del artículo 24° transitorio, tanto respecto de los beneficiarios como del constituyente, así como toda otra obligación tributaria que pudiera haber afectado a tales bienes o rentas en virtud de su carácter de impuesto único y sustitutivo.

En otras palabras, si la declaración y pago del impuesto, cumpliendo los demás requisitos legales, recae sobre todos los bienes que conforman el respectivo trust, fundación o entidad, se agota la obligación tributaria que emana del artículo 24° transitorio y este Servicio queda impedido de cobrar nuevamente a los demás intervinientes el impuesto único y sustitutivo, así como todo otro impuesto, por los mismos bienes o rentas objeto de la declaración y pago.

Asimismo, se precisa que, si bien el constituyente de un trust, fundación u otra entidad con carácter de irrevocable no puede aprovechar todos los efectos que produce la declaración y pago del impuesto, como radicar en su patrimonio activos de los cuales ya se desprendió, sí se extiende a su respecto lo dispuesto en el artículo 24° transitorio, N° 12, de la Ley N° 20.780. Esto es, la extinción de pleno derecho las responsabilidades civiles, penales o administrativas derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas por la legislación cambiaria, tributaria, de sociedades anónimas y de mercado de valores, tanto respecto de los bienes o de las inversiones de cualquier naturaleza, como de las rentas que éstas hayan generado y que se incluyeron en la declaración respectiva.

III CONCLUSIÓN

Atendida la extensión y número de consultas, téngase por absueltas en conformidad con lo expuesto en el análisis precedente.

5.- Alcance de la extinción de responsabilidad penal establecida en las normas sobre declaración de bienes en el exterior. (Oficio N° 3236 de 23.12.2015)

Se ha recibido en este Servicio la presentación indicada en el antecedente, solicitando se aclare el alcance de la extinción de responsabilidad penal establecida en el artículo 24° transitorio, N° 12, de la Ley N° 20.780, frente al artículo 96 del Código Penal.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, uno de sus clientes ha mantenido durante varios años una cuenta de inversiones en el extranjero, la cual ha generado rentas que no han sido declaradas en Chile. De esta manera, y en su concepto se habría configurado, en forma reiterada, el delito contemplado en el artículo 97, N° 4, inciso primero, del Código Tributario, consistente en presentar declaraciones de impuesto maliciosamente falsas.

A continuación, su presentación refiere a la prescripción de la acción penal para perseguir el ilícito descrito precedentemente, concluyendo que, por tratarse de un simple delito, la acción prescribe en un plazo de 5 años desde el día de comisión del delito, según lo dispuesto en los artículos 21, 93 y 95 del Código Penal. Este plazo se interrumpe, perdiéndose el tiempo transcurrido, cuando el delincuente comete nuevamente un crimen o simple delito, según lo establecido en el artículo 96 del mismo código.

Al respecto, consulta qué alcance tiene el artículo 24° transitorio, N° 12, de la Ley N° 20.780 (en adelante “artículo 24° transitorio”), al establecer como efecto de la declaración y pago del impuesto único – cumpliendo demás requisitos – la extinción de pleno derecho las responsabilidades civiles, penales o administrativas derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas por la legislación cambiaria, tributaria, de sociedades anónimas y de mercado de valores, tanto respecto de los bienes o de las inversiones de cualquier naturaleza, como de las rentas que éstas hayan generado y que se incluyeron en la declaración respectiva.

De este modo, al extinguir de pleno derecho las responsabilidades señaladas, consulta si el Servicio puede ejercer una acción penal respecto de otros delitos ya prescritos, que no hubiesen sido declarados bajo el régimen del artículo 24° transitorio, fundado en que los ilícitos que se acogieron a este artículo siguen siendo delitos para efectos de invocar la interrupción de la prescripción contenida en el artículo 96 del Código Penal.

Además, se solicita aclarar si se configuraría el ilícito tipificado en el artículo 97, N° 4, inciso primero, del Código Tributario, en el caso que las cuentas de inversiones en el extranjero no hubieran producido renta.

II ANÁLISIS

El artículo 24° transitorio, N° 12, establece que, cumpliéndose los demás requisitos, la declaración y pago del impuesto único y sustitutivo tiene como efecto presumir “de derecho la buena fe del contribuyente respecto de la omisión de declaración o falta de cumplimiento de las obligaciones respectivas. Conforme a ello, y sobre la base del mérito de la resolución del Servicio de Impuestos Internos que acredite el cumplimiento de las condiciones establecidas para acogerse al sistema establecido por este artículo o transcurrido el plazo de doce meses que señala el inciso primero del numeral 8 anterior, se extinguirán de pleno derecho las responsabilidades civiles, penales o administrativas derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas por la legislación cambiaria, tributaria, de sociedades anónimas y de mercado de valores, tanto respecto de los bienes o las inversiones de cualquier naturaleza, como de las rentas que éstas hayan generado y que se incluyeron en la declaración respectiva para los fines del presente artículo...”

Así, de cumplir con las condiciones que la misma norma contempla, se extinguirán de pleno derecho las responsabilidades civiles, penales o administrativas derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas por la legislación tributaria, entre otras, tanto respecto de los bienes como de las rentas declarados.

Los términos de la norma en análisis, sumado a la idea que la declaración y pago del impuesto tiene como efecto presumir “de derecho la buena fe” del contribuyente respecto de la omisión de declaración o falta de cumplimiento de las obligaciones respectivas, permiten concluir que, de acuerdo al artículo 24 transitorio, el Estado renuncia a su pretensión punitiva en relación a los delitos que podrían configurar los incumplimientos tributarios, respecto de los bienes y rentas incluidos en una declaración que en definitiva resulte acogida a los beneficios que contempla el citado artículo 24 transitorio.

Finalmente, respecto de si se configura en la especie el ilícito tipificado en el artículo 97, N° 4, inciso primero, del Código Tributario, en el caso que las cuentas de inversiones en el extranjero no hubieran producido renta, cabe señalar que si las inversiones en el extranjero efectivamente no produjeron renta, a su respecto no se ha verificado incumplimiento tributario o ilícito alguno. Con todo, atendido que no se exponen mayores antecedentes, determinar si en la especie se configura el ilícito tipificado en el artículo 97, N° 4, inciso primero, del Código Tributario, dependerá las circunstancias del caso concreto.

III CONCLUSIÓN

La extinción de la responsabilidad penal a que se refiere el Numeral 12 del artículo 24 transitorio de la Ley N° 20.780, impide ejercer la acción penal respecto de los ilícitos cometidos en relación con los bienes y rentas comprendidos en una declaración acogida a los beneficios de la citada norma transitoria.

Por su parte, si las cuentas de inversiones que mantiene un contribuyente en el extranjero no producen renta, no existe obligación de declarar ingresos respecto de ellas, de tal manera que el contribuyente no puede haber incurrido en un ilícito respecto de ellas.

6.- Determinación tasa variable del impuesto sustitutivo para el pago FUT. (Oficio N° 3086 de 03.12.2015)

I.- ANTECEDENTES.

Consulta acerca de la forma de determinar y declarar la tasa variable del impuesto sustitutivo de los impuestos finales establecido en el N° 3, del número 11, del numeral I, del artículo 3° de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, para una sociedad que desea acogerse a este beneficio, que cumple los requisitos que la norma establece, y que sólo tiene dos socios personas naturales contribuyentes del Impuesto Global Complementario. Uno de los socios tiene el 99,9% de participación y resulta con tasa promedio cero y el otro socio con participación del 0,1 % tiene tasa promedio de 4,5%.

Señala que efectuado el cálculo de la forma establecida en la Ley y en la Circular 70 de 31.12.2014, el resultado inicial del cálculo de la tasa promedio ponderado es 0,0045%.

Indica el consultante que con la sola aplicación de la norma legal, esta sociedad podría efectuar el cálculo del impuesto aplicando esta tasa; sin embargo, la Circular 70 y las instrucciones para llenar los casilleros pertinentes del Formulario 50 en que se debe declarar este tributo, han dispuesto un método de cálculo que contempla el redondeo de las fracciones del porcentaje resultante, que si se aplica en forma irrestricta a este caso, daría un resultado "cero", impidiendo hacer uso de este derecho.

Hace presente que en la Circular 70 citada, se ha distinguido el caso de una tasa que sea un cero absoluto, del caso en que exista una tasa superior a cero, como es el caso propuesto, y por vía de ejemplo, señala que se daría el caso de la tasa cero en casos como aquellos en que los socios sólo hubieran tenido rentas no gravadas o exentas del Impuesto Global Complementario, de lo que debe deducirse que las normas de redondeo no han pretendido que en un caso como el planteado, en que la tasa resultante es superior a cero, pueda quedar excluido de la aplicación de la tasa variable y, como resultado de ello, se viera impedido de acogerse a esta norma legal que en su texto no lo impide, o que deba optar por otra alternativa.

Estima en definitiva que corresponde se le permita usar la tasa de 0,0045% resultante del cálculo efectuado conforme a la ley. También indica que es probable que el sistema no permita cursar la declaración considerando este porcentaje que no está aplicando el método de redondeo, por lo que solicita instruir en el sentido de permitir que se reciba la declaración en papel para poder hacer uso correctamente del derecho que esta norma otorga a los contribuyentes.

II.- ANÁLISIS.

La tasa variable del impuesto sustitutivo de los impuestos finales establecida en el N° 3, del número 11, del numeral I, del artículo 3° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, se calcula considerando el promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa, de las tasas más altas del Impuesto Global Complementario que les haya afectado en los años tributarios 2012, 2013 y 2014.

La norma legal referida, tal como indica, no exige que el resultado del cálculo del promedio señalado se exprese en números enteros. Ahora bien, las instrucciones de este Servicio para el redondeo de decimales establecida en la Circular 70 de 2014, tiene por objeto facilitar los cálculos del contribuyente, pero en ningún caso se pretende con dicha interpretación limitar la aplicación de la opción de usar una tasa variable para el pago del referido impuesto sustitutivo.

De este modo, si la alícuota resultante es 0,0045%, se habrá determinado una tasa aplicable, y por tanto, será ese resultado el que deberá considerarse como tasa variable para determinar el impuesto sobre el cual se consulta.

Por otra parte, se hace presente que la existencia de una aplicación computacional para facilitar la declaración y pago del impuesto referido, no puede impedir la declaración de impuestos efectuada conforme a la ley.

De esta manera, el contribuyente deberá llenar los datos para la declaración y pago del impuesto sustitutivo en el Formulario N° 50 disponible electrónicamente en la página web de este Servicio, imprimiéndolo, y presentándolo en la Dirección Regional respectiva por intermedio de una solicitud administrativa a través del Formulario N° 2117, emitiendo dicha unidad fiscalizadora el giro respectivo, cuando así corresponda.

III.- CONCLUSIÓN.

Sin perjuicio de las instrucciones sobre redondeo de decimales establecida en la Circular 70 de 2014, para el cálculo de la tasa variable del impuesto sustitutivo de los impuestos finales establecido en el N° 3, del número 11, del numeral I, del artículo 3° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, si el resultado de dicho cálculo efectuado conforme a la ley, es superior a cero, se habrá determinado una tasa variable aplicable al caso concreto.

En la situación analizada, si la alícuota determinada es igual a 0,0045%, será ese resultado el que deberá considerarse como tasa variable, debiendo el contribuyente llenar los datos para la declaración y pago del impuesto sustitutivo en el Formulario N° 50 disponible electrónicamente en la página web de este Servicio, imprimiéndolo, y presentándolo en la Dirección Regional respectiva por intermedio de una solicitud administrativa a través del Formulario N° 2117, emitiendo dicha unidad fiscalizadora el giro respectivo, cuando así corresponda.

7.- Retención del 4% instrumentos de deuda pública. (Oficio N° 3153 de 11.12. 2015)

Se ha solicitado un pronunciamiento de este Servicio, respecto de los criterios que expone sobre la forma en que debe determinarse el monto a imputar al Impuesto de Primera Categoría, por las retenciones efectuadas conforme al N°7, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR).

I.- ANTECEDENTES.

Señala, que de acuerdo a lo dispuesto en el N°7, del artículo 74 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2013, la retención del 4% sobre los intereses devengados que efectúen los emisores de instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 de la misma ley, que afecte a contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, podrá darse de abono a los impuestos de Primera Categoría o Global Complementario que graven los respectivos intereses, con derecho a solicitar la devolución en caso de resultar un excedente.

Agrega, que la Circular N° 42 de 2009, imparte instrucciones sobre la materia, según las cuales, para determinar la cantidad que cada uno de los tenedores de los instrumentos del artículo 104 de la LIR, tendrá derecho a imputar en su declaración anual de impuesto a la renta, debe estarse a la cantidad que resulte de aplicar al total de la retención efectuada por el emisor, al término del ejercicio, la proporción entre los intereses que haya devengado cada uno de los tenedores del instrumento sobre el total de intereses que se hayan devengado durante todo el período respectivo, debiendo rebajar las cantidades correspondientes a aquellos intereses devengados por contribuyentes acogidos a la Resolución Exenta N°133 de 2010 (aquellos que no sean contribuyentes de la LIR y respecto de los cuales existe liberación de la obligación de retención).

Continúa, señalando que conforme a lo dispuesto en la letra g), del N° 2, del artículo 20 de la LIR y las instrucciones impartidas en la Circular N° 42, los ejercicios en que han de entenderse devengados los intereses por los tenedores de los títulos, serán aquellos que van desde el día siguiente al de la fecha de adquisición o suscripción y hasta el día de su enajenación o el último día de cada ejercicio, lo que ocurra primero, según sea el caso.

De acuerdo con lo previamente expuesto, solicita confirmar que las cantidades que un contribuyente de Primera Categoría que determina renta efectiva según contabilidad completa, tendrá derecho a imputar en contra del mencionado impuesto, de conformidad con el artículo 74 N°7 de la LIR, serán las siguientes:

- Un 100% de la retención del 4% efectuada por el emisor respecto del interés total devengado durante el año respectivo, cuando haya mantenido el instrumento en cartera durante todo el año.
- La proporción que sobre la retención total representen los intereses devengados desde la fecha de adquisición hasta la fecha de enajenación de los instrumentos, cuando se haya procedido a su enajenación antes del 31 de diciembre del año respectivo.
- Tendrá derecho a imputar la proporción que sobre la retención total representen los intereses devengados a partir de la adquisición de los instrumentos, cuando se haya procedido a dicha adquisición durante el año respectivo, y hasta el día de su enajenación o el último día del ejercicio, lo que ocurra primero, según sea el caso.

II.- ANÁLISIS.

El N° 7, del artículo 74 de la LIR⁶, establece una retención de impuesto de un 4% sobre el interés devengado en instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 de la misma ley. Dicha retención debe ser efectuada por el emisor de los instrumentos al término del ejercicio respectivo, debiendo ser declarada y pagada en el mes de enero del año siguiente a dicho ejercicio comercial. Esta norma establece además, respecto de los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, la posibilidad de dar de abono a los Impuestos de Primera Categoría o Global Complementario que grave a los respectivos intereses, según corresponda, el monto de la retención que les haya afectado, pudiendo solicitar la devolución del excedente que pueda resultar luego de la imputación.

La base imponible sobre la cual se aplica la retención de impuesto señalada, corresponde al total de interés devengado por el instrumento durante todo el año comercial, según lo establecido en la letra g), y en el inciso 3°, del N° 2, del artículo 20 de la LIR, debiendo rebajar previamente aquella parte del interés devengado que corresponda a inversionistas que no tienen la calidad de contribuyentes para los efectos de la LIR y que en atención a su condición, hayan solicitado expresamente al emisor del instrumento, a través de una declaración jurada, la liberación de la obligación de retener, todo ello conforme al procedimiento establecido en la Resolución Exenta N° 133 de 2010.

Las instrucciones sobre la materia, han sido impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 42 de 2009. Particularmente, en lo referido a la cantidad que cada uno de los tenedores de instrumentos domiciliados o residentes en Chile tienen derecho a dar de abono a los impuestos de Primera Categoría o Global Complementario, según corresponda; de acuerdo a lo señalado en la letra e), del N°6), del Título III de citada circular, ésta se determina aplicando al total de la retención efectuada por el emisor, la proporción que represente el interés devengado por cada uno de los tenedores de los referidos instrumentos, sobre el total de intereses devengados durante todo el período respectivo, excluyendo de estos últimos, los intereses devengados por contribuyentes respecto de los cuales haya operado la liberación de la obligación de retener.

Para el cálculo del interés devengado en el ejercicio, por cada inversionista, en virtud de lo dispuesto en el inciso 3°, del N° 2, del artículo 20 de la LIR y lo señalado en la letra c), del N° 2), del Título III, de la Circular N° 42, se deben aplicar las siguientes reglas:

- i) En primer lugar, se deberá determinar el monto total del interés anual devengado por el instrumento, establecido en relación al capital y la tasa de interés de la emisión de que se trate, según los términos de la escritura de emisión respectiva;
- ii) A continuación, el interés determinado conforme al literal anterior, se dividirá por el número de días del año calendario en que el instrumento ha devengado tales intereses;

⁶ Se hace presente que la Ley N° 20.712 del 07.01.2014, modificó lo dispuesto en el N° 2, del artículo 20 y el N° 7 del artículo 74, en concordancia con la modificación efectuada al artículo 104, todos de la LIR. Dicha modificación rige a contar del 1° de mayo de 2014.

- iii) El resultado obtenido de la operatoria anterior, se multiplicará por el número de días del año calendario en que el título respectivo haya estado en poder de cada tenedor de los instrumentos, respecto de los cuales dichos intereses se gravarán con los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, cuando corresponda;
- iv) Los ejercicios en que han de entenderse devengados los intereses, por los tenedores de los títulos, serán aquellos que van desde el día siguiente al de la fecha de adquisición o suscripción y hasta el día de su enajenación o el último día de cada ejercicio, lo que ocurra primero, según sea el caso.

Finalmente, la Circular 42 de 2009, señala que, en virtud de lo dispuesto en el inciso final del N° 2, del artículo 20 de la LIR, los intereses devengados por los contribuyentes que desarrollen actividades de los números 1, 3, 4 y 5 del mismo artículo 20, que demuestren sus rentas efectivas mediante un balance general, y siempre que la inversión generadora de dichas rentas forme parte del patrimonio de la empresa, se comprenderán en los números mencionados, respectivamente, y en consecuencia, conforme al artículo 29 de la LIR, constituyen ingresos brutos en el ejercicio de su devengo.

III.- CONCLUSIÓN.

En razón de lo anteriormente expuesto, un contribuyente de Primera Categoría que determina renta efectiva según contabilidad completa, y que debe reconocer como ingresos brutos del artículo 29 de la LIR, los intereses devengados conforme a la letra g), del N°2, del artículo 20 de la misma ley, tendrá derecho a imputar en contra del Impuesto de Primera Categoría, la retención de 4% sobre dichos intereses, efectuada conforme al N°7, del artículo 74 de la LIR.

Para estos efectos, los contribuyentes deben determinar la parte de la retención que a cada uno corresponda, sobre el total del impuesto retenido por el emisor, aplicando para ello, la proporción que resulte de dividir el monto de interés devengado por el contribuyente en el período del año calendario en que el título ha estado en su poder, por el interés devengado –en el mismo año– sobre el total de títulos colocados del instrumento respectivo, rebajando de esta última cantidad el interés devengado por inversionistas respecto de los cuales el emisor se haya liberado de la obligación de retener.

De esta manera, el contribuyente podrá imputar la totalidad de la retención de 4%, efectuada en conformidad al N° 7, del artículo 74 de la LIR, sobre los intereses devengados por un instrumento acogido al artículo 104 de la misma ley, calculándose dichos intereses en la forma señalada en el inciso 3°, del N° 2, del artículo 20 de la misma ley, siempre que haya mantenido el instrumento en cartera durante todo el período del año calendario en que el instrumento devengó intereses para efectos tributarios.

En cualquier otro caso, esto es, cuando el instrumento respectivo se haya mantenido en cartera solo durante una parte del período del año calendario en que el instrumento devengó intereses para efectos tributarios, la retención de 4% que el contribuyente podrá darse de abono, deberá determinarse en forma proporcional, de acuerdo al procedimiento indicado en el N° 2), letra c), del Título III, de la Circular N°42 de 2009.

8.- Forma de valorizar existencias en una fusión por absorción. (Oficio N° 3190 de 17.12 2015)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, mediante la cual solicita se confirmen las respuestas que se darán a XXXX, y a TTTT, a propósito del pronunciamiento que ambas solicitaron a dicha Dirección Regional, el que dice relación con el método de valorización de existencias que debiese utilizar la primera, una vez que reciba todo el stock de existencias de la segunda, todo ello como consecuencia de la absorción de ésta última por parte de XXXX

I.- ANTECEDENTES.

Señala que se le ha consultado sobre la posibilidad que XXXX, una vez que absorba a Sociedad TTTT, utilice el sistema de costeo de existencias de esta última, esto es, el método de precio medio ponderado (PMP), atendido que la normativa tributaria vigente permite utilizar tanto éste, como el método de los costos directos más antiguos (FIFO).

Agrega que en particular, se le ha solicitado aclarar si, atendido que XXXX lleva por cuarto año comercial consecutivo el método de valoración FIFO, sería posible realizar una excepción a lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), respecto de la cantidad de años que se debe mantener un mismo método de valorización de existencias (cinco años comerciales consecutivos, de acuerdo a la referida norma).

Luego de citar el inciso 2°, del artículo 30 de la LIR y de aludir a las instrucciones que sobre la materia instruye la Circular N° 4 de 1977, concluye que en su opinión correspondería responderle al contribuyente lo siguiente:

“a) Al producirse la eventual absorción de "TTTT", mediante la adquisición del 100% de las acciones, corresponderá aplicar lo dispuesto en el artículo 15 o 31 N°9 de la LIR, según corresponda.

Sobre la posibilidad que XXXX utilice el sistema de costeo de existencias que mantenía la sociedad absorbida y con ello el método de costeo PMP, se precisa que el contribuyente deberá mantener la aplicación del método de costeo que venía aplicando hasta completar el plazo legal de 5 años que contempla el referido inciso 2° del artículo 30.

En tal sentido, se hace presente que XXXX sólo puede utilizar un único sistema de costeo, y la aplicación de éste, en ningún caso, se ve alterado por la absorción de una empresa que aplique uno diferente.

b) No es posible realizar una excepción al plazo de 5 ejercicios comerciales consecutivos que contempla el inciso 2º, del artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, atendido que dicha norma es imperativa en el cumplimiento de dicho plazo, y no reconoce excepción alguna.”.

Cabe indicar, por otra parte, que los contribuyentes señalan en su presentación que XXXX se constituyó el 7 de julio de 2010, que registra un nivel de inventarios de aproximadamente M\$xxxx y que para efectos de determinar el costo asociado a cada venta, valoriza bajo el método FIFO desde sus inicios. Agregan, asimismo, que la Sociedad TTTT se fundó el 22 de junio de 1979, que las existencias que registra alcanzan a M\$xxxxx (al 31 de diciembre de 2013), que costea sus existencias de acuerdo al método de PMP y que aquella cuenta con un sistema informático adecuado a las necesidades propias de las operaciones que realiza (denominado “QAD”).

Añaden también que XXXX, habiendo ya adquirido el 99,99% de Sociedad TTTT , en septiembre de 2009, proyecta adquirir el restante 0,01%, lo que implicará que, como sociedad absorbente, reciba todos los bienes de la sociedad absorbida, siendo éstos principalmente inventarios e inmuebles, activos que tendrían una magnitud diez veces superior a los activos que actualmente posee la primera.

Señalan, asimismo, que la adecuación del método de costeo de XXXX al de Sociedad TTTT pasando del método FIFO al de PMP-, atiende a la continuidad del giro, a que ambas sociedades tienen sistemas administrativos contables y de valorización independientes y completamente diferentes y a la magnitud de las existencias que recibirá la primera producto de la absorción de la segunda.

Indica por último, que en el Sistema Integrado de Información del Contribuyente (SIIC) consta que XXXX posee anotación de causal folio 8202, de fecha 20 de marzo de 2015, la que da cuenta que dicha sociedad absorbió a Sociedad TTTT , según escritura pública de fecha 31 de diciembre de 2014, repertorio 11224-2014.

II.- ANÁLISIS.

Dispone, en lo pertinente, el inciso 2º, del artículo 30 de la LIR: *“Para los efectos de establecer el costo directo de venta de las mercaderías, materias primas y otros bienes del activo realizable o para determinar el costo directo de los mismos bienes cuando se apliquen a procesos productivos y/o artículos terminados o en proceso, deberán utilizarse los costos directos más antiguos, sin perjuicio que el contribuyente opte por utilizar el método denominado “Costo Promedio Ponderado”. El método de valorización adoptado respecto de un ejercicio determinará a su vez el valor de las existencias al término de éste, sin perjuicio del ajuste que ordena el artículo 41º. El método elegido deberá mantenerse consistentemente a lo menos durante cinco ejercicios comerciales consecutivos.”.*

En relación a la citada norma, instruye la Circular N° 4 de 1977, entre otras cosas, que aquella fija definitivamente, desde el punto de vista tributario, los métodos aceptables de valorización del costo directo de los bienes que indica, los que no pueden ser otros que el FIFO o PEPS (lo que primero entra, primero sale) o el Costo Promedio Ponderado Móvil; que el contribuyente debe optar por uno de estos dos métodos; que el método elegido deberá aplicarse respecto de todos los bienes físicos del activo realizable del contribuyente; que un mismo contribuyente no puede aplicar los dos métodos de valorización simultáneamente en un mismo ejercicio; y que el método elegido deberá mantenerse en forma consistente respecto de cada contribuyente por un lapso o período que no puede ser inferior a cinco ejercicios comerciales consecutivos.

A este último respecto, es necesario tener presente que, de acuerdo al N° 8, del artículo 2° de la LIR, debe entenderse por año comercial, *“el período de doce meses que termina el 31 de diciembre o el 30 de junio y, en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquél en que opere por primera vez la autorización de cambio de fecha del balance, el período que abarque el ejercicio respectivo según las normas de los incisos séptimo y octavo del artículo 16 del Código Tributario.”*⁷.

Se desprende de lo indicado precedentemente que el método de valorización por el que haya optado un contribuyente sólo es susceptible de ser modificado, sin excepción alguna, una vez transcurridos cinco años comerciales consecutivos contados desde la fecha en que optó por aquel, de modo que ni su participación en un proceso de reorganización, ni el hecho de adquirir existencias producto de aquel –sin importar su cantidad o magnitud–, lo habilitan a modificar el método de valorización escogido.

III.- CONCLUSIÓN.

En base al análisis efectuado, considerando los antecedentes que reseña en su presentación, los que acompaña a la misma, se confirma la respuesta que corresponde dar al contribuyente en los siguientes términos:

1° Que sólo una vez que XXXX haya cumplido cinco años comerciales consecutivos utilizando el método de valoración FIFO, entendiéndose por año comercial lo dispuesto en el N° 8, del artículo 2° de la LIR, esto es, sólo una vez cumplido el plazo legal de mantención que exige el inciso 2°, del artículo 30 del señalado cuerpo legal, podrá modificar dicho método cambiándose al de Costo Promedio Ponderado.

Lo anterior, por cuanto si bien la referida norma permite utilizar uno u otro método, establece el cumplimiento previo del plazo legal de mantención en comento para efectos de su alternancia.

⁷ Disponen, respectivamente, los incisos 7° y 8° del artículo 16 del Código Tributario:

“Los balances deberán comprender un período de doce meses, salvo en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquél en que opere por primera vez la autorización del cambio de fecha del balance. Los balances deberán practicarse al 31 de diciembre de cada año. Sin embargo, el Director Regional, a su juicio exclusivo, podrá autorizar en casos particulares que el balance se practique el 30 de junio.”

2° Que atendido que la norma del inciso 2°, del artículo 30 de la LIR es imperativa en el cumplimiento de dicho plazo y que no reconoce excepción alguna, la conclusión expresada en el N° 1 anterior no se ve alterada por el hecho que XXXX haya absorbido a Sociedad TTTT ; ni por la circunstancia que ésta última sociedad haya llevado un método de costeo distinto; ni por la magnitud o cantidad de existencias que haya recibido XXXX a consecuencia de dicha absorción; ni por el tiempo que pudiere restar para el cumplimiento del mencionado plazo; ni por ninguna otra circunstancia.

De este modo, no es posible excepcionar a XXXX del cumplimiento de dicho plazo en el evento de no haberse cumplido aquel.

9. Retiros en exceso caso transformación de sociedad limitada en anónima. (Oficio N° 3191 de 17.12.2015)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, en relación al tratamiento tributario de los retiros en exceso, en caso de transformación de sociedad de personas en una sociedad anónima, antes de la reforma tributaria contenida en la Ley N°20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014.

I.- ANTECEDENTES.

Cconsulta respecto del tratamiento tributario de los retiros en exceso en caso de una transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, vigente hasta antes de la publicación de la Ley N°20.780, todo ello, en atención a lo dispuesto en el inciso final de la letra b), del N°1, de la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), y las instrucciones dictadas por el Servicio en la Circular N° 40 de 1992.

Indica, que para determinar el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al que se refiere el referido instructivo, contenida en la letra d), del literal III, del N°1 de la Circular N° 40, deben considerarse las utilidades o pérdidas del ejercicio, percibidas o devengadas, las participaciones sociales y los dividendos percibidos en el ejercicio, hasta el momento de la transformación social, para efectos de proceder a la imputación del remanente de retiros en excesos provenientes del ejercicio inmediatamente anterior y los retiros efectuados en el período de la transformación.

En consecuencia, los retiros en exceso resultantes de la imputación precedente serán los que se someterán a tributación con el impuesto del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en los que se produzcan utilidades tributables.

II.- ANÁLISIS.

1.- Sobre el particular, y sin considerar las modificaciones introducidas a la LIR por la Ley N°20.780 de 2014, cabe indicar en primer término que el N°13, del artículo 8° del Código Tributario, define transformación de sociedad como “el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica”.

Por consiguiente, en una transformación social, para los efectos tributarios subsiste la misma persona jurídica, vale decir, el mismo contribuyente o empresa con distinta organización o razón social, y de acuerdo a ello, la entidad que se transforma no debe dar aviso de término de giro de acuerdo a las disposiciones del artículo 69 del Código Tributario, manteniéndose todas las obligaciones tributarias originadas con anterioridad a la transformación, al igual que todos los créditos que mantenía a su favor.

2.- Al respecto, la Circular N°40, de 1992, en la letra d), del N° 1, del capítulo III, instruyó que "...se entenderá por retiros en excesos, aquellos existentes en la sociedad de personas en el mes en que ésta se transforma en sociedad anónima. Para estos efectos, la citada sociedad de personas a la fecha de su transformación deberá determinar el Fondo de Utilidades Tributables y No Tributables de acuerdo con las normas de las letras a) y b), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a los cuales deberá imputar el remanente de retiros en exceso provenientes del ejercicio inmediatamente anterior y los retiros efectuados en el período de la transformación, ambos valores debidamente reajustados por los factores de actualización que corresponda. Esta imputación deberá efectuarse de acuerdo al orden de prelación establecido en la letra d), del N°3, de la letra A) del artículo 14 de la ley, cuyas instrucciones se contienen en la Circular N° 60, de 1990 (Capítulo III, letra B), N°1 letra h)).

De las imputaciones precedentes resultarán los retiros en excesos, que deberán ser considerados por la sociedad anónima que se crea para los efectos de su tributación en el ejercicio que corresponda, con el impuesto único de 35%, del inciso primero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta...".

3.- Conforme con lo señalado, la Resolución Exenta N°2.154 de 1991, de este Servicio, estableció las instrucciones relativas a la confección del registro FUT, el cual se determina, en el caso del empresario individual, sociedades de personas y en comanditas por acciones (respecto de los socios gestores) y agencias de empresas extranjeras, considerando primeramente el remanente del ejercicio anterior (o saldo negativo), incorporando el reajuste del período comprendido entre el segundo mes anterior al de la iniciación del ejercicio y el mes anterior al del balance. Adicionalmente, se deberá considerar en forma separada los remanentes del Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) que incluye las rentas exentas del Impuesto Global Complementario, las cantidades que no constituyan renta y las afectas al impuesto único de primera categoría que se perciban o se hayan percibido en cada ejercicio.

De esta manera, en el caso de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, dichos remanentes se deberán considerar actualizados a la fecha de la transformación, luego, se deberán descontar todas aquellas partidas señaladas en el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, que hayan sido provisionadas en años anteriores y que formen parte del remanente referido, siempre que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolso de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo. A continuación, deberán incorporar las participaciones sociales y dividendos percibidos, así como todos los demás ingresos,

beneficios o utilidades percibidas o devengadas, incluyendo las rentas exentas del impuesto de primera categoría y la renta líquida imponible provisoria que se determine hasta esa fecha.

El saldo así calculado de los registros FUT, FUF⁸ y FUNT, se considerará para imputar los retiros en exceso que se mantenía al término del ejercicio anterior, más los nuevos retiros efectivos del ejercicio, ambos debidamente actualizados, efectuados desde la empresa hasta la fecha de la transformación, y si producto de ello, se determinan retiros en excesos, éstos se gravarán con el impuesto único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en que la sociedad anónima obtenga utilidades tributables.

III.- CONCLUSIÓN.

En caso de transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, ésta deberá pagar el impuesto del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación.

Para determinar los retiros en exceso al momento de la transformación, se deberá considerar el FUT, FUF y FUNT determinado al momento de la transformación de acuerdo a las normas de las letras a) y b), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, considerando dentro de dichos registros las participaciones sociales y dividendos percibidos, así como todos los demás ingresos, beneficios o utilidades percibidas o devengadas, incluyendo las rentas exentas del impuesto de primera categoría y la renta líquida imponible provisoria que se determine hasta esa fecha.

De esta manera, los retiros en exceso que resulten imputados al resultado provisorio determinado a la fecha de la transformación, habrán definido su situación tributaria, y por tanto, los socios respectivos deberán declarar tales retiros como afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, independientemente del resultado definitivo que se determine al término del ejercicio. Por su parte, los retiros en exceso que no resulten imputados al resultado provisorio determinado a la fecha de la transformación, se gravarán conforme a lo indicado en el párrafo primero de esta conclusión.

10. No se puede modificar la identidad del comunero para los beneficios del 55 bis, esto es beneficio tributario por intereses préstamo hipotecario. (Oficio N°3219 de 21.12.2015)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la posibilidad de modificar el comunero beneficiario que utilizará el beneficio establecido en el artículo 55 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR).

⁸ Correspondiente a la diferencia entre la depreciación acelerada por sobre la normal conforme a lo dispuesto en el artículo 31 N°s 5 y 5 bis de la LIR.

I.- ANTECEDENTES.

Manifiesta esa Dirección que el representante de XXXXX requirió un pronunciamiento respecto de la posibilidad de modificar al comunero beneficiario de la franquicia establecida en el artículo 55 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Luego de reproducir el texto legal, indica que si bien no existen instrucciones formales que resuelvan la consulta planteada, en la página Web de este Servicio, en el Menú de Preguntas Frecuentes, se indica que “las viviendas adquiridas en comunidad, con crédito hipotecario en que existe un comunero designado para usar del beneficio tributario del artículo 55 bis, no considera la posibilidad de cambiarlo por lo que es imposible modificar la escritura que consigna al comunero, o bien presentar una nueva Declaración Jurada.”

Agrega que las instrucciones contenidas en el Suplemento Tributario, a propósito de la información a incorporar en la Línea 15 del Formulario N°22, indican que cuando se designa a un comunero mediante declaración jurada, dicha declaración es irreversible, no obstante que el mismo Suplemento parece darle el carácter de irreversible a la designación del comunero beneficiario que se haga mediante declaración jurada simple, contemplada en la Circular N°87, de 2001, de este Servicio, declaración que se refiere a aquellos contribuyentes que adquirieron una vivienda con crédito hipotecario con anterioridad al 28 de septiembre de 2001, y que deseen acogerse a los beneficios tributarios del artículo 55 bis, y no a aquellas viviendas adquiridas con posterioridad a la entrada en vigencia de la norma legal en análisis.

Además, la irreversibilidad a la que alude el Menú de Preguntas Frecuentes, no se encuentra establecida expresamente en la Ley N°19.753, que estableció el beneficio, ni en la mencionada Circular N°87, que imparte instrucciones sobre el tema, así como tampoco en la Resolución Ex. N°53, de 12 diciembre de 2001, del Servicio.

Por otra parte, por aplicación de las normas del derecho común, no se divisa inconveniente para que se pueda modificar el comunero designado en la escritura pública de otorgamiento del crédito correspondiente,- así como cualquier otro elemento del contrato contenido en dicha escritura, concurriendo los requisitos que exige el legislador para ello-, considerando que no existe una disposición en la Ley N°19.753 que lo prohíba, teniendo a la vista que en ámbito del derecho privado se puede hacer todo aquello que no contradiga la ley, el orden público o las buenas costumbres. Lo anterior, resultaría posible en la medida que ello se hiciera de la manera señalada por este Servicio (informándolo a través de la Declaración Jurada correspondiente).

De esta forma, en base a la norma contenida en el artículo 1707 del Código Civil, interpretada a contrario sensu, en el sentido que una contraescritura de la cual se ha tomado razón al margen de la escritura matriz y de la que se ha dado conocimiento a terceros, produce efectos contra éstos, en este caso el Fisco. En este sentido el Oficio N° 2.366 de 2007 hace referencia a esta disposición.

En atención a lo anteriormente expuesto, concluye que la irreversibilidad a la que se alude en el Menú de Preguntas Frecuentes, no se encuentra establecida de forma explícita en las normas que regulan la materia, por cual esa Dirección solicita se aclare si es o no posible modificar el beneficiario de la franquicia establecida en el artículo 55 bis de la LIR, con posterioridad a que éste haya sido designado por las partes en la escritura pública respectiva, e informado a este Servicio por el Banco otorgante del crédito hipotecario mediante la Declaración Jurada a que se refiere la Circular N°87 de 2001, del Servicio.

II.- ANÁLISIS.

El inciso tercero del artículo 55 bis de la LIR, señala que la rebaja (de los intereses efectivamente pagados), podrá hacerse efectiva sólo por una contribuyente persona natural por cada vivienda adquirida con garantía hipotecaria. En el caso que ésta se hubiere adquirido en comunidad y existiere más de un deudor, deberá dejarse constancia en la escritura respectiva, de la identificación del comunero que se podrá acoger a la rebaja que dispone este artículo⁹.

De lo anterior, se desprende que en caso que la vivienda sea adquirida en comunidad, la oportunidad señalada por el legislador para ejercer la opción de indicar al comunero que hará uso del beneficio es la escritura de adquisición del inmueble, y, excepcionalmente, para aquellos contribuyentes que adquirieron su vivienda en comunidad antes de la fecha de publicación de la Ley N°19.753, esto es, con antelación al 28 de septiembre de 2001, que instituyó el artículo 55 bis de la LIR, y que optaron por acogerse a sus beneficios, podían ejercer su opción de acogerse a sus disposiciones informando a este Servicio a través de una declaración jurada que debía ser presentada hasta el 30 de abril de 2002, regularizando de esta manera la situación de todos aquellos contribuyentes que no presentaron dicho documento dentro del plazo legal establecido por la Ley N° 19.753, individualizando al comunero que se acogerá a la rebaja, plazo que en virtud del artículo 3° transitorio de la Ley N°19.840, se extendió, pudiendo aquellos contribuyentes que no han hecho uso del beneficio, efectuar la declaración jurada antes del 31 de diciembre de cualquier año, caso en el cual los intereses que se podrán rebajar en conformidad al artículo 55 bis de la LIR, serán los que se paguen efectivamente a contar del año calendario en que presenten la declaración¹⁰.

Ahora bien, en el presente caso, se desconoce la fecha en que se suscribió el Contrato de Compraventa, Mutuo e Hipoteca con Tasa Fija entre XXXXX , TTTT y AAAA, pero en su presentación el Banco ocurrente aclara que en dicho instrumento se designó a un comunero beneficiario de la rebaja, la cual posteriormente fue cuestionada por las partes, quienes adujeron que la realizó el mutuante sin consultarles, hecho que resulta inexplicable, considerando que suscribieron dicho contrato, teniendo en consecuencia pleno conocimiento de tal designación.

En tales circunstancias, habiéndose ejercido la opción de individualizar a un comunero beneficiario en la escritura de compraventa y mutuo, se cumplió con el mandato legal previsto en el inciso

⁹ Instrucciones en Circulares N°s 87 de 2001 y 70 de 2002, del Servicio.

¹⁰ Ver Oficio N° 1.705 de 2004, de este Servicio.

tercero del artículo 55 bis de la LIR, sin que resulte posible cambiar al beneficiario, por cuanto la opción se ejerció en la oportunidad establecida por el legislador, debiendo tenerse presente que la materia en análisis versa sobre un beneficio tributario, que en su carácter de tal favorece a cierto y determinado número de contribuyentes, permitiéndoles rebajar de su renta bruta anual imponible los intereses efectivamente pagados durante el año calendario al que corresponde la renta, devengados en créditos con garantía hipotecaria, el cual constituye una excepción dentro de nuestro ordenamiento jurídico, derecho que debe ejercerse en su oportunidad, determinado por las normas que lo rigen y, que por tanto, prima por sobre cualquier otra modalidad prevista en normas de aplicación general, siendo evidente que la opción se agotó al ejercerla, sin que corresponda la posibilidad de cambiar al beneficiario.

En este sentido, cabe reiterar que la Declaración Jurada a que se refiere la Circular N°87 de 2001, de este Servicio, se refiere a viviendas adquiridas antes de la vigencia de la Ley N°19.753, esto es antes del 28 de septiembre de 2001, cuyos propietarios deseen acogerse a los beneficios del artículo 55 bis, ante la imposibilidad de hacerlo en la escritura como ocurre con la generalidad de los contribuyentes.

Por último, es preciso considerar que la situación planteada es enteramente diversa a la analizada en el Oficio N°2.366, de 02.08.2007, de este Servicio, pues ésta se refiere al medio para subsanar la falta de designación del comunero que utilizará el beneficio, cuando éste no se indicó en la escritura pública respectiva, y no a su modificación, donde la opción se encuentra ejercida y agotada.

III.- CONCLUSIÓN.

Por las razones explicadas, atendido a que en el caso analizado las partes ejercieron su derecho de indicar al comunero beneficiario que hará uso del beneficio establecido en el artículo 55 bis de la LIR, en el Contrato de Compraventa, Mutuo e Hipoteca entre las partes, resulta imposible modificar con posterioridad al beneficiario, por cuanto ese derecho fue ejercido en la oportunidad legal, sin que tal situación sea asimilable a la ausencia de designación de un comunero beneficiario, escenario donde sí es posible indicarlo con posterioridad, de acuerdo con las Leyes N°s 19.753 y 19.840 e instrucciones contenidas en las Circulares N°s 87, de 2001 y 70, de 2002, de este Servicio.

11. Arrendamiento bienes raíces no agrícolas. (Oficio N° 3220 de 21.12.2015)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la forma de determinar a partir del año comercial 2016, la renta líquida imponible de los contribuyentes del rubro inmobiliario cuya actividad es el arrendamiento de bienes raíces no agrícolas, quienes para los efectos del cumplimiento tributario de dicha actividad han venido declarando la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa. Lo anterior dadas las modificaciones incorporadas al artículo 20 N° 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) por la Ley N° 20.780 y las instrucciones impartidas sobre el particular por el Servicio a través de la Circular N° 37, de 28.05.2015.

I.- ANTECEDENTES.

Señala en su presentación, que sus clientes tanto personas jurídicas de responsabilidad limitada como personas naturales, son contribuyentes por más de 15 años, y a través de todos los años para los efectos del cumplimiento tributario de su actividad de arrendamiento de bienes raíces no agrícolas, lo han efectuado conforme a la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa de acuerdo a las disposiciones legales vigentes hasta el día de hoy. Lo anterior, agrega, ha significado que en el año tributario 2015, estos contribuyentes han efectuado sus declaraciones de renta, informando importantes saldos de FUT que superan la suma de \$ 2.000.000.000,-, conforme al resultado del registro correspondiente según lo dispone el artículo 14 de la LIR.

Indica que la Ley N° 20.780, de 29.09.2014, efectuó una serie de modificaciones a la LIR, entre las cuales se encuentra la sustitución del N°1 del artículo 20 de esta Ley, con vigencia a contar del 1° de enero de 2016, modificando el régimen de tributación de las rentas de los bienes raíces.

En el nuevo texto, en su letra a) se dispone que los que exploten a cualquier título bienes raíces se gravará la renta efectiva de dichos bienes, y en su letra b), señala 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.

El Servicio instruyó sobre esta materia a través de la Circular N° 37, de 28.05.2015, en la que se expresa que tratándose del caso de contribuyentes que no estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa por otras actividades, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna; y en el caso que el contribuyente se encuentre obligado a declarar sus rentas efectivas por otras actividades, podrá acreditar la renta efectiva mediante un balance general según contabilidad completa.

También se instruye sobre los contribuyentes que no tienen derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces entre los cuales incluye a los que declaren su renta efectiva según contabilidad completa y den en arrendamientos bienes raíces no agrícolas.

De acuerdo con lo señalado, consulta sobre la forma en que se debe determinar la renta efectiva a contar del 1° de enero de 2016, en el caso de los contribuyentes que señala, por cuanto según la forma de hacerlo podría tener efectos de la mayor importancia para sus clientes, especialmente con el tratamiento que debería darse al FUT, ya que en el evento de no continuar con contabilidad completa se producirían altos impactos tributarios por los saldos totales de dicho FUT, imposibles de afrontar sin dañar gravemente el patrimonio de las empresas.

Conforme con lo expuesto estima que lo natural y lógico es que en el año comercial 2016, estos contribuyentes, sin importar que no tienen otras rentas que los obliguen a declarar renta efectiva según contabilidad completa, continúen cumpliendo con la determinación de su renta efectiva en

base a contabilidad completa, criterio cuya ratificación solicita.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe señalar que el texto del N° 1, del artículo 20 de la LIR, fue modificado por la Ley N° 20.780 de 2014, a partir del 1° de enero de 2016.

Por su parte, este Servicio impartió sus instrucciones sobre la materia a través de la Circular N° 37 de 28.05.2015.

Al respecto, se debe tener presente que el N° 1, del artículo 20 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016, 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. 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.

En relación con esta materia, la jurisprudencia administrativa de este Servicio¹¹ ha señalado que, cuando corresponda declarar la renta efectiva, como es la regla general, ésta debe acreditarse mediante contabilidad fidedigna, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 17 del Código Tributario, entendiéndose por ésta, aquella que registra en forma fiel y por orden cronológico y por su verdadero monto, ajustándose a las normas legales y reglamentarias vigentes, las operaciones, ingresos, egresos, inversiones y existencias de bienes correspondientes a la actividad del contribuyente que dan como resultado las rentas efectivas que los obliga a acreditar y a declarar.

Agrega la citada jurisprudencia, que de conformidad a lo dispuesto por el artículo 68 de la LIR, la contabilidad fidedigna puede ser completa o simplificada, entendiéndose por la primera aquella que comprende los libros de Caja, Diario, Mayor e Inventarios y Balances, o sus equivalentes y los libros auxiliares que exija la ley o el Servicio, debidamente timbrados por éste, y por la segunda, la que comprende un Libro de Entradas y Gastos timbrado por el Servicio o una Planilla de Entradas y Gastos, sin perjuicio de los libros auxiliares que exigen otras leyes o el Servicio.

Como se puede apreciar, para acreditar la renta efectiva, la contabilidad completa es la regla general, la que deberá aplicarse siempre que el contribuyente no haya optado por sujetarse a un régimen especial de tributación que la ley autorice (como por ejemplo a las disposiciones del artículo 14 ter de la LIR, cuando corresponda), o bien, cuando no se le haya autorizado a llevar una contabilidad simplificada, sea por la Dirección Regional o Nacional, según proceda.

¹¹ ¹¹ Por ejemplo, Oficio N° 3.065 de 22.12.1997.

No obstante lo anterior, en la situación particular analizada, la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, dispone que en el caso de contribuyentes que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa (de acuerdo a la regla general) 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.

De lo dicho, se sigue que los contribuyentes deben, como regla general, determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa por la actividad de la explotación de bienes raíces no agrícolas a partir del 1° de enero de 2016, sin perjuicio de que en caso que no lo hagan, y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces no agrícolas, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna, conforme a lo indicado en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

Ahora bien, cuando tales contribuyentes desarrollen junto a la explotación de bienes raíces no agrícolas, una actividad distinta por la cual estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, en tal caso, estarán obligados a acreditar la renta efectiva proveniente de todas sus actividades mediante contabilidad completa, según se indicó en la Circular N° 37 de 2015, sin perjuicio de que puedan acogerse a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumplan los requisitos para tal efecto.

Respecto al crédito por contribuciones de bienes raíces, cabe señalar que la Circular N° 37 de 2015 también instruye sobre los contribuyentes que no tienen derecho al referido crédito, señalando que se incluyen dentro de éstos, a los que declaren su renta efectiva según contabilidad completa y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces no agrícolas, de acuerdo al nuevo texto del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

Como regla general, los contribuyentes deben determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa por la actividad de la explotación de bienes raíces no agrícolas a partir del 1° de enero de 2016, sin perjuicio de que en caso que no lo hagan, y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de dichos bienes, se gravará la renta efectiva de éstos, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna, conforme a lo indicado en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

No obstante lo anterior, cuando tales contribuyentes desarrollen junto a la explotación de bienes raíces no agrícolas una actividad distinta por la cual estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, estará obligados a acreditar la renta efectiva proveniente de todas sus actividades mediante contabilidad completa.

Los contribuyentes que declaren su renta efectiva según contabilidad completa y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces no agrícolas, de acuerdo al nuevo texto del N° 1, del artículo 20 de la LIR, no tienen derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces a contar de la fecha señalada.

12. Tratamiento tributario en el goodwill generado en una fusión. (Oficio N° 3234 de 23.12.2015)

I.- ANTECEDENTES.

Señala que se proyecta efectuar dos fusiones propias consecutivas, de sociedades de su grupo empresarial, siendo la primera sociedad absorbida una empresa titular¹² del derecho de explotación de los servicios públicos sanitarios de producción y distribución de agua potable y de recolección y disposición de aguas servidas.

Agrega que como consecuencia de las fusiones señaladas, se generará una diferencia entre el costo de adquisición de las acciones de la sociedad absorbida y el patrimonio tributario de la misma, en adelante "goodwill".

Indica a continuación que dicha diferencia debe tratarse de conformidad a lo establecido en el artículo 31 N° 9 de la Ley sobre impuesto a la Renta (en adelante LIR), al numeral XIX del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 y a lo señalado en la Resolución Exenta N°111, de 4 de diciembre de 2014 del Servicio de Impuestos Internos, permitiendo estas dos últimas a los contribuyentes que hayan iniciado un proceso de fusión en el año 2014, aplicar las normas del artículo 31 N° 9 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, esto es, sin considerar la modificación efectuada por la Ley N° 20.780. Al respecto, declara haber cumplido con las referidas normas para acreditar la fecha de inicio del proceso de fusión.

Señala que el principal activo de la sociedad absorbida lo constituye el Contrato de Transferencia del Derecho de Explotación de las Concesiones Sanitarias (en adelante CDT), de Empresa Concesionaria de Servicios Sanitarios S.A., contrato que le permite la explotación de los servicios públicos sanitarios de producción y distribución de agua potable y de recolección y disposición de aguas servidas en una Región del país, todo ello conforme a la regulación sanitaria aplicable en la materia (Ley General de Servicios Sanitarios, DFL 382 de 21 de junio de 1989). El CDT tiene un plazo de vigencia de 30 años contados desde el día 29 de diciembre de 2003.

¹² Se hace presente que el Artículo 2° del Decreto Supremo MOP N° 1199 de 9 de noviembre de 2005, Reglamento de la Ley General de Servicios Sanitarios, distingue al "Concesionario" que es el titular de la concesión, del "Titular de la Concesión", que es la persona que actualmente opera un servicio público sanitario por habersele transferido por el concesionario el derecho de explotación.

Afirma que el valor de lo pagado por las acciones de la sociedad absorbida lo conforman, en gran medida, los flujos futuros del derecho de explotación, proyectados hasta el término del contrato al año 2033. De esta forma, el principal activo de la sociedad absorbida es el derecho de explotación de la concesión sanitaria ya referida.

Sin embargo, indica que este derecho sólo forma parte de los activos de la sociedad absorbida para efectos financieros. Agrega que por aplicación de la legislación tributaria vigente a la fecha del CDT, el derecho de explotación no constituye, en la actualidad, un activo tributario de la sociedad absorbida. La misma situación se verifica respecto de otros activos financieros de la sociedad absorbida que son de propiedad de la empresa Concesionaria, la cual los entrega en comodato a la sociedad absorbida, titular del derecho de explotación. Estos activos, según se desprende del CDT son accesorios o dependientes del derecho de explotación.

De conformidad con los antecedentes expuestos, solicita confirmar que:

- 1) El goodwill que eventualmente se genere como consecuencia de las fusiones descritas precedentemente debe, en primer lugar, distribuirse entre los activos no monetarios de la sociedad absorbida que sean recibidos por las sociedades absorbentes en los términos del artículo 31 N° 9 de la LIR;
- 2) El derecho de explotación, y sus activos accesorios y dependientes, constituyen un activo no monetario al que debe asignarse valor como consecuencia de las fusiones señaladas;
- 3) Considerando que el derecho de explotación constituye el activo que justifica, desde la perspectiva del análisis financiero y económico de la operación, la diferencia entre el precio de adquisición de las acciones de la sociedad absorbida y el capital propio tributario de la misma, la totalidad del goodwill no asignado a "otros activos no monetarios recibidos como consecuencia de la fusión", debería ser asignado al derecho de explotación referido.
- 4) El derecho de explotación se amortiza, para efectos tributarios, de conformidad a su vida útil establecida en el contrato, esto es, en los años que restan de duración del contrato (18 años).

II.- ANÁLISIS.

El inciso 3°, del N° 9, del artículo 31 de la LIR, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, dispone que cuando con motivo de la fusión de sociedades, comprendiéndose dentro de este concepto la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, el valor de la inversión total realizada en los derechos o acciones de la sociedad fusionada, resulte mayor al valor total o proporcional que tenga el capital propio de la sociedad absorbida, determinado de acuerdo al artículo 41 de la misma ley, la diferencia que se produzca, llamada goodwill, deberá:

- a) En primer término, distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión desde la sociedad absorbida cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza. La distribución se debe efectuar en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, aumentándose el valor tributario de éstos hasta concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza.
- b) Si subsiste una diferencia, ya sea porque no existen activos no monetarios, o existiendo éstos, su valor tributario era coincidente con el valor corriente en plaza, o se distribuyó el valor hasta alcanzar el valor corriente en plaza y aun así quedó un remanente, éste se considerará un gasto diferido que deberá deducirse en partes iguales por el contribuyente en un lapso de diez ejercicios comerciales consecutivos, contados desde aquel en que se generó la diferencia.

Cabe hacer presente, que la Ley N° 20.780 modificó la norma legal que se examina a partir del 1° de enero de 2015, disponiendo que si luego de efectuada la distribución de la diferencia de valor entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión, en los términos señalados, subsiste una diferencia, ésta se considerará un activo intangible, y sólo podrá ser castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad, o bien, al término de giro de la misma.

Sin perjuicio de lo anterior, el numeral XIX del artículo 3° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, estableció que los procesos de fusión que se hayan iniciado con anterioridad al 1° de enero de 2015, podrán concluirse hasta el 1° de enero de 2016, norma que fue interpretada por este Servicio en la Circular N° 1 de 2015, en el sentido de que dichas fusiones podrán seguir acogidas a lo dispuesto en el artículo 31 N° 9 de la LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 2014. Para acreditar el inicio de la fusión, los contribuyentes debían presentar una declaración jurada ante el Servicio hasta el 31 de diciembre de 2014, acompañando los antecedentes que el Servicio requiera para tales fines. Dichos antecedentes fueron establecidos mediante la Resolución Exenta N°111, de 4 de diciembre de 2014.

Considerando los antecedentes expuestos por el contribuyente, se responden a continuación cada una de sus consultas, en el mismo orden en que estas fueron efectuadas:

1) En caso de que la fusión por incorporación¹³ produzca un goodwill, se confirma que éste deberá distribuirse proporcionalmente entre todos los activos no monetarios que provienen desde la sociedad absorbida cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza –de existir– hasta la concurrencia de dicho valor, o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza.

¹³ Como se señaló en la Circular N°13 de 2014, no se produce goodwill en la fusión propia por creación.

2) Para estos efectos, se considera que un activo no monetario es aquel que se auto protege de la inflación, ya sea, que por su naturaleza se impide que la desvalorización monetaria ocasione un menoscabo en su valor real o se encuentran protegidos de la inflación por existir cláusulas de reajustabilidad establecidas por una ley o pactadas en forma contractual.

En principio, el derecho de explotación es un activo intangible que no es susceptible de ser castigado o amortizado y por tanto, no puede afectar los resultados tributarios del contribuyente, así como tampoco forma parte del capital propio tributario de la empresa conforme al N° 1, del artículo 41 de la LIR. De acuerdo a ello, como regla general, un activo intangible no se considera dentro de los activos no monetarios recibidos desde la empresa absorbida, así como tampoco forma parte del capital propio tributario de la misma, razón por la cual, en principio no debe considerarse en la asignación del goodwill determinado, sino que, justamente de acuerdo a los términos del N° 9, del artículo 31 de la LIR, dada la existencia de este tipo de bienes intangibles en las empresas, es que aquella parte del goodwill no distribuida entre los activos no monetarios recibidos desde la sociedad absorbida, se configura un gasto diferido que se amortiza en 10 años, o bien, constituirá un activo intangible no amortizable de acuerdo a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780.

Lo anterior, salvo que tal derecho de explotación tenga el carácter de una inversión efectiva que se mantenga en la empresa absorbida y que lo reciba la absorbente con motivo de la fusión, puesto que en este último caso, la LIR contempla una norma de reajustabilidad para este tipo de bienes, en la segunda parte del N° 7 del artículo 41, y además, debe considerarse formando parte del capital propio tributario de la sociedad disuelta a la fecha de la fusión, y luego, en consecuencia, como parte de éste en la sociedad absorbente. De esta manera, cuando tal derecho de explotación representa una inversión efectiva en la empresa y tiene una norma legal de reajustabilidad que lo protege, puede ser calificado como un activo no monetario. Si dicho activo no monetario proviene desde la sociedad absorbida, corresponde considerarlo dentro de aquellos activos entre los cuales debe distribuirse el goodwill.

Una vez distribuido el goodwill entre todos los activos no monetarios recibidos desde la empresa absorbida cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza, o al valor que se pagaría en convenciones de similar naturaleza, en los términos señalados, el valor del goodwill seguirá la suerte del activo al que haya sido asignado.

Ahora bien, se hace presente que el propio consultante señala en su presentación que el derecho de explotación referido no tiene el carácter de un activo para efectos tributarios en la sociedad absorbida, es decir, no representaba una inversión efectiva en ésta y no formaba parte del capital propio tributario de la misma. En tal caso, de acuerdo a lo señalado precedentemente, no puede considerarse este derecho de explotación para efectos de distribuir el valor del goodwill, toda vez que el artículo 31 N° 9 de la LIR es una norma enmarcada en el ámbito tributario, y en consecuencia, sólo puede entenderse que se refiere a los activos no monetarios de carácter tributario provenientes de la sociedad absorbida, que formaban parte del patrimonio tributario de la misma.

Lo mismo sucede con los otros activos accesorios y dependientes del derecho de explotación, que serían en principio un activo intangible, ya que lo que se adquirió por la empresa absorbida es un derecho de uso por un comodato, conservando la empresa concesionaria el dominio de los referidos bienes, por lo que en principio si no tenían la calidad de un activo no monetario tributario en la empresa absorbida, no pueden estos activos accesorios ser considerados para efectos de la distribución de goodwill.

3) Si luego de la asignación del goodwill, efectuada en forma proporcional entre todos los activos tributarios no monetarios que provienen de la sociedad absorbida, hasta completar su valor corriente en plaza o el valor que se cobre en convenciones de similar naturaleza, subsiste una diferencia, no es posible asignar dicho saldo a un activo en particular, pues la LIR no contempla tal opción, sino que expresamente señala, en su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, que en tal caso, este saldo deberá considerarse un gasto diferido y amortizarse en 10 años; y tras la reforma introducida por la Ley N° 20.780, se establece que el referido saldo deberá considerarse como un activo intangible que sólo puede ser castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad, o la fecha del término de giro de la misma.

La determinación de si procede o no aplicar en este caso particular la norma del numeral XIX del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, que permite aplicar la norma vigente al 31 de diciembre de 2014 a aquellas fusiones iniciadas antes del 1° de enero de 2015, es una cuestión de hecho que debe ser determinada en la instancia de fiscalización correspondiente, atendido que si bien el consultante adjunta una serie de antecedentes que cumplen con los requerimientos formales establecidos en la Resolución Exenta N° 111 de 2014 para acreditar la fecha de inicio del proceso de fusión, la operación en su conjunto debe ser analizada por la Dirección Regional correspondiente, en uso de las facultades de fiscalización, haciéndose presente que es también requisito de la norma acreditar que la fusión se concluya en definitiva, teniendo como fecha tope para ello el 1° de enero de 2016, no habiéndose acompañado ningún antecedente al respecto.

- 5) El valor del derecho de explotación, no puede ser depreciado ni amortizado, ya que tiene la naturaleza de un activo intangible, y respecto de tales activos, no existe norma legal que permita tributariamente su depreciación u amortización. En caso que se haya efectuado una inversión efectiva en los mismos, su recuperación sólo podrá ocurrir mediante su enajenación o cualquier otro hecho o circunstancia que lo haga perder la calidad de activo intangible para la empresa, cuestión que no se aplica al caso concreto que se analiza, toda vez que lo adquirido no es un derecho de explotación, sino que una sociedad, y el tratamiento tributario específico de dicha operación está contenido en la norma ya citada del artículo 31 N° 9 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

De producirse una diferencia entre el valor efectivamente invertido en las acciones de una sociedad y el valor total o proporcional del capital propio tributario de la sociedad absorbida, según corresponda, esta diferencia llamada goodwill, deberá distribuirse proporcionalmente entre todos los activos no monetarios provenientes de la sociedad absorbida que hayan formado parte del capital propio tributario de la misma, cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza.

El derecho de explotación que a la fecha de la fusión no represente una inversión efectiva en la sociedad absorbida, es por su naturaleza un activo intangible que no forma parte del capital propio tributario de la sociedad absorbida, y por tanto, no forma parte de los activos no monetarios a considerar en la distribución del goodwill.

En cuanto a la diferencia que aún subsista luego de distribuir el goodwill en los activos no monetarios recibidos desde la empresa absorbida con motivo de la fusión, cabe tener presente que la consulta planteada supone dos fusiones consecutivas. En la primera de ellas, se generaría un goodwill no distribuido que deberá ser amortizado en 10 años o considerarse como un activo intangible que sólo puede ser castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad absorbente o al término de giro de la misma, dependiendo de la fecha en que se haya iniciado y concluido la fusión. Al producirse la segunda fusión, en que una tercera empresa absorbe a aquella que mantiene el goodwill pendiente de amortización o el activo intangible referido, se producirá el término de giro de esta última (la absorbida), momento en el cual:

- a) Si la primera fusión se rigiera por las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2014, el saldo del goodwill no distribuido, considerado como un gasto diferido amortizable en 10 años, deberá deducirse completamente en la sociedad absorbida por su valor residual a la fecha de término de giro, tal como lo señala el artículo 31 N° 9 de la LIR, ya que no existe norma que permita traspasar un gasto de esta naturaleza a la empresa absorbente.
- b) Si la primera fusión se rigiera por las normas vigentes a partir del 1° de enero de 2015, el saldo del goodwill no distribuido, considerado como un activo intangible no susceptible de ser amortizado, deberá castigarse completamente en la sociedad absorbida a la fecha de término de giro, tal como lo señala el artículo 31 N° 9 de la LIR, ya que no existe norma que permita traspasar un gasto de esta naturaleza a la empresa absorbente.

RESOLUCIONES

13. Plazo de presentación declaraciones juradas. (Resolución N° 101 de 17.12.2015)

VISTOS: Las necesidades del Servicio y las facultades contempladas en los artículos 1°, 4° bis y 7° del D.F.L. N° 7 de 1980, del Ministerio de Hacienda, que contiene la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos; en letra A), N°1, del artículo 6°, los artículos 34, 35, 60 y 85 inciso 2°, del D.L. N° 830 de 1974, sobre Código Tributario.

CONSIDERANDO:

1° Que, este Servicio, mediante instrucciones contenidas en las Resoluciones Exentas SII N° 112 de 04 de diciembre de 2014, N° 117 de 12 de diciembre de 2014, N° 130 de 31 de diciembre de 2014, N° 19 de 09 marzo de 2015, N° 20 de 10 de marzo de 2015 y N° 25 de 13 de marzo de 2015, fijó el plazo de presentación para las declaraciones juradas que en éstas se indican.

2° Que, por razones de buen servicio y dadas las modificaciones efectuadas en los diversos instrumentos resolutivos que las contienen, se hace necesario readecuar los plazos de presentación de las declaraciones juradas antes indicadas, en relación a los actuales procesos operativos.

SE RESUELVE:

1° **Fijase**, para el año tributario 2016, el plazo para la presentación de las Declaraciones Juradas que se indican en el cuadro siguiente:

Fecha de vencimiento:		Formularios N°s
<u>1</u>	<u>26 de febrero</u>	<u>1831,1891 y 1902</u>
<u>2</u>	<u>07 de marzo</u>	<u>1896 y 1898</u>
<u>3</u>	<u>16 de marzo</u>	<u>1871,1911, 1912, 1924</u>
<u>4</u>	<u>21 de marzo</u>	<u>1830, 1832, 1835, 1851, 1852, 1853, 1862, 1870, 1873, 1884 y 1890</u>
<u>5</u>	<u>24 de marzo</u>	<u>1812, 1887, 1895, 1897, 1899, 1904, 1909, 1914, 1919 y 1922</u>
<u>6</u>	<u>28 de marzo</u>	<u>1811, 1821, 1822, 1829, 1834, 1836, 1844, 1861, 1879,1885 y 1888</u>
<u>7</u>	<u>30 de marzo</u>	<u>1805, 1806, 1823, 1828, 1840, 1841, 1843, 1849, 1874, 1886 y 1894</u>
<u>8</u>	<u>31 de marzo</u>	<u>1889</u>
<u>9</u>	<u>16 de mayo</u>	<u>1837</u>
<u>10</u>	<u>15 de junio</u>	<u>1847</u>
<u>11</u>	<u>30 de junio</u>	<u>1802, 1803, 1848, 1854, 1855, 1856, 1857, 1858, 1859, 1860, 1864, 1865, 1866,1867,1868 y 1907</u>

2° Deróguese la Resolución Exenta SII N° 112, de 04 de diciembre de 2014.

14. Declaración jurada N° 1913, de caracterización tributaria global de como propósito obtener información cualitativa en materia de procesos u operaciones que revisten interés para efectos de la caracterización de los grandes contribuyentes en el marco de la gestión del cumplimiento tributario. (Resolución N° 110 de 24.12.2015)

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 1°, 4 bis, y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; en los artículos 6° letra A), N° 1, 30, 35 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; y

CONSIDERANDO:

1° Que, al Servicio de Impuestos Internos le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos y cuyo control no está dado a otra autoridad, y por ello, es un propósito permanente de este Servicio mejorar el control y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes;

2° Que, de conformidad con el inciso segundo del artículo 30 del Código Tributario, la Dirección del Servicio podrá autorizar a los contribuyentes para que presenten los informes y declaraciones, en medios distintos al papel, cuya lectura pueda efectuarse mediante sistemas tecnológicos.

3° Que, el artículo 35 del Código Tributario, en lo pertinente establece que este Servicio podrá exigir la presentación de documentos tales como libros de contabilidad, detalle de la cuenta de pérdidas y ganancias, documentos o exposición explicativa y demás que justifiquen el monto de la renta declarada y las partidas anotadas en la contabilidad.

4° Que, la entrega de información a través de la transmisión electrónica de datos vía Internet es la que ofrece las mayores garantías de seguridad y rapidez, por cuanto permite recibir en forma directa los antecedentes proporcionados por el interesado, validar previamente la información y dar una respuesta de recepción al instante.

5° Que el artículo 4° bis de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, establece que este Servicio podrá, además, relacionarse directamente con los contribuyentes y éstos con el Servicio, a través de medios electrónicos, entendiéndose por tales aquellos que tienen capacidades eléctricas, digitales, magnéticas, inalámbricas, ópticas, electromagnéticas u otras similares. Los trámites y actuaciones que se realicen a través de tales medios producirán los mismos efectos que los trámites y actuaciones efectuados en las oficinas del Servicio o domicilio del contribuyente.

6° Que, la información que se envía a través de Internet se efectúa a través de un sistema que garantiza su debido resguardo, evitando que un tercero pueda acceder a los datos que se están transmitiendo.

1° Se establece la obligación de presentar anualmente la Declaración Jurada N° 1913 denominada “Declaración Jurada Anual de Caracterización Tributaria Global”, la que tiene como propósito obtener información cualitativa en materia de procesos u operaciones que revisten interés para efectos de la caracterización de los grandes contribuyentes en el marco de la gestión del cumplimiento tributario.

2° La declaración jurada establecida en el resolutivo anterior, deberá ser presentada por los contribuyentes clasificados, al 31 de diciembre del año anterior a aquel que se informa, en el segmento de “Grandes Empresas” y también por aquellos que se encuentren dentro de la Nómina de Grandes Contribuyentes conforme a la Resolución dictada por este Servicio de acuerdo a la facultad dispuesta en el artículo 3° bis de la Ley Orgánica de este Servicio. Quedarán exceptuados de esta obligación aquellos contribuyentes acogidos a los regímenes tributarios establecidos en los artículos 14 bis y 14 ter letra A de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

3° La Declaración Jurada a que se refiere el resolutivo 1°, deberá enviarse antes de la presentación del Formulario N° 22 de Declaración de Impuestos Anuales a la Renta mediante transmisión electrónica de datos, vía Internet, cuyo formato e instrucciones se encuentran disponibles en la página Web del Servicio de Impuestos Internos: www.sii.cl.

4° La omisión o el retardo de la entrega de la información exigida por el Servicio en la Declaración Jurada Anual será sancionada conforme a lo dispuesto en el N° 1 del artículo 97 del Código Tributario.

Por su parte, se incurrirá en la infracción dispuesta en el artículo 109 del cuerpo legal en comento, en caso de que la entrega de la información requerida sea incompleta o errónea.

5° Los Anexos de esta Resolución, que se entiende forman parte íntegra de ella, se publicarán oportunamente en la página Internet de este Servicio, www.sii.cl.

Toda modificación a los anexos aludidos, se efectuará mediante su oportuna publicación en la referida página.

6° La presente Resolución regirá a partir del Año Tributario 2016 y siguientes, respecto de la información del año comercial anterior.

Anexos:

Anexo 1: Modelo Declaración Jurada N° 1913

Anexo 2: Instrucciones de llenado de la Declaración Jurada N° 1913

15. Declaración jurada anual de FUT formulario 1925. (Resolución N° 111 de 24 diciembre de 2015)

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

CONSIDERANDO:

1. - Que, al Servicio de Impuestos Internos le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos y cuyo control no está dado a otra autoridad, y por ello, es un propósito permanente de este Servicio mejorar el control y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

2. - Que, el artículo 34 del Código Tributario obliga a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, a los contribuyentes y a las demás personas que la misma disposición señala cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo requiera.

3. - Que, el artículo 35 del Código Tributario, en lo pertinente establece que este Servicio podrá exigir la presentación de otros documentos tales como libros de contabilidad, detalle de la cuenta de pérdidas y ganancias, documentos o exposición explicativa y demás que justifiquen el monto de la renta declarada y las partidas anotadas en la contabilidad.

4. - Que, la ley N° 20.780 de 2014, incorpora modificaciones a los registros de utilidades que deben llevar los contribuyentes, lo que hace necesario implementar medidas tendientes a llevar el control de los saldos de los registros actualmente existentes.

5. - Que, la entrega de información a través de la transmisión electrónica de datos vía Internet es la que ofrece las mayores garantías de seguridad y rapidez, por cuanto permite recibir en forma directa los antecedentes proporcionados por el interesado, validar previamente la información y dar una respuesta de recepción al instante.

SE RESUELVE:

1° Establécese el Formulario N° 1925 sobre “Declaración Jurada Anual de Fondo de Utilidades Tributables (FUT)”, según formato e Instrucciones de llenado que se publicarán en la página web del Servicio (www.sii.cl).

2° La declaración jurada establecida en el resolutive anterior deberá ser presentada por los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa y balance general, que al 31 de diciembre del año anterior al que informa mantengan rentas acumuladas, en cualquiera de los siguientes registros: Fondo de Utilidades Tributables, Fondo de Utilidades No Tributables y/o Fondo de Utilidades Reinvertidas.

Asimismo, también estarán obligadas a presentar dicha declaración, las Administradoras de Fondos de inversión, por las utilidades tributables y no tributables acumuladas de cada uno de los fondos que administren presentando una declaración por cada fondo.

Asimismo, deberán informar los saldos por retiros en exceso provenientes de empresas en donde participa.

3° El plazo para presentar la declaración jurada a que se refiere el resolutivo número 1° anterior, es hasta el día 15 de junio, del año siguiente a aquel cuyos saldos de rentas acumuladas y retiros en exceso, estén siendo informados.

4° La declaración jurada referida en la presente Resolución, deberá ser realizada a través de internet y enviada por los medios que el Servicio instruya en el Suplemento de Declaraciones Juradas del año tributario respectivo.

5° El Servicio pondrá a disposición de los contribuyentes que no puedan acceder a Internet, los medios tecnológicos necesarios para realizar la transmisión electrónica de los datos que permitan presentar la declaración jurada a que se refiere la presente Resolución.

6° Los Anexos de esta Resolución, que se entiende forman parte íntegra de ésta, se publicarán oportunamente en la página Internet de este Servicio, www.sii.cl.

Toda modificación a los anexos antes aludidos, se efectuará mediante su oportuna publicación en la página web de este Servicio.

7° El retardo u omisión en la presentación de la declaración jurada establecida en el resolutivo N° 1° será sancionado conforme a lo dispuesto en el N° 15 del artículo 97 del Código Tributario.

8° La presente Resolución regirá sólo para los Años Tributarios 2016 y 2017, respecto de la información correspondiente a los años calendarios 2015 y 2016.

16. Forma y plazo para declaración jurada 1926 y obligación a medianas empresa para presentar declaración jurada N° 1 de 2012 y 41 de 2014. (Resolución N° 112 de 24.12.2015)

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 1°, 3° bis, 4° bis y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980; los artículos 6°, letra A), N° 1, 34 y 35 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D. L. N° 830, de 1974; el artículo 14 ter de la Ley de Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del DL. N° 824; la Ley N° 20.416; y las Resoluciones Exentas SII N°s 01 y 02 del 11.01.2012; 18, del 04.02.2011 y 34, de 04.03.2011; y N° 41, del 25.04.2014; y

CONSIDERANDO:

1° Que, a este Servicio, le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente, y, asimismo, fiscalizar en forma eficiente y oportuna la correcta aplicación de las obligaciones tributarias que la ley establece.

2° Que, el artículo 34 del Código Tributario establece que están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes, los que la hayan firmado, los técnicos y asesores que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella o de sus antecedentes, siempre que el Servicio lo requiera, dentro de los plazos de prescripción.

3° Que, el artículo 35 del Código Tributario establece que el Servicio podrá exigir a los contribuyentes, junto con las declaraciones, la presentación de otros documentos tales como libros de contabilidad, detalle de las cuentas de pérdidas y ganancias, documentos o exposición explicativa y demás que justifiquen el monto de la renta declarada y las partidas anotadas en la contabilidad.

1° Establécese la obligación de presentar el Formulario N° 1926, denominado “Declaración Jurada anual sobre Base Imponible de Primera Categoría y Datos Contables Balance”, a los contribuyentes que al 31 de diciembre del año anterior se encuentren clasificados en el segmento de “Medianas Empresas”, de “Grandes Empresas” y también aquellos que se encuentren dentro de la Nómina de Grandes Contribuyentes conforme a la Resolución dictada por este Servicio, de acuerdo a la facultad dispuesta en el artículo 3° bis de la Ley Orgánica de este Servicio. Quedarán exceptuados de esta obligación aquellos contribuyentes acogidos a los regímenes tributarios establecidos en los artículos 14 bis y 14 ter letra A de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

2° El plazo para presentar la declaración jurada a que se refiere el resolutive número 1° anterior, es hasta el día 15 de junio del año siguiente a aquel respecto del cual se informa.

Finalmente respecto a los contribuyentes mencionados en el resolutive primero que efectúen término de giro también estarán obligados a presentar esta Declaración Jurada.

3° El retardo u omisión en la presentación de la declaración jurada establecida en el resolutive N° 1° será sancionado conforme a lo dispuesto en el N° 15 del artículo 97 del Código Tributario.

4° Modifícase el resolutive N°1 de la Resolución N°2 de 11 de Enero de 2012, quedando como sigue:

“Los contribuyentes que al 31 de diciembre del año anterior se encuentren clasificados en el segmento de “Medianas Empresas”, de “Gran Empresa” y aquellos que se encuentren dentro de la Nómina de Grandes Contribuyentes conforme a la Resolución dictada por este Servicio de acuerdo a la facultad dispuesta en el artículo 3° bis de la Ley Orgánica de este Servicio, deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos una declaración jurada anual a través del Formulario N° 1847 denominado "Declaración Jurada Anual sobre Balance de 8 Columnas y otros antecedentes”, donde se informe el detalle de las cuentas contenidas en el Balance de Ocho (8) Columnas y el Estado de Resultados, al 31 de diciembre del ejercicio anterior, según formato e instrucciones que se contienen en los Anexos N°s 1 y 2 a que se hace referencia en esta Resolución.

Quedan excepcionados de esta obligación aquellos contribuyentes acogidos a los regímenes tributarios establecidos en los artículos 14 bis y 14 ter letra A de la Ley sobre Impuesto a la Renta.”

5° Cabe señalar que en el evento que el contribuyente haya estado obligado a presentar las declaraciones juradas mencionadas en los resolutivos N°1 y 4° anteriores, y luego deje de pertenecer a alguno de los segmentos mencionados precedentemente o de estar incorporado dentro de la Nómina de Grandes Contribuyentes, permanecerá obligado a presentarlas en los períodos tributarios siguientes.

6° Déjase sin efecto las Resoluciones Exentas N°s 41, del 25.04.2014 y 01, del 11.01.2012, que establecieron la obligación de presentar las declaraciones juradas N°s 1910 y 1846, respectivamente, obligaciones que en consecuencia, también se dejan sin efecto.

7° Los Anexos de esta Resolución, que se entiende forman parte íntegra de ésta, se publicarán oportunamente en la página Internet de este Servicio, www.sii.cl.

Toda modificación a los anexos antes aludidos, se efectuará mediante su oportuna publicación en la página web de este Servicio.

8° La presente Resolución regirá a partir del Año Tributario 2016 y siguientes, respecto de la información correspondiente al año calendario anterior.

17. Modifica resolución 16 de marzo 2015 de la obligación de declarar y reemplaza formato formularios 1851 y 1853. (Resolución N°113 de 24.12.2015)

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 1° y siguientes de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial del 15 de Octubre de 1980; en los artículos 6°, letra A, N° 1, 34, 35 y 60 del Código Tributario, contenido en artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974, y las modificaciones legales introducidas por la Ley N°20.780 sobre reforma tributaria publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014 ; las instrucciones contenidas en las Resoluciones Exentas N°6 de 21 de enero de 2003, y 109, de 10 de diciembre de 2004; y sus modificaciones posteriores contenidas en Resoluciones Exentas SII N°103 de 16 de diciembre de 2013, N°106 de 24 de Diciembre de 2013 y 16 de 03 de marzo de 2015; y

CONSIDERANDO

1° Que, los N° 7 y 8 del artículo 2° transitorio de la Ley N° 20.780, modificaron los artículos 41 A y 41 C de la LIR, modificaciones que rigen a contar del 01.01.2015 y hasta el 31.12.2016.

2° Que, con el objeto de cumplir cabalmente con las obligaciones propias del Servicio de Impuestos Internos sobre el control del cumplimiento de las disposiciones tributarias que la Ley le encomienda, es necesario contar con la información pertinente y específica de personas domiciliadas o residentes en Chile que obtengan rentas de fuente extranjera, rentas gravadas en el exterior, rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta, así como cualquier otra cantidad devengada o percibida del extranjero, remesadas o no a Chile, y hayan o no sido sujetas a impuestos en el exterior, y la información de inversiones, seguros, activos, derechos y otras operaciones en el exterior, así como las rentas que originen o se relacionen con éstos.

RESUELVO:

1° Modifícase la Res. Ex. SII N°16 de 03 de marzo de 2015 en los términos que se señalan a continuación:

a) Reemplázase el párrafo primero del resolutivo N°1, por el siguiente:

La declaración jurada formulario N° 1851 denominado “Declaración Jurada Anual sobre Inversiones, Seguros, Derechos, Activos, y Otras Operaciones en el Exterior, y Rentas Relacionadas con éstos”. En ésta se deberán informar los siguientes tipos de inversiones:

- i. Acciones, derechos, cuotas u otros títulos de participación en la propiedad o utilidad de una sociedad, comunidad, fondo de inversión público o privado, patrimonio de afectación o fiduciario u otro vehículo de inversión colectiva con patrimonio distinto al de sus partícipes o cualquier otra entidad constituida, o domiciliada en el exterior, en las cuales el inversionista participe directa o indirectamente con cualquier porcentaje, incluyendo los casos en que se posea el 100% de las acciones, cuotas o derechos de la entidad extranjera respectiva;
- ii. Bonos o debentures emitidos en el exterior; y cualquier crédito o préstamo otorgado a personas o entidades sin domicilio ni residencia en Chile, incluyendo saldos deudores de cuentas corrientes mercantiles determinados al cierre del ejercicio;

iii. Depósitos de dinero que se realicen en bancos, empresas o entidades sin domicilio ni residencia en Chile;

iv. Seguros, derechos, activos u operaciones, contratados, transados, situados o realizados en el exterior por el declarante, o personas o entidades relacionadas en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, cuyos beneficiarios y/o asegurados, sean a su vez, otras personas relacionadas en los mismos términos, o bien, en beneficio del propio declarante; y

v. Cualquier tipo de inversiones en bienes muebles o inmuebles situados en el exterior; o títulos o derechos respecto de los mismos.

b) Reemplázase el resolutivo N°2, por el siguiente:

Estarán obligados a presentar la declaración jurada Formulario N°1851:

a) Los contribuyentes o patrimonios con domicilio o residencia en Chile que mantengan en el extranjero alguno de las inversiones, seguros, activos, derechos u operaciones, que correspondan a aquellos señalados en el resolutivo N ° 1.

b) Las agencias o cualquiera otra clase de establecimiento permanente de contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que operen en el país y a las que les sean atribuibles los resultados o los fondos con que se realizaron alguna de las inversiones, seguros, activos, derechos u operaciones en el extranjero, que correspondan a aquellos señalados en el resolutivo N°1.

c) Reemplázase el resolutivo N°3, por el siguiente:

La obligación de entregar la información a que se refieren los resolutivos anteriores, regirá cuando, en cualquier momento del año comercial respectivo, la suma de las inversiones (directas e indirectas) totalice como mínimo US\$100.000, o su equivalente, considerando el tipo de cambio o paridad que corresponda a la moneda en que se encuentran las inversiones, según publicación del Banco Central de Chile, vigente al momento respecto del cual se efectúa el cálculo del monto mínimo indicado.

d) Reemplázase el párrafo primero del Resolutivo N°6, por el siguiente:

Los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile que obtengan rentas de fuente extranjera, rentas gravadas en el exterior, rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta, así como cualquier otra cantidad percibida o devengada del extranjero, y las agencias o cualquiera otra clase de establecimiento permanente de contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que operen en el país a las cuales les sean atribuibles dichas rentas, ingresos o cantidades, deberán presentar cada año al Servicio de Impuestos Internos el formulario N° 1853, denominado “Declaración Jurada Anual sobre Rentas de Fuente Extranjera, Rentas Gravadas en el Exterior, Rentas Exentas o Ingresos no Constitutivos de Renta, y otras cantidades percibidas o devengadas del Exterior”. La información señalada deberá ser proporcionada independientemente de si las rentas, ingresos o cantidades a informar estuvieron sujetas o no a impuestos en el exterior, y sin importar si estas fueron o no remesas al país.

e) Reemplázase el resolutivo N°7, por el siguiente:

En la Declaración Jurada referida en el resolutivo 6°, deberán informarse las rentas obtenidas de inversiones en el exterior, sólo en aquellos casos que éstas no deban ser informadas a través del Formulario N° 1851 o 1852 para el mismo período.

Tratándose de seguros, derechos, activos u otras operaciones en el exterior, de propiedad, contratados, transados, situados o realizados por una tercera persona, en beneficio del declarante, se deberán informar las rentas o cantidades que originen o se relacionen con éstos, sea que hayan sido percibidas o devengadas por el declarante u otra persona relacionada en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, sin importar si dichas cantidades han sido remesadas al país, se encuentren radicadas en el exterior, han sido capitalizadas o han aumentado de cualquier forma el valor y/o saldo del seguro, derecho, activo u operación, pero sólo en aquellos casos en que éstos no hayan sido informados a través del Formulario N° 1851 y/o 1852 para el mismo período.

f) Modifícase los Anexos N°s 1, 2, 5 y 6 por los Anexos N°s 1, 2, 3 y 4 respectivamente, de la presente Resolución.

2° Los Anexos de esta Resolución, que se entiende forman parte íntegra de ésta, se publicarán oportunamente en la página Internet de este Servicio, www.sii.cl.

Toda modificación a los anexos aludidos, se efectuará mediante su oportuna publicación en la referida página.

18. Modifica y reemplaza resolución N° 25 de marzo de 2015 sobre retención impuesto

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; los artículos 10, 11, 21, 58, 59, 60, 74 N° 4, 79, 82 y 101 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824, de 1974, modificada por la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial del 29 de septiembre de 2014; y lo señalado en la Resolución Ex. N° 25, de 13 de marzo de 2015;

CONSIDERANDO:

1° Que, al Servicio de Impuestos Internos le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos y cuyo control no está dado a otra autoridad. Y por ello, es un propósito permanente de este Servicio mejorar el control y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes;

2° Que, el N°4, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹⁴ (LIR), establece que están obligados a practicar la retención de Impuesto Adicional los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas a dicho tributo de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, casos en los cuales la retención deberá efectuarse con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda, con derecho al crédito establecido en el artículo 63 de dicha Ley.

3° Que, la Resolución Exenta N° 25, de 13 de marzo de 2015, estableció la obligación de presentar anualmente, a partir del año tributario 2015, la Declaración Jurada Formulario N° 1912, denominado “Declaración Jurada Anual sobre retenciones de Impuesto y sobre rentas o cantidades pagadas, distribuidas, retiradas, remesadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición de personas sin domicilio ni residencia en Chile” y fijó la fecha de presentación de esta declaración antes del día 15 de marzo de cada año, a excepción de dicho año tributario, en que el plazo de presentación establecido fue hasta el 30 de marzo de dicho año;

4° Que, el inciso segundo del artículo 11 de la LIR, sustituido por la Ley N° 20.780, que comenzó a regir el primer día del mes siguiente a la publicación de dicha ley, establece que en el caso de los créditos, bonos y demás títulos o instrumentos de deuda, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor, o de la casa matriz u oficina principal cuando hayan sido contraídos o emitidos a través de un establecimiento permanente en el exterior.

5° Que, la letra B, del artículo 14 ter de la LIR, sustituido por la Ley N° 20.780, establece a contar del 1° de enero de 2015, una exención de Impuesto Adicional que favorece a los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que presten ciertos servicios a las micro, pequeñas y medianas empresas, sujeta al cumplimiento de los requisitos señalados en la referida norma legal, y estableciendo que igualmente se aplicará una tasa de Impuesto Adicional de 20% sobre los referidos servicios, cuando los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentren en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final, del inciso 1°, del artículo 59 de la LIR, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en dicha norma.

6° Que, la Ley N° 20.780, incorporó a la LIR el artículo 41 H, y modificó el inciso primero del artículo 59 de la LIR, estableciendo en la parte final de dicho inciso que la tasa de impuesto aplicable será de 30% cuando el acreedor o beneficiario de las regalías o remuneraciones gravadas en dicho artículo se encuentren constituidos, domiciliados o residentes en alguno de los países que formen parte de la lista a que se refieren los artículos 41 D y 41 H, o bien, cuando posean o participen en 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, así como en el caso que se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro. El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas circunstancias y efectuar una declaración jurada, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

¹⁴ Se hace presente que la Ley de Reforma Tributaria N° 20.780 de 29.09.2014, sustituyó íntegramente el artículo 74 N°4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pero dicha sustitución entrará en vigencia a contar del 01.01.2017.

7° Que, en la determinación de la renta líquida imponible, según lo establecido en el número 12 del artículo 31 de la LIR procederá la deducción, en cuanto se relacionen con el giro del negocio, de los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de esta ley, hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio. Agrega el inciso segundo de la citada norma que el límite establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando, en el ejercicio respectivo, entre el contribuyente y el beneficiario del pago no exista o no haya existido relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro. Para que sea aplicable lo dispuesto en este inciso, dentro de los dos meses siguientes al del término del ejercicio respectivo, el contribuyente o su representante legal, deberá formular una declaración jurada en la que señale que en dicho ejercicio no ha existido la relación indicada. Esta declaración deberá conservarse con los antecedentes de la respectiva declaración anual de impuesto a la renta, para ser presentada al Servicio cuando éste lo requiera. El que maliciosamente suscriba una declaración jurada falsa será sancionado en conformidad con el artículo 97, número 4, del Código Tributario. El inciso tercero del N° 12 del artículo 31 señala que tampoco se aplicará el límite establecido en el inciso primero de este número, si en el país de domicilio del beneficiario de la renta ésta se grava con impuestos a la renta con tasa igual o superior a 30%. El Servicio de Impuestos Internos, de oficio o a petición de parte, verificará los países que se encuentran en esta situación.

8° Que, de acuerdo a lo señalado y en uso de las facultades con que cuenta este Servicio, se ha estimado necesario modificar la obligación de presentar la Declaración Jurada Formulario N° 1912, con fin de optimizar los procesos del control del cumplimiento tributario.

SE RESUELVE:

1° Reemplázase, el resolutive 2° de la Resolución N° 25, de 13 marzo de 2015, por el siguiente:

“2° La declaración jurada mediante el formulario 1912, deberá ser presentada por los siguientes contribuyentes:

- a) Los contribuyentes que hayan efectuado pagos, distribuciones, retiros, remesas, abonos en cuenta o hayan puesto a disposición de personas sin domicilio ni residencia en Chile rentas o cantidades afectas o exentas del Impuesto Adicional en virtud de lo establecido en los artículos 58 N° 1 y N° 2, 59 y 60 incisos 1° y 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), incluyendo los casos en que no deban efectuar las retenciones de impuesto a que se refiere el artículo 74 N°4 de la citada Ley;
- b) Las Sociedades Administradoras de Fondos Mutuos y Fondos de Inversión por las distribuciones de rentas que efectúen, conforme los artículos 81 N° 1 letra c) y 81 N° 2 letra c) de la Ley N° 20.712, del año 2014, incluyendo los casos en que no deban efectuar las retenciones de impuesto a que se refiere el artículo 74 N°4 de la citada Ley;
- c) Los adquirentes de acciones, cuotas, derechos y demás títulos que correspondan a las operaciones de enajenación a que se refieren los artículos 10 inciso tercero y 58 N° 3, de la LIR;

d) Los contribuyentes que hayan efectuado pagos, remesas, abonos en cuenta o hayan puesto a disposición de personas sin domicilio ni residencia en Chile, de rentas o cantidades provenientes de las enajenaciones señaladas en las letras a), c), d), e), h) y j), del N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aún en los casos que hayan quedado liberados de efectuar la retención;

e) Los contribuyentes que hayan efectuado pagos, distribuciones, retiros, remesas, abonos en cuenta o hayan puesto a disposición de personas sin domicilio ni residencia en Chile rentas o cantidades acogidas a convenios vigentes para evitar la doble tributación internacional, incluyendo aquellos casos en que las rentas o cantidades queden liberadas de la retención de impuesto en nuestro país, en virtud de la aplicación de tales convenios;

f) Las empresas o sociedades que hayan determinado o incurrido en las cantidades a que se refieren los literales i), iii) y iv), del inciso tercero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y las administradoras de fondos de inversión respecto de los desembolsos, operaciones o cantidades representativas de éstos a que se refiere el artículo 81 N° 1 letra d) de la Ley N° 20.712, del año 2014, que correspondan a contribuyentes del Impuesto Adicional, en su calidad de accionistas de sociedades anónimas, sociedades por acciones o en comandita por acciones, propietarios de empresas individuales de responsabilidad limitada, socios de sociedades de personas y aportantes de fondos de inversión, sea que la empresa o sociedad respectiva se encuentre obligada a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, o esté acogida al artículo 14 bis de dicha Ley; y

h) Los contribuyentes cuyos establecimientos permanentes en el exterior hayan efectuado el pago, abono en cuenta o puesta a disposición de intereses a personas sin domicilio ni residencia en Chile.

En la declaración jurada señalada en el resolutivo 1° anterior, no deberán incluirse las operaciones que deban informarse a través del Formulario N° 1854 Declaración Jurada Anual sobre Exención del Impuesto Adicional Art. 59° N° 2; o del Formulario N° 1865 Declaración Jurada Anual sobre Rentas Exentas de Impuesto Adicional establecido en la Ley Sobre Impuesto a la Renta (Art. 10 del D.L. 3.059) que favorece a las Empresas de Astilleros y Empresas Navieras, incluidas las de Remolcadores, de Lanchaje y Muellaje Nacionales.

Sin perjuicio que la obligación de presentar la declaración jurada establecida en esta resolución afecta a todos los contribuyentes antes señalados, con la presentación del Formulario N° 1912 en conformidad a las normas establecidas en la presente resolución, se tendrá por cumplida la obligación de efectuar una declaración jurada de acuerdo a lo señalado en la parte final del inciso primero del artículo 59 y en el N° 12 del artículo 31, ambos de la LIR. En relación a la última norma legal referida, la presentación de la declaración jurada establecida en la presente resolución, reemplazará la obligación establecida en la Circular N° 61, de 1997, de confeccionar en duplicado, presentar en la Dirección Regional correspondiente y conservar una copia de la declaración a que se refiere el literal f.2 de la letra f del número 1 del Capítulo III de dicha circular.”

2° Sustitúyense, los anexos N°s 1 y 2 de la Resolución N° 25, de 13.03.2015, por los anexos N°s 1 y 2 de la presente resolución, respectivamente.

3° Los Anexos de esta Resolución, que se entiende forman parte íntegra de ésta, se publicarán oportunamente en la página Internet de este Servicio, www.sii.cl.

Toda modificación a los anexos aludidos, se efectuará mediante su oportuna publicación en la referida página.

4° La presente Resolución, comenzará a regir a contar del Año Tributario 2016 respecto de las rentas o cantidades pagadas, distribuidas, retiradas, remesadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición y retenciones, efectuadas a partir del año comercial 2015 y siguientes.

19. Aprueba Convenio de colaboración entre el Ministerio del Interior y el SII. (Resolución N° 104 de 21.12.2015)

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 1° y 7° letras a), c) y o) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo Primero del D.F.L. N° 7 de 1980; Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado y Ley N° 19.628, sobre Protección de la Vida Privada.

CONSIDERANDO:

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

2. - Que, a su vez, el Ministerio del Interior y Seguridad Pública, en particular el Diario Oficial, es la institución oficial del Estado, encargada de la publicación de las normas jurídicas que rigen el país.

3. - Que, en virtud de lo anterior y en cumplimiento del principio de colaboración entre organismos públicos consagrado en la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado y del principio de competencia consagrado en el artículo 20 de la Ley N° 19.628, sobre Protección de la Vida Privada, el Ministerio del Interior y Seguridad Pública y el Servicio de Impuestos Internos han acordado suscribir el presente Convenio de Colaboración destinado al intercambio de información entre ambos, para ser utilizada dentro del marco de sus competencias, a fin de contribuir al logro de una gestión más eficiente de las funciones que sus respectivas misiones les han encargado.

RESUELVO:

Apruébese el Convenio de Colaboración de fecha 10 de diciembre de 2015, celebrado entre el Ministerio del Interior y Seguridad Pública y el Servicio de Impuestos Internos, cuyo texto es el siguiente:

CONVENIO DE COLABORACIÓN ENTRE EL MINISTERIO DEL INTERIOR Y SEGURIDAD PÚBLICA Y EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

En Santiago, a _____ de 2015, entre el Servicio de Impuestos Internos, RUT 60.803.000 - K, en adelante indistintamente denominado "SERVICIO", representado por su Director, don Fernando Barraza Luengo, cédula de identidad N° 9.403.994-0, ambos con domicilio en Teatinos N° 120, Santiago y el Ministerio del Interior y Seguridad Pública, RUT 60.501.000-8 en adelante indistintamente denominado "MINISTERIO", representado por el Subsecretario del Interior, don Mahmud Aleuy Peña y Lillo, cédula de identidad N° 8.773.305-K, ambos con domicilio en el Palacio de la Moneda s/n, comuna de Santiago, se ha convenido lo siguiente:

PRIMERO: De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 5 y 19 de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el D.F.L N° 1/19.653 del 2000, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia; en los artículos 3, 19 y 48 de la Ley N° 19.880, Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado; en el artículo 3° letra e) del D.F.L. N° 7.912 de 1927, del Ministerio del Interior, vigente de conformidad a lo preceptuado por la Ley N° 20.502; Resolución Exenta N° 6.793, de 20 de agosto de 2013, que crea Departamento Diario Oficial; y, la Resolución N° 1.600 de 2008 de Contraloría General de la República, que fija normas sobre exención del trámite de toma de razón, el Diario Oficial es la institución oficial del Estado, encargada de la publicación de las normas jurídicas que rigen el país.

SEGUNDO: De acuerdo al artículo 1° de su Ley Orgánica, contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N°7, de Hacienda, de 30 de septiembre de 1980, al SERVICIO, le corresponde la aplicación y fiscalización de los tributos internos, para lo cual y en cumplimiento de las disposiciones pertinentes del Código Tributario, Decreto Ley N° 830, de 1974, procesa información de los contribuyentes.

TERCERO: En razón de lo anterior, considerando el principio de colaboración entre organismos públicos consagrado en el artículo 5° de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases de la Administración del Estado, lo dispuesto en el artículo 20° de la Ley N° 19.628, sobre protección de la vida privada o protección de datos de carácter personal y los artículos del 4° al 19°, de la misma Ley, que imponen limitaciones generales para el procesamiento de la información, el MINISTERIO y el SERVICIO han acordado suscribir el presente convenio destinado al intercambio de información, para ser utilizada dentro del marco de sus competencias, a fin de contribuir al logro de una gestión más eficiente de las funciones que sus respectivas normas orgánicas les han encargado.

CUARTO: El MINISTERIO y el SERVICIO, para efectos de cumplir con el intercambio de información previsto en este convenio, se conectarán ya sea utilizando las redes internet y/o intranet del Estado, o alguna otra forma que acuerden ambas partes. El detalle de la información a ser traspasada entre las partes se especifica en el Anexo ° 1, que se entiende parte integrante del presente convenio.

El intercambio de información y el otorgamiento de servicios objeto de este Convenio, no será remunerado.

QUINTO: Con el objeto de velar por el fiel cumplimiento del presente Convenio, cada una de las partes designará un Coordinador.

El SERVICIO designa como coordinador, para estos efectos, al Jefe del Departamento de Estudios Económicos y Tributarios dependiente de la Subdirección de Estudios.

El MINISTERIO designa como coordinador, para estos efectos, al Director del Diario Oficial.

En el evento de modificarse la designación, se deberá comunicar tal situación formalmente, mediante oficio, al jefe superior de la otra institución.

SEXTO: Respecto de la información intercambiada:

a) Las partes declaran que en materia de tratamiento de datos de carácter personal, sujetarán sus actuaciones a las disposiciones de la Ley N° 16.628 sobre Protección de la Vida Privada.

b) Las partes se obligan a adoptar medidas de seguridad adecuadas para conservar la propiedad de la información, que pudiese ser confidencial o personal, libre del acceso de terceros no autorizados. En dicho contexto, tanto el SERVICIO como el MINISTERIO, cumplirán con lo establecido al efecto por el D.S. 83, del año 2005, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, que aprueba norma técnica para los órganos de la Administración del Estado sobre seguridad y confidencialidad de los documentos electrónicos.

SEPTIMO: Cualquier desviación de información generará las responsabilidades administrativas y penales que establece la ley.

OCTAVO: El presente convenio tendrá una duración de 1 año y se entenderá prorrogado automáticamente por períodos iguales y sucesivos si ninguna de las partes manifiesta a la otra su intención de ponerle término con, al menos, 60 días de antelación, mediante carta certificada dirigida al Jefe Superior del respectivo Servicio.

Este convenio quedará sin efecto, de inmediato cuando sea imperioso terminarlo por imposición legal, concomitancia de caso fortuito, fuerza mayor o por decisión o instrucción de la Contraloría General de la República o sentencia del Poder Judicial.

NOVENO: El presente Convenio se firma en cuatro ejemplares de igual tenor y fecha, quedando dos en poder de cada parte.

DECIMO: El presente Convenio comenzará a regir el día siguiente a aquel en que se produzca la última aprobación administrativa del SII, circunstancia que deberá comunicarse por escrito a la otra parte.

UNDECIMO: La personería de don Mahmud Segundo Aleuy Peña y Lillo para representar al Ministerio del Interior y Seguridad Pública, consta del Decreto N° 649, de fecha 04 marzo de 2014, de Interior, publicado el 03 abril de 2014 en el Diario Oficial, cursado por Contraloría General y publicado, el 16 abril de 2014, en el Diario Oficial.

0. Modifica formularios 1821 y 1822 extendiendo la obligación de declarar de varios otros contribuyentes. (Resolución N° 105 de 24.12.2015)

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 1°, 4 bis, y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; en los artículos 6° letra A) N° 1 y 30 inciso segundo del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; artículos 14 y 17 N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, de 1974; los artículos segundo y tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria; la Resolución Exenta S.I.I. N° 7.213, del 02.12.1998, modificada por Resoluciones Exentas S.I.I. N°s 51, del 07.12.2001, 35, del 19.02.2004 y 106, del 24.12.2013; y

CONSIDERANDO:

1°. Que, mediante la Ley N° 19.578, publicada en el Diario Oficial el 29.07.1998, se modificó el artículo 14 letra A), N° 1, letra c), de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En virtud de dicha modificación, este Servicio mediante la Resolución Exenta S.I.I. N° 7.213, del 02.12.1998, estableció la obligación de las empresas fuentes de certificar las inversiones efectuadas por los inversionistas al amparo de la norma en comento y de las empresas receptoras, de informar al Servicio las citadas inversiones.

Conforme a lo anterior, este Servicio instruyó que la información señalada deberá proporcionarse mediante los Formularios N° 1821, sobre "Declaración Jurada Anual sobre Situación Tributaria de Retiros Destinados a Reinversión" y N° 1822 relacionado con la "Declaración Jurada Anual sobre Enajenación de Acciones de Pago de Sociedades Anónimas Abiertas"; y se estableció la obligación de emitir Certificados N°15, "Provisorio sobre reinversión de Utilidades en otras empresas" y N°16, "sobre situación Tributaria definitiva de los retiros destinados a reinversión".

2°. Que, el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sustituido por el numeral 1) del artículo 2° transitorio de la Ley 20.780 de 2014, establece el tratamiento tributario de las reinversiones efectuadas mediante el aporte a empresas o sociedades.

En este sentido, el inciso final del N° 2 de la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente durante los años comerciales 2015 y 2016, dispone que: “Los contribuyentes que efectúen las inversiones a que se refiere este número deberán informar a la sociedad receptora al momento en que ésta perciba la inversión, el monto del aporte o adquisición que corresponda a las utilidades tributables que no hayan pagado los impuestos global complementario o adicional y el crédito por impuesto de primera categoría, requisito sin el cual el inversionista no podrá gozar del tratamiento dispuesto en este número. La sociedad deberá acusar recibo de la inversión y del crédito asociado a ésta e informar de esta circunstancia al Servicio de Impuestos Internos, incorporándolo en el registro que establece el párrafo segundo de la letra b) del número 3 siguiente. La sociedad receptora, sea esta una sociedad anónima o una sociedad de personas, deberá informar también a dicho Servicio el hecho de la enajenación de las acciones o derechos respectivos”.

3°. Que, el numeral 3) del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, sustituye el N° 7, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sobre tratamiento tributario de las devoluciones de capital social y sus reajustes, estableciendo un nuevo orden de imputación para efectos de determinar aquellas cantidades que no constituyen renta. En la especie, las sumas retiradas o distribuidas por estos conceptos se imputarán en primer término en la forma establecida en las letras d) y e) del N°3 de la letra A del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

4°. Que, mediante el artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.780, se estableció que los tratamientos tributarios descritos en los considerandos 2° y 3°, tendrán vigencia a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

5°. Que, el N° 11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, dispone un régimen opcional y transitorio, vigente durante el año 2015, de pago sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014, y sobre los retiros en exceso que se mantengan a esa fecha.

Lo anterior implica que los contribuyentes sujetos al Impuesto de Primera Categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1° de enero de 2013, y que al término del año comercial 2014 mantengan un saldo de utilidades no retiradas o distribuidas pendientes de tributación de los Impuestos Global Complementario o Adicional, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a esa fecha, y que hayan optado por pagar a título de impuesto de esa ley, el tributo sustitutivo de los impuestos finales, sobre la parte de dichos saldos de utilidades, deberán certificar a los contribuyentes de los Impuestos Global Complementario o Adicional, cuando así lo soliciten, que los retiros, distribuciones o remesas que se efectúen con cargo a las utilidades que se hayan afectado con este impuesto, han sido gravadas con tales tributos mediante la aplicación del impuesto sustitutivo.

Adicionalmente, los retiros que efectúen los socios desde la empresa durante el año comercial 2015, y los destinen a reinversión, se afectarán con el Impuesto Global Complementario o Adicional hasta por una cantidad equivalente al 50% de las rentas que formaron parte de la base imponible del impuesto sustitutivo de pago sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014.

SE RESUELVE:

1°. Las sociedades receptoras de las inversiones a que se refiere el N° 2, de la Letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que sean Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, Sociedades de Personas, Sociedades en Comandita por Acciones y Sociedades Anónimas Abiertas o Cerradas establecidas en Chile, estarán obligadas a informar a este Servicio las enajenaciones de las acciones de pago o derechos sociales representativos de tales inversiones, como también las imputaciones al Fondo de Utilidades Reinvertidas por concepto de devoluciones de capital, correspondientes a inversionistas que hubieren financiado su inversión con retiros reinvertidos, información que deberá proporcionarse mediante la Declaración Jurada Formulario N° 1822.

2°. Reemplázase la estructura y contenido de los anexos adjuntos a la Resolución Exenta N° 7213 del 02 de diciembre de 1998, que contiene las Declaraciones Juradas Formularios N°s 1821 y 1822, y sus correspondientes instrucciones de llenado; y los Modelos de Certificados N°s 15 y 16 y sus correspondientes instrucciones de llenado, por los anexos N°1 a 8, contenidos en la presente resolución.

3°. Los Anexos de esta Resolución, que se entiende forman parte íntegra de ésta, se publicarán oportunamente en la página Internet de este Servicio, www.sii.cl.

Toda modificación a los anexos aludidos, se efectuará mediante su oportuna publicación en la referida página.

4°. La presente Resolución regirá para los Años Tributario 2016 y 2017, respecto de la información que debe proporcionarse por las operaciones efectuadas durante el año comercial 2015 y 2016, respectivamente.

21. Modifica declaraciones juradas N° 1888 y 1823 y certificados N° 8 y 17, referido a nueva información que deben presentar las entidades facultadas para emitir instrumentos de ahorro del 57 bis.) Resolución N° 106 de 24.12.2015)

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 1°, 4 bis y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N°. 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; los artículos 6° letra A), N° 1, 30 y 60 inciso penúltimo del Código Tributario, contenido en el artículo 1 ° del D.L. N°. 830, de 1974, lo establecido en el Numeral VI, del artículo tercero transitorio, de la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29.09.2014 sobre Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario y las Resoluciones Ex. N° 001139, 64 y 65, publicadas en Diario Oficial de fecha 14.03.1994, y las dos últimas del 18.01.1993, respectivamente, y sus modificaciones posteriores; y.

CONSIDERANDO:

1°. Que, mediante la Resolución Ex. N° 001139, del año 1994, y sus modificaciones posteriores, se ha establecido la obligación, a las instituciones receptoras que emitan títulos o valores acogidos al artículo 57 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de presentar la Declaración Jurada N° 1888, sobre movimiento de cuentas de inversión acogidas al mecanismo de ahorro establecido en dicho artículo.

2°. Que, a través de las Resoluciones Ex. N°s 64 y 65, ambas del año 1993, y sus modificaciones posteriores, se estableció para los Bancos y Corredores de Bolsa, entre otras obligaciones, la de informar al Servicio de Impuestos Internos y de certificar a los titulares de las inversiones acogidas a las normas del artículo 57 bis letra A) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los saldos de ahorro neto del ejercicio acogidos a esta disposición, en su calidad de intermediarias de operaciones de terceros, sólo en el caso de las acciones en custodia que posean, que sin ser de su propiedad figuren a su nombre.

3°. Que, mediante Resolución Ex. N° 171 del 27.12.2006, se resolvió que las instituciones intermediarias que efectúen inversiones acogidas al artículo 57 bis letra A) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por los instrumentos o valores en custodia, que sin ser de su propiedad figuren a su nombre, deberán informar a este Servicio a través de Declaración Jurada N° 1823, de acuerdo con los términos establecidos en la Resolución Ex. N° 64, de 1993 y sus modificaciones posteriores. Asimismo, deberán certificar a sus mandantes o verdaderos titulares de tales inversiones, a través del Certificado N° 17, de acuerdo a lo establecido en la Resolución Ex. N° 65, de 1993.

4°. Que, en el N°1 del mencionado N° VI), del artículo tercero transitorio, de la Ley N° 20.780, indica que:

“1) Los contribuyentes que con anterioridad al año comercial 2015 hayan efectuado inversiones al amparo del artículo 57 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y mantengan dichas inversiones hasta el 31 de diciembre de 2016, a partir del 1 de enero de 2017, fecha de derogación de la citada norma, sólo tendrán derecho al crédito establecido en dicho artículo por la parte que corresponda a remanentes de ahorro neto positivo no utilizado, que se determinen al 31 de diciembre de 2016, cuyo monto anual no podrá exceder de la cantidad menor entre el 30% de la renta imponible de la persona o 65 unidades tributarias anuales, de acuerdo a su valor al 31 de diciembre del año respectivo. El saldo de ahorro neto que exceda la cantidad señalada constituirá remanente para ejercicios siguientes, que podrá ser utilizado hasta su total extinción, debiendo reajustarse según la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio precedente y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio de que se trate.

Los retiros que se efectúen a partir del 1 de enero de 2017 se sujetarán en todo a lo dispuesto en el derogado artículo 57 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016. Se considerará para efectos de cumplir con el plazo establecido en el número 5° del citado artículo, que se produce también un ahorro neto positivo a contar del 1 de enero de 2017, si el contribuyente no efectúa giros o retiros a partir de esa fecha, hasta que cumpla con el plazo señalado en dicho numeral.

Las inversiones o depósitos que se hagan a partir del 1 de enero de 2017 deberán ser registrados en forma separada por las instituciones receptoras y en ningún caso serán considerados para la determinación del ahorro neto”.

5°. Que, mediante el N° 2) del citado N° VI, del artículo tercero transitorio, dispone que a contar del año comercial 2015, aquellos contribuyentes que se acojan al artículo 57 bis, por inversiones efectuadas a partir de ese año, deberán aplicar lo dispuesto en dicho artículo, con las siguientes excepciones que establece dicha norma, que a continuación se detallan:

“a) En la determinación del ahorro neto del año, los giros o retiros efectuados sólo se considerarán por el monto del capital girado o retirado, excluyendo las ganancias de capital o rentabilidad asociada a cada retiro.

b) La ganancia de capital o rentabilidad que se haya obtenido en el año respectivo, correspondiente a los giros o retiros efectuados por el contribuyente, se gravará con el impuesto global complementario, de conformidad a lo dispuesto en los artículos 52 y siguientes de la ley sobre Impuesto a la Renta.

c) Serán aplicables las mismas reglas señaladas en el número 1) anterior, respecto de los remanentes de ahorro neto positivo no utilizado, que se determinen al 31 de diciembre de 2016.

d) Cumplido el período a que se refiere el número 5 del artículo 57 bis, los retiros efectuados a contar de dicho período se sujetarán a lo dispuesto en el citado número, considerando tanto el capital, como la rentabilidad obtenida en el monto girado o retirado. Se considerará para efectos de cumplir con el plazo establecido en el número 5° del citado artículo, que se produce un ahorro neto positivo a contar del 1° de enero de 2017, si el contribuyente no efectúa giros o retiros a partir de esa fecha hasta que cumpla con el plazo señalado en dicho numeral”.

Asimismo, en el mencionado número se agrega que, las instituciones receptoras deberán informar al Servicio, en la forma y plazo que establezca mediante resolución, los remanentes de ahorro neto no utilizado por el contribuyente, el ahorro neto del ejercicio, las inversiones, depósitos, giros, retiros y ganancias o rentabilidades obtenidas.

6°. Que, con el fin de dar cumplimiento a la norma legal antes mencionada, y verificar el fiel cumplimiento del régimen tributario que afecta a dichas inversiones y rentas, es necesario que las citadas entidades proporcionen a este Servicio la información requerida, en el plazo y condiciones que se indican a continuación.

SE RESUELVE:

1°. Modifíquese los formatos e instrucciones de las Declaraciones Juradas Formulario N° 1888 sobre “**Declaración Jurada Anual sobre Movimiento de Cuentas de Inversión acogidas al Mecanismo de Ahorro establecido en la letra A) del Art. 57 bis de la Ley de la Renta**” y N° 1823 sobre “**Declaración Jurada Anual sobre Movimiento de Inversiones en los instrumentos o valores en Custodia de Instituciones Receptoras Acogidas al Mecanismo de Ahorro establecido en la Letra A) del Art. 57 bis de la Ley de la Renta**”, por los formatos que se adjuntan en anexos de la presente resolución.

2°. Modifíquese los modelos e instrucciones de Certificados N° 8 sobre “Resumen Anual de Movimiento de Cuentas de Inversión Acogidas al Mecanismo de Ahorro establecido en la Letra A) del Art. 57 bis de la Ley de la Renta” y N° 17 sobre “Acciones en Custodia Acogidas al Mecanismo de Ahorro Establecido en la Letra A) del Artículo 57 bis de la Ley de la Renta”, por los Modelos de Certificados N°s 8 y 17, cuyos formatos e instrucciones se adjuntan en anexos de la presente resolución.

3°. El retardo u omisión en la presentación de la Declaración Jurada señalada en el resolutivo N°1, será sancionado en conformidad al artículo 97 N°1 del Código Tributario, en tanto, la presentación de la declaración en forma incompleta o errónea y la no presentación de los certificados señalados en el resolutivo segundo, será sancionado de acuerdo al artículo 109 del mismo cuerpo legal.

4°. Los Anexos de esta Resolución, que se entiende forman parte íntegra de ésta, se publicarán oportunamente en la página Internet de este Servicio, www.sii.cl.

Toda modificación a los anexos aludidos, se efectuará mediante su oportuna publicación en la referida página.

5°. La presente Resolución regirá a partir del Año Tributario 2016, respecto de los instrumentos acogidos a partir del 01 de enero del año calendario 2015 y siguientes.

22. Obligación de presentar declaración jurada de contribuyentes del 14 ter por rentas de dueños, socios, comuneros o accionistas. (Resolución N° 107 de 24.12.2015)

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 1° y siguientes de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial del 15 de Octubre de 1980 y en el artículo 6°, letra A, N° 1 del Código Tributario, contenido en artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974, y en el artículo 14 ter letra A) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. 824, de 1974; y lo dispuesto en el Artículo Segundo Transitorio de la Ley N°20.780 publicada en el Diario Oficial de 29 de Septiembre de 2014;

CONSIDERANDO:

1° Que, conforme a las disposiciones contenidas en la Ley N°20.780 publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, que incorporó una serie de modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824, de 1974, sustituyendo, el texto del artículo 14 ter de la LIR, vigente durante los años comerciales 2015 y 2016, estableciendo un régimen especial de tributación para las micro, pequeñas y medianas empresas.

2° Que, la letra a) del N°3 de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, dispone que los dueños, socios, comuneros o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva acogida al régimen simplificado de tributación, se afectarán con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, en el mismo ejercicio en que la empresa se afecta con el Impuesto de Primera Categoría y respecto de la misma base imponible sobre la cual se aplica dicho tributo, en la proporción en que las personas antes señaladas hayan suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad o empresa, al término del año comercial al cual corresponde dicha renta, o en caso de comuneros, en proporción a sus respectivas cuotas en el bien que se trate.

3° Que, la base imponible sobre la cual los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se afectan con el Impuesto de Primera Categoría, corresponde a la diferencia positiva entre la suma de los ingresos percibidos (y devengados en los casos que la ley señala) menos la suma de los egresos efectivamente pagados.

4° Que, los contribuyentes acogidos a lo dispuesto en este artículo, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean también contribuyentes de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR, atendiendo que estos contribuyentes únicamente tributan sobre los ingresos percibidos, y en casos particulares sobre los devengados que hayan obtenido, deberán informar sólo los retiros, dividendos, participaciones y demás ingresos que perciban efectivamente de la empresa o sociedad fuente, los que se incorporarán como parte de los ingresos percibidos del ejercicio para afectarse con el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, sin derecho a imputar como crédito el Impuesto de Primera Categoría que pueda haber pagado la empresa o sociedad.

5° Que, el N°7 de la letra A) del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece que los contribuyentes acogidos a este régimen deberán informar anualmente al Servicio, e informar y certificar a sus propietarios, comuneros, socios y accionistas, en la forma y plazo que el Servicio determine mediante resolución, el monto de las rentas o cantidades que les correspondan a sus dueños, socio, comuneros o accionistas respectivos.

6° Que, en cumplimiento de las funciones de este Servicio de velar por una eficiente administración y fiscalización de los impuestos, se ha estimado necesario contar con la información de las rentas o cantidades que corresponden a los dueños, socios, comuneros o accionistas de empresas y certificar a estos últimos el monto de las rentas que les corresponden; considerando para ello la proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad o empresa, al término del año comercial al cual corresponde dicha renta, o en caso de comuneros, en proporción a sus respectivas cuotas en el bien que se trate.

RESUELVO:

1° Las sociedades, empresas o comunidades acogidas al régimen establecido en la letra A) del artículo 14 ter de la LIR, deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos antes del 15 de marzo de cada año una declaración jurada sobre las rentas o cantidades que correspondan a sus dueños, socios, comuneros o accionistas en el año calendario inmediatamente anterior al que se informa y de los créditos en contra del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional a que dan derecho las mencionadas rentas, de acuerdo a la proporción en que las personas antes indicadas hayan suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad o empresa, al término del año comercial al cual corresponde dicha renta; o en el caso de los comuneros, en proporción a sus respectivas cuotas en el bien que se trate.

2° La información antes señalada deberá proporcionarse en el Formulario N° 1924 de “Declaración Jurada Anual sobre rentas y créditos, correspondientes a propietarios, socios, comuneros o accionistas de contribuyentes acogidos al régimen tributario de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR”.

3° Los contribuyentes a que se refiere la presente resolución, deberán, asimismo, informar y certificar a sus respectivos propietarios, titulares, socios, accionistas o comuneros, el monto de las cantidades o partidas indicadas en el resolutive 1°, mediante la emisión del Modelo de Certificado N° 46, cuyo formato e instrucciones de llenado se adjuntan como Anexos N°s 3 y 4 a la presente Resolución. El referido certificado deberá emitirse hasta el 21 de marzo de cada año.

4° El retardo u omisión en la presentación de la declaración jurada a que se refiere esta Resolución, se sancionará de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1 del artículo 97 del Código Tributario. Asimismo, la presentación de la declaración señalada en forma incompleta o errónea, será sancionada de acuerdo al artículo 109 del mismo cuerpo legal.

Por su parte, la omisión de la certificación dispuesta en el Resolutive N° 3, o la certificación parcial, errónea o fuera de plazo de la información a que se refiere el Modelo de Certificado N° 46 será sancionada de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 109 del Código Tributario, por cada persona a quién debió emitírsele el citado documento.

5° Los Anexos de esta Resolución, que se entiende forman parte íntegra de ella, se publicarán oportunamente en la página Internet de este Servicio, www.sii.cl.

Toda modificación a los anexos antes aludidos, se efectuará mediante su oportuna publicación en la página web de este Servicio.

6° La presente Resolución regirá a partir del año comercial 2015, respecto de los impuestos que deban declararse y pagarse por las rentas percibidas a contar de ese año comercial y hasta el 31 de diciembre de 2016.

23. Reemplaza formato en instrucciones declaración jurada 1961 y otros (Resolución N°109 de 24.12.2015)

VISTOS: Las facultades que me confieren los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el D.F.L. N° 7, de 1980; lo establecido en los artículos 6° letra A) N° 1) y 60 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; lo dispuesto en el artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta, texto legal contenido en el artículo 1° del D.L. N° 824, de 1974; la Resolución Ex. N° 6, de 2004; la Circular N° 12, de 2015, y

CONSIDERANDO:

1. - Que, al Servicio de Impuestos Internos le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos y cuyo control no está dado a otra autoridad. Y por ello, es un propósito permanente de este Servicio mejorar el control y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

2. - Que, de acuerdo a lo señalado en el inciso noveno del artículo 60 del Código Tributario, para la aplicación, fiscalización o investigación del cumplimiento de las leyes tributarias, el Servicio podrá pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de la jurisdicción de la oficina que la cite, para que concurra a declarar, bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquiera naturaleza relacionados con terceras personas. Estarán exceptuados de estas obligaciones, salvo en los casos de sucesión por causa de muerte o comunidades en que sean comuneros los parientes, el cónyuge, los parientes por consanguinidad en la línea recta o dentro del cuarto grado de la colateral, el adoptante, el adoptado, los parientes por afinidad en la línea recta o dentro del segundo grado de la colateral de dichos terceros. Además, estarán exceptuadas de estas obligaciones las personas obligadas a guardar secreto profesional.

3. - Que, la Ley N° 20.780, que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, eliminó las normas sobre exceso de endeudamiento contenidas en los párrafos 2° y siguientes, del N° 1, del inciso 4°, del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), e incorporó a dicho texto legal el artículo 41 F, que contiene nuevas normas sobre exceso de endeudamiento, todo ello con vigencia a partir del 1° de enero de 2015.

4. - Que, el artículo 41 F de la LIR establece que los intereses, comisiones, remuneraciones por servicios y gastos financieros y cualquier otro recargo convencional, incluyendo los que correspondan a reembolsos, recargo de gastos incurridos por el acreedor o entidad relacionada en beneficio directo o indirecto de otras empresas relacionadas en el exterior que afecten los resultados del contribuyente domiciliado, residente, establecido o constituido en el país, en virtud de los préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere dicho artículo, y que correspondan al exceso de endeudamiento determinado al cierre del ejercicio, se gravarán con un impuesto único de tasa 35%, de acuerdo a las reglas que la mencionada norma establece. Las instrucciones sobre la materia fueron impartidas mediante Circular N° 12, de 2015.

5. Que, según lo establecido en el número 7 del artículo 41 F de la LIR, el deudor deberá presentar una declaración sobre las deudas, sus garantías y si entre los beneficiarios finales de los intereses y demás partidas señaladas en el inciso primero de dicho artículo se encuentran entidades relacionadas en los términos señalados en el número 6 de la norma legal indicada, todo ello en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución. Si el deudor se negare a formular dicha declaración o si la presentada fuera incompleta o falsa, se entenderá que existe relación entre el perceptor del interés y demás partidas y el deudor, o entre el deudor y acreedor de las deudas no informadas, según corresponda. Agrega, el número 12 de la norma en comento que, la entrega maliciosa de información incompleta o falsa en la declaración jurada a que se refiere dicho artículo, que implique la no aplicación de lo dispuesto en sus párrafos precedentes, se sancionará en la forma prevista en el inciso primero del artículo 97, N° 4, del Código Tributario.

6. - Que, la Resolución Exenta N°6, del 21.01.2004, estableció que los contribuyentes residentes o domiciliados en Chile, para el efecto de determinar su situación anual de exceso de endeudamiento, deberán presentar una Declaración Jurada mediante el Formulario N°1861 denominado "Declaración Jurada Anual sobre exceso de endeudamiento por operaciones de créditos comprendidas en las letras b), c) y d) del N° 1 del inciso cuarto del Art. 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta", respecto de las operaciones a que se refieren las letras b), c) y d), del N°1 del inciso cuarto del artículo 59° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que se hayan contratado o mantenido vigentes durante el año calendario anterior.

7. - Que, atendidas las nuevas normas sobre exceso de endeudamiento, contenidas en el artículo 41 F de la LIR, y las necesidades de mitigación de riesgos de competencia de este Servicio, se ha estimado necesario modificar la obligación de informar establecida en la Resolución Exenta N° 6, del 21.01.2004, y reemplazar el formato e instrucciones de la Declaración Jurada Formulario N° 1861.

SE RESUELVE:

1° Reemplázase el formato e instrucciones de la Declaración Jurada Formulario N° 1861 sobre exceso de endeudamiento por operaciones de crédito comprendidas en las letras b),c) d) y h) del N°1 del inciso cuarto del Artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que pasa a denominarse "Declaración Jurada sobre créditos y pasivos en Chile y en el exterior y sobre intereses, comisiones y otras partidas pagadas, abonadas en

cuenta o puestas a disposición de entidades relacionadas en el exterior en virtud de operaciones de crédito (artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta)”.

2° La declaración jurada establecida en el resolutivo anterior deberá ser presentada por los siguientes contribuyentes:

- a) Los contribuyentes domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile que durante el año comercial respectivo hayan pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición, en beneficio directo o indirecto de entidades relacionadas sin domicilio ni residencia en Chile, intereses, comisiones, remuneraciones por servicios y gastos financieros y cualquier otro recargo convencional, incluyendo los que correspondan a reembolsos, recargos de gastos incurridos por el acreedor o entidad relacionada en beneficio directo o indirecto de otras empresas relacionadas en el exterior, que afecten los resultados del contribuyente domiciliado, residente, establecido o constituido en Chile; en virtud de préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere el artículo 41 F de la LIR, y
- b) Los contribuyentes domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, cuyos establecimientos permanentes en el exterior hayan efectuado el pago, abono en cuenta o puesta a disposición de una o más de las partidas señaladas en la letra a) precedente.

La declaración jurada señalada deberá ser presentada aún en los casos en que el contribuyente no se encuentre en situación de exceso de endeudamiento durante el ejercicio y sin importar si las partidas señaladas en la letra a) anterior se asocian a operaciones de crédito que se efectuaron antes o después del 01 de enero de 2015 y cualquiera sea la tasa de Impuesto Adicional que les hubiera afectado, o si quedaron exentas o no afectas a dicho tributo.

3° No estarán obligados a presentar la declaración jurada señalada en el resolutivo 1° los contribuyentes que cumplan las siguientes condiciones copulativas:

- a) Sean Bancos, compañías de seguros, cooperativas de ahorro y crédito, emisores de tarjetas de crédito, agentes administradores de mutuos hipotecarios endosables, cajas de compensación de asignación familiar y las demás entidades de crédito autorizadas por ley o cajas.
- b) Se encuentren sujetos, a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, Superintendencia de Valores y Seguros, o Superintendencia de Seguridad Social.

Si el contribuyente deudor de los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso 1° del artículo 41 F de la LIR, cumple con ambos requisitos precedentemente referidos, y posteriormente se produce algún acto jurídico que cambie la persona del deudor, como por ejemplo, una novación por cambio de deudor o una asunción de deuda, el Impuesto Único se aplicará o no, dependiendo de si se verifican los requisitos que establece el artículo 41 F de la LIR, respecto del nuevo deudor. De esta manera:

i) Si quien asume la calidad de deudor y en definitiva paga, abona en cuenta o pone a disposición del acreedor las partidas a que se refiere el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR, es también alguna de las entidades mencionadas que cumple ambos requisitos, no se aplicará el Impuesto Único, atendida la calidad del nuevo deudor.

ii) Si quien asume la calidad de deudor y en definitiva paga, abona en cuenta o pone a disposición del acreedor partidas a que se refiere el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR, no es una de las entidades mencionadas, sí corresponderá aplicar el Impuesto Único, en la medida que se cumplan los requisitos para considerar que existe exceso de endeudamiento de acuerdo a las reglas generales.

4° La declaración jurada a que se refiere el resolutivo número 1° anterior, deberá ser presentada a más tardar el 28 de marzo de cada año o al día hábil siguiente, respecto de las operaciones realizadas durante el año comercial inmediatamente anterior.

5° La declaración jurada referida en la presente Resolución, deberá ser realizada a través de internet y enviada por los medios que el Servicio instruya en el Suplemento de Declaraciones Juradas del año tributario respectivo.

6° El Servicio pondrá a disposición de los contribuyentes que no puedan acceder a Internet, los medios tecnológicos necesarios para realizar la transmisión electrónica de los datos que permitan presentar la declaración jurada a que se refiere la presente Resolución.

7° Los Anexos de esta Resolución, que se entiende forman parte íntegra de ella, se publicarán oportunamente en la página Internet de este Servicio, www.sii.cl.

Toda modificación a los anexos antes aludidos, se efectuará mediante su oportuna publicación en la página web de este Servicio.

8° Deróguese la Resolución Exenta SII N° 6, de 21 de enero de 2004.

9° El retardo u omisión en la presentación de la declaración jurada establecida en el resolutivo 1° será sancionado conforme a lo dispuesto en el N° del artículo 97 del Código Tributario. Tratándose de la presentación de una declaración incompleta, se sancionará de acuerdo al N° 3, del mismo artículo. Sin perjuicio de lo anterior, si detectado el incumplimiento por parte del Servicio, el deudor se negare a formular dicha declaración, o si la presentada fuera incompleta o falsa, se entenderá que existe relación entre el receptor del interés y de las demás partidas indicadas en el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR, y el deudor, o entre el deudor y acreedor de las deudas no informadas, según corresponda.

Además de lo indicado, la entrega de información maliciosamente incompleta o falsa en la declaración jurada establecida en el resolutivo 1°, que impida la aplicación del Impuesto Único de 35% establecido en el artículo 41F de la LIR, se sancionará en la forma prevista en el inciso 1°, del N° 4, del artículo 97 del Código Tributario.

10° La presente Resolución regirá a partir del Año Tributario 2016 respecto de los pagos, abonos en cuenta o puesta a disposición de las partidas señaladas, que se realicen desde el 01 de enero de 2015 en adelante.

V. Jurisprudencia Judicial

1.- Los viáticos deben pactarse en los contratos de trabajo para deducirse como gasto tributario. (Fallo de la ICS de 23 de diciembre de 2015, rol 26.913-15)

Para dicha Corte, los viáticos pagados a los choferes de la empresa, sin que se discuta el pago mismo, solo podrán deducirse como gasto tributario en la medida que se encuentren pactados en los contratos de trabajo.

2.- La malicia tiene que probarse por el SII para extender la prescripción de tres a seis años. (Fallo de la ICS de 3 de diciembre de 2015, rol 32.330-14).

La Corte determinó que quién debe probar la malicia para extender la prescripción a seis años, es el SII. De no hacerlo se rige por la prescripción de tres años.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO DICIEMBRE 2015

Proyectos de ley.

Ingresó al Congreso el Proyecto de Ley de Reforma a la Reforma Tributaria, cuyo Mensaje tiene el Número 1426-363, de fecha 9 de diciembre de 2015.-

En materia de Oficios se dictaron cinco sobre declaraciones de bienes en el exterior. El plazo para las presentaciones de dichas declaraciones fue el 31 de diciembre pasado.

En el caso de la opción de tasa variable para determinar el factor a aplicar en el caso de pago del fut histórico, (Oficio N° 3086 de 03.12.2015), se explica las fórmulas de decimales cuando es superior a 0.

También se trata la forma de valorizar existencias en una fusión por absorción. (Oficio N° 3190 de 7.12 2015) Y que lo hace a un caso particular.

En cuanto a los retiros en exceso en el caso transformación de sociedad limitada en anónima. (Oficio N° 3191 de 17.12.2015) ésta deberá pagar el impuesto del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación.

Referido al arrendamiento bienes raíces no agrícola. (Oficio N° 3220 de 21.12.2015), entre otras conclusiones se determina por el SII que cuando tales contribuyentes desarrollen junto a la explotación de bienes raíces no agrícolas una actividad distinta por la cual estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán acreditar la renta efectiva proveniente de todas sus actividades mediante contabilidad completa. A su vez no podrán deducir como crédito las contribuciones.

El tratamiento tributario goodwill generado en dos fusiones.(Oficio N° 3234 de 23.12.2015) aclara, en resumidas cuentas, que si la primera fusión se rigiera por las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2014, el saldo del goodwill no distribuido, considerado como un gasto diferido amortizable en 10 años, deberá deducirse completamente en la sociedad absorbida por su valor residual a la fecha de término de giro, tal como lo señala el artículo 31 N° 9 de la LIR, ya que no existe norma que permita traspasar un gasto de esta naturaleza a la empresa absorbente.

Si la primera fusión se rigiera por las normas vigentes a partir del 1° de enero de 2015, el saldo del goodwill no distribuido, considerado como un activo intangible no susceptible de ser amortizado, deberá castigarse completamente en la sociedad absorbida a la fecha de término de giro, tal como lo señala el artículo 31 N° 9 de la LIR, ya que no existe norma que permita traspasar un gasto de esta naturaleza a la empresa absorbente.

En materia de Resoluciones, la N° 101 de 17.12.2015 fija los plazos para todas las declaraciones que deben presentarse durante el año 2016.

Se destaca aquella que modifica formularios 1821 y 1822 extendiendo la obligación de declarar de varios otros contribuyentes. (Resolución N° 105 de 24.12.2015)

A su vez aquella que modifica declaraciones juradas N° 1888 y 1823 y certificados N° 8 y 17, se refieren a la nueva información que deben presentar las entidades facultadas para emitir instrumentos de ahorro del 57 bis.) Resolución N° 106 de 24.12.2015)

A su vez se publica aquella que determina la obligación de presentar declaración jurada de contribuyentes del 14 ter por rentas de dueños, socios, comuneros o accionistas. (Resolución N° 107 de 24.12.2015)

Reemplaza formato en instrucciones declaración jurada 1961 y otros (Resolución N°109 de 24.12.2015)

Declaración jurada N° 1913, de caracterización tributaria global de cómo obtener información cualitativa en materia de procesos u operaciones que revisten interés para efectos de la caracterización de los grandes contribuyentes en el marco de la gestión del cumplimiento tributario.
(Resolución N° 110 de 24.12.2015)

Declaración jurada anual de FUT formulario 1925. (Resolución N° 111 de 24 diciembre de 2015)

Forma y plazo para declaración jurada 1926 y obligación a medianas empresa para presentar Modifica resolución 16 de marzo 2015 de la obligación de declarar y reemplaza formato formularios 1851 y 1853. (Resolución N°113 de 24.12.2015)

Modifica y reemplaza resolución N° 25 de marzo de 2015 sobre retención impuesto adicional.
(Resolución N° 114 de 24.12.2015)

En materia de Jurisprudencia Judicial, de los fallos analizados (23), se destacan dos que se comentan a continuación y otros referidos a la condena a exportadoras de frutas al pago del 35% del impuesto Adicional cuando no informan en el plazo fijado por el artículo 59, N° 2 de la LIR, y con ello pierden la exención ahí indicada.

En todo caso se ha informado anteriormente que en el Proyecto de ley de la Reforma de la Reforma Tributaria, hay una disposición que elimina esta exigencia y con efecto retroactivo al ejercicio comercial 2012)

La jurisprudencia tratada en el boletín, se refiere a los viáticos en cuan la Corte estima que deben pactarse en los contratos de trabajo para deducirse como gasto tributario.
En materia de prescripción, la Corte ha resuelto nuevamente que la malicia tiene que probarse por el SII para extender la prescripción de tres a seis años.



Franco Brzovic González