

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

OFICIOS RENTA

ORD. N° 1924, DE 23/10/2014

El SII aclara la vigencia de lo dispuesto en la Circular N° 13, del 7 de marzo de 2014, sobre los requisitos que deben cumplir los aportes a una sociedad de personas para que puedan constituir reinversión de utilidades en los términos que establece el Art. 14 de la LIR. Mediante Circular N° 15, del 17 de marzo de 2014, el SII aclara que las instrucciones contenidas en la mencionada Circular N° 13, publicada en el Diario Oficial el día 12 de marzo de 2014, resultan aplicables sólo a los retiros tributables que se destinen a reinversión efectuadas a contar de la fecha de vigencia de la Circular N° 13, a saber, el día 12 de marzo de 2014.

ORD. N° 1925, DE 23/10/2014

A través del presente Oficio, el SII se pronuncia sobre las implicancias tributarias que se derivan de la calificación como “inversionista institucional” de un fondo de inversión extranjero, para efectos de la Ley N° 20.712, en relación a los fondos de inversión privados. Son calificados como inversionistas institucionales aquellas entidades que expresamente establece la letra c) del Art. 4 bis de la Ley N° 18.045, norma que además faculta a la SVS para efectuar dicha calificación, siempre que se cumplan dos condiciones copulativas. Respecto a inversionistas institucionales sin domicilio ni residencia en Chile, se requerirá un informe previo del SII para referirse al cumplimiento de alguna de las características establecidas

en el Art. 23 del Reg. de la LUF. En cuanto al impuesto pagado por los aportantes de un fondo de inversión privado, sin domicilio ni residencia en el país, este corresponderá al IA, considerándose como contribuyentes del Art. 58 N° 2 de la LIR, conforme a las reglas contenidas en la letra a), del N° 1 del Art. 82 de la Ley N° 20.712.

ORD. N° 2068, DE 12/11/2014

El SII da cuenta de la procedencia del uso de créditos pagados en el exterior, por una sociedad que nace de una división y que registra entre los activos que le fueron asignados, la inversión en el extranjero, haciendo presente que la información relativa a la actualización del Registro de Inversiones en el Extranjero se llevó a cabo en un año comercial posterior al de la percepción de las rentas de fuente extranjera. En primer término, es preciso señalar que los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que perciban dividendos o efectúen retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero, en conformidad con el Art. 12 de la LIR, para hacer uso del crédito por impuestos pagados en el exterior, establecido en la letra a) o b) del mismo Art., deberán inscribirse en el Registro de Inversiones en el Extranjero que lleva el SII. Por otro lado, la Circular N° 25 de 2008, imparte instrucciones sobre la materia, señalando, en primer lugar, que en caso de realizar una nueva inversión en el exterior deberá actualizarse el Registro de Inversiones en el Extranjero y, en segundo lugar, en la situación de cambio de titular, por enajenación de la inversión, fusión, absorción o cualquier otra causa, deberá regularizar la titularidad en el Registro antes señalado. En el caso en comento, por tratarse de una inversión extranjera obtenida producto de una división, sólo existe una especificación de derechos preexistentes sobre una inversión ya inscrita en el Registro de Inversiones en el Extranjero, no existiendo obligación de volver a cumplir con la inscripción en el mismo, así como tampoco existe la obligación de actualizar la información que consta en el referido registro.

ORD. N° 2069, DE 12/11/2014

En este Oficio el SII determina la procedencia de aceptar la deducción como gasto de los honorarios médicos adeudados y no pagados en un ejercicio, sin que exista en forma previa la emisión de una boleta o factura, constando su efectividad en instrumentos privados de diversa índole. Se concluye que resulta una cuestión de hecho, que debe ser analizada en

la instancia de fiscalización respectiva, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Art. 31 de la LIR. Se alude particularmente a dos requisitos, el primero, que se encuentren pagados o adeudados, debiendo el contribuyente efectivamente haber incurrido en el gasto. El segundo requisito consiste en la acreditación fehaciente ante el SII, implicando que el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios que disponga.

ORD. N° 2070, DE 12/11/2014

El SII hace referencia al tratamiento tributario que corresponde dar al IDPC recuperado por el contribuyente, cuyas pérdidas han absorbido las utilidades que le fueron asignadas producto de una división. Al respecto se ha señalado que, en consideración a la naturaleza jurídica meramente declarativa de la división, en donde se produce una especificación de derechos preexistentes, las utilidades tributarias asignadas por división deben entenderse generadas o recibidas por la sociedad a la que le fueron asignadas; debiendo quedar sujetas al mismo tratamiento tributario que se hubiera aplicado a la sociedad dividida, incluido el tratamiento tributario de la recuperación de los pagos por utilidades absorbidas.

ORD. N° 2072, DE 21/11/2014

Este Oficio aclara, por un lado, el tratamiento tributario aplicable a las operaciones de préstamo de bonos a que se refiere el Art. 104 de la LIR, efectuado en el extranjero, y por otro lado, la forma de dar cumplimiento a la obligación de informar que establece la letra c), del N° 2.7 de la Resolución Exenta N° 36, emitida por el SII el año 2011. En primer término, de acuerdo a lo establecido en el Art. 39 de la Ley N° 20.345 sobre Sistemas de Compensación y Liquidación de Instrumentos Financieros, el contrato de préstamo de valores constituye un título traslativo de dominio de los instrumentos objeto de la convención. Sin embargo, el Art. 104 de la LIR establece que no constituirá renta el mayor valor obtenido en la enajenación de los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere dicho Art., siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en los N°s 1 y 2 de la citada norma. El N° 2 mencionado, establece dos condiciones alternativas, a saber, i) que entre la fecha de adquisición y enajenación de los instrumentos haya transcurrido a lo menos un año, o bien el plazo inferior que se fije mediante Decreto expedido bajo fórmula “Por orden del Presidente de la República” por el Ministerio de Hacienda, o ii) que

los instrumentos hayan sido adquiridos y enajenados en una bolsa local, en un procedimiento de subasta continua que contemple un plazo de cierre de las transacciones, que permita la activa participación de todos los intereses de compra y de venta. En segundo término, la obligación de información mencionada se cumple mediante la Declaración Jurada N° 1848, que debe presentar el agente responsable del inversionista sin domicilio ni residencia en Chile.

ORD. N° 2140, DE 21/11/2014

Se solicita un pronunciamiento sobre el monto tributario que corresponde asignar a la corrección monetaria de un pasivo cuando opera un pago con subrogación acordada mediante un avenimiento. Se desprende del Art. 1612 del CC., que la subrogación es un pago y, por tanto, limita sus efectos a lo efectivamente cumplido o pagado, conservando el acreedor su crédito por la parte insoluta. En el caso en comento, junto con verificarse un pago con subrogación parcial, el acreedor consintió en liberar al deudor respecto del saldo insoluto, por tanto se entiende que opera en la especie una remisión o condonación parcial de la deuda. En virtud de lo anterior, el deudor sólo pudo haber reconocido como gasto la corrección monetaria correspondiente al pasivo que no fue extinguido por la condonación voluntaria.

ORD. N° 33, DE 06/01/2015

El presente Oficio analiza y explica el tratamiento tributario aplicable a las cuotas pagadas por una sociedad beneficiaria de un contrato de opción minera, es decir, aquella sociedad que mediante la suscripción del contrato y el pago de determinadas cuotas, adquiere el derecho a optar entre aceptar la compraventa de la concesión minera o no hacerlo. De esta manera, el contribuyente solicita el pronunciamiento del SII para el correcto tratamiento de los pagos efectuados por el beneficiario, específicamente, aquellos realizados durante el período que media entre la suscripción del contrato y la fecha en que se ejerza o rechace definitivamente la opción.

El consultante sostiene que tales pagos deben ser considerados como un gasto deducible y no como un costo tributario de un bien del activo, puesto que ante la incertidumbre de optar o no por la compraventa no correspondería activar un derecho minero del cual no se es dueño, ya que en caso de rechazar la opción, implicaría tener que castigar el activo previamente registrado, llevándolo a pérdida tributaria.

Por otro lado, el SII siguiendo la doctrina nacional, concluye que de la celebración del contrato de opción nace el derecho del beneficiario a optar entre aceptar la compraventa proyectada o no hacerlo. Así, con la sola aceptación del beneficiario se entiende perfeccionada la compraventa, sin que nazca una obligación de celebrar otro contrato distinto. Dicho lo anterior, por medio del pago de las cuotas nace para el beneficiario el derecho a optar y, por tanto, el precio pagado corresponde a una inversión efectiva que debe activarse y ser calificada como un activo intangible para efectos tributarios. El SII termina su análisis afirmando que en caso de ejercer la opción de compra, dichas sumas deberán formar parte del valor de adquisición de la concesión minera, el cual se deducirá como costo de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 30, Inc. primero, parte final de la LIR, o, en caso que se enajene posteriormente, podrá deducirse el valor de adquisición de concesión que no se haya deducido como costo. Por otro lado, si el beneficiario no ejerce la opción cumplido el plazo, o desiste previo a ello, las sumas pagadas hasta esa fecha podrán deducirse como gasto mediante su castigo, en el momento en que se verifique cualquiera de las circunstancias anteriores.

ORD. N° 400, DE 09/02/2015 Y N° 467 DE 12/02/2015

Los Oficios indicados fueron emitidos con el objeto de precisar el contenido del Oficio N° 987 del año 2014, relativo al contrato de Cuenta Corriente Mercantil. Entre otros temas, se solicita precisar el alcance del siguiente párrafo del referido Oficio: “Es consustancial a este tipo de contrato, de acuerdo al Art. 609 del C de Com., que las acreencias y débitos registrados en la cuenta, se efectúen en función de las relaciones comerciales permanentes mantenidas entre comerciantes para extinguir obligaciones derivadas de ellas, sin contraprestación recíproca y sin aplicación a un empleo determinado”.

Ambos Oficios sostienen que el contrato de Cuenta Corriente Mercantil no requiere que ambas partes sean comerciantes, y que la redacción del Oficio en cuestión se ha hecho en términos genéricos y cuya consustancialidad recae en que estas cuentas se celebren en el marco de relaciones habituales entre las partes. De esta manera y en concordancia con la doctrina, el C de Com. ha seguido un criterio “objetivo” para calificar las operaciones como mercantiles, por lo tanto, lo propio de una Cuenta Corriente Mercantil será dar cuerpo a relaciones habituales y no necesariamente “entre” comerciantes, así tampoco para encubrir “una” operación u operaciones esporádicas en que sólo una de las partes efectúa remesa y la otra las recibe.

Del mismo modo, los oficios se hacen cargo de la aplicación de la novación como “pago” en una Cuenta Corriente Mercantil, así como el “efecto novatorio” que tendría la admisión del crédito en la misma. En primer lugar, se remedia la imprecisión contenida en el Oficio N° 535 emitido por la Dirección de Grandes Contribuyentes el cual afirmaba que “en lo que respecta al dividendo, podría concluirse que encontrándose éste contabilizado en una Cuenta Corriente Mercantil, es procedente la extinción de la obligación de pago vía novación”. El Oficio N° 400 soluciona lo anterior al precisar que la novación no equivale al “pago” sino propiamente a uno de sus efectos, cual es la “extinción” de todo o parte de la obligación. Por otro lado, en relación al efecto novatorio que tendría la admisión de un crédito en la Cuenta Corriente Mercantil, ambos Oficios sostienen que existe cierta discusión en la doctrina nacional en el sentido de señalar que se trate propiamente de una novación. Sin embargo, ambas resoluciones convergen en que la obligación no es sustituida por otra, sino por un asiento contable, pero que dicha sustitución sí tiene efecto novatorio, puesto que produce la extinción de la obligación primitiva. Así, el efecto novatorio de extinguir la obligación primitiva se verifica al momento de registrarse el respectivo crédito en la cuenta corriente y no en un momento posterior, como sería al liquidarse la misma.

ORD. N° 491, DE 13/02/2015

Este Oficio indica el correcto tratamiento tributario de la diferencia producida entre el valor de colocación de un bono y su valor nominal o valor par, respecto del emisor de los instrumentos de deuda de oferta pública no acogidos al régimen del Art. 104 de la LIR.

El análisis del SII considera, en primera instancia, que la colocación de bonos constituye una operación de crédito de dinero y que la diferencia que se produce cuando el valor nominal del bono es mayor que el de su colocación, constituye un interés (de descuento) para el acreedor. Por otro lado, el emisor de los bonos podrá deducir dicho interés como gasto de la renta bruta del año en que se realizó la colocación de la deuda, puesto que en el caso de una operación de descuento de documentos, el interés o “descuento” se devenga al momento de celebrar el contrato, instante en que el acreedor adquiere el crédito o derecho a que se le pague el monto, es decir, el capital nominal o de emisión. Dicho lo anterior, no aplicaría la regla especial en materia de devengo de intereses contenida en el Inc. 2, del Art. 11 de la Ley N° 18.010, que establece que en las

operaciones de crédito de dinero el interés se devenga día por día, sino, las reglas generales contenidas en los Arts. 2 N° 2 y 31 N° 1 de la LIR, en los cuales se establece que podrán deducirse como gasto los intereses pagados o devengados de las cantidades adeudadas. Asimismo, el gasto por el ITE pagados por la emisión de los bonos deberá ser deducido en el ejercicio en que dicho impuesto se encuentre pagado o adeudado, según lo dispuesto en el Art. 31 N° 2 de la LIR.

ORD. N° 492, DE 13/02/2015

El SII se pronuncia respecto de la deducción de la pérdida obtenida en la enajenación de acciones de una S.A. abierta, disponiendo que las pérdidas provenientes de enajenaciones sujetas al régimen general de IDPC sólo pueden deducirse de utilidades afectas al mismo régimen de tributación, sin perjuicio del ejercicio de parte del SII de sus facultades de fiscalización, que le permitan tasar el precio de tales transacciones (este principio se encuentra recogido en el Oficio N° 1148 de 2012 y en la Circular N° 68 de 2010).

El criterio expuesto tiene aplicación respecto de aquellas acciones a que se refiere el Art. 107 de la LIR, esto es, aquellas que tienen presencia bursátil al momento de su enajenación, o aquellas que se enajenen dentro de los 90 días siguientes a aquel en el que título o valor hubiere perdido presencia bursátil.

ORD. N° 573, DE 24/02/2015

El SII se pronuncia respecto del derecho a crédito por gastos de educación establecido en el Art. 55 Ter de la LIR, imputable al IUSC o al IGC, según corresponda. El beneficio indicado, consiste en una suma fija anual que los contribuyentes de dichos impuestos pueden rebajar del monto determinado de dichos impuestos. El monto del crédito total anual asciende a 4,4 UF al año y procede respecto de cada hijo que cumpla con las condiciones que establece la ley.

Mediante las instrucciones impartidas en la Circular N° 6 de 2013, se ha determinado lo siguiente: a) el beneficio se establece de manera directa; b) si sólo uno de los padres es el contribuyente y cumple con los requisitos, sólo él podrá imputar el crédito por su monto total; c) si ambos padres son contribuyentes y cumplen los requisitos legales, podrán de común acuerdo, optar por designar a uno de ellos como beneficiario del monto total del crédito; d) si no existe acuerdo entre ellos, cada uno

podrá imputar el 50% del monto total del crédito, por tanto, el padre y la madre podrán imputar el crédito por una suma equivalente a 2,2 UF por cada hijo no mayor a 25 años de edad. Además, deben sumarse los montos anuales de las rentas totales del padre y la madre, suma que no podrá exceder de las 792 UF, para que los beneficiarios puedan acceder al crédito. Por no existir disposición legal específica que lo autorice, el SII no puede modificar administrativamente la forma en que se calcula el tope de 792 UF, de suerte que no se considera para el cálculo del tope todo o parte de las remuneraciones del padre, sino sólo la pensión alimenticia asignada.

ORD. N° 603, DE 25/02/2015

El SII ha determinado que mediante el Art. tercero transitorio, número XVI de la Ley N° 20.780, se pretende establecer el valor de adquisición de un bien para determinar el “mayor valor” a que se refiere la letra b), del N° 8, del Art. 17 de la LIR, y no para modificar el avalúo de los inmuebles en relación al Impuesto Territorial. Por lo tanto, ninguna incidencia tiene para los efectos del avalúo fiscal, la tasación de mercado comunicada por el contribuyente en el ejercicio de la opción contenida en el literal iii) del número XVI, Art. tercero transitorio, Ley N° 20.780. De esta manera, aun cuando el valor de tasación comunicado sea superior al avalúo fiscal del inmueble, la diferencia no puede ser considerada para aumentar el avalúo fiscal, y consecuentemente, las contribuciones de los bienes raíces de que se trate.

ORD. N° 604, DE 25/02/2015

Con motivo de la modificación del Art. 11 de la LIR, incorporada mediante la Ley N° 20.780, el SII ha determinado que una persona sin domicilio ni residencia en Chile, no se afecta con impuestos en el país, sobre la renta obtenida en la enajenación de bonos u otros instrumentos de deuda emitidos en el exterior por compañías con domicilio, residencia o establecidas en Chile, atendido que no se considera de fuente chilena. No obstante, una persona sin domicilio ni residencia en Chile se afectará con impuestos en nuestro país, sobre el mayor valor obtenido en la enajenación de bonos y demás títulos de deuda de oferta pública o privada emitidos en el país por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en él, puesto que la LIR lo considera de fuente chilena (salvo que dicho mayor valor esté exento o liberado de tributación).

Por otra parte, en el caso de 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. De esta manera, aun cuando los bonos o instrumentos de deuda hayan sido emitidos en el exterior por compañías con domicilio, residencia o establecidas en Chile, la fuente de los intereses se entiende situada en Chile, lugar donde está domiciliado el deudor, y en tal caso, estas rentas se consideraran de fuente chilena, razón por la cual, una persona no domiciliada o residente en Chile, tenedora de dichos instrumentos, se afectará con impuesto en Chile sobre los intereses respectivos.

ORD. N° 618, DE 26/02/2015

El SII analiza la procedencia de deducir los intereses como gastos necesarios para producir renta por un crédito que fue asignado por división a otra sociedad. El Art. 31, Inc. primero de la LIR, establece los requisitos generales de deducción de gastos, mientras que el N° 1 de la citada norma establece los requisitos particulares aplicables a los intereses. En virtud de lo anterior, el SII concluye que es factible la deducción, para efectos tributarios, de los intereses pagados o devengados por préstamos o créditos, cuando el respectivo crédito (capital) sea destinado al giro del negocio o empresa, o cuando con su producto se adquieran bienes que producen rentas afectas a IDPC, y siempre que, además, se cumplan los requisitos generales contemplados en el Inc. primero, del citado Art. 31. En el caso en comento, no existe un capital que la empresa deudora haya destinado directa o indirectamente, a su giro o a la adquisición de bienes que produzcan rentas afectas al IDPC, habida consideración que en la operación que se describe, los activos adquiridos con el capital del mismo se mantuvieron en la sociedad dividida con anterioridad a la novación. Por lo tanto, como la empresa que adquiere el carácter de deudora no obtiene un crédito o préstamo correlativo a su obligación, cuyos recursos pueda destinar a la adquisición de los bienes señalados, tales intereses no pueden ser deducidos como gasto necesario para producir renta de la empresa.

ORD. N° 623, DE 26/02/2015

En este Oficio se trata el tema de la aplicación de lo dispuesto en el Art. 104 de la LIR, respecto de instrumentos de deuda de oferta pública adquiridas por un banco en cumplimiento de un mandato otorgado por un

inversionista. En el Art. mencionado se establece que no constituye renta el mayor valor obtenido en la enajenación de instrumentos de deuda de oferta pública, en la medida que se dé cumplimiento a ciertos requisitos. En relación a los contribuyentes beneficiados, en primer término, los instrumentos mencionados deben haber sido adquiridos y enajenados en una bolsa local, y, en segundo término, por excepción, los bancos pueden adquirir o enajenar directamente en bolsa los instrumentos de deuda de oferta pública, sin la intervención de un corredor de bolsa o agente de valores, en tanto la ley los faculte para tal efecto. En virtud de las normas legales establecidas en el CC respecto al mandato, se debe distinguir si el mandatario contrata a nombre del mandante o a nombre propio. En el primer caso, los efectos se producen directamente en el patrimonio del mandante, gozando éste de los beneficios tributarios establecidos en el Art. 104 de la LIR, mientras que en el segundo caso, por aplicación de las reglas generales del contrato de mandato, quien se obliga es el propio banco. Sin embargo, se debe tener presente lo dispuesto en el Art. 179 de la Ley N° 18.045 y lo señalado por la SVS, toda vez que prescriben que los valores de terceros, mantenidos en custodia por los intermediarios de valores, aun cuando hayan sido adquiridos a nombre del mandatario, son de propiedad de las personas que aparezcan como titulares de dichos valores en el registro especial que establece el mencionado Art., situación que en nada altera la naturaleza de la transacción bursátil de la operación.

ORD. N° 624, DE 26/02/2015

El SII se refiere al tratamiento tributario que afecta al pago efectuado por el empleador a sus trabajadores por parte de licencias médicas no cubiertas por instituciones previsionales. Al respecto, cabe mencionar que el Art. 17 N° 13 de la LIR establece que no constituyen renta para efectos tributarios los beneficios previsionales, entre otros. En el mismo sentido, se pronuncia el Oficio N° 2696, de 2007. Con todo, dicho dictamen aclara que el tratamiento tributario antes indicado sólo afecta a los subsidios que los organismos de previsión paguen a los trabajadores del sector privado por el uso de licencias médicas, no afectando dicho régimen a todas aquellas cantidades que el empleador pague con el objeto de otorgarlos cuando éstos no procedan. Por lo tanto, dichas cantidades se encuentran afectas al IUSC conjuntamente con la remuneración normal del trabajador.

ORD. N° 625, DE 26/02/2015

En este dictamen el SII se pronuncia sobre los alcances de la modificación efectuada por medio de la Ley N° 20.630, al régimen tributario aplicable a las rentas provenientes del transporte terrestre de pasajeros. En cuando al período en que comienzan a regir, las nuevas disposiciones legales, sólo se considerarán al término del ejercicio comercial 2013, para determinar si a partir del 1 de enero de 2014, los contribuyentes pueden o no seguir tributando conforme al régimen de renta presunta. Por su parte, mediante Circular N° 8, del 7 de febrero de 2014, el SII impartió las instrucciones en relación a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.630 al régimen mencionado, señalando, en relación a los pagos provisionales mensuales obligatorios de los contribuyentes que a cualquier título posean o exploten vehículos motorizados de transporte terrestre, que estos se deberán determinar en base a un porcentaje aplicado sobre el monto de sus ingresos brutos percibidos o devengados mensualmente, y en los casos que no sea determinable, se considerará que dicho porcentaje es un 1%, al igual que los contribuyentes que determinen y declaren en el sistema de renta efectiva.

ORD. N° 627, DE 26/02/2015

Respecto al tratamiento tributario de los ingresos y gastos relacionados con el servicio de transporte de carga y fletes marítimos prestados por la matriz en Alemania y gestionados por la agencia en Chile, el SII señala que en la medida que los ingresos efectivamente correspondan a un servicio prestado por un compañía de navegación, cuya sede se encuentra en Alemania, no corresponde gravar en Chile las utilidades obtenidas por tal empresa, en virtud de lo dispuesto en el Art. 3 del Tratado de Comercio suscrito entre Chile y Alemania. En cuanto a los servicios prestados por la agencia en Chile a diversas empresas nacionales, estos quedan sometidos a las reglas generales de tributación, no obstante, según los antecedentes señalados, es posible la existencia de una comisión mercantil efectuada por la agencia en Chile, debiendo reconocer la agencia un ingreso tributable en Chile conforme a las reglas generales, toda vez que el Art. 239 del C de Com. señala que la comisión mercantil es, por su naturaleza, asalariada. Por último, tratándose de gastos de utilización común, debe determinarse qué parte de dichos gastos puede atribuirse a cada tipo de ingreso, mediante el procedimiento establecido en la Circular N° 68 de 2010 u otro procedimiento propuesto por el contribuyente y aprobado por el SII, de acuerdo a la Resolución Exenta N° 66 de 2013.

ORD. N° 641, DE 26/02/2015

El SII se pronuncia acerca de los efectos de la quiebra en los beneficios tributarios contemplados en las Leyes N°s 18.392, “Navarino”, y 19.606, “Austral”. En primer término, se establece que los requisitos para el otorgamiento de los beneficios tributarios, en el caso de la Ley N° 19.606, consisten en mantener los bienes incorporados al proyecto de inversión autorizado y, tratándose de la Ley N° 18.392, desarrollar el giro o actividad empresarial considerada en la resolución aprobatoria del Intendente Regional. En el caso que como consecuencia de la quiebra, se termine el giro y el fallido no continúe con sus actividades comerciales, no podrá acogerse a los beneficios tributarios de las Leyes Navarino y Austral. Sin embargo, es posible que el síndico decida continuar con el giro provisional o la continuación efectiva y si ello implica la continuación de la actividad empresarial aprobada en conformidad a lo prescrito en la Ley N° 18.392, o la conservación del destino de los bienes comprendidos en el proyecto de inversión con derecho al crédito, conforme a la Ley N° 19.606, entonces podrá seguir gozando de los beneficios tributarios.

ORD. N° 657, DE 27/02/2015

El SII establece que las participaciones o asignaciones que le corresponden a los directores o consejeros de una S.A, por el cumplimiento de sus funciones quedarán afectas a IGC o a IA, en virtud de lo establecido en el Art. 48 de la LIR y la Circular N° 30, de 1991.

ORD. N° 658, DE 27/02/2015

Mediante el presente dictamen, el SII confirma el criterio sostenido en Oficio N° 709 de 2014, respecto a la procedencia de la deducción como gasto de los intereses pagados por un préstamo bancario destinado a financiar el pago de una disminución de capital por parte de una S.A, en tanto dicho crédito se vincule a la mantención y explotación de bienes que produzcan rentas gravadas. Además, el SII sostiene que el criterio transcrito se hace extensivo al caso de los intereses pagados por un crédito destinado a financiar el pago de dividendos de una S.A, en medida que: i) el pago de dichos dividendos resulte obligatorio para ella; ii) se dé estricto cumplimiento a los requisitos generales establecidos en el Art. 31 de la LIR; y iii) se acredite, en la instancia de fiscalización respectiva, los antecedentes que demuestren la obligación que pesa sobre la sociedad de realizar el pago de los referidos dividendos, así como la falta de recursos

líquidos suficientes, y la evaluación del resultado de la alternativa de liquidación de bienes de la empresa.

ORD. N° 823, DE 24/04/2015

El SII precisa que en el caso de un mandato comercial en el que la agencia en Chile actúa como mandataria de su matriz en el exterior, la agencia no tiene la obligación de reconocer en Chile un ingreso tributable por la prestación de servicios, en medida que el mandato no sea remunerado. No obstante, el SII tiene la facultad de aplicar lo dispuesto en el Art. 41 E de la LIR, sobre precios de transferencia, esto es, impugnar los precios, valores o rentabilidades fijadas, o bien establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas que contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile, lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero, no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

ORD. N° 934, DE 02/04/2015

El SII se pronuncia sobre la situación tributaria de una copropiedad inmobiliaria, respecto a los ingresos obtenidos por el arriendo espacios comunes para el funcionamiento de antenas de celular. Al respecto, el SII confirma que la naturaleza jurídica de la copropiedad inmobiliaria corresponde al de una comunidad, las cuales carecen de personalidad jurídica, siendo el contribuyente cada comunero en particular. No obstante lo anterior, el SII ha considerado a las comunidades como contribuyentes para los efectos de la LIR, en la medida que den cumplimiento a determinados requisitos. Por su parte, la Circular N° 143, de 1972, ha establecido como condición indispensable, la prueba fehaciente del dominio común del negocio o empresa que genera las rentas a distribuirse entre los comuneros. En virtud de lo anterior, una comunidad de edificio que arrienda espacios comunes puede actuar como contribuyente de IDPC, estando afecta a las siguientes obligaciones tributarias, i) pago de IDPC; ii) efectuar pagos provisionales mensuales; iii) cumplimiento de todas las exigencias de carácter administrativo; y iv) llevar contabilidad completa, entre otras.

ORD. N° 1141, DE 27/04/2015

El SII determina el uso del crédito fiscal y la aceptación como gasto necesario para producir renta, de los desembolsos originados en el arriendo de camionetas destinadas al desarrollo de su giro. Respecto al uso del crédito

fiscal originado en el recargo del IVA por concepto del arrendamiento de los vehículos, este procederá en tanto el goce de dichos bienes diga relación con el giro del negocio o actividad del contribuyente. Además, se deben cumplir ciertos requisitos, a saber, i) el IVA debe ser indicado separadamente en la factura emitida para documentar la transacción o en el comprobante de ingresos en el caso de importaciones, documentos que, a su vez, deben haber sido registrados en los libros especiales que señala el Reg. de la Ley del IVA; ii) el adquirente del bien o servicio debe ser un contribuyente de IVA; y iii) no debe tratarse de transacciones respecto de las cuales expresamente no se permite el uso del IVA pagado como crédito fiscal. En cuanto a la deducción de la renta bruta de los desembolsos originados en el arriendo de camionetas, esta será procedente en la medida que se cumplan los requisitos generales establecidos en el Art. 31 de la LIR e instrucciones sobre la materia impartidas por el SII, siendo esencial que la utilización de dichos vehículos resulte necesario para el desarrollo del giro.

OFICIOS IVA

ORD. N° 116, DE 14/01/2015

Por medio de este Oficio el SII se encarga de rectificar lo señalado en el Oficio N° 100 de 2015, respecto del Inc. 5° del Art. 3 de la Ley N° 20.780, en relación con el Art. 43 bis de la Ley del IVA, por cuanto surgen a la vista del SII nuevos antecedentes que permiten reconsiderar lo anteriormente señalado, como lo es el nuevo criterio del Servicio Nacional de Aduanas en el caso específico de los vehículos importados con franquicias desde la Zona Franca de Punta Arenas hacia la denominada Zona Franca de Extensión de la Región de Aysén y Provincia de Palena, en relación con lo dispuesto en el Art. 43 bis de la Ley del IVA. Esto, en vista de que la nueva consideración del Servicio Nacional de Aduanas genera dudas respecto de la aplicación del nuevo impuesto a los vehículos motorizados establecido en el Art. 3 de la Ley N° 20.780, puesto que la nueva consideración amplía la calificación de “bienes de capital” a la Zona Franca de Extensión, en el sentido que sí pueden gozar de la exención de impuesto adicional a las ventas e importaciones de vehículos efectuadas desde la Zona Franca de Punta Arenas hacia la Zona Franca de Extensión de la Región de Aysén y Provincia de Palena. Por tanto, señala el SII que queda sin efecto lo indicado en la parte pertinente en el Oficio antes individualizado, donde se concluía que no estaban amparadas por la exención de

impuesto adicional las ventas e importaciones de vehículos efectuadas hacia la Zona Franca de Extensión de la XI Región de Aysén y Provincia de Palena, porque sólo tendrían la calidad de Zona Franca de Extensión de la Zona Franca de Punta Arenas respecto de determinados “bienes de capital” (Ley N° 19.946).

ORD. N° 191, DE 22/01/2015

En el presente Oficio una entidad bancaria solicita al SII aclarar si los servicios de asesoría financiera que presta un banco en conformidad con el giro autorizado por la Ley General de Bancos, deben clasificarse en el N° 3 o en el N° 5, del Art. 20 de la LIR y, dependiendo de ello, si estos se encuentran o no gravados con IVA. Resuelve el SII que sin perjuicio de que las asesorías por regla general se clasifiquen en el Art. 20 N° 5 de la LIR, y por tanto no afectas a IVA, cuando son prestadas por un banco en virtud del Art. 69 N° 17 de la Ley General de Bancos, pasan a formar parte de su actividad bancaria, la cual está clasificada en el Art. 20 N° 3 de la LIR, y por tanto, gravada con IVA de acuerdo al Art. 8 de la Ley del IVA, en concordancia con el Art. 2 N° 2 del mismo cuerpo legal.

ORD. N° 330, DE 06/02/2015

Este Oficio se encarga de determinar si las empresas de transporte marítimo y aéreo, tanto de carga como de pasajeros, pueden acceder y bajo qué condiciones, al crédito fiscal por concepto de impuesto específico a los combustibles. Así, señala el SII que pueden recuperar el impuesto específico a los combustibles las empresas de transporte de carga tanto por vía marítima o aérea, en la medida que utilicen como combustible para sus embarcaciones el petróleo diésel, a través de su imputación como crédito en contra del IVA, según el mecanismo que regulan las Leyes N°s 18.502 y 20.765. Por el contrario, las empresas de transporte de pasajeros (tanto marítimo como aéreo) por encontrarse exentas de IVA, en virtud de lo dispuesto en el Art. 13 N° 3 de la Ley del IVA, no pueden recuperar el impuesto específico que grava el petróleo diésel. Igualmente tampoco pueden recuperar el impuesto específico las empresas de transporte aéreo o marítimo que utilicen combustibles distintos al “petróleo diésel”. Señala eso si el SII, que es aplicable la exención de IA por los pagos que efectúen las empresas de transporte marítimo y aéreo a personas no domiciliadas o residentes en Chile en virtud de servicios o bienes que digan relación con su giro o rubro principal.

ORD. N° 331, DE 06/02/2015

En el presente Oficio se le ha solicitado al SII un pronunciamiento respecto de la aplicación del Inc. 2° , del Art. 73 de la Ley del IVA, en términos de si éste es aplicable solamente a aquellos contratos de construcción beneficiados con el crédito especial establecido en el Art. 21 del D.L. N° 910 o lo es a toda clase de contratos generales de construcción. Frente a dicha consulta, el SII se ha pronunciado señalando que ni el legislador ni las instrucciones impartidas por el mismo SII, en la Circular N° 26 de 1987, restringen la aplicación de dicho Inc. a la venta de bienes corporales inmuebles o a contratos generales de construcción, celebrados exclusivamente por empresas constructoras y respecto de las cuales se ha aplicado la franquicia del Art. 21 del D.L. N° 910, de 1975. Por el contrario, la norma es amplia y aplica a todas aquellas ventas o promesas de venta de bienes corporales inmuebles que obviamente se encuentren gravadas con IVA. Igualmente señala que resulta aplicable dicha disposición a los contratos generales de construcción, que se encuentran siempre gravados con IVA, en virtud del Art. 8, letra e), de la Ley del IVA, por lo que en estos casos la exigencia del Inc.1° del Art. 73, se entiende cumplida siempre con la exhibición de la o las facturas correspondientes.

ORD. N° 525, DE 18/02/2015

El SII se pronuncia sobre el método de cálculo, específicamente de la determinación de la UF, para la obtención del promedio de ingresos de aquellos contribuyentes que quieran acogerse a la postergación del IVA. Los contribuyentes que no habiéndose acogido al Art. 14 ter de la Ley N° 20.780 y que tengan un régimen general de contabilidad completa o simplificada, cuyo promedio anual de los ingresos de su giro no supere las 100.000 UF en los últimos tres años calendario, puede optar al beneficio de postergación. Para calcular entonces el referido promedio anual, deben sumarse los ingresos anuales del giro, expresados en UF, de los tres ejercicios comerciales anteriores consecutivos, dividiendo el total que resulte por la cantidad de años comprendidos en el cálculo, es decir tres. Señala el SII que la conversión a UF de los ingresos del giro se deberá efectuar mensualmente, dividiendo los ingresos del giro de cada mes (sin impuestos), por el valor que tenga la UF en el último día del mes respectivo.

ORD. N° 596, DE 25/02/2015

Mediante este Oficio el SII ratifica el criterio que viene señalando respecto a la forma de determinar la proporción de crédito fiscal a que tienen derecho los contribuyentes como devolución por su actividad de exportación (“Devolución de IVA Exportador”). Así, mediante los Oficios N°s 2654 de 1995 y 611 de 2011, se señala que el criterio para determinar el derecho a crédito fiscal que tienen los exportadores en virtud del Art. 36 de la Ley del IVA, debe incluir las ventas de mercaderías situadas en el extranjero o situadas en Chile y no nacionalizadas, para efectos de calcular la proporcionalidad contenida en el Art. 1 del D.S. de Economía N° 348 de 1975, puesto que este señala que para determinar el monto a recuperar se debe aplicar al total del crédito fiscal del período correspondiente, el porcentaje que represente el valor de las exportaciones con derecho a recuperación del impuesto en relación a las ventas totales de bienes y servicios del mismo período tributario.

ORD. N° 609, DE 26/02/2015

En este Oficio el SII se encarga de aclarar la procedencia de la exención de IVA contenida en el Art. 12, letra e), N° 17 de la Ley del IVA, respecto de ingresos obtenidos por la prestación de servicios de alojamiento, específicamente aquellos en moneda extranjera obtenidos al arrendar cabañas amobladas a turistas extranjeros. En primer término, corresponde señalar que ya no resulta procedente para efectos de aplicar la exención en análisis, la calificación por tipo de establecimiento que efectuaba el DS N° 227 de 1987, puesto que desde la entrada en vigencia del Decreto N° 222 de 2011, la normativa exige que se atienda al tipo de servicio prestado y no al tipo de establecimiento, el cual debe ser aquellos propios de un hotel, como lo es el servicio de alojamiento turístico. Esta calificación, señala el SII, se desprende del mismo Decreto N° 222, el cual exige la prestación de algunos servicios adicionales que brinden al turista extranjero cierta comodidad en su estadía, como sería a modo de ejemplo, el servicio de mucamas, conserjería, etc., sin perjuicio de otros servicios anexos, como alimentación, lavandería, etc. Por tanto, de no prestarse los servicios propios de un alojamiento turístico, se trataría meramente de un arrendamiento de inmueble amoblado, el que se encontraría expresamente gravado, en virtud del artículo 8, letra g) de la Ley del IVA. Por el contrario, si el pago corresponde a la prestación del servicio de alojamiento, resulta indiferente el tipo de inmueble, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el Art. 12, letra e), N° 17 de la Ley del IVA.

ORD. N° 827, DE 24/03/2015

El SII, frente a un requerimiento del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, aclara que la facultad de calificar la concurrencia de los requisitos necesarios para declarar exento de IVA a las importaciones de especies efectuadas por los inversionistas y las empresas receptoras, por el monto de la inversión efectivamente recibida en calidad de aporte, y siempre que consistan en bienes de capital que formen parte de un proyecto de inversión extranjera formalmente convenido con el Estado de acuerdo a las disposiciones del DL N° 600, de 1974, o en bienes de capital que no se produzcan en Chile en calidad y cantidad suficiente, que formen parte de un proyecto similar de inversión nacional, que sea considerado de interés para el país, y el correspondiente otorgamiento de la franquicia del Art. 12, letra b), N° 10 de la Ley del IVA, por disposición expresa de la norma citada, recae únicamente en el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, cuya decisión, de ser afirmativa, debe ser refrendada por el Ministerio de Hacienda. Por tanto, el SII carece de competencia para pronunciarse sobre el cumplimiento de los requisitos legales para acceder al beneficio tributario solicitado, por tratarse de un asunto que por disposición expresa de la Ley del IVA, escapa de sus atribuciones.

ORD. N° 1059, DE 16/04/2015

En el presente Oficio se le ha solicitado al SII emitir un pronunciamiento sobre algunos aspectos del impuesto adicional aplicable a los vehículos motorizados según lo establecido en el Art. 3 de la Ley N° 20.780. En primer lugar, parte señalando que los vehículos importados al amparo de alguna franquicia del Capítulo Cero del Arancel Aduanero, se encontrarán exentos del impuesto adicional a los vehículos motorizados, en la medida que se encuentren mencionados en alguna de las exenciones señaladas en el Art. 43 bis de la Ley del IVA. En segundo lugar, respecto de la importación de vehículos destinados a personas con discapacidad, señala que, si bien el impuesto adicional a los vehículos motorizados establecido en el Art. 3 de la Ley N° 20.780 no constituye propiamente un impuesto que grava la importación o internación de vehículos, quedan liberados del referido impuesto adicional los automóviles acondicionados para personas con discapacidad por considerarse un impuesto “interno” distinto del IVA. En tercer lugar, tratándose de vehículos distintos a los automóviles, éstos además pueden acogerse a algunas de las exenciones dispuestas en el mismo Art. 3 de la Ley N° 20.780; en particular, aquellos

clasificados para fines aduaneros como vehículos especiales bajo la partida 87.03 del Arancel Aduanero dependiendo de su diseño y equipamiento. Finalmente, respecto a la importación directa de vehículos, señala que por una parte se debe considerar, para efectos de calcular el impuesto, aquel valor informado en la declaración de ingreso o, en caso de que no se señale expresamente o no se cuente con la información, debe considerarse el valor final aduanero que se determinó para efectos de calcular y pagar los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes causados por la importación, trámite ineludible para consumir legalmente la importación. Igualmente, respecto del tipo de cambio o paridad a utilizar, señala que será aquella determinada a la fecha en que se pagaron los gravámenes aduaneros.

ORD. N° 1146, DE 27/04/2015

Mediante este Oficio, el SII se encarga de ratificar una serie de consideraciones que se deben tener en cuenta a la hora de acreditar el faltante de bienes del inventario que prevé la Circular N° 3 del año 1992, de acuerdo a las justificantes del Art. 10 del D.S. N° 55 de Hacienda, de 1977. Así, en primer lugar señala que estas son de aplicación indistinta unas de otras y la utilización de alguna de ellas va a depender de la causa que haya generado el faltante de bienes del inventario, ya sea por retiros personales, ventas y traslados, o por la acción de terceros; o bien, por la pérdida de esos bienes por casos fortuitos o fuerza mayor, o por la acción de fenómenos naturales, biológicos, químicos o físicos, no siendo requisito que se cumplan de manera copulativa, sino que dependerá de la causa que haya generado el faltante de bienes del inventario. En segundo lugar, en vista de la consulta del contribuyente, señala al respecto que, además de llevar una “anotación cronológica en el sistema de Inventario Permanente” como lo señala el Art. 8, letra a), de la Ley del IVA, es preciso que cuente con el carácter de fidedigna, esto es, que cuente con el respaldo documental pertinente que la Ley obliga acreditar.

ORD. N° 1147, DE 27/04/2015

En atención a la consulta de una sociedad inmobiliaria, el SII aclara las modificaciones introducidas a la Ley del IVA por la Ley N° 20.780 respecto de las condiciones para determinar con certeza el período de tiempo en que las ventas de unidades estarán exentas del nuevo IVA que afecta a las ventas inmobiliarias. Para esto, hace referencia al Art. séptimo

transitorio de la Ley N° 20.780, el cual indica que para que una venta de un bien corporal inmueble esté exento de IVA, por una parte dicha operación deberá contar el permiso de edificación a que alude la Ley General de Urbanismo y Construcciones, además de realizarse dentro del plazo de un año contado desde la fecha que se indica en el N° 1 del Art. quinto transitorio de la Ley N° 20.780, el cual, según el mismo Art. quinto, entrará en vigencia a contar del 1 de enero de 2016. Por tanto, de acuerdo a lo expresado, el plazo se cuenta desde el 1 de enero del año 2016, y, de acuerdo a las normas de cómputo de plazo establecidas en el CC, vence el día 1 de enero de 2017. De igual manera, el SII se hace cargo de una segunda interrogante, respecto de los contratos de promesas de compraventa para que, una vez materializada la venta, sean considerados ventas exentas de IVA. Para esta segunda cuestión, el SII cita lo dispuesto en el mismo Art. séptimo transitorio, señalando que para que las ventas de bienes corporales inmuebles queden exentas de IVA no es requisito previo la suscripción de un contrato de promesa, hecho que sí es exigido en caso de aplicar lo dispuesto en el Art. sexto transitorio de la misma ley, el cual exige que la promesa celebrada conste en escritura pública o en instrumento privado protocolizado, debiendo además constar en dicho contrato, a lo menos, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Art. 1554 del CC. Hace presente el SII que la para que opere la exención contenida en el Art. séptimo transitorio de la Ley N° 20.780, es necesario que la venta se efectúe dentro del plazo de un año contado desde el 1 de enero de 2016, por lo que si dentro de este plazo sólo se efectúa un contrato de promesa, la venta posterior no se encontrará exenta de impuesto. La única posibilidad de que una venta no se grave con IVA, cuando tenga como antecedente un contrato de promesa, es que éste haya sido celebrado con anterioridad al 1 de enero de 2016, por aplicación de lo dispuesto en el Art. sexto transitorio, y en dicho caso, no existe plazo para la celebración del contrato de venta posterior.

ORD. N° 1148, DE 27/04/2015

En el presente Oficio el SII se pronuncia sobre la procedencia de la exención tributaria, conforme al Art. 12, letra b), N° 10 de la Ley del IVA, respecto del inversionista nacional que realiza un proyecto de inversión a través de un contrato a suma alzada, lo que implicaría que quién importa los bienes de capital sería el constructor de dicho proyecto y no el inversionista propiamente tal. Sobre el particular, cabe señalar que si bien

el Art. 12, letra b), N° 10, de la Ley del IVA exige el cumplimiento de: a) que la importación se trate de bienes de capital que no se produzcan en Chile en calidad o cantidad suficiente, y b) que los referidos bienes de capital formen parte de un proyecto similar de inversión nacional, que sea considerado de interés para el país; el mismo Art. establece la exención exclusivamente al inversionista nacional. En atención a lo anterior es que el SII concluye que no procede la exención, puesto que la importación en cuestión es llevada a cabo por una persona distinta de aquellas beneficiadas por la exención en conformidad a la norma vigente.

CIRCULARES

CIRCULAR N° 69, DEL 30 DE DICIEMBRE DE 2014

Antecedentes generales

La presente Circular contiene instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria, al régimen tributario de las micro, pequeñas y medianas empresas contenido en la LIR, las que rigen a contar del 1° de enero de 2015.

CAPÍTULO 1: Régimen tributario para la micro, pequeña y mediana empresa que reemplaza el antiguo Art. 14 ter.

Tal como mencionamos anteriormente, la Reforma Tributaria sustituyó, a contar del 1° de enero de 2015, el texto que se encontraba vigente en el Art. 14 ter de la LIR, el cual regulaba un régimen especial para Mipymes, estableciendo normas de carácter permanente que regulan un nuevo régimen y nuevos beneficios que entrarán en vigencia permanente el 1° de enero de 2017. Sin perjuicio de lo anterior, se regula este nuevo régimen para su aplicación durante el 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016, con el objeto que aquellos contribuyentes que quieran acogerse a sus regulaciones y beneficios puedan hacerlo, cumpliendo los requisitos correspondientes. Este nuevo régimen se encuentra establecido en la letra A) del Art. 14 ter denominado “Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez”, pero que encuentra su regulación para los años 2015 y 2016 en el Art. segundo transitorio de la Ley N° 20.780. A su vez, la letra B) del Art. 14 ter establece una exención de IA, para aquellos contribuyentes acogidos a la letra A) o C) del Art. 14 ter.

1. Art. 14 ter, letra A: Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez.

i. Contribuyentes que pueden acoger a las disposiciones del Art. 14 ter letra A.

Contribuyentes acogidos al Art. 14 ter de la LIR al 31 de diciembre de 2014: Se entienden acogidos de pleno derecho al nuevo régimen de la letra A), a partir del 1 de enero de 2015, sin que se les exija el cumplimiento de requisitos especiales, pero debiendo dar cumplimiento a los requisitos allí señalados para mantenerse en el régimen.

Contribuyentes de primera categoría sujetos a renta presunta:

1. Contribuyentes que tributen conforme al régimen de renta presunta según los Arts. 20 N° 1, 34 o 34 bis de la LIR, en concordancia con el N° 2 de la letra b) del Art. 14 de la LIR, que a partir del 1 de enero de 2015 cumplan con los requisitos establecidos en el nuevo régimen de la letra A, pueden incorporarse a este régimen, pero deben dar cumplimiento a los requisitos allí establecidos para mantenerse en el mismo. Para ejercer esta opción se debe dar aviso al SII en el período comprendido entre el 1 de enero al 30 de abril, del año calendario en que el contribuyente se incorpora al referido régimen a través del Formulario N° 3264.
2. Contribuyentes que tributen según régimen de renta presunta establecido en el Art. 34 de la LIR, según texto vigente a contar del 1 de enero de 2016, pueden incorporarse a este nuevo régimen simplificado desde esa fecha siempre que cumplan con los requisitos de tal Art., según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, debiendo dar cumplimiento a los requisitos establecidos en el texto permanente a partir del 1 de enero de 2017. Estos contribuyentes deberán dar aviso al SII dentro del mes de octubre del año anterior a aquel en que deseen incorporarse al régimen simplificado, mediante formulario N° 3264.
3. Aquellos contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, según normas vigentes a partir del 1 de enero de 2016, en caso de tener que abandonar dicho régimen por incumplimiento de requisitos, podrán incorporarse a este nuevo régimen simplificado, en la medida que den cumplimiento a los requisitos que establece el nuevo Art. 14 ter, a partir del 1 de enero de 2017. En este caso, deberán dar aviso al SII en el período comprendido

entre el 1 de enero y el 30 de abril, del año siguiente a aquel en que hayan dejado de cumplir los requisitos.

Contribuyentes de primera categoría que tributen conforme a las disposiciones del Art. 14 de la LIR: Los contribuyentes que tributen conforme a normas de Primera Categoría, sujetos a las disposiciones del Art. 14 de la LIR y que cumplan con los requisitos que establece la letra A) del Art. 14 ter, según texto vigente al 1 de enero de 2015, pueden incorporarse al régimen de la letra A del Art. 14 ter, sin perjuicio que deben dar cumplimiento a los requisitos para mantenerse en el mismo. En este grupo de contribuyentes se incluye a aquellos que determinen su renta efectiva según contabilidad completa según letra A) del Art. 14 de la LIR, aquellos que determinen renta efectiva o presunta según la letra B) del mismo Art. y también aquellos acogidos al Art. 14 quáter. Los contribuyentes acogidos al régimen del Art. 14 bis no pueden optar por incorporarse a este nuevo régimen, a menos que pongan término a su giro, aplicando lo dispuesto en el Art. 38 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, e iniciando actividades sujetas al nuevo régimen, siempre que cumplan con los requisitos pertinentes. No obstante, a contar del 1 de enero de 2017, los contribuyentes acogidos al 14 bis de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, podrán acogerse a las disposiciones del Art. 14 ter de la LIR, según texto vigente a esa fecha. En este último caso, se deberá dar aviso al SII durante el período comprendido entre el 1 de enero al 30 de abril, del año calendario en que se incorporan a dicho régimen.

Contribuyentes que inician actividades: Para poder ingresar a este régimen, los contribuyentes que inicien actividades deberán tener un capital efectivo que no supere las 60.000 UF. Por capital efectivo se entenderá, el total del activo excluyendo los valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden. Dentro de los activos que forman parte del capital efectivo está por ejemplo, dinero en efectivo, maquinarias, bienes físicos del activo inmovilizado, entre otros. La valoración los bienes del activo físico inmovilizado se hará según su valor de adquisición debidamente reajustado según el IPC en el período comprendido entre el último día del mes que anteceda al de su adquisición y el último día del mes que antecede a aquél en que se determine el capital efectivo, menos las depreciaciones anuales autorizadas por la Dirección. Por otro lado, los bienes

físicos del activo realizable se valorizan según su valor de costo de reposición en la plaza respectiva, a la fecha en que se determine el dicho capital, aplicándose las normas del Art. 41 N° 3 de la LIR. En este caso, el aviso para someterse a este régimen se deberá dar al SII dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, mediante, Formulario N° 4415.

ii. Requisitos que deben cumplir los contribuyentes para acogerse y permanecer en el régimen de tributación establecido en la letra A del Art. 14 ter.

Deben ser contribuyentes del IDPC: Todos los contribuyentes, sean personas naturales o jurídicas, cuyos ingresos provengan de la realización de una actividad clasificada en la Primera Categoría, con exclusión de i) contribuyentes del Inc. 1° , Art. 38 de la LIR, los que deben determinar resultados sobre la base de un balance general según contabilidad completa; ii) contribuyentes del Art. 14 bis, a menos que realicen término de giro descrito anteriormente, y iii) contribuyentes que obtengan rentas por actividades clasificadas en la segunda categoría, salvo cuando opten por declarar sus rentas según primera categoría.

Deben tener un promedio anual de ingresos no superior a 50.000 UF en los últimos 3 ejercicios, siempre que en un año no superen las 60.000 UF: Contribuyentes que ya iniciaron sus actividades: deberán tener al 31 de diciembre del año comercial anterior al que ingresan al nuevo régimen, un promedio máximo anual de ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro o actividad, en los últimos 3 años comerciales anteriores y consecutivos al ingreso al régimen de 50.000 UF. Si en uno o más ejercicios no ha tenido ingresos, igualmente se considerarán tales en el promedio. Si el contribuyente tiene una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calcula computando los ejercicios de existencia efectiva. En los años comerciales considerados para el cálculo del promedio, los ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro o actividad, no pueden exceder 60.000 UF. Así, en caso que el contribuyente tenga una existencia de solo 1 año, debe cumplir solo con este requisito. Para calcular los límites de ingreso señalados, deberá considerarse lo siguiente:

- Los ingresos del giro comprenden las sumas provenientes de ventas, exportaciones, servicios u otras operaciones que conforman el giro del contribuyente, gravadas o no con IVA, excluyendo el

IVA recargado en las operaciones afectas a dicho tributo, como los demás impuestos especiales, adicionales o específicos que se recarguen en el precio del producto o servicio que correspondan. Sólo se consideran por ende, los ingresos que provienen de la actividad habitual del contribuyente.

- Se consideran todos ingresos percibidos y devengados por el contribuyente en el ejercicio comercial respectivo, sin perjuicio que para el cálculo de la base imponible del Art. 14 letra A), deben considerarse solo aquellos que la ley señala.
- No importa si en algún ejercicio comercial no se efectuaron ventas o servicios o no se obtuvieron otros ingresos del giro.
- El monto neto de las ventas, servicios u otros ingresos del giro se deben convertir a su valor en UF, dividiendo dicho monto mensual por el valor de la citada unidad en el último día del mes respectivo.
 - a. Para el cálculo del límite, el contribuyente debe sumar a sus ingresos los obtenidos por sus entidades relacionadas en el ejercicio respectivo. Se consideran relacionados: i) los que formen parte del mismo grupo empresarial, según lo dispuesto por el Art. 96 de la Ley de mercado de Valores; ii) los controladores de otras sociedades, según lo dispuesto en el Art. 97 de la Ley de Mercado de Valores, y iii) empresas relacionadas, según lo dispuesto en el Art 100 de Ley de Mercado de Valores.

En este caso deben sumarse los ingresos convertidos a UF del contribuyente acogido al Art. 14 letra A) y de sus entidades relacionadas de los tres ejercicios comerciales anteriores, dividiendo el total que resulte por el número de años de actividad de la empresa, el que debe ser máximo igual a tres.

iii. Casos en que los contribuyentes no se pueden acoger al nuevo régimen de letra A) del Art. 14 ter, aun cuando cumplan los requisitos generales.

- a. Cuando el conjunto de los ingresos provenientes de las actividades señaladas a continuación excedan una cantidad equivalente al 35% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el año comercial respectivo: i) Explotación de bienes raíces no agrícolas conforme al Art. 20 N° 1 de la LIR; ii) ingresos o rentas provenientes de actividades descritas en el Art. 20 N° 2 de la LIR (capitales mobiliarios); iii) participación en contratos de

- asociación o cuentas en participación; y iv) posesión o tenencia, a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión. Los ingresos por este concepto, por sí solos, no podrán exceder del 20% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el año comercial respectivo.
- b. Cuando se trate de sociedades cuyo capital pagado pertenezca en más de un 30% a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o que sean empresas filiales de sociedades con cotización bursátil.
 - c. Para determinar el 35% o 20% de los ingresos brutos totales de un año comercial, sólo se deben considerar los ingresos que consisten en frutos u otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los activos, valores y participaciones señaladas. Por ejemplo, en el caso de las acciones de sociedades, sólo se considerarán los dividendos que las sociedades distribuyan, más no los ingresos obtenidos por la enajenación de acciones. El límite se debe establecer en relación al total de los ingresos brutos a que se refiere el Art. 29 de la LIR, percibidos o devengados y sean o no del giro.
- iv. Determinación del resultado tributario anual o base imponible afectos a IDPC e IGC o IA de los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A), Art. 14 ter de la LIR.**

La base imponible afecta a impuestos se determina considerando la diferencia positiva o negativa, que resulte entre los ingresos percibidos del ejercicio (y devengados en caso que la LIR lo señale) y los egresos efectivamente pagados del ejercicio, según su valor nominal sin aplicar reajuste o actualización. Los ingresos devengados y gastos adeudados al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen no deberán ser reconocidos como ingresos o egresos al momento de su percepción o pago, puesto que ya debieron formar parte de la renta líquida imponible del año inmediatamente anterior, sin perjuicio que igualmente deberá efectuarse su registro en el libro de ingresos y egresos, y en el libro de caja. Así, para la determinación del resultado tributario anual, se consideran como ingresos y egresos del ejercicio las siguientes partidas (según lo señalado en los N°s 2 y 3 de la letra A) del Art. 14ter):

Ingresos: Como regla general, sólo deben considerarse los ingresos percibidos por el contribuyente, esto es, aquellos que han ingresado

materialmente al patrimonio de una persona, incluyendo aquellos en que la obligación se cumple por algún modo distinto al pago, sin atender a su origen o fuente, o si se trata de sumas no gravadas o exentas por la LIR.¹⁰⁸ No obstante, también se deberán considerar los ingresos devengados, esto es, aquellos sobre los cuales se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad, en los siguientes casos: **i)** los ingresos percibidos o devengados que provienen de operaciones con entidades relacionadas. Se consideran entidades relacionadas las que se nombran en los Arts. 96 a 100 de la Ley de Mercado de Valores, salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c) del Art. 100; **ii)** los ingresos devengados por el contribuyente, cuando al término del año comercial haya transcurrido un plazo superior a 12 meses contados desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento que corresponda y que aún no hayan sido percibidos; y **iii)** Los ingresos devengados por el contribuyente, cuando tratándose de operaciones pagaderas a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses desde la fecha en que tal pago o cuota sea exigible y aún no hayan sido percibidos.

En el caso de operaciones gravadas con IVA, en las que se perciba sólo una parte del valor total de la operación, el pago se debe imputar en primer lugar a la parte correspondiente a los ingresos del régimen y finalmente al impuesto. Con todo, no se deberán considerar como ingresos, los provenientes de la enajenación de activos fijos físicos que no se puedan depreciar de acuerdo a los números 5 y 5 bis del Art. 31 de la LIR.

Egresos: Corresponden a las cantidades efectivamente pagadas por la empresa para cubrir gastos y costos en que incurre para el desarrollo de su giro y actividad y para la obtención de otras rentas, así como también los desembolsos por el pago de servicios y compras de bienes del activo realizable y activo fijo depreciable. También se consideran egresos las pérdidas de ejercicios anteriores y los créditos incobrables. Los pagos por préstamos u otros títulos de crédito,

¹⁰⁸ Deben considerarse incluso los ingresos provenientes de dividendos o participaciones sociales, sin embargo, en estos casos, no procede reconocer el crédito por IDPC asociado a dichas rentas, atendido lo dispuesto en la letra c) del número 3 de la letra A) del Art. 14 ter.

sólo se considerarán egreso en aquella parte que corresponde a los intereses efectivamente pagados y no la parte del capital que se amortiza mediante su pago. En el caso de bienes o servicios que han sido pagaderos a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo sólo podrá deducirse la parte del precio o valor efectivamente pagado.

Además podrá deducirse como egreso por concepto de gastos menores no documentados, el 0,5% de los ingresos percibidos por el contribuyente en el ejercicio, con un máximo de 15 UTM y un mínimo de 1 UTM.

Es importante resaltar que para la deducción de los egresos, como regla general, sólo deben considerarse aquellos efectivamente pagados por el contribuyente, sin atender al origen o fuente de los ingresos que ayudan a generar, o si éstos corresponden a sumas no gravadas o exentas por la LIR, puesto que según lo señalado, estos contribuyentes deben considerar todos los ingresos sin atender a estas consideraciones. Asimismo, todos los egresos, salvo el indicado precedentemente, deben cumplir con los requisitos establecidos para los gastos en el Art. 31 de la LIR y los requisitos particulares que establece la misma para cada tipo de gasto en particular. En caso de que no proceda la deducción de un egreso efectivamente pagado, por no cumplir con uno o más requisitos, éste se deberá agregar a la determinación de la base imponible del IDPC e IGC o IA, según corresponda, cuando hubiere disminuido la renta declarada, y sin reajuste alguno. Sin perjuicio de lo anterior, a estas partidas no les resultará aplicable la tributación para gastos rechazados señalada en el Art. 21 de la LIR en ningún caso.

Otras partidas que deben considerarse egresos para aquellos contribuyentes que ingresan al régimen: Las siguientes partidas como un egreso al primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen: **i)** Las pérdidas tributarias acumuladas y determinadas al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen simplificado y que se encuentren registradas en el FUT. Por ende, las pérdidas no absorbidas se considerarán a su valor nominal como un egreso del día 1 de enero del ejercicio en que los contribuyentes se acogen al régimen simplificado; **ii)** Los bienes físicos que conforman el activo fijo del a empresa, a su valor neto tributario (descontadas las depreciaciones correspondientes) determinado al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen simplificado, y iv) Las

existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario determinado al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen simplificado.

v. Tributación que afecta a los contribuyentes sujetos al régimen simplificado, sobre el resultado tributario determinado al término del año comercial.

1. Base imponible afecta a impuestos

a. IDPC que afecta a la sociedad respectiva: Según lo señalado, la base imponible corresponde a la diferencia positiva entre la suma de ingresos percibidos (y devengados señalados por ley), menos la suma de los egresos efectivamente pagados. En caso que el resultado sea positivo, la diferencia quedará afecta al IDPC con la tasa que esté vigente en el año comercial respectivo. En caso de que el resultado anual corresponda a una pérdida tributaria, ésta no se afectará con IDPC y podrá ser deducida como un egreso del ejercicio siguiente a su valor nominal, es decir sin aplicar reajuste o actualización alguna.

b. IGC o IA, que afecta a los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva: La base imponible corresponde a la base imponible del IDPC que corresponda a cada dueño, socio o accionista, en la proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado, el capital de la sociedad o empresa. En el caso de los comuneros, la determinación de la base imponible que les corresponda, se efectuará en proporción a sus respectivas cuotas en el bien que se trate. Por ende, los dueños, comuneros socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen simplificado, se afectarán con IGC o IA en el mismo ejercicio en que la empresa se afecta con IDPC y sobre la misma base sobre la cual se aplica dicho tributo, sin perjuicio de la imputación como crédito por el IDPC pagado. En el caso de las empresas individuales y las E.I.R.L., así como en el caso de las Sociedades por Acciones, cuando existe un único accionista, la proporción de la renta corresponde en un 100% al dueño de la empresa individual, titular de la E.I.R.L. o accionista de la SpA, según corresponda.

c. Situación de comuneros, socios o accionistas contribuyentes del IDPC: Si el socio, comunero o accionista de la empresa o sociedad, es a su vez otra empresa afecta al IDPC, se debe efectuar la siguiente distinción:

- ***Comuneros, socios o accionistas también sujetos al régimen simplificado del Art 14 ter letra A)***: debido a que son contribuyentes que tributan sobre ingresos percibidos y en casos particulares sobre devengados, deberán computar sólo los retiros, dividendos, participaciones y demás ingresos que perciban efectivamente de la empresa o sociedad sujeta al régimen simplificado, de la cual es comunero, socio o accionista. Dichas sumas se deben incorporar como ingresos percibidos del ejercicio para afectarse con IDPC e IGC o IA según corresponda, dentro del mismo ejercicio. Es importante destacar que esta Circular específicamente establece que en contra del IDPC que se determine sobre dichos ingresos percibidos, no procede imputar como crédito el IDPC que pueda haber pagado la empresa o sociedad sujeta al régimen simplificado, sobre las rentas que se retiran o distribuyen.
- ***Comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de renta efectiva sin contabilidad completa, según el N° 1 de la letra B) del Art. 14 de la LIR***: deberán considerar la proporción de la renta afecta al IGC o IA que les corresponda en su calidad de comunero, socio o accionista de la sociedad sujeta al régimen simplificado, gravándose con IGC o IA en el mismo ejercicio en que se determine la renta por la empresa acogida al régimen de la letra A) del Art. 14 ter de la LIR. En contra del IGC o IA que se determine, se podrá imputar el crédito que establecen los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR, pagado por la empresa, comunidad o sociedad acogida al régimen simplificado, en la misma proporción que corresponda sobre la renta.
- ***Comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de renta presunta según el N° 2 de la letra B) del Art. 14 de la LIR***: debido a que el régimen de renta presunta sólo ampara las actividades que señale específicamente la ley, la proporción de la renta afecta a IGC o IA queda sujeta a las mismas reglas señaladas en el párrafo anterior.
- ***Comuneros socios o accionistas sujetos al régimen general según la letra A) del Art. 14 de la LIR***: deberán considerar la proporción de la renta afecta a IGC o IA que le corresponda en su calidad de comunero, socio o accionista de la empresa o sociedad sujeta al régimen simplificado, dentro de las cantidades

a que se refiere la letra a), N° 3 de la letra A) del Art. 14 de la LIR que deben incorporarse al FUT. Tales sumas, se afectarán con IGC o IA al momento de su retiro, remesa o distribución desde esta empresa. En este caso, en contra del IGC o IA que se determine, se podrá imputar el crédito señalado en los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR, en la misma proporción que corresponda sobre la renta.

- d. Crédito por IDPC en contra de IGC o IA:** Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades sujetas al régimen simplificado, podrán imputar como crédito en contra del IGC o IA que corresponda sobre las rentas afectas a tributos, aquél establecido en los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR, por el IDPC que haya afectado a dicha renta en el mismo ejercicio. El crédito procede en la misma proporción en que los propietarios, comuneros, socios o accionistas deben considerar la renta afecta a IGC o IA determinada por la empresa o sociedad, esto es en la proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad o empresa. Es importante destacar que en estos casos, no procede el incremento por el crédito por IDPC que establecen los Arts. 54 N° 1 y 62 de la LIR, puesto que los propietarios, comuneros, socios y accionistas se afectan con IGC o IA sobre la renta bruta obtenida por la empresa o sociedad en el mismo ejercicio.
- 2. Crédito contra el IDPC:** El Art. 14 ter, letra A), N° 3, letra c), señala que del IDPC determinado no podrá deducirse ningún tipo de crédito o rebajas por concepto de exenciones de impuestos o franquicias tributarias establecidas por la misma ley u otros textos legales. Lo anterior, sin perjuicio de lo señalado en la Circular N° 34 de 2009, en relación al crédito por gastos de capacitación que pueden ser imputados contra los PPM obligatorios. No obstante, los contribuyentes del régimen simplificado pueden imputar como crédito contra el IDPC las inversiones efectuadas por las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, según el Art. 33 bis de la LIR. En este caso, la parte imputada como crédito no podrá ser deducida como egreso.
- 3. Pagos provisionales mensuales:** Los contribuyentes sujetos a este régimen simplificado deberán efectuar pagos provisionales mensuales obligatorios (PPMO) a cuenta de impuestos anuales, aplicando las siguientes normas:

- **Tasa general de PPMO:** Los contribuyentes efectuarán un PPMO con tasa de 0,25%, sobre los ingresos mensuales de su actividad (Art. 84, letra i), Inc. primero). Como regla general, se considerarán solo los ingresos percibidos, sin perjuicio de considerar excepcionalmente los ingresos devengados que la ley señala. Además, se podrá optar por rebajar la tasa de los PPMO sobre ingresos percibidos o devengados a partir del mes de octubre de 2014 hasta septiembre de 2015, desde un 0,25% hasta un 0,2%.
 - **Tasa especial de PPMO:** Los contribuyentes sujetos al régimen simplificado cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile, podrán aplicar una tasa distinta a la general (**Tasa de PPMO opcional**), que corresponde a la tasa efectiva del IGC que haya afectado a cada uno de los propietarios, comuneros, socios o accionistas, multiplicada por la proporción que represente su participación en las acciones o derechos en la empresa, sobre la renta líquida imponible a cada uno de estos, todo ello dividido por los ingresos brutos obtenidos por la empresa. Para estos efectos se considerará la tasa efectiva, renta líquida imponible e ingresos brutos correspondientes al año comercial inmediatamente anterior a partir del cual se pretende aplicar la tasa opcional. La Circular entrega una fórmula para efectos de calcular la Tasa de PPMO Opcional.
- 4. Retención del IA que debe efectuar la empresa:** Los contribuyentes acogidos al régimen simplificado se afectan con IDPC sobre la diferencia entre los ingresos y egresos del período a su valor nominal. Sobre dicha misma cantidad, se afecta con IA el titular que sea propietario, comunero, socio o accionista sin domicilio ni residencia en el país. De conformidad al Art. 74, N° 4, Inc. 4 de la LIR, las empresas sujetas a dicho régimen deberán efectuar una retención de IA sobre las cantidades determinadas, con la tasa vigente del tributo (actualmente un 35%) y siempre con derecho a deducir de dicha retención el crédito por el IDPC, aplicando directamente sobre la misma cantidad, la tasa del referido tributo que corresponda al ejercicio respectivo y sin que corresponda aplicar el incremento por dicho crédito. Tal retención se deberá practicar al término del ejercicio respectivo, sobre el total de las rentas determinadas a esa fecha y debe ser declarada y pagada hasta el día 12 del mes siguiente al término del ejercicio respectivo. En caso que al término del ejercicio

se determine un resultado negativo, no habrá obligación de efectuar retención de IA. Tampoco existe obligación de retener, respecto de cualquier remesa de renta efectuada al exterior en cualquier período del año comercial respectivo, puesto que sólo se practica al término del ejercicio respectivo, sobre la base imponible determinada.

Por su parte, el propietario, comunero o socio contribuyente de IA sin domicilio ni residencia en Chile deberá declarar y pagar el IA, mediante la presentación de una declaración anual de impuesto en el mes de abril de cada año, por las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior, pudiendo darse de abono al IA que resulte, la suma retenida por la empresa al término del ejercicio respectivo, sin aplicar reajuste alguno, ya que la retención se efectúa a la fecha cierre del ejercicio.

vi. Registros y controles que se encuentran obligados a llevar los contribuyentes que acogidos al régimen simplificado.

a. Libro de compras y ventas: Los vendedores y prestadores de servicios afectos a los impuestos señalados en la Ley del IVA, deberán llevar los libros especiales determinados por el Reg. de dicha ley, en la forma que el mismo establece, debiendo registrar todas las operaciones de compras, ventas y servicios utilizados y prestados.

b. Libros de ingresos y egresos: Esta obligación sólo alcanza a los contribuyentes que no estén obligados a llevar libro de compras y ventas. En tal libro se deben registrar los ingresos percibidos y devengados, y por otra parte los egresos pagados y adeudados.

c. Libro de caja: Obligatorio para todos los contribuyentes sujetos al régimen simplificado. En este libro, los contribuyentes deben registrar de manera cronológica el flujo de sus ingresos y egresos en las operaciones que realicen, incluyendo aportes, préstamos y cualquier otra cantidad que reciba la empresa y afecte la caja de la misma, así como los pagos o devoluciones de esas sumas, retiros o distribuciones de utilidades que se efectúen a favor de dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa y cualquier otro desembolso efectuado que afecte la caja de la misma.

vii. Obligaciones tributarias y registros de las cuales estarán liberados los contribuyentes que se acogan al régimen simplificado.

Los contribuyentes estarán eximidos de las siguientes obligaciones:

- i)** llevar contabilidad completa; **ii)** practicar inventarios en cualquier época del año; **iii)** confeccionar balances en cualquier época del año;

iv) efectuar depreciaciones de los bienes físico del activo inmovilizado; v) llevar el detalle de las utilidades tributables y otros ingresos que se contabilizan en el registro de la renta líquida imponible de primera categoría y utilidades acumuladas a que se refiere la letra A) del Art. 14 de la LIR; y vi) aplicar el sistema de corrección monetaria establecido en el Art. 41 de la LIR.

El contribuyente puede voluntariamente decidir llevar contabilidad completa, sin perjuicio que el resultado tributario igualmente se determinará según lo señalado precedentemente (ingresos-egresos). Estas liberaciones no alcanzan aquellas demás obligaciones, sea de llevar libros, registros u otras obligaciones accesorias, establecidas en distintas normas legales o tributarias distintas de la disposición señalada.

viii. Permanencia en el régimen simplificado y retiro voluntario del mismo.

Los contribuyentes acogidos al régimen simplificado deberán permanecer en él durante al menos 5 ejercicios comerciales consecutivos completos. Después de dicho plazo, los contribuyentes se podrán retirar voluntariamente, debiendo dar aviso previo al SII durante el mes de octubre anterior al año en que se decidan cambiar de régimen a través del Formulario N° 3265. Sin embargo, los contribuyentes están obligados a mantenerse en el régimen hasta el 31 de diciembre del año en que presenten dicho aviso, quedando a contar del día 1 de enero del año siguiente sujetos a todas las normas comunes de la LIR.

ix. Casos en los cuales los contribuyentes deben obligatoriamente abandonar el régimen simplificado.

Se deberá abandonar obligatoriamente el régimen simplificado cuando durante el año comercial respectivo se deje de cumplir alguno de los requisitos señalados en el Art. 14 ter letra A) N° 1. Esto es: i) cuando el promedio anual de sus ingresos percibidos o devengados en los 3 últimos ejercicios supere el límite de las 50.000 UF. La LIR permite que el contribuyente exceda solo una vez el límite, sin que deba abandonar el régimen, ii) cuando el monto anual de sus ingresos percibidos o devengados en el año comercial respectivo, supere el límite de las 60.000 UF. En este caso basta con que el contribuyente exceda una vez el límite para tener que abandonar el régimen; y iii) cuando el contribuyente, aun habiendo cumplido con los requisitos para ingresar al régimen se encuentren

en algunas de las situaciones descritas en el punto iii) N° 1 y N° 2 descrito anteriormente. Los contribuyentes obligados a retirarse, deberán mantenerse en el sistema hasta el 31 de diciembre del año en que ocurra el hecho que los excluya del régimen y dar aviso al SII entre el 1 de enero y el 30 de abril del año calendario siguiente a aquel en que se haya producido el incumplimiento de los requisitos, quedando desde el 1 de enero sujeto a las normas comunes de la LIR.

x. Situaciones especiales al ingresar al régimen simplificado o al salir de éste.

Al ingresar al régimen simplificado: En el caso de contribuyentes sujetos a régimen general de Primera Categoría, obligados a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa y llevar registro FUT, que cumplan con los requisitos para ingresar al régimen simplificado, deberán entender retiradas, remesadas o distribuidas al término del ejercicio anterior a aquél en que ingresan al régimen simplificado, para su afectación como rentas de dicho ejercicio con el IGC o IA según corresponda, las rentas o cantidades mayor entre aquellas determinadas señaladas. Dicha renta o cantidad se entenderá retirada, remesada o distribuida, en la misma proporción en que se haya suscrito y, pagado o enterado, efectivamente el capital de la sociedad. En caso de mantener un saldo de las inversiones efectuadas en acciones de pago y en aportes a sociedades de personas, tales sumas se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas por el propietario, comunero, socio o accionistas que haya efectuado dicha inversión. Por tanto, los propietarios, comuneros, socios o accionistas, se afectarán en el año tributario correspondiente con la tributación de IGC o IA según corresponda, con derecho al crédito por IDPC que la empresa mantenga asociado a dichas utilidades, sea en el registro FUT o en el registro de inversiones según corresponda.

Al salir del régimen: Sea voluntaria u obligatoriamente, los contribuyentes quedarán sujetos a las normas comunes de la LIR.

- a. Contribuyentes que se retiren voluntariamente:** deberán dar aviso al SII en octubre del año anterior a aquel en que deseen cambiar de régimen, quedando sujetos desde el 1 de enero del año siguiente a las normas comunes de la LIR.
- b. Contribuyentes que deban retirarse obligatoriamente:** deberán mantenerse en el sistema hasta el 31 de diciembre del año en que dejen de cumplir los requisitos y dar aviso al SII desde el

1 de enero hasta el 30 de abril del año siguiente a aquel en que hayan dejado de cumplir los requisitos, quedando desde el 1 de enero de ese mismo año sujeto a las normas comunes de la LIR. Los contribuyentes que se retiren voluntaria u obligatoriamente, quedan sujeto a las normas generales de tributación sobre renta efectiva según contabilidad completa considerando las siguientes reglas:

- **Deben practicar inventario inicial para efectos tributarios:** deberán acreditar las partidas que se incorporen o que contenga dicho inventario, y que corresponderán a las existencias del activo realizable y los activos fijos físicos que el contribuyente mantenga al 31 de diciembre del último año comercial acogido al régimen simplificado según la siguiente forma: **i)** la existencia del activo realizable se registrará a su costo de reposición; **ii)** los activos fijos se registrarán a su valor actualizado al término de dicho ejercicio, considerando los años de vida útil normal para los fines del cálculo de la reposición; y **iii)** los demás activos que deban incorporarse al inventario inicial se reconocerán al valor de costo tributario que le corresponda, dependiendo del tipo de activo de que se trate.
- **Deben determinar el saldo inicial, positivo o negativo, del registro FUT:** para estos efectos se deben considerar las pérdidas del ejercicio o acumuladas al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen simplificado y, como utilidades, se considerarán las existencias del activo realizable y los activos fijos físicos. El resultado positivo de las utilidades descontado del monto de las pérdidas, constituirá una utilidad tributaria que se debe registrar como saldo inicial de utilidades tributables en el FUT para su tributación, con el IGC o IA, cuando dichas utilidades sean retiradas, remesadas o distribuidas. La tributación de tales cantidades, como no han sido afectas a IDPC, no tienen derecho al crédito señalado en los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR. En caso que el resultado sea negativo, dicho resultado constituirá una pérdida tributaria que se incorporará como saldo inicial negativo en el registro FUT y dará derecho a deducirse en la forma dispuesta en el Inc. 2° del N° 3 del Art. 31 de la LIR.
- **Deben determinar el saldo inicial del capital propio tributario señalado en el Art 41 de la LIR:** los contribuyentes deberán valorizar los activos existentes al 31 de diciembre del último

ejercicio acogido al régimen simplificado, según lo señalado precedentemente y de acuerdo a lo establecido en el Art. 41 N° 1 de la LIR. En dicha valorización no se deben considerar como parte de los activos, las cuentas por cobrar por ingresos devengados no percibidos al 31 de diciembre, ni se debe considerar como parte del pasivo exigible, las cuentas por pagar a dicha fecha por gastos adeudados que no han sido considerados en la base imponible del IDPC en el ejercicio correspondiente. Respecto de estas últimas partidas, se deberá aplicar lo señalado en el punto siguiente.

- **Deben determinar el saldo inicial del registro FUNT:** los contribuyentes deberán determinar el saldo inicial positivo de las cantidades correspondientes a ingresos no constitutivos de renta. Para tal efecto, al capital propio tributario se le deberá restar el monto positivo que debe formar parte del FUT, calificado por la ley como un ingreso diferido, y el valor del capital efectivamente aportado a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores ocurridas hasta el 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen simplificado, todos ellos reajustados según variación de IPC entre el mes en que se efectuó el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al término del último ejercicio acogido al régimen. La diferencia positiva obtenida en esta operación será el saldo inicial positivo del registro FUNT.
- La incorporación al régimen general de la LIR no podrá generar otras utilidades o pérdidas provenientes de partidas que afectaron el resultado de algún ejercicio bajo la aplicación del régimen simplificado.
- **Situación de los ingresos devengados y no percibidos y los gastos adeudados no pagados:** debido que al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen simplificado, éstos no formaron parte del resultado tributario, deberán ser considerados por los contribuyentes al momento en que pasen al régimen general de tributación. Así, el contribuyente que abandona el régimen simplificado deberá imputar o deducir al 1 de enero del año de su incorporación del régimen de tributación general, los ingresos devengados no percibidos y los gastos que se encontraban adeudados al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen simplificado.

- **Reincorporación al régimen simplificado:** los contribuyentes que se hayan retirado del régimen simplificado, no podrán volver a incorporarse a dicho régimen sino hasta después de permanecer 5 años comerciales consecutivos en el régimen general de la LIR en base a contabilidad completa.

xi. Los contribuyentes acogidos al régimen simplificado deben informar anualmente al SII del monto de las rentas que correspondan a sus dueños, comuneros o accionistas, asimismo deberán certificar a estos últimos el monto de las rentas que les corresponda en su calidad de tales.

xii. Reglas que deben aplicar los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 estaban sujetos al Art. 14 ter de la LIR y que a partir del 1 de enero de 2015 opten por abandonarlo.

Sin perjuicio que estos contribuyentes se entienden incorporados de pleno derecho al régimen simplificado del Art. 14 ter, letra A), pueden voluntariamente abandonarlo desde el 1 de enero de 2015. Si bien deben determinar sus rentas a esa fecha conforme al el texto vigente de tal disposición, los efectos tributarios de la renuncia, al incidir en la determinación de las rentas de los contribuyentes a partir del 1 de enero de 2015, deben sujetarse a las reglas de la letra A), del Art. 14 ter, según su vigencia desde el 1 de enero de 2015. En la incorporación al régimen general del Art. 14 de la LIR, deberán aplicar las instrucciones señaladas en punto x) anterior. Los contribuyentes deberán dar aviso del abandono del régimen a contar del 1 de enero de 2015 y hasta el 30 de abril del mismo año, a través del Formulario N° 3265.

xiii. Normas que rigen a los contribuyentes que se acogen al régimen de contabilidad simplificada para los efectos de las gratificaciones legales a los trabajadores.

Se mantiene vigente lo señalado en el Art. 3 de la Ley N° 20.170 de 2007. De esta manera, se desprenden las siguientes conclusiones: **i)** para efectos de la obligación del pago de las gratificaciones legales a que se refiere el Art. 4 del Código del Trabajo, se entenderá que los contribuyentes acogidos al régimen simplificado cumplen con el requisito de llevar libro de contabilidad completa; y **ii)** las utilidades o excedentes líquidos para el cumplimiento de la obligación señalada anteriormente, y a que se refiere el Art. 48 del Código del Trabajo, se determinarán de acuerdo al mecanismo establecido en

la letra A) del Art. 14 ter de la LIR, pero sin deducir las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores; procedimiento de determinación que se aplicará en reemplazo de aquel establecido por el Inc. 1 de la norma laboral antes mencionada.

2. Exención de IA por ciertos servicios prestados en el exterior, aplicable a las micro, pequeñas y medianas empresas, a contar del 1 de enero de 2015.

El Art. 14 ter, letra B) de la LIR establece, a contar del 1 de enero de 2015, una exención de IA que favorece a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que presten servicios a micro, pequeñas y medianas empresas. Esto se aplica sin perjuicio de las demás exenciones señaladas en el Art. 59 de la LIR o de la aplicación de CDTI.

i. Rentas o cantidades exentas.

De acuerdo a la letra B) del Art. 14 ter, se encuentran exentas de IA aquellas remuneraciones obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, por concepto de los siguientes servicios prestados en el extranjero: **i)** Servicios de publicidad; y **ii)** Uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet. Tratándose de servicios prestados en Chile, las remuneraciones pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición por dicho concepto no gozan de la exención referida anteriormente. Adicionalmente, aquellas rentas provenientes de los servicios señalados que se paguen, remesen, abonen en cuenta o pongan a disposición o se contabilicen como gastos hasta el 31 de diciembre de 2014, no se verán beneficiadas por la exención referida.

ii. Empresas beneficiadas.

La exención referida beneficia tanto a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, prestadores de los servicios señalados precedentemente, como también a las empresas constituidas, domiciliadas o residentes en Chile que reciben las prestaciones exentas de impuestos, por cuanto estas quedan liberadas de las obligaciones de retener, declarar y pagar IA. Para que aplique la exención, las empresas domiciliadas o residentes en Chile que reciban los servicios desde el exterior deben cumplir con los siguientes requisitos copulativos: **i)** deben obtener rentas afectas a IDPC; **ii)** debe tratarse de empresas obligadas a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, aun cuando hayan optado por acogerse a las disposiciones de la letra A) del Art. 14 ter de la LIR, o bien, se

acojan a lo dispuesto en el Art. 14 bis o 14 quáter de la LIR, mientras dichas normas mantengan su vigencia; y **iii**) su promedio anual de ingresos de su giro no puede ser superior a 100.000 UF en los tres últimos años comerciales. Para la determinación del promedio antes indicado, deberán considerarse ejercicios consecutivos y si el contribuyente tiene una existencia inferior a tres ejercicios, el promedio se calcula con los ejercicios de existencia efectiva. El total de ingresos no considera los obtenidos por empresas relacionadas y no se les aplica ajuste alguno, se convierten en UF, según el valor al último día de cada uno de los años comerciales respectivos. Si no hubiere obtenido ingresos, igualmente se considerarán en el promedio referido.

iii. Norma de control.

Aún cuando se cumplan con los requisitos para gozar de la exención, igualmente se aplicará una tasa de IA de 20% sobre los servicios señalados, cuando los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentren constituidos, domiciliados o sean residentes de alguno de los países que formen parte de la lista a que se refieren los Arts. 41 D y 41 H de la LIR, o bien, se trate de empresas relacionadas en los términos descritos en la parte final del Inc. 1° del Art. 59 de la LIR.

CAPÍTULO 2: Régimen Tributario aplicable a los contribuyentes acogidos al régimen tributario del Art. 14 bis de la LIR, con motivo de las disposiciones permanentes y transitorias de la Ley 20.780.

1. Derogación del Art. 14 bis de la LIR y de otras normas relacionadas

La Ley N° 20.780 derogó el Art. 14 bis y sus normas relacionadas de la LIR, a contar del 1 de enero del año 2015, sin perjuicio que los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 se encuentren acogidos a este régimen podrán optar por mantenerse en él hasta el 31 de diciembre de 2016, aplicándose las normas de acuerdo al texto al 31 de diciembre de 2014. Dentro de las normas modificadas o derogadas se encuentran los Arts. 2, N° 1, párrafo 2°; 21, 38 bis; 40 N° 6; 54; 62; 74 N° 4; 84, letra g y Art. 91, todos de la LIR.

2. Opción que pueden ejercer los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014, se encuentren acogidos a las disposiciones del Art. bis de la LIR.

A. Mantenerse transitoriamente acogidos a dicho régimen de tributación a contar del 1 de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

Sólo podrán mantenerse transitoriamente en el régimen de tributación del 14 bis, aquellos contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 se encuentren acogidos a dichas disposiciones, y cumplan con los requisitos para mantenerse en tal régimen durante los años comerciales 2015 y 2016. Estos contribuyentes son: **i)** Los que con anterioridad al año tributario 2015 vienen tributando conforme con dicha modalidad y que no han dejado de cumplir con los requisitos que la norma exige; **ii)** Los que a partir del año calendario 2014 hayan optado por pasar desde el régimen general de tributación, a tributar conforme al Art. 14 bis, habiendo cumplido con los requisitos y dando aviso al SII en el plazo correspondiente; y **iii)** Los que hayan iniciado actividades en el año 2014 y hayan ejercido dicha opción dando el aviso correspondiente al SII a más tardar el 31 de diciembre de 2014.

- i. Contribuyentes que NO podrán sujetarse a las disposiciones del Art. 14 bis, a contar del 1 de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016:** A contar del 1 de enero de 2015, ningún contribuyente podrá acogerse al régimen del Art. 14 bis de la LIR. Tampoco podrán continuar sujetos dicho régimen aquellos contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 dejen de cumplir con uno o más de los requisitos necesarios para mantenerse o acogerse en él, debiendo volver al régimen de tributación general que les corresponda, de acuerdo al Inc. final del Art. 14 bis de la LIR, dando aviso de esta circunstancia al SII en enero del año en que vuelvan al régimen general.
- ii. Forma de ejercer la opción de mantenerse acogidos al régimen de tributación establecido en el Art. 14 bis de la LIR:** La Ley establece como una opción voluntaria la posibilidad de mantenerse acogido al régimen del 14 bis, sin perjuicio de no explicitar la forma en que dichos contribuyentes deberán manifestar su voluntad. Así, los contribuyentes deberán manifestar su opción a través de la presentación de su declaración anual de impuesto a la renta mediante el Formulario 22 respectivo, por los impuestos correspondientes a los años comercial 2015 y 2016, según corresponda.
- iii. Tributación a la que deben sujetarse los contribuyentes que opten por mantenerse acogidos al régimen del 14 bis, durante los años comerciales 2015 y 2016:** La Ley se limitó a mantener

completamente vigentes las disposiciones del Art. 14 bis de la LIR y sus normas relacionadas.

iv. Reglas aplicables a partir del 1 de enero de 2017, a los contribuyentes que se mantengan acogidos a las disposiciones del 14 bis hasta el 31 de diciembre de 2016.

a. Opción de ingreso al régimen general de tributación (Art. 14 letra A o B)

Para poder acogerse a alguno de los regímenes generales de tributación vigentes a contar del 1 de enero de 2017, los contribuyentes deberán hacerlo dentro de los meses de junio a diciembre de 2016. Los contribuyentes podrán optar por el Régimen de Renta Atribuida o al Régimen de Imputación Parcial, establecidos en el Art. 14 letra A) y B) de la LIR, respectivamente, y deberán ejercer su opción a través de la presentación de una declaración ante el SII, en el plazo antes señalado, en la siguiente forma:

- Empresarios individuales, E.I.R.L, y contribuyentes del Art. 58 N° 1 de la LIR: deberán presentar una declaración suscrita por el contribuyente.
- Comunidades; deberán presentar una declaración suscrita por la totalidad de los comuneros.
- Sociedades de personas, SpA y S.A. Cerradas: deberán presentar una declaración suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo de la totalidad de los socios o accionistas.
- Tratándose de S.A. Abiertas, la opción deberá ser aprobada en Junta Extraordinaria de accionistas, con un quorum de a lo menos dos tercios de las acciones emitidas con derecho a voto. Luego se deberá presentar ante el SII una declaración suscrita por la sociedad, acompañada del acta reducida a escritura pública de la junta, habiendo cumplido las solemnidades establecidas en el Art. 3 de la Ley N° 18.046.

b. Opción de ingreso al régimen de tributación simplificada de la letra A), del Art. 14 ter de la LIR

Podrán optar por ingresar a este régimen simplificado, aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos y formalidades que el mismo Art. establezca, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2017. Para tal efecto, deberán manifestar

su opción dando el respectivo aviso al SII entre el período comprendido entre el 1 de enero al 30 de abril de 2017.

c. Ingreso por defecto al régimen general de tributación

Aquellos contribuyentes que no hubieran optado por algunos de los regímenes descritos anteriormente, o lo hayan hecho sin cumplir con los requisitos o formalidades, se entenderán incorporados a los regímenes generales del Art. 14 letra A) o B), según corresponda a su estructura empresarial o societaria, de acuerdo a su texto vigente a partir del 1 de enero de 2017. De esta manera, los contribuyentes quedarán por defecto, sujetos a alguno de los regímenes generales, de acuerdo a lo siguiente:

- Se entenderán incorporados al **Régimen de Renta Atribuida**, los contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa; empresarios individuales, E.I.R.L., comunidades y sociedades de personas, cuando al 1 de enero de 2017 sus comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales domiciliadas o residentes en Chile.
- Se entenderán incorporados al **Régimen de Imputación Parcial**, todos los demás contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa no individualizados en el punto anterior.

Determinación de las rentas o cantidades acumuladas, pendientes de tributación a la fecha del cambio de régimen: Para determinar las rentas o cantidades que mantenga acumulada la empresa desde su ingreso al régimen y hasta el 31 de diciembre de 2016, se deberán aplicar las normas contenidas en los Incs. 2, 3, 9 y final, del Art. 14 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, como si efectuaran el término de giro a esta última fecha. Para tales efectos, los contribuyentes deberán comparar el capital propio final, según su valor al 31 de diciembre de 2016, con el capital propio inicial y sus respectivos aumentos, determinados específicamente según los Inc. 2 y 3 del Art. 14 bis y según las Circulares N^{os} 59 de 1991; 49 de 1997 y N^o 5 de 2009. Así, las rentas o cantidades acumuladas tendrán el siguiente tratamiento tributario:

- a. Contribuyentes que se incorporen por opción o defecto, en alguno de los regímenes de tributación establecidos en las letras A) o B) del Art. 14 de la LIR:** Las rentas o cantidades

que se determinen en la forma señalada, se considerarán formando parte del FUT, como un saldo de utilidades tributables pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016, sin derecho a los créditos que establecen los Art. 56 N° 3 y 63 de la LIR, excepto en el caso de los contribuyentes que a esa fecha aún registren remanente del crédito referido en el Art. 1 de las disposiciones transitorias de la Ley N° 18.775 y siempre que así lo expresen en su declaración anual de impuestos a la renta correspondiente al año 2017 (Formulario 22, recuadro N° 8, código 236). Las rentas o cantidades que así se incorporen en el FUT, con o sin derecho al crédito por IDPC, se afectarán con IGC o IA. En todo caso, al momento en que sean retiradas, remesadas o distribuidas, el contribuyente podrá optar por imputar dichos retiros a las cantidades acumuladas en el FUT, con o sin crédito. De esta manera, la tributación a la que deberá sujetarse el retiro, remesa o distribución de estas rentas, dependerá del régimen por el cual opte o quede sujeto el contribuyente a partir del 1 de enero de 2014.

El remanente de crédito referido anteriormente, que no haya sido utilizado en las declaraciones de impuesto correspondientes a los años tributarios 2016 y 2017, se considerará como crédito por IDPC respecto de las rentas o cantidades que deban incorporar al registro FUT señalado en los párrafos anteriores. Para la determinación en estos casos, de las rentas o cantidades con o sin derecho a crédito por IDPC, se deberá aplicar el siguiente procedimiento:

- El remanente de crédito determinado al 31 de diciembre de 2016, informado en la declaración anual correspondiente al año tributario 2017, deberá asignarse al todo, o a un parte, de las rentas o cantidades que deban incorporarse al registro FUT señalado, dividiéndolo por 0.25. El resultado que se determine, corresponderá al saldo de rentas o cantidades con derecho al crédito por IDPC, con tasa del 25%.
- Si el saldo de utilidades o cantidades con derecho al crédito por IDPC excede del monto de rentas o cantidades determinadas por el contribuyente al salir del régimen del Art. 14 bis, se deberán registrar utilidades con derecho al crédito por IDPC, sólo hasta la concurrencia de estas últimas, extinguiéndose la diferencia de crédito, es decir,

extinguíéndose la parte del crédito que no pueda ser asignado a las utilidades o cantidades que se determinen de la comparación del capital propio final con el capital propio inicial.

- Por el contrario, si el saldo de utilidades o cantidades con derecho al crédito por IDPC es inferior a las rentas determinadas por el contribuyente al salir del régimen del Art. 14 bis, sólo se considerarán utilidades o cantidades con derecho a crédito por IDPC, el monto de las utilidades determinadas como resultado de la operación de dividir el crédito por 0,25. En tal caso, la diferencia corresponderá a utilidades o cantidades sin derecho al crédito por IDPC.

b. Contribuyentes que se incorporen por opción al régimen simplificado de tributación establecido en la letra A) del Art. 14 ter de la LIR:

Además de cumplir con los requisitos propios de este régimen, las rentas o cantidades que se determinen en la forma señalada anteriormente, se gravarán al término del año comercial 2016, conforme a lo dispuesto en el Art. 38 bis de la LIR, según texto vigente a esa fecha, con derecho al crédito por IDPC indicado en el punto anterior.

v. Obligaciones de informar.

Los contribuyentes que hayan optado por mantenerse acogidos al régimen del Art. 14 bis hasta el 31 de diciembre de 2016, y cualquiera que sea el régimen al que se incorporen a partir del 2017, deberán informar al SII lo siguiente: **i)** Capital propio tributario determinado al 31 de diciembre de 2016; **ii)** Capital inicial determinado de acuerdo a lo dispuesto en los Incs. 2 y 3 del Art. 14 bis, y **iii)** Saldo de utilidades y el crédito de IDPC que se determine conforme a las instrucciones descritas anteriormente.

B. Incorporarse a otro régimen de tributación, a contar del año comercial 2015 o 2016

Cuando los contribuyentes opten voluntariamente por abandonar el régimen del Art. 14 bis, incorporándose a otro régimen de tributación, deberán dar aviso de esta circunstancia al SII durante el mes de octubre del año anterior a aquél en que deseen cambiar de régimen. Además, deberán aplicar las normas de los Incs. 2 y 3 de dicho Art., como si pusieran término a su giro al 31 de diciembre del 2014 o 2015, según corresponda, ello con el fin de determinar las rentas o cantidades afectas a impuestos

a dicha fecha, mediante la comparación del capital propio final con el capital propio inicial y sus respectivos aumentos. En caso de optar por el régimen de la letra A) del Art. 14 ter, deberá hacerse en los términos descritos específicamente para ese caso.

i. Incorporación al régimen de renta efectiva según contabilidad completa: Las rentas o cantidades que determinen al 31 de diciembre del 2014 o 2015, según corresponda, deberán ser registradas a contar del 1 de enero del año comercial 2015 o 2016, según el caso, en el FUT establecido en el N° 3, de la letra A), del Art. 14 de la LIR, como rentas o cantidades afectas a IGC o IA, sin derecho al crédito por IDPC que establecen los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR.

ii. Incorporación a otro régimen de tributación que no sea renta efectiva según contabilidad completa: Las rentas o cantidades que correspondan por aplicación de los Incs. 2 y 3 del Art. 14 bis de la LIR, deberán ser determinadas como si se pusiera término a su giro al 31 de diciembre de 2014 o 2015, según corresponda, pagando los impuestos respectivos, conforme a lo dispuesto en el Art. 38 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014 y que para tales efectos se entiende vigente también hasta el 31 de diciembre de 2016.

4. Incumplimiento de los requisitos para mantenerse en el régimen del Art. 14 bis

- **Por aplicación del Inc. 9 del Art. 14 de la LIR:** en caso de incumplir con alguno de los requisitos exigidos para estar en dicho régimen, deberán aplicar las reglas contenidas en la letra B anterior, según sea el caso, dando aviso al SII en el mes de enero del año en que se incorporen al régimen respectivo.
- **Por aplicación del Inc. 10, del Art. 14 bis de la LIR:** también estarán obligados a declarar sus rentas bajo el régimen de tributación que les corresponda, a partir del mismo ejercicio en que se verifique alguna de las causales de exclusión de dicho régimen. En estos casos, los contribuyentes deberán aplicar las normas de los Incs. 2 y 3 del Art. 14 bis de la LIR, como si hubiesen puesto término de giro a sus actividades, el 31 de diciembre del año anterior a aquél en que se verifique alguna de las causales señaladas, comparando el capital propio final con el capital propio inicial y sus respectivos aumentos a la fecha antes indicada, de acuerdo a las normas descritas anteriormente. Las cantidades que resulten de dicha comparación

deberán ser declaradas y pagarse el impuesto establecido en el Art. 38 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014 y que para estos efectos se entiende que rige hasta el 31 de diciembre de 2016.

5. Tasa de IDPC y PPMO aplicables a los contribuyentes acogidos al Art. 14 bis

La Circular N° 52 del año 2014 impartió las instrucciones relativas a la implementación gradual de la tasa del IDPC, las cuales también aplican a estos contribuyentes. Así, estos contribuyentes deben efectuar sus PPMO con la misma tasa vigente del IDPC sobre los retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros, y todas las cantidades que distribuyan a cualquier título las S.A o en comandita por acciones, sin distinguirse o considerarse su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas, de acuerdo a las siguientes tasas:

- Período entre el 01/10/2014 al 31/12/2014, Tasa PPMO de 21%.
- Período entre el 01/01/2015 al 31/12/2015, Tasa PPMO de 22,5%.
- Período entre el 01/01/2016 al 31/12/2016, Tasa PPMO de 24%.

CAPÍTULO 3: Régimen Tributario aplicable a los contribuyentes acogidos al Art. 14 quáter de la LIR, con motivo de las disposiciones permanente y transitorias de la Ley N° 20.780.

- 1. Derogación del Art. 14 quáter de la LIR:** Se derogó el Art. 14 quáter y sus normas relacionadas de la LIR, a contar del 1 de enero del año 2015, sin perjuicio que los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 se encontraban acogidos a este régimen podrán optar por mantenerse en él hasta el 31 de diciembre de 2016, aplicándose las normas de acuerdo al texto vigente al 31 de diciembre de 2014. Dentro de las normas modificadas o derogadas se encuentran los Arts. 40 N° 7 y 84, letra i), todos de la LIR.
- 2. Contribuyentes acogidos al Art. 14 quáter de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2014:** De acuerdo a lo establecido en el Inc. 2 del Art. 14 quáter, para acogerse a este régimen, los contribuyentes deben cumplir con los requisitos que establece el Inc. 1 al 31 de diciembre de 2014, y deben haber manifestado expresamente su voluntad en tal sentido, mediante una de las siguientes formas: **i)** Al momento de efectuar su declaración anual de impuestos a la renta correspondiente al año tributario 2014, o en una declaración de impuesto correspondiente a un período anterior a ese, o **ii)** Al

momento de iniciar actividades. En este caso, el formulario de inicio de actividades debe ser presentado hasta el 31 de diciembre de 2014.

Los contribuyentes que hubieren dejado o dejen de cumplir los requisitos a que se refiere el Inc. 1 del Art. 14 quáter de la LIR, no pudieron o no podrán aplicar la exención del IDPC establecida en el N° 7, del Art. 40 de la misma ley, a partir del mismo año calendario en que dejaron o dejen de cumplir tales requisitos, quedando excluidos de la aplicación de tal exención, y no pudiendo gozar de ella sino a partir del tercer año calendario siguiente.

- 3. Opción que pueden ejercer los contribuyentes que, al 31 de diciembre de 2014, se encuentren acogidos a las disposiciones del Art. 14 quáter de la LIR:** Los contribuyentes acogidos a este régimen podrán seguir haciendo uso de dicha franquicia hasta el 31 de diciembre de 2016, en los términos establecidos por las instrucciones del SII vigentes hasta esta misma fecha, vale decir, podrán hacer uso de la exención en sus declaraciones anuales de impuestos correspondientes a los años tributarios 2016 y 2017, siempre que al término de los años comerciales 2015 y 2016, respectivamente, cumplan con los requisitos establecidos en el Inc. 1 del Art. 14 quáter de la LIR.
- 4. PPMO de los contribuyentes acogidos a lo dispuesto en el Art. 14 quáter de la LIR:** La Circular N° 52 del año 2014 impartió las instrucciones relativas a la implementación gradual de la tasa del IDPC, las cuales también aplican a estos contribuyentes. Así también, se instruye sobre la rebaja transitoria de la tasa de PPMO a que pueden optar estos contribuyentes. De esta manera, los contribuyentes de IDPC acogidos al Art. 14 quáter de la LIR, podrán optar por rebajar la tasa de PPMO que deben aplicar sobre los ingresos brutos percibidos o devengados a partir del mes de octubre de 2014 y hasta el mes de septiembre de 2015. Según lo dispuesto por la letra i) del Art. 84 de la LIR, los contribuyentes acogidos al 14 quáter deben efectuar un pago provisional con una tasa de 0,25% sobre los ingresos mensuales de su actividad, pero según lo dispuesto por la Ley N° 20.780, estos contribuyentes podrán efectuar sus PPMO considerando transitoriamente una rebaja a dicha tasa, aplicando un 0,2% sobre los ingresos brutos percibidos o devengados en los meses referidos.

CIRCULAR N° 70, DEL 30 DE DICIEMBRE DE 2014

Mediante esta circular, el SII imparte instrucciones sobre el régimen opcional y transitorio de pago sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014 y del impuesto único y sustitutivo sobre los retiros en exceso que se mantengan a esa fecha, por el que pueden optar las empresas, comunidades o sociedades que sean contribuyentes de Primera Categoría, obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa y que además cumplan los requisitos legales, de acuerdo a lo establecido en las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria.

1. Respetto del impuesto sustitutivo sobre rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014.

- a. Generalidades y requisitos.** Se establece la opción de aplicar un Impuesto Sustitutivo del IGC o IA con una tasa general del 32%, o una tasa variable sobre el saldo del FUT (sólo en ciertos casos contemplados por la ley), que afectaría a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa o sociedad respectiva, al momento del retiro o distribución de dichas cantidades. Respetto de la tasa especial variable, ésta se encuentra reservada exclusivamente para empresas, comunidades y sociedades que desde el 1 de enero de 2014 y hasta la fecha que se ejerza la opción, estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile. El cálculo corresponde a una tasa equivalente al promedio ponderado, de acuerdo a la participación que se mantenga en la empresa, de las tasas marginales más altas del IGC que les haya afectado durante los años tributarios 2012, 2013 y 2014. Para la aplicación de la tasa variable es necesario que se pueda determinar una tasa distinta a cero.

En ambos casos, deben cumplirse cuatro requisitos copulativos, a saber: **a)** se aplica a los contribuyentes del IDPC que tributen sobre el citado gravamen, sobre sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa; **b)** dichos contribuyentes deben haber iniciado sus actividades con anterioridad al 1 de enero de 2013; **c)** mantener saldo positivo de utilidades tributables en el FUT al 31 de diciembre de 2014, no siendo relevante distinguir si son propias o no; y, **d)** la opción debe ser ejercida durante el año comercial 2015, y una vez ejercida es irrevocable.

- b. Monto máximo susceptible de acoger al régimen opcional y transitorio.** El monto susceptible de acoger al régimen, corresponde a la parte del saldo del FUT determinado al 31 de diciembre de 2014, que exceda del monto promedio anual del total de retiros, remesas o distribuciones que se hayan efectuado durante los años comerciales 2011, 2012 y 2013, rebajando previamente aquellas cantidades correspondientes a reinversiones recibidas durante el año 2014. Cabe mencionar, que es necesario rebajar del saldo del registro FUT aquellas cantidades recibidas a título de reinversión en el año comercial 2014.
- c. Base imponible gravada con el impuesto sustitutivo.** Estará constituida por el total, o parte, del monto máximo susceptible de acogerse al régimen opcional y transitorio, que efectivamente el contribuyente acoja a dicho régimen, incrementada previamente en una cantidad equivalente al crédito por IDPC que corresponda sobre las utilidades que efectivamente se acogen al régimen. Las utilidades tributables que conformaron la base imponible del impuesto sustitutivo, no se considerarán retiradas, distribuidas o remesadas a él o a los contribuyentes del IGC o IA, según corresponda, y deberán deducirse del registro FUT y, paralelamente, anotarse en calidad de ingresos no constitutivos de renta, en el FUNT.
- d. Crédito por IDPC y crédito por impuestos pagados en el exterior.** Atendido el carácter de impuesto sustitutivo de los impuestos finales, podrá deducirse como crédito contra el impuesto que resulte de la tasa general del 32% o la tasa especial variable, sobre la base imponible que en definitiva se determine, una suma equivalente al crédito por IDPC, que afectó a las utilidades tributables que formarán parte de la base imponible del impuesto analizado, en la forma y términos que establecen los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR. Tratándose de contribuyentes que hayan optado por aplicar la tasa especial variable, en ningún caso dará derecho a devolución el eventual excedente de dicho crédito que se determine en la aplicación del impuesto sustitutivo, ni podrá imputarse a ningún otro impuesto, o en ejercicios futuros, extinguiéndose el derecho a su imputación.

En relación al crédito contra impuestos finales a que se refiere el N° 4, de la letra A, del Art. 41 A de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2014, en ningún caso procederá su deducción

del impuesto sustitutivo, atendido que no se contempla esta posibilidad.

- e. Declaración y pago del impuesto sustitutivo.** Se entiende que aquella parte de las utilidades tributables registradas en el FUT al 31 de diciembre de 2014, que conforman la base imponible del impuesto sustitutivo, han cumplido totalmente su tributación con el impuesto a la renta, ya sea el IGC o IA, según corresponda. Por tanto, podemos concluir que: **a)** las utilidades tributables que conformaron la base imponible del impuesto sustitutivo, no se considerarán retiradas, distribuidas o remesadas a él o los contribuyentes de IGC o IA; **b)** las utilidades tributables que conformaron la base imponible del impuesto sustitutivo deberán deducirse del registro FUT, y paralelamente anotarse como ingreso no renta en el registro FUNT; **c)** el posterior retiro, distribución o remesa de las rentas anotadas en el FUNT que pagaron durante el año comercial 2015 el impuesto sustitutivo, no se afectará con impuesto alguno y tampoco se incorporarán a la base imponible de la declaración anual de impuestos a la renta del propietario, comunero, socio o accionista respectivo, sujetándose a las reglas de imputación establecidas en el Art. 14 de la LIR.
- f. Carácter del impuesto.** El impuesto sustitutivo no podrá deducirse como gasto en la determinación de la RLI afecta al IDPC del año comercial 2015. Sin embargo, no se afectará con la tributación del Art. 21 de la LIR, considerándose como una partida de aquellas del Inc. segundo de la misma norma. Atendido su carácter de gasto rechazado no afecto a la tributación del Art. 21 LIR, dicho desembolso deberá rebajarse de las utilidades tributables que se incorporen al FUNT, una vez declarado y pagado el impuesto, ya que las utilidades no tributables susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas con posterioridad, corresponden a su valor neto una vez rebajado el pago del impuesto sustitutivo en comento.
- g. Retiros de utilidades tributables destinados a reinversiones.** Aun cuando cumplan con todos los requisitos para postergar la tributación de los impuestos finales, se afectarán con IGC o IA, hasta por una cantidad equivalente al 50% de las rentas que formaron parte de la base imponible del impuesto sustitutivo, cuando: **i)** la empresa o sociedad respectiva se haya acogido durante el año comercial 2015 al régimen opcional y transitorio;

ii) uno o más de los socios, contribuyentes de IGC o IA, efectúe retiros de utilidades tributables para destinarlos a reinversión durante el daño comercial 2015. En todo caso, no será aplicable la tributación con los impuestos finales, cuando los retiros destinados a reinversiones hayan sido imputados a cantidades no constitutivas de renta o a rentas exentas de los IGC o IA.

2. Respecto del Impuesto único y sustitutivo de 32% sobre retiros en exceso que se mantengan al 31 de diciembre de 2014.

a. Generalidades y requisitos. La Ley también contempla un mecanismo opcional y transitorio de tributación sobre los retiros en exceso que se mantengan en la empresa al 31 de diciembre del 2014, y que se hubieren efectuado con anterioridad al 31 de diciembre de 2013, el cual opera a través del pago de un impuesto único con tasa general fija de 32%, sustitutivo del IGC o IA, que hubiere afectado al propietario, comunero o socio que efectuó dichos retiros, o a sus cesionarios, o bien, sustitutivo del impuesto único del 35% que establece el Inc. 1 del Art. 21 LIR, que afectaría a una S.A que se ha transformado desde una sociedad de personas que mantenía retiros en exceso pendientes de tributación. En caso de no acogerse al pago de este impuesto único y sustitutivo, los retiros en exceso se considerarán realizados en el primer ejercicio en que la empresa registre utilidades tributables o no tributables, debiendo tributar en el ejercicio en que se registren dichas utilidades tributables, con el IGC o IA según corresponda, o con el impuesto del Inc. 1 del Art. 21 de la LIR, en el caso de S.A, o bien liberándose de tributación en caso que resulten imputados a rentas exentas o no tributables. Para acogerse al régimen transitorio y opcional de tributación sobre los retiros en exceso que se mantengan hasta el 31 de diciembre de 2014, deben cumplirse los siguientes requisitos: **a)** debe tratarse exclusivamente de contribuyentes del IDPC sobre sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa; **b)** los contribuyentes deben haber iniciado sus actividades antes del 1 de enero de 2013; **c)** deben mantener un saldo de retiros en exceso pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2014, siempre que dichos retiros se hayan efectuado con anterioridad al 31 de diciembre de 2013; y, **d)** la opción debe ejercerse durante el año comercial 2015.

- b. Monto máximo de retiros en exceso susceptible de acoger al régimen opcional y transitorio.** Se podrá gravar con el impuesto único y sustitutivo el total o una parte de los retiros en exceso que se mantengan en la empresa al 31 de diciembre de 2014, en tanto dichos retiros se hayan efectuado con anterioridad al 31 de diciembre de 2013, y que el contribuyente del IDPC opte por someter al sistema transitorio y opcional de tributación. De esta manera, el saldo de retiros en exceso determinado al 31 de diciembre de 2014, en aquella parte correspondiente a los retiros pendientes de tributación que se hayan efectuado antes del 31 de diciembre de 2013, constituye la suma potencial máxima que puede acogerse al régimen de tributación transitorio y opcional.
- c. Base imponible gravada con el impuesto único y sustitutivo.** La base imponible estará constituida por el total, o la parte, del monto máximo susceptible de acoger al régimen opcional y transitorio, que efectivamente el contribuyente acoja a dicho régimen.
- d. Crédito por IDPC.** Atendido el carácter de impuesto único y sustitutivo, no procede la deducción de ningún crédito en contra del referido impuesto, incluyendo el crédito por IDPC. Sobre la base imponible se aplicará el impuesto único y sustitutivo con una tasa de 32%, sin derecho a efectuar ninguna deducción en contra del citado tributo.
- e. Declaración y pago del impuesto único y sustitutivo.** Con la declaración y pago, se extinguirán las obligaciones tributarias que pudieran afectar al empresario, propietario o a los socios que hubieren efectuado dichos retiros en exceso, o sus cesionarios, en caso que se hubiere efectuado la cesión de los derechos sociales respectivos, o de las sociedades anónimas que deban pagar el impuesto único establecido en el Inc. 1 del Art. 21 de la LIR, cuando se hubiere efectuado la transformación de una sociedad de personas, en su caso. Los retiros en exceso que se incorporen en la base imponible, y sobre los cuales se declare y pague oportunamente el impuesto único y sustitutivo de 32%, deberán rebajarse del registro de retiros en exceso que debe mantenerse en el FUT, reajustados por la variación del IPC, eliminándose de aquellos pendientes de tributación, puesto que han cumplido con ella, mediante la declaración y pago del impuesto único y sustitutivo.

- f. Carácter del impuesto.** El impuesto único y sustitutivo analizado, no constituye un impuesto establecido por la LIR, y la Ley tampoco establece que no proceda su deducción como gasto. Por tanto, dicho desembolso podrá deducirse como tal en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC del año comercial 2015, conforme a lo dispuesto por el N° 2 del Art. 31 de la LIR.

CIRCULAR N° 1, DEL 2 DE ENERO DE 2015

La presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones sobre las modificaciones legales introducidas por la Ley N° 20.780, a la LIR y demás normas legales que indica, que entran en vigencia a contar del 1 de enero de 2015.

1. Modificaciones al Art. 31 de la LIR.

a. Gastos incurridos en supermercados y comercios similares.

La nueva regulación establece que se podrán deducir como gasto necesario para producir la renta, los gastos incurridos en supermercados y comercios similares siempre que se cumplan los siguientes requisitos: **i)** Cuando el monto total de los gastos no exceda de 5 UTA en el ejercicio comercial respectivo; **ii)** Cuando se cumplan los requisitos generales establecidos en el Art. 31 de la LIR (en todo caso, la Circular señala que el hecho de que la compra sea documentada por factura, no le confiere por sí solo el carácter de necesario para el desarrollo del giro habitual del contribuyente). Con todo, si los gastos superan las 5 UTA, igualmente podrán deducirse como gasto, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en el Art. 31 de la LIR y el contribuyente informe al SII, antes de presentar su declaración anual de Impuesto a la Renta, el nombre o razón social, RUT de proveedores y monto total de los gastos.

Para estos efectos, se entender por supermercado “*aquellos establecimientos comerciales en que se expendan gran variedad de productos comestibles y no comestibles, tanto al por mayor como al por menor o detalle, bajo modalidad de auto atención*”, y por comercios similares “*los hipermercados, almacenes, distribuidoras, y en general a todo establecimiento comercial que sin cumplir todas las características propias, se dedique al expendio de productos comestibles y no comestibles*”.

- b. Dedución como gasto de las cantidades indicadas en el Art. 59 de la LIR.** El nuevo Inc. 3 incorporado al Art. 31 de la LIR, agrega requisitos adicionales para deducir como gasto necesario para producir la renta, las cantidades, rentas y remuneraciones indicadas en el Art. 59 de la LIR, que se originen en actos o contratos celebrados con partes relacionadas de acuerdo a lo establecido en el Art. 41 E del referido cuerpo legal (sólo respecto de partes relacionadas, si no lo son, se deben cumplir únicamente los requisitos del Art. 31 de la LIR). Estos requisitos adicionales son: **i)** Las cantidades del Art. 59 de la LIR deben haber sido pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el año comercial en que procede su deducción (no cumplen con aquella exigencia aquellas sumas adeudadas por el contribuyente de IDPC local, que no hayan sido abonadas en cuenta o puestas a disposición, ya sea que se hayan o no contabilizado como gasto, y aún cuando reflejen una obligación indefectible de pago posterior); **ii)** El agente retenedor debe haber declarado y pagado en su totalidad el IA (excepción a esta obligación son las cantidades del Art. 59 que se encuentren exentas o no gravadas en Chile, sea por ley o por aplicación de un CDTI¹⁰⁹); **iii)** Deben cumplir con los requisitos generales del Art. 31 de la LIR para ser deducidos como gasto, cuando proceda (sin perjuicio de la aplicación de la norma de precios de transferencia, pudiendo todavía impugnar el SII los precios, valores o rentabilidades cuando no se ajusten a condiciones normales de mercado); **iv)** Requisito especial respecto de aquellas cantidades que se paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición a partir del año comercial 2015: será necesario que se encuentren adeudadas o contabilizadas como gasto a partir de esa fecha y no hayan sido deducidas como gasto anteriormente.
- c. Nuevo tratamiento tributario del menor valor de la inversión o goodwill no distribuido.** Señala la Circular que la nueva norma del Art. 31, N° 9 de la LIR, tiene por objeto considerar el goodwill no distribuido como un activo intangible, para los efectos que sea castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad absorbente, o al término de giro de la misma. En consecuencia, se estará en presencia de éste cuando: **i)** No se reciben activos no

¹⁰⁹ Respecto de esta última, deberá acreditarse tal circunstancia mediante el certificado y la declaración a la que alude el Inc. 11 del N° 4, del Art. 74 de la LIR.

monetarios desde la sociedad absorbida; **ii)** Habiéndose recibido los anteriores, el valor de costo tributario resulta igual o superior al valor corriente en plaza de los mismos; y **iii)** Habiéndose recibido activos no monetarios de la sociedad absorbida, y habiendo sido distribuido el menor valor de la inversión o goodwill entre aquellos cuyo valor de costo tributario es inferior al valor corriente en plaza, aún subsiste una diferencia de goodwill no distribuida.

La vigencia de las normas que regulan el tratamiento tributario del goodwill no distribuido como un activo intangible, rige respecto del goodwill que se determine en fusiones que se efectúen a partir del 1 de enero de 2015. Sin perjuicio de lo anterior, el tratamiento tributario antes descrito no afectará aquellos procesos de fusión que hayan iniciado¹¹⁰ con anterioridad al 1 de enero de 2015 y que concluyan hasta el 1 de enero de 2016.

d. Aplicación de la tributación dispuesta en el actual Art. 21 de la LIR a las materias antes analizadas.

Se señala que en caso que se deduzcan como gasto necesario para producir la renta, gastos incurridos en supermercados y comercios similares sin cumplir con los requisitos antes señalados, se afectarán con el Impuesto Único del 35%, que dispone el numeral i., del Inc. 1, del Art. 21 de la LIR, relacionado con la letra g), del N° 1, del Art. 33 del citado cuerpo legal, salvo que dichos gastos hayan beneficiado al propietario, socio o accionista de IGC o IA, en cuyo caso tributarán de acuerdo al numeral i., del Inc. 3, del Art. 21 de la LIR.

Respecto de las cantidades a que se refiere el Art. 59 de la LIR, si el incumplimiento corresponde a su falta de pago, abono en cuenta o puesta a disposición, no serán deducibles como gasto en la determinación de la renta afecta al IDPC, sin perjuicio que al no constituir un desembolso efectivo, no se afectará con la tributación dispuesta en el Art. 21 de la LIR, debiendo agregarse en la determinación de la renta gravada. Finalmente, respecto del goodwill no distribuido total o parcialmente, señala que no resultan aplicables las hipótesis comprendidas en el Art. 21 de la LIR, y por lo mismo, en caso de que el total o parte de éste fuera deducido como gasto, dicha cantidad deberá agregarse reajustada a la renta líquida imponible.

¹¹⁰ La Resolución Exenta N° 111, de 4 de diciembre de 2014, establece el procedimiento aplicable para acreditar el inicio de un proceso de fusión.

2. Modificación a la forma de determinar el capital propio de sociedades de personas, tratándose de valores de sus socios incorporados a éstas, contenidas en el Inc. 1, del N° 1, del Art. 41 de la LIR.

La modificación del numeral en análisis suprimió la frase “*o socio de sociedades de personas*”, lo que implica que cuando se esté en presencia de este tipo de valores, previamente deberán examinarse los títulos mediante los cuales los bienes fueron incorporados por los socios a la respectiva sociedad, con objeto de establecer la naturaleza que tributariamente les corresponde y determinar, de esa manera, si pueden considerarse que forman parte del capital propio.

3. Modificaciones al Art. 59 de la LIR.

- a. Se incluye una referencia al nuevo Art. 41 H de la LIR, norma que establece los requisitos para que un Estado sea considerado paraíso fiscal.
- b. Se elimina la reglamentación del exceso de endeudamiento del N° 1, Inc. 4, del Art. en comento, toda vez que ahora se regula en el Art. 41 F, incorporado a la LIR por la Ley N° 20.780.
- c. Eliminación del Inc. final, que tiene por objeto establecer, en todos los casos y sin excepción, el carácter de impuesto único del IA que grava las cantidades, rentas y remuneraciones indicadas en el Art. 59 de la LIR.

4. Modificaciones al Art. 91 de la LIR.

- a. Eliminación de referencia al Art. 14 bis.
- b. Eliminación de la posibilidad de acumular PPMO que tienen los contribuyentes que desarrollan la actividad de transporte terrestre de carga ajena y que tributen en base a renta presunta, establecida en el Inc. 2, del Art. 91 de la LIR.

5. Derogación del Art. 13 de la Ley N° 18.768, que permite otorgar el carácter de pago provisional mensual al IA establecido en los Arts. 59 y 60 de la LIR, pagados por asesorías técnicas prestadas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

Finalmente, se hace referencia a la derogación del Art. 13 de la Ley N° 18.768, respecto de los pagos por asesorías técnicas prestadas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, señalando que si éstas se prestaron antes del 1 de enero de 2015, el IA que corresponda pagar podrá considerarse como un pago provisional mensual, aun cuando el pago de la asesoría técnica y del IA que la

grave, ocurra con posterioridad. Por su parte, si las asesorías técnicas son prestadas a partir del 1 de enero de 2015, independiente que se haya pagado con anterioridad a dicha fecha, no podrán considerarse como un pago provisional mensual en los términos del Art. 13 de la Ley N° 18.768.

CIRCULAR N° 12, DEL 30 DE ENERO DE 2015

Esta Circular instruye sobre las modificaciones efectuadas a los Arts. 41 A y 41 C de la LIR por las Leyes N°s 20.712 y 20.780, además de la incorporación de los Arts. 41 F y 41 H, efectuada por esta última.

1. Modificaciones introducidas al Art. 41 A de la LIR por la Ley N° 20.727

- A. Crédito Total Disponible (“CTD”).** Producto de la modificación introducida en esta materia, específicamente al párrafo 3, N° 1 de la letra A del Art. 41; la aplicación de las normas relacionadas con el CTD se hace extensiva respecto del impuesto pagado por una o más sociedades, en las que participe directa o indirectamente¹¹¹, la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile, siempre que la distribución de dividendos o el retiro de utilidades efectuado desde la empresa extranjera a Chile, provenga en todo o parte, de las utilidades recibidas desde las referidas sociedades, manteniendo el requisito que todas ellas estén domiciliadas en el mismo país y que la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile, posea a su vez directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias. De esta forma, los requisitos copulativos para poder utilizar como crédito el impuesto pagado en el extranjero (“IPE”), son los siguientes: **i)** que no exista impuesto de retención sobre los dividendos o retiros de utilidades en el país fuente, o que dicho impuesto sea inferior a la tasa del IDPC vigente en Chile; **ii)** que el todo o parte, según corresponda, del dividendo distribuido o del retiro efectuado desde la sociedad o empresa extranjera, y el impuesto a la renta pagado en el extranjero, provenga y corresponda a las utilidades recibidas por ésta desde las sociedades en las que participa ya sea directa o indirectamente, (posea 10% o más del capital), a la fecha en que éstas últimas pagaron los impuestos que

¹¹¹ Hasta antes de esta modificación sólo se podía utilizar el IPE por aquellas sociedades en que la empresa que efectúa la remesa participaba directamente.

se pretenden acreditar; y **iii)** que todas las referidas sociedades en que participa la empresa extranjera, en los términos de la letra anterior, se encuentren domiciliadas en el mismo país de la empresa extranjera que distribuye dividendos o remesa utilidades a Chile.

La presente modificación sólo regirá respecto de aquellas rentas percibidas desde el exterior, a contar del 1 de enero de 2014, y siempre que el IPE asociado a ellas, haya sido pagado a contar de igual fecha. Si las rentas son percibidas desde el exterior después del 1 de enero de 2014, pero los IPE por ellas, fueron pagados con anterioridad a dicha fecha, aplicarán las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013.

B. Aumento del porcentaje aplicable en la determinación del crédito por IPE. Hasta antes de la modificación en comento, y de acuerdo a lo establecido en el N° 2 del Art. 42 A, el crédito para cada dividendo o retiro de utilidades correspondía a la cantidad menor que resulte de la comparación entre el monto de los impuestos efectivamente pagados en el extranjero, y el 30% de una cantidad tal, que al restarle dicho porcentaje, se obtenga el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. Como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.727, el porcentaje aplicable aumentó de un 30% a un 32%. La vigencia y supuestos de aplicación de esta modificación son iguales a los señalados en el punto anterior.

C. Tratamiento del excedente de crédito por el IPE deducible del IDPC. La Ley N° 20.727 incorporó una nueva letra c), al N° 3 de la letra A, del artículo 41 A; estableciendo que el excedente de crédito por IPE a deducir del IDPC, sea porque el monto del primero es superior al segundo; o porque no fue posible utilizar el crédito por existir pérdida tributaria, o bien por cualquier otra causa; podrá utilizarse contra el IDPC determinado en los ejercicios siguientes, hasta su total extinción. Para tales efectos, el crédito deberá reajustarse por el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC entre el mes anterior al de cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de en qué sea imputado.

Esta modificación también rige sólo respecto de aquellas rentas percibidas a contar del 1 de enero de 2014, y siempre que el impuesto asociado haya sido pagado a partir de igual fecha. Si el impuesto fue pagado en cualquier momento, antes de la fecha señalada, el

excedente de crédito determinado no podrá imputarse a ejercicios posteriores, extinguiéndose en el mismo ejercicio. De conformidad a lo anterior, podría darse la posibilidad que a partir del 1 de enero de 2014 se perciban, en un mismo año, rentas cuyo impuesto fue pagado con anterioridad a dicha fecha y otras cuyo impuesto fue pagado con posterioridad. En estos casos, el contribuyente deberá imputar en primer lugar, la parte del crédito cuya imputación en ejercicios posteriores no es posible, y luego, aquella parte cuya imputación posterior si es permitida.

- D. Renta Neta de Fuente Extranjera (“RENFE”), de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.** La Ley N° 20.727 establece una diferenciación entre aquellas RENFE provenientes de países con los que Chile mantiene un CDTI vigente y, aquellas provenientes de países con los cuales no se mantiene un CDTI vigente; diferenciación que no existía con anterioridad a la dictación de dicha ley. Como consecuencia de lo anterior, en la actualidad existen dos límites por concepto de RENFE, uno aplicable sólo respecto de aquellas que provengan de países que mantengan CDTI vigente con Chile, establecido en el N° 1 del Art. 41 C, y otro aplicable a aquellas provenientes de países con los que Chile no mantiene CDTI vigente, establecido en el N° 6, de la letra D, del artículo 41 A de la LIR.

La modificación comentada en la presente letra, rige respecto de las RENFE percibidas a contar del 1 de enero de 2014. En todo lo que no sea contrario a las instrucciones impartidas por la Circular 12, se mantienen vigentes aquellas impartidas por la Circular 25 del año 2008.

1.2. Modificaciones efectuadas al Art. 41 A de la LIR por la Ley N° 20.780. (vigencia entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016)

- A. Encabezado Art. 41 A de la LIR.** La eliminación de la frase “**del exterior**” del encabezado del Art. 41 A, que establece una serie de normas para evitar la doble tributación de rentas obtenidas por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, de países con los cuales nuestro país no mantiene un CDTI vigente, tuvo por objeto ampliar el ámbito de aplicación de las mismas a partir del 1 de enero de 2015, ya que antes de la modificación constituía un requisito el que se tratara de rentas obtenidas en el exterior; mientras que con su redacción actual, se permite la aplicación de la norma para rentas obtenidas en Chile como también a aquellas

obtenidas en el extranjero, siempre que hayan sido gravadas en el extranjero.

B. Modificaciones efectuadas en la letra A del Art. 41 A LIR. Los numerales i, ii, iii, y iv de las letras b) del Art. segundo transitorio, instruyeron las siguientes modificaciones:

- Se agrega al párrafo 1° del N° 1, de la letra A, a continuación de la palabra siguiente, la expresión **“según corresponda”**. Esta modificación viene a precisar que el reajuste a que se hace referencia en el párrafo en comento (en la forma indicada en el N° 1 de la letra D, del Art.41 A), a contar del 1 de enero de 2015, no aplicará en todos los casos, sino sólo en aquellos que corresponda. En este sentido, el nuevo Inc. final de este número dispone que no tendrá aplicación el reajuste cuando el contribuyente que obtiene rentas gravadas en el extranjero lleva su contabilidad en moneda extranjera.
- Se agrega en la letra b), del N° 3, a continuación del punto aparte, la siguiente frase: **“Para los efectos de este cálculo, se deducirán los gastos señalados en la letra D), N° 6 de este Art”**. De conformidad a esta modificación, a partir del 1 de enero de 2015, para efectos de calcular el crédito contra el IDPC respecto de dividendos y retiro de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero, en países sin CDTI vigente, percibidos por un contribuyente domiciliado o residente en Chile, se deducirán de las rentas extranjeras respectivas, los gastos señalados en la letra D), del N° 6 de la letra A del Art. en comento, es decir, aquellos gastos necesarios para generar las rentas de fuente extranjera, y que van a corresponden a aquellos que se relacionan directamente con los dividendos y/o retiros de utilidades. En caso de existir gastos necesarios de utilización común respecto de las demás rentas de fuente extranjera, se deberá deducir la proporción correspondiente.
- Se agrega en la letra c) del N° 3, a continuación de las palabras *“se determinen rentas”*, la expresión **“de fuente extranjera”**. Esta modificación precisa que a partir del 1 de enero de 2015, el excedente de crédito generado sólo podrá ser imputado en los ejercicios siguientes en que se determinen rentas de fuente extranjera afectas a IDPC, y no a cualquier tipo de renta, evitando de esta manera que el crédito por IPE, por

rentas obtenidas en el extranjero, sirva para dejar de pagar impuestos establecidos en nuestro país, sobre esas rentas.

- Se agrega en el N° 4, de la letra A, la siguiente letra c): “*Cuando tales rentas sean percibidas directamente por contribuyentes del impuesto global complementario, el crédito se agregará a la base imponible respectiva y se deducirá del citado tributo, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por la ley. Si hubiere un remanente de crédito, este no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores*”. Esta nueva letra establece el tratamiento tributario aplicable al crédito por IPE en contra de los impuestos finales, a contar del 1 de enero de 2015, cuando las rentas correspondientes a dividendos y retiros de utilidades provenientes del exterior, sean percibidas directamente por contribuyentes del IGC, y que consiste en el siguiente:
 - El crédito debe agregarse a la base imponible del IGC.
 - Aquella parte del CTD que hubiere quedado como saldo, una vez imputado el crédito por IPE contra el IDPC, se deducirá en contra del IGC, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por ley.
 - Por último, si hubiere un remanente de crédito por IPE, este no dará derecho a evolución ni imputación alguna, ni podrá recuperarse en los años posteriores.

C. Sustitución del encabezado de la letra C, del Art. 41 A. De conformidad a la nueva redacción del encabezado de la letra C, y en concordancia con la modificación del encabezado del Art. 41 A, a contar del 1 de enero de 2015 el beneficio del uso del crédito para evitar la doble tributación, se extiende a las rentas que cumplan los siguientes requisitos copulativos: **i)** se trate de rentas obtenidas en Chile o en el extranjero; **ii)** sean obtenidas por el uso de marcas, patentes, formulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares; y **iii)** hayan sido gravadas en el extranjero.

D. Modificaciones efectuadas en el letra D, del Art. 41 A. Esta letra establece normas comunes para los distintos tipos de rentas que dan derecho a crédito por IPE y, a contar del 1 de enero de 2015, fue objeto de las siguientes modificaciones:

- Se agrega en el N° 1, a continuación de la expresión “la respectiva renta”, los vocablos, “**según proceda**”; lo que tiene por objeto establecer que el procedimiento para la conversión de las rentas obtenidas en el exterior y de los impuestos respectivos, a su equivalente en pesos chilenos, y su reajuste, sólo se aplicará en los casos en que proceda.
- Se agrega un nuevo Inc. final al N° 1, donde se establece que el reajuste a que se refiere ese número no tendrá aplicación cuando el contribuyente lleve su contabilidad en moneda extranjera. Lo anterior sin perjuicio de que igualmente deberán convertir los impuestos del exterior y las rentas gravadas en el extranjero a su equivalente en la misma moneda extranjera en que lleva su contabilidad.
- Se agrega en el N° 4 de la letra D, a continuación del punto aparte, la siguiente oración: “*Cuando se imputen en el país impuestos pagados por empresas subsidiarias de aquellas a que se refiere el Art. 41 A), número 1, deberán acompañarse los documentos que el Servicio exija a los efectos de acreditar la respectiva participación*”. Como consecuencia de esta modificación, cuando un contribuyente impute el crédito por IPE por una o más sociedades subsidiarias, deberá acompañar antecedentes que le permitan acreditar la respectiva participación (10% o más del capital) en tales subsidiarias.
- Se agrega en el N° 7 de la letra D, la siguiente oración final: “*Este impuesto tampoco podrá ser imputado como crédito contra el IGC o IA que se determine sobre rentas de fuente chilena. Para estos efectos, deberá distinguirse la parte de la renta que sea de fuente nacional y extranjera*”. De esta forma, el IDPC, en la parte en que hubiese sido deducido de éste el crédito correspondiente (41 A y 41 C), no podrá ser imputado como crédito contra el IGC o IA que se determine sobre rentas de fuente chilena.

En relación a lo anterior, para efectos de determinar que parte del IGC o IA corresponde a rentas de fuente chilena, se deberá aplicar al monto de estos impuestos determinado en el año tributario respectivo, la proporción que resulte de dividir el monto de las rentas de fuente chilena, sobre el total de la renta imponible afecta a IGC o IA. La Circular en comento muestra ejemplos sobre la materia.

2. Modificaciones introducidas al Art. 41 C de la LIR

2.2. Modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.727

A. Aumento del porcentaje aplicable en la determinación del crédito por IPE. La Ley N° 20.727 incorporó al párrafo 1, del N° 1, a continuación del punto aparte, una norma que tiene por objeto establecer que el porcentaje para el cálculo del límite del crédito por IPE, a que se refiere la letra b), del N° 2 de la letra A del mismo Art. (32%), será en estos casos de 35%, siempre que los beneficiarios efectivos de tales rentas sean contribuyentes domiciliados o residentes en Chile. De lo contrario, para poder aplicar el porcentaje de 35%, será necesario, además, que Chile mantenga un CDTI con el país de residencia de los beneficiarios efectivos. Este nuevo porcentaje es aplicable respecto de las rentas que se perciban desde el exterior a partir del 1 de enero de 2014 o, en el caso de agencias u otros establecimientos permanentes, respecto de las rentas que se perciban o devenguen desde esa fecha, y siempre que el IPE hubiese sido pagado en esa fecha o a partir de la misma. Si el impuesto fue pagado con anterioridad a dicha fecha, el porcentaje a aplicar será de 30%, que corresponde al vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

B. RENFE de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI y porcentaje aplicable. De conformidad con el nuevo párrafo 2 incorporado al N° 1, el CTD correspondiente a las rentas percibidas o devengadas en el ejercicio, provenientes de estos países, no podrá exceder del 35% de la RENFE percibida desde dichos países en el mismo ejercicio. Para estos efectos, la RENFE de cada ejercicio corresponderá al resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera de países con CDTI vigente, afecta a impuestos en Chile, deducidos los gastos necesarios para producirla, en la proporción que correspondan, mas todos los créditos por IPE de dichos países. Esta modificación rige con la misma vigencia y bajo iguales supuestos a los señalados en el punto anterior, por tanto, a contar del 1 de enero de 2014, el concepto de RENFE a que se hace referencia en esta norma, sólo corresponde a aquella proveniente de países con los cuales Chile mantenga vigente un CDTI. La Circular señala además que para efectos de determinación de la RENFE de cada ejercicio, resultan aplicables, en lo pertinente, las instrucciones contenidas en la Circular N° 25 de 2008.

C. Crédito por IPE de las sociedades en que participa la empresa que efectúa la remesa de utilidades (modificación al N° 2 del Art. 41 C). Se extiende la posibilidad de considerar en la determinación del crédito por IPE, el impuesto pagado por las sociedades en las que tenga participación indirecta, en la medida que se dé cumplimiento, en forma copulativa, a ciertos requisitos. (los mismos que para efectos del N° 1, del Art. 41 A, con excepción del que dice relación con la no existencia de impuesto de retención sobre los dividendos o retiros de utilidades en el país fuente, o que este sea inferior al IDPC de Chile). En estos casos, el contribuyente deberá acreditar tanto el pago del impuesto que se pretende utilizar, como también la participación, directa o indirecta del 10% o más del capital en las sociedades involucradas. La vigencia y supuestos de aplicación de esta modificación son los mismos que los señalados en los puntos anteriores.

D. Aumento de porcentaje aplicable en la determinación del crédito por IPE en el caso de servicios personales. Producto de la modificación efectuada al párrafo 2, del N° 3 del Art. 41 D, el crédito por IPE que podrá ser deducido del IUSC o del IGC, corresponderá al monto menor entre el IPE y el 35% de cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, se obtenga el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. Antes de la modificación el porcentaje a utilizar correspondía a un 30%.

2.2. Modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780

A. Modificación del N° 3 del Art. 41 C. El N° 8, del Art. 2 transitorio de la Ley N° 20.780 sustituyó el párrafo 3 del N° 3, de este Art. Dicha modificación consistió en la eliminación de la frase “*por los meses en que percibieron las rentas afectas a doble tributación, aplicando las escalas y tasas del mes respectivo*”. De esta forma, a partir del 1 de enero de 2015, los contribuyentes que tiene derecho al crédito por servicios personales, son las personas naturales que sin perder su domicilio o residencia en Chile, perciban rentas extranjeras de las clasificadas en los N°s 1 o 2 del Art. 42 de la LIR, por servicios personales prestados y gravados en el exterior. La Circular se encarga de detallar paso a paso el procedimiento de reliquidación aplicable, de conformidad a la nueva redacción de la norma, para el caso de los contribuyentes afectos al IUSC por los sueldos u otras remuneraciones similares percibidas en el exterior, señalando al respecto que dichas

instrucciones reemplazan a aquellas contenidas en el numeral (i.1), de la letra (i), del N° 4, del Capítulo III, de la Circular N° 25 de 2008.

3. Nuevo Art. 41 F de la LIR - Tratamiento tributario del exceso de endeudamiento

Este nuevo Art., vigente a contar del 1 de enero de 2015, establece un Impuesto Único (“IU”) de tasa 35%, de declaración y pago simultáneo, que se aplicará, en términos generales, cuando se cumplan los siguientes requisitos copulativos: **i)** que durante el año comercial respectivo se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición del beneficiario, 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, en virtud de préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere este nuevo Art.; **ii)** que dicho pago, abono en cuenta o puesta a disposición lo efectúe un contribuyente domiciliado, residente, constituido o establecido en Chile a una entidad relacionada sin domicilio ni residencia en el país; y **iii)** que el deudor, al cierre del ejercicio comercial respectivo, se encuentre en situación de exceso de endeudamiento.

El IU establecido por este Art., grava a los contribuyentes domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, que hayan pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición las cantidades que se señalan en el numeral ii), durante el ejercicio respectivo, quienes podrán deducir dicho impuesto como un gasto necesario para producir la renta, de conformidad con los requisitos generales de deducción de gastos del Art. 31 de la LIR. La Circular en comento contiene instrucciones en relación al procedimiento establecido para la determinación de la base imponible sobre la cual se aplicará el IU, en aquellos casos en que se determine la existencia de exceso de endeudamiento. Se señala que para tales efectos se aplicará el porcentaje que se obtenga de dividir el Endeudamiento Total Anual (“ETA”) de la sociedad de que se trate, menos tres veces su patrimonio, por el ETA, todo ello multiplicado por cien, sobre la suma de ciertas partidas allí indicadas. La base imponible determinada conforme al procedimiento establecido en la Circular, se gravará con el IU de tasa 35%, al cual se le podrá imputar como crédito, total o proporcionalmente, el monto del IA que se hubiere retenido, declarado y pagado sobre los intereses y ciertas partidas

de las consideradas para su determinación, que se afectaron con dicho tributo.

Este IU no se aplicará cuando el contribuyente, que por aplicación de las reglas generales si quedaría afecto, reúna las siguientes condiciones copulativas: **i)** sea un banco, compañía de seguros, cooperativa 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; y **ii)** se encuentre sujeto a la fiscalización de su respectiva Superintendencia.

Si el contribuyente deudor cumple con ambos requisitos, y posteriormente se produce algún cambio de circunstancias que cambie la persona del deudor, el IU se aplicará o no, dependiendo de si se verifican los requisitos respecto del nuevo deudor.

3.1. Devengo del IU

El IU se devenga al término del año comercial durante el cual se efectúa el pago, abono en cuenta o puesta a disposición de las sumas gravadas con dicho impuesto, en caso de exceso de endeudamiento. Para estos efectos el concepto de “pago” incluye tanto el pago efectivo, como los otros modos de extinguir la obligación distintos al pago que permitan satisfacer al acreedor su derecho o crédito. Un caso interesante que plantea la Circular es la capitalización de intereses por parte del acreedor, en que se extingue la obligación de pago de intereses mediante un aumento de capital, que resulta pagado capitalizando la obligación principal y los intereses del deudor. No quedan comprendidos aquellos modos de extinguir que no permiten el cumplimiento de la obligación, como la remisión de la deuda, la pérdida de la cosa que se debe, la declaración de la nulidad o rescisión del acto y la prescripción extintiva.

Concepto de abono en cuenta: Si en la contabilidad del deudor de la renta, ésta se ha registrado o abonado en la cuenta corriente del acreedor o beneficiario de ella en forma nominada, esto es, individualizando a sus beneficiarios, denotando dicho abono en la cuenta corriente que el deudor está en condiciones de pagar la renta por contar con los recursos financieros para ello. Dicho abono en cuenta no debe significar una mera provisión global o registro contable de una obligación de pago (pasivo exigible). Se entiende que el registro es nominado cuando en el comprobante contable

respectivo se individualiza al beneficiario de la renta o prestador del servicio respectivo. No resulta relevante el nombre de las cuentas contables que se utilicen para reconocer estas transacciones.

Concepto de puesta a disposición: Si el deudor está en condición de pagar y así lo da a conocer al beneficiario informándole que la renta está a su disposición o depositada en algún banco o entidad financiera a su nombre o le pide instrucciones al acreedor sobre qué hacer con la renta.

3.2. Exceso de endeudamiento

La Circular detalla la forma en que debe calcularse el exceso de endeudamiento. En términos generales, para que exista exceso de endeudamiento el ETA del contribuyente debe ser superior a tres veces su Patrimonio al término del ejercicio respectivo. En otras palabras, el exceso de endeudamiento, será equivalente a la diferencia que resulte de restar al ETA determinado de acuerdo a las normas indicadas en la letra b) siguiente, el triple del patrimonio calculado conforme a las reglas señaladas en la letra a) siguiente. De esta forma, los intereses y demás partidas a que se refiere el Inc. 1° , del Art. 41 F de la LIR que se hayan pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición de entidades relacionadas sin domicilio ni residencia en Chile durante el ejercicio comercial en que se determine un exceso de endeudamiento, en la medida que además se cumplan los demás requisitos que establece dicha disposición, se afectarán con el mencionado impuesto único. Por el contrario, si en alguno de los ejercicios siguientes, por aplicación de lo establecido en el referido Art., el contribuyente dejara de estar en situación de exceso de endeudamiento, las cantidades que se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición de las entidades señaladas, durante ese año, no se afectarán con el Impuesto Único de 35%. En consecuencia, para verificar si procede o no la aplicación del impuesto referido, deberá efectuarse el análisis del exceso de endeudamiento en cada uno de los años comerciales en que se efectúe el pagos de intereses.

La Circular en comentario define “**patrimonio**” como el capital propio tributario determinado al 1 de enero del año comercial en que se pagaron, abonaron en cuenta o se pusieron a disposición los intereses, y se agregarán proporcionalmente los aportes y aumentos de capital efectuados dentro del año comercial. Por su parte se deducirán proporcionalmente las disminuciones de capital, y los retiros o

distribuciones efectuados durante el año comercial respectivo entre otras partidas. Por su parte, la circular señala que tratándose de empresas que se encuentren autorizadas para llevar su contabilidad en moneda extranjera, de acuerdo al Art. 18 del CT, determinarán su patrimonio bajo el mismo esquema de cálculo antes indicado en la moneda extranjera de que se trate, convirtiendo éste a moneda nacional según el valor de cotización del tipo de cambio observado de la moneda extranjera vigente al primer día del mes de enero. Esta última conversión no resulta pertinente, en caso que el contribuyente se encuentre autorizado además, para declarar y pagar en la moneda extranjera.

3.3. Normas de relación

Se considerará que el beneficiario de los intereses es una entidad relacionada con quien los paga, abona en cuenta o pone a disposición, en los siguientes casos:

- a.** El beneficiario se encuentre constituido, establecido, domiciliado o sea residente en alguno de los territorios o jurisdicciones que formen parte de la lista a que se refiere el Art. 41 D de la LIR a la fecha del otorgamiento del crédito respectivo.
- b.** El beneficiario se encuentre domiciliado, constituido, establecido o sea residente de un territorio o jurisdicción que cumpla con al menos dos de los requisitos que establece el Art. 41 H de la LIR.
- c.** El beneficiario domiciliado, residente, constituido o establecido en el exterior y quien paga, abona en cuenta o pone a disposición, pertenezcan al mismo grupo empresarial en los términos del Art. 100 de la Ley de Mercado de Valores.
- d.** El financiamiento es otorgado con garantía directa o indirecta de terceros. En este caso, el beneficiario no se considerará relacionado cuando el tercero que otorga la garantía directa o indirecta sea un tercero no relacionado con el deudor y este preste el servicio de garantía a cambio de una remuneración normal de mercado, considerando para tales efectos lo dispuesto en el Art. 41 E de la LIR. Lo anterior no será aplicable si en caso que haya celebrado algún acuerdo u obtenido los fondos necesarios para garantizar dicho financiamiento, con alguna entidad relacionada con el deudor o se trate de instrumentos financieros colocados y adquiridos por empresas independientes y que posteriormente son adquiridos o traspasados a empresas o entidades.

3.4. Obligación de información

El deudor deberá presentar una declaración jurada ante el SII, en la forma y plazo que establezca mediante resolución, sobre las operaciones a las que se refiere el Art. 41 F de la LIR, con indicación de las obligaciones y deudas, sus garantías e indicando además si entre los beneficiarios finales de los intereses se encuentran entidades relacionadas. El retardo u omisión en la presentación de la declaración jurada, será sancionado conforme a lo establecido en el N° 1, del Art. 97 del CT. Si en caso de incumplimiento 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 el deudor, o entre el deudor y acreedor de las deudas no informadas,

3.5. Créditos otorgados con anterioridad a la entrada en vigencia

Los intereses y otras cantidades que se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición a partir de la vigencia de este Art., por créditos u otras operaciones efectuadas antes de la entrada en vigencia de la misma norma no se afectarán con el impuesto multa de 35% a menos que las obligaciones hayan sido novadas, cedidas, o se modifique el monto del crédito o la tasa de interés, o cuando directa o indirectamente hayan sido adquiridas por empresas relacionadas.

CIRCULAR N° 52, DEL 23 DE JUNIO DE 2015

Mediante esta circular, el SII imparte instrucciones sobre los principales aspectos del nuevo impuesto que gravará las emisiones al aire de compuestos contaminantes producidos por fuentes fijas, establecido en el Art. 8 de la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria.

1. Elementos del impuesto

1.1. Hecho gravado. En virtud de lo establecido en el Inc. primero del Art. 8 de la citada Ley, se grava la emisión de los siguientes compuestos: **a)** material particulado; **b)** óxido de nitrógeno; **c)** dióxido de azufre; y **d)** dióxido de carbono. Además, deben ser producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (Megavatios términos), considerando el límite superior del valor energético del combustible. En cuanto al concepto “establecimiento”, de acuerdo a su sentido técnico, es definido como “*el conjunto de estructuras e instalaciones donde se localizan*

una o más calderas o turbinas, que están próximas entre sí y que por razones técnicas están bajo un control operacional único o coordinado”.

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

1.2. Sujeto pasivo. El sujeto pasivo corresponde a personas naturales y jurídicas que, a cualquier título, haciendo uso de las fuentes de emisión de los establecimientos, generen emisiones de los compuestos contaminantes señalados.

1.3. Devengo del impuesto y certificaciones de emisiones. El impuesto referido se devenga anualmente. Respecto a la certificación de las emisiones efectuadas por cada contribuyente esta es realizada por la Superintendencia del Medio Ambiente en el mes de marzo de cada año. Dicha certificación puede ser impugnada, suspendiéndose el giro del impuesto mientras el recurso no se encuentre totalmente resuelto. Por último, el Inc. duodécimo del Art. 8 de la Ley en referencia establece que las características del sistema de monitoreo de las emisiones y los requisitos para su certificación serán aquellos determinados por la Superintendencia del Medio Ambiente. Por su parte, los contribuyentes están obligados a presentar a la mencionada Superintendencia un reporte de monitoreo de emisiones, conforme a las instrucciones generales que determine dicho organismo. Quienes incumplan dichas obligaciones serán sujetos de sanción de acuerdo a lo dispuesto en la ley orgánica de la Superintendencia de Medio Ambiente.

1.4. Base imponible y metodología de cálculo. La determinación de la base imponible y la metodología de cálculo del impuesto dependen del tipo de compuesto contaminante y se encuentran establecidos en los Incs. 3 y siguientes del Art. 8, que disponen lo siguiente:

- a. Respecto al material particulado, óxido de nitrógeno y dióxido de azufre, el impuesto será equivalente a 0,1 por cada tonelada emitida, o la proporción que corresponda al multiplicar: **i)** coeficiente de dispersión en la comuna; **ii)** costo social per cápita del contaminante; y **iii)** población de la comuna, la cual se determinará de acuerdo a la proyección oficial del Instituto Nacional de Estadísticas.

- b. En cuanto al dióxido de carbono, el impuesto será equivalente a 5 USD por cada tonelada emitida. Sin embargo, no se aplica el mencionado impuesto a fuentes fijas que operen en base a medios de generación renovable no convencional cuya fuente de energía sea la biomasa.

Por último, el Ministerio del Medio Ambiente establecerá los procedimientos administrativos necesarios para la aplicación del impuesto. Por su parte, respecto a la determinación y pago del impuesto, la Superintendencia del Medio Ambiente deberá enviar al SII un informe con los datos y antecedentes necesarios para que proceda el cálculo del impuesto por cada fuente emisora y pago deberá efectuarse en la TGR, en el mes de abril del año calendario siguiente a aquel en que se generaron las emisiones.

2. Determinación del impuesto y costo marginal

El impuesto a las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas no debe considerarse en la determinación del costo marginal instantáneo de energía, cuando éste afecte a la unidad de generación marginal del sistema. Sin perjuicio de lo anterior, las unidades cuyo costo total unitario sea mayor o igual costo marginal, la diferencia entre la valorización de sus inyecciones, deberá ser pagado por todas las empresas eléctricas que efectúen retiros de energía del sistema, a prorrata de sus retiros, debiendo el Centro de Despacho Económico de Carga respectivo, adoptar las medidas pertinentes para realizar la reliquidación correspondiente. Por su parte, la Comisión Nacional de Energía, mediante resolución exenta, establecerá las disposiciones de carácter técnico que sean necesarias para la adecuada implementación del mecanismo señalado.

3. Vigencia del impuesto

El impuesto se aplicará a contar año 2017, considerando las emisiones generadas durante dicho año, y deberá ser pagado por primera vez en el mes de abril del año 2018.

CIRCULAR N° 55, DEL 24 DE JUNIO DE 2015

I. Antecedentes generales de la Circular N° 55

La Circular N° 55 fue emitida con el objeto de instruir y precisar la vigencia y ámbito de aplicación temporal de las normas anti elusivas incorporadas por la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria, contenidas

en los nuevos Arts. 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del CT. Asimismo, complementa lo señalado en la Circular N° 55 del 16 de octubre de 2014 respecto a la vigencia y transición de las normas contenidas en la Ley N° 20.780

II. Materias que regula

Interpreta sistemáticamente lo previsto en el Art. 15 transitorio de la Ley N° 20.780, el cual señala lo siguiente: *“Las modificaciones al CT regirán transcurrido un año desde la publicación de la ley, con excepción de lo dispuesto en el número 25, letra b. del Art. 10, que regirá a partir del 1 de enero de 2015.*

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

De acuerdo a lo anterior, los Arts. mencionados en el Inc. 2, estarán vigentes a partir del 30 de septiembre de 2015, por lo tanto, a contar de esa fecha el SII podrá aplicar, en las fiscalizaciones que desarrolle, las nuevas normas anti elusivas de carácter general. Sin perjuicio de lo anterior, la Circular viene a determinar el ámbito de validez temporal de dichos Arts., en cuanto a definir temporalmente el universo de hechos, actos, negocios o conjunto o de ellos a que se puede aplicar la nueva normativa cumpliendo con la finalidad del legislador en cuanto a evitar espacios de elusión. En consecuencia, se analizan las expresiones “realizados” y “concluidos” que emplea el legislador, con el objeto de determinar su alcance y aplicación. De acuerdo al punto N° 8 de la Circular, dichas expresiones se emplean para excluir los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, que se han ejecutado, celebrado o perfeccionado íntegramente en un tiempo pasado (antes del 30 de septiembre de 2015). Así, es posible que hechos, actos o negocios, aún iniciados antes de la referida fecha, sean alcanzados por las normas anti elusivas cuando, existiendo abuso o simulación, se encuentre pendiente el cumplimiento de sus efectos jurídicos o tributarios a la fecha de entrada en vigencia. En este tipo de casos, los efectos jurídicos o tributarios se producen una vez que los hechos o actos jurídicos se “realizan” o “concluyen” bajo el imperio de las normas anti elusivas.

Los actos o contratos presentados en la Circular para ejemplificar lo dicho precedentemente son los siguientes:

- a. Aquellos que se encuentren sujetos a un plazo o condición, ya sea en cuanto al perfeccionamiento mismo del acto o contrato, así como

el nacimiento de los derechos u obligaciones que de ellos emanan o su exigibilidad (efectos jurídicos pendientes).

- b.** Actos o contratos de tracto sucesivo.
- c.** En general, aquellos cuyos efectos tributarios no se hayan consumado o materializado íntegramente antes del 30 de septiembre de 2015.

Respecto a la letra c) anterior, se entenderá que los efectos tributarios de un hecho, acto o negocio o conjunto de ellos, no se encuentran íntegramente consumados o materializados a la fecha de entrada en vigencia de las normas cuando el acto o hecho apto para producir los efectos tributarios aún no se haya realizado o concluido. Luego, se señala que un acto o hecho realizado o concluido genera efectos tributarios cuando la ley le atribuye a esos actos o hechos una determinada consecuencia para efectos de la aplicación de tributos. Un ejemplo de lo anterior se produce en el caso de un proceso de fusión iniciado en el 2014, pero que el hecho o acto que permita generar una diferencia entre el valor de inversión total realizada y el capital propio de la sociedad absorbida se realiza o concluye después de entran en vigencia las normas anti elusión.

Por otro lado, se entenderá que el hecho, acto o negocio, o conjunto de ellos se encuentra “concluido” cuando se ha ejecutado, celebrado o perfeccionado íntegramente el último hecho, acto o negocio que, en su conjunto, obedecen a una sola transacción u operación que produzca una consecuencia tributaria susceptible de ser considerada como elusiva. Así, de modo meramente ejemplar, se entiende que la sola transacción u operación se “realiza o concluye” a partir del 30 de septiembre de 2015 cuando: su vinculación se colige a partir del resultado final que subyace tras los hechos o actos; o cuando exista una mutua interdependencia entre ellos, de suerte que cada uno, aisladamente considerado, carece de significación relevante por sí mismo desde el punto de vista de las normas anti elusión, formando parte de un todo coherente con un determinado fin elusivo.

Conforme a lo expuesto anteriormente, la Circular señala a modo ejemplar los siguientes hechos, actos o negocios que podrán ser objeto de fiscalización por considerarse abusivas las formas jurídicas o simulación:

- a.** Un proceso de fusión concluido o realizado a partir del 30 de septiembre de 2015, aun cuando el inicio de dicho proceso haya ocurrido antes del 31 de diciembre de 2014.
- b.** Un contrato de arrendamiento, de regalías o de provisión de servicios periódicos, suscrito antes del 30 de septiembre de 2015 y se ejecute a partir de la fecha señalada.

- c. Un proceso de reestructuración societaria que comprenda varias etapas que, habiéndose iniciado antes del 30 de septiembre de 2015, sus efectos tributarios se realicen o concluyan a partir de la fecha señalada.

Finalmente, es importante señalar que el Director del SII podrá requerir al TTA competente, la aplicación de las normas anti elusión respecto a actos o negocios o un conjunto o serie de ellos susceptibles de ser considerados elusivos, en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el SII, exceda la cantidad equivalente a 250 UTM a la fecha de presentación del requerimiento.

CIRCULAR N° 62, DEL 10 DE JULIO DE 2015

La presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones sobre las modificaciones legales introducidas por la Ley N° 20.780, en relación al procedimiento de “Consulta Pública” de proyectos de circulares o instrucciones del SII, comprendido en los nuevos Inc. 2 y 3 del Art. 6, letra A, N° 1, del CT, que entrarán en vigencia a contar del 30 de septiembre de 2015.

Respecto a las materias a consultar, facultativamente se podrá activar este mecanismo de “Consulta Pública” en aquellas circulares o instrucciones que no tengan por objeto interpretar, con carácter general, normas tributarias o modificar criterios interpretativos previos, con el fin de que los contribuyentes o cualquier persona natural o jurídica pueda emitir su opinión sobre su contenido y efectos o formular propuestas sobre los mismos. Por otro lado, la “Consulta Pública” será obligatoria en los casos de circulares o instrucciones que contengan la interpretación de una norma tributaria o que modifiquen criterios interpretativos previos, emitidas por la Dirección en ejercicio de la atribución que confiere el Art. 6, letra A, N° 1, del CT. En el caso que solo una parte de las circulares o instrucciones se refieran a la interpretación de normas, se someterá a consulta pública la totalidad del proyecto de instrucción de que se trate.

Finalmente, en relación al procedimiento, se instruye que el único canal válido para el ingreso de opiniones ciudadanas, será a través de la sección que especialmente se disponga para dichos efectos en la Pag. web del SII. Se recibirán todas las opiniones que se hagan llegar dentro de los plazos que en cada caso se determine, los cuales no podrán ser inferiores a 10 días hábiles ni superior a 20 días hábiles. El contenido de las opiniones, será público y podrá ser examinada en la Pag. web del SII, el cual

publicará en su sitio web en un plazo máximo de 2 días hábiles aquellas que tengan relación con la materia sometida a “Consulta Pública”. Las opiniones, comentarios, sugerencias y propuestas de la ciudadanía no son vinculantes ni estará el Director obligado a pronunciarse respecto de ellas. Una vez recibidas, las opiniones serán remitidas a los responsables del proyecto sometido a “Consulta Pública” para su análisis, sistematización y consideración en la instrucción, si procediere.