

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 1
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 02 de enero de 2015
MATERIA: Instruye sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y otras normas legales que se indican, que entran en vigencia a contar del 1° de enero de 2015.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: Artículos 31, 41, 59 y 91 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, (contenida en el artículo 1° del D.L. 824 de 1974); artículo 13 de la Ley N° 18.768, publicada en el Diario Oficial de 29 de diciembre de 1988; Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014.

I.- INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario (en adelante la "Ley").

La presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones respecto de ciertas modificaciones efectuadas por la referida Ley, que tienen incidencia en materia de Impuesto a la Renta y que entran en vigencia a contar del 1° de enero de 2015, de acuerdo a lo dispuesto en los numerales 15 letras a), b) y h), 24 letra a), 40 letras a), b) y c) y 49 letras a) y b), del artículo 1°, y en el numeral 13), del artículo 17, todos de la Ley.

De esta manera, las modificaciones que empiezan a regir a contar del 1° de enero de 2015, y que se instruyen a través de la presente Circular, son las siguientes:

Artículo de la Ley que introduce la modificación.	Norma modificada.	Página
Artículo 1°, N° 15, letra a)	Artículo 31, inciso 1° de la LIR	2
Artículo 1°, N° 15, letra b)	Artículo 31, inciso 3° de la LIR	4
Artículo 1°, N° 15, letra h), i)	Artículo 31, N° 9, párrafo 3° de la LIR	8
Artículo 1°, N° 15, letra h), ii)	Artículo 31, N° 9, párrafo 4° de la LIR	8
Artículo 1°, N° 15, letra h), iii)	Artículo 31, N° 9, párrafo 5° de la LIR	8
Artículo 1°, N° 15, letra h), iv)	Artículo 31, N° 9, párrafo 6° de la LIR	8
Artículo 1°, N° 24, letra a)	Artículo 41, N° 1, inciso 1° de la LIR	12
Artículo 1°, N° 40, letra a)	Artículo 59, inciso 1° de la LIR	14
Artículo 1°, N° 40, letra b)	Artículo 59, inciso 4°, N° 1 de la LIR	15
Artículo 1°, N° 40, letra c)	Artículo 59, inciso final de la LIR	15
Artículo 1°, N° 49, letra a)	Artículo 91, inciso 1° de la LIR	16
Artículo 1°, N° 49, letra b)	Artículo 91, inciso 2° de la LIR	16
Artículo 17, N° 13	Artículo 13, de la Ley N° 18.768	18

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

1.- MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL ARTÍCULO 31 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA (LIR).

La Ley efectuó una serie de modificaciones al artículo 31 de la LIR. Sin perjuicio de lo anterior, a continuación se analizarán aquellas que entran en vigencia a contar del 1° de enero de 2015.

1.1.- Gastos incurridos en supermercados y comercios similares, de acuerdo a la modificación introducida al inciso 1°, del artículo 31 de la LIR¹.

La modificación al inciso 1°, del artículo 31 de la LIR, trató en forma particular la deducibilidad como gasto de los desembolsos incurridos por compras en supermercados y comercios similares, precisando qué requisitos deben concurrir para que dichos desembolsos puedan constituir un gasto necesario para producir la renta afecta al Impuesto de Primera Categoría (IDPC)², con el objeto de controlar la deducción indebida de este tipo de gasto –al no cumplir con los requisitos del referido artículo 31–, los que usualmente son documentados con facturas.

La nueva regulación sobre la materia, por regla general, no permite la deducción como gasto necesario para producir la renta de los desembolsos efectuados por compras en supermercados y otros comercios similares cuando las adquisiciones que originaron dichos desembolsos no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente.

La restricción abarca a los gastos incurridos en la adquisición de todo tipo de bienes, que no sean necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente, efectuados en supermercados, entendido este término como 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. Igualmente, la restricción incluye los gastos incurridos en adquisiciones de bienes efectuadas en comercios similares o afines a un supermercado, tales como hipermercados, almacenes, distribuidoras y todos aquellos establecimientos comerciales que sin cumplir con todas las características propias de éste, se dediquen al expendio de productos comestibles y no comestibles.

Sin embargo, excepcionalmente, la norma permite la deducibilidad como gasto necesario para producir la renta afecta a IDPC de aquellos desembolsos incurridos por compras en supermercados y otros comercios similares que cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

¹ De acuerdo a lo dispuesto en la letra a), del numeral 15), del artículo 1°, en concordancia con la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

² El texto modificado del inciso 1°, del artículo 31, quedó del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación en análisis):

*“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no se hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. **Tampoco procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo. Tratándose de los gastos incurridos en supermercados y comercios similares, podrá llevarse a cabo su deducción cuando no excedan de 5 unidades tributarias anuales durante el ejercicio respectivo, siempre que se cumpla con todos los requisitos que establece el presente artículo. Cuando tales gastos excedan del monto señalado, igualmente procederá su deducción cumpliéndose la totalidad de los requisitos que establece este artículo, siempre que previo a presentar la declaración anual de impuesto a la renta, se informe al Servicio, en la forma que establezca mediante resolución, el monto en que se ha incurrido en los referidos gastos, así como el nombre y número de rol único tributario de él o los proveedores.”***

i) El monto total de aquellos, no debe exceder de la suma de 5 Unidades Tributarias Anuales (en adelante “UTA”), en el ejercicio comercial respectivo.

El referido monto o su saldo, no podrá acumularse para los ejercicios comerciales siguientes, ya sea que en el ejercicio comercial respectivo no se hubiere incurrido en gasto alguno en supermercados y otros comercios similares, o se hubiere incurrido en un monto inferior, respectivamente.

ii) Deben cumplir con los requisitos generales establecidos en el artículo 31 de la LIR para ser deducibles como tales.

Lo anterior se traduce en que los gastos deben reunir los siguientes requisitos copulativos para ser susceptibles de ser rebajados como tales en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC:

- a) Deben corresponder a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente, entendiéndose por tales aquellos que tienen una relación directa con la realización del giro comúnmente desarrollado por el contribuyente, sirviendo a la generación de su Renta Líquida Imponible afecta a IDPC.

Es importante destacar que el hecho que la compra sea documentada a través de una factura, documento tributario emitido, en este caso, frente a ventas afectas a Impuesto al Valor Agregado (en adelante “IVA”), no confiere al gasto, por sí solo, el carácter de necesario para el desarrollo del giro habitual del contribuyente.

- b) Que sean necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión como aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio considerando no sólo la naturaleza de los mismos, sino que también su monto, esto es, hasta qué cantidad los gastos han sido necesarios para producir la renta del ejercicio comercial correspondiente.
- c) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta.
- d) Que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente. Es menester que los gastos tengan su origen en adquisiciones o prestaciones reales y efectivas y no en meras apreciaciones del contribuyente.
- e) Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio, debiendo el contribuyente probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga.

Sin perjuicio de lo anterior, si el monto total de los gastos incurridos en supermercados y otros comercios similares durante el ejercicio comercial respectivo excede de 5 UTA, igualmente podrán deducirse como gastos necesarios para producir la renta afecta a IDPC, siempre que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- (i) Deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR para ser deducibles como tales, de acuerdo a lo señalado en el numeral ii) precedente.
- (ii) El contribuyente que incurrió en dichos gastos, deberá informar a este Servicio, en forma previa a presentar su declaración anual de impuestos a la renta, en la forma y en el plazo que se establezca mediante la respectiva resolución, a lo menos, el nombre o razón social y RUT de él o los proveedores y el monto total en que se ha incurrido en los referidos gastos durante el curso del ejercicio comercial respectivo. Dicho requisito, es habilitante para la procedencia del gasto.

Cabe hacer presente, que el N° 20, del artículo 97 del Código Tributario fue modificado por la Ley para efectos de incluir de manera específica dentro de dicho artículo, a la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios similares a que se refiere el artículo 31 de la LIR, que no

cumplan con los requisitos que dicha disposición establece³. De esta manera, concurriendo los elementos del tipo infraccional contenidos en el referido numeral del artículo 97 del Código Tributario, resultará aplicable la sanción allí establecida.

Por último, debe tenerse en cuenta que el artículo 23°, N° 4, del D.L. N° 825 de 1974 también fue modificado por la Ley, agregando en la parte final del referido N° 4 la norma que dispone que no darán derecho a crédito fiscal los gastos incurridos en supermercados y comercios similares que no cumplan con los requisitos que establece el inciso 1°, del artículo 31 de la LIR, materia tratada en la Circular N° 51 de este Servicio, de fecha 3 de octubre de 2014.

1.2.- Deducción como gasto de las cantidades indicadas en el artículo 59 de la LIR, de acuerdo a lo dispuesto en el nuevo inciso 3°, del artículo 31 del referido cuerpo legal⁴.

El nuevo inciso 3° incorporado al artículo 31 de la LIR⁵, aborda en forma particular la deducibilidad como gasto necesario para producir la renta de las cantidades, rentas y remuneraciones indicadas en el artículo 59 del referido cuerpo legal, que se originen en actos o contratos celebrados con partes directa o indirectamente relacionadas con la entidad local respectiva, en los términos del artículo 41 E de la LIR⁶.

En particular, la nueva normativa introduce requisitos adicionales relacionados con la oportunidad en que pueden deducirse como gasto por parte del contribuyente local, las cantidades a que se refiere el párrafo anterior. Con ello, se busca condicionar la deducción del gasto al cumplimiento por parte del agente retenedor, de las obligaciones de retención, declaración y pago del IA que afecta la operación, cuando así corresponda.

Debe destacarse que la aplicación de esta norma especial queda exclusivamente reservada para cantidades, rentas y remuneraciones del artículo 59 de la LIR, que hayan tenido su origen en actos o contratos suscritos entre partes relacionadas de forma directa o indirecta, de acuerdo a lo indicado al respecto en el artículo 41 E de la misma ley. Por lo mismo, aquellas cantidades, rentas y remuneraciones indicadas en el referido artículo 59, que hayan tenido su origen en actos o

³ De acuerdo a lo dispuesto en la letra b), del numeral 25), del artículo 10, en concordancia con el inciso 1°, del artículo decimoquinto de las disposiciones transitorias de la Ley. El texto del N° 20, del artículo 97 del Código Tributario, quedó del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación en análisis):

“Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

*20.- La deducción como gasto o uso del crédito fiscal que efectúen, en forma reiterada, los contribuyentes del impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta, que no sean sociedades anónimas abiertas, de desembolsos que sean rechazados o que no den derecho a dicho crédito, de acuerdo a la Ley de la Renta o al decreto ley N° 825, de 1974, por el hecho de ceder en beneficio personal y gratuito del propietario o socio de la empresa, su cónyuge o hijos, o de una tercera persona que no tenga relación laboral o de servicios con la empresa que justifique el desembolso o el uso del crédito fiscal, con multa de hasta el 200% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar la deducción indebida. **La misma multa se aplicará cuando el contribuyente haya deducido los gastos o hecho uso del crédito fiscal respecto de los vehículos y aquellos incurridos en supermercados y comercios similares, a que se refiere el artículo 31 de la ley sobre Impuesto a la Renta, sin cumplir con los requisitos que dicha disposición establece.”***

⁴ De acuerdo a lo dispuesto en la letra b), del numeral 15), del artículo 1°, en concordancia con la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁵ El texto del nuevo inciso 3°, del artículo 31, es del siguiente tenor:

“Respecto de las cantidades a que se refiere el artículo 59, cuando se originen en actos o contratos celebrados con partes directa o indirectamente relacionadas de la entidad local respectiva en los términos del artículo 41 E, sólo procederá su deducción como gasto en el año calendario o comercial de su pago, abono en cuenta o puesta a disposición. Para que proceda su deducción, se requiere que se haya declarado y pagado el respectivo impuesto adicional, salvo que tales cantidades se encuentren exentas o no gravadas con el citado tributo, ya sea por ley o por aplicación de un convenio para evitar la doble tributación internacional. Adicionalmente, para que sea procedente su deducción deberán cumplir con los requisitos que establece este artículo, en cuanto sean aplicables. Lo dispuesto en este inciso, no obsta a la aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 41 E.”

⁶ El artículo 41 E regula materias relativas a precios de transferencia y fue introducido por la Ley N° 20.630, de 2012. Las instrucciones pertinentes fueron impartidas mediante la Circular N° 29, de 14 de junio de 2013. Sin perjuicio de lo anterior, cabe hacer presente que el inciso 2° de dicha norma fue modificado por el numeral 26), del artículo 1° de la Ley, modificación que entró en vigencia a partir del 1° de octubre de 2014, de acuerdo a lo dispuesto en la letra a), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley, y cuyas instrucciones se encuentran incluidas en la Circular N° 62, de 2 de diciembre de 2014.

contratos suscritos entre partes no relacionadas, sólo deben cumplir con los requisitos generales establecidos en el artículo 31 de la LIR para efectos de su deducibilidad como gasto necesario para producir la renta.

De acuerdo al artículo 41 E de la LIR, se considera que el contribuyente domiciliado, residente o establecido en Chile se encuentra relacionado con la contraparte en el exterior en los siguientes casos⁷:

- a) Cuando una de las partes participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de la otra;
- b) Cuando una misma persona o personas participen directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de ambas partes, entendiéndose todas ellas relacionadas entre sí;
- c) Cuando las operaciones sean realizadas entre una agencia, sucursal o cualquier otra forma de establecimiento permanente con su casa matriz; con otros establecimientos permanentes de la misma casa matriz; con partes relacionadas de esta última y establecimientos permanentes de aquéllas;
- d) Cuando, existiendo o no una relación directa o indirecta entre las partes, las operaciones se lleven a cabo con partes residentes, domiciliadas, establecidas o constituidas en un país o territorio incorporado en la lista a que se refiere el N° 2, del artículo 41 D de la LIR, salvo que dicho país o territorio haya suscrito o suscriba con Chile un acuerdo que permita el intercambio de información relevante para los efectos de aplicar las disposiciones tributarias, que se encuentren vigentes;
- e) Las personas naturales se entenderán relacionadas entre sí, cuando entre ellas sean cónyuges o exista parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive; y
- f) Entre los intervinientes, cuando una parte lleve a cabo una o más operaciones con un tercero que, a su vez, lleve a cabo, directa o indirectamente, con un relacionado de aquella parte, una o más operaciones similares o idénticas a las que realiza con la primera, cualquiera sea la calidad en que dicho tercero y las partes intervengan en tales operaciones.

Así, existiendo relación en los términos descritos anteriormente entre el contribuyente local afecto a IDPC y el beneficiario de la renta señalada en el artículo 59 de la LIR, no domiciliado ni residente en Chile, el contribuyente local sólo podrá deducir como gasto necesario para producir la renta, las cantidades, rentas y remuneraciones cuando concurren los siguientes requisitos copulativos:

- i) **Las cantidades indicadas en el artículo 59 de la LIR deben haber sido pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición del interesado durante el año comercial o calendario en que se procede a su deducción.**

Para éstos efectos, en el concepto de pago queda comprendido tanto el pago efectivo, como también aquellos casos en que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago, en tanto permita satisfacer al acreedor de la obligación en su derecho o crédito, tales como la dación en pago, compensación, novación, confusión, transacción, etc. No quedan comprendidas cuando no se ha cumplido la obligación, entre otras, la remisión o condonación de la deuda (sin perjuicio del incremento de patrimonio que experimenta el deudor), la pérdida de la cosa que se debe, la declaración de la nulidad o rescisión del acto, la prescripción extintiva, etc.

Por otra parte, se entiende que hay abono en cuenta cuando 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. De este modo, no resulta relevante el nombre de las cuentas contables que se utilicen para reconocer estas transacciones. Asimismo, se entiende que el

⁷ De acuerdo a lo instruido por este Servicio en la Circular N° 29, de 14 de junio de 2013.

contribuyente cuenta con los recursos financieros respectivos cuando en sus cuentas de caja o fondos disponibles se observe un saldo igual o superior a las sumas que representan tales transacciones. En todo caso, es condición que las sumas respectivas se encuentren exigibles contractualmente a la fecha de su contabilización.

Finalmente, una suma se pone a disposición del interesado cuando el deudor esta 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.

En consecuencia, no cumplen con la exigencia analizada en los dos párrafos anteriores aquellas sumas adeudadas por el contribuyente de IDPC local, que no hubieren sido abonadas en cuenta o puestas a disposición, según se explicó, ya sea que se hayan o no contabilizado como gasto, y aun cuando éstas reflejen una obligación indefectible de pago posterior.

ii) El agente retenedor debe haber declarado y pagado en su totalidad, el IA que grava las cantidades indicadas en el artículo 59 de la LIR.

El IA del artículo 59 de la LIR es un impuesto de retención, que como tal debe ser retenido por aquellos contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, que remesen, paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición de los contribuyentes de dicho impuesto (personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile), las sumas, remuneraciones y cantidades a que se refiere el señalado artículo, de acuerdo a lo prescrito en el artículo 74 N° 4 de la LIR⁸.

Los mismos hechos indicados en el párrafo anterior, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 79 de la LIR, generan la obligación para el agente retenedor de declarar y enterar en arcas fiscales el IA que grava las cantidades, rentas y remuneraciones indicadas en el artículo 59 de la LIR⁹.

Sin perjuicio de lo señalado previamente, se excepcionan del requisito en análisis las cantidades, rentas y remuneraciones contempladas en el artículo 59 de la LIR que se encuentren exentas o no gravadas en Chile con el referido IA, ya sea por ley o por aplicación de un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional suscrito por nuestro país. En este último caso, deberá acreditarse tal circunstancia por medio del certificado y de la declaración a que alude el inciso 11°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, que debió haberle entregado al retenedor el contribuyente del IA, beneficiario de las cantidades, rentas y remuneraciones del señalado artículo 59.

Declarado y pagado el IA, la deducción del gasto procederá en el período tributario correspondiente al año comercial en el que las cantidades indicadas en el artículo 59 de la LIR hayan sido pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición del interesado. En caso de que el pago del impuesto adicional se efectúe fuera del plazo legal, igualmente procederá el derecho a deducir como gasto las cantidades indicadas. Sin embargo, si el pago del tributo fue efectuado en un período comercial distinto al señalado y la correspondiente declaración anual de impuesto a la renta ya fue presentada, el contribuyente que pretenda rebajar el gasto, deberá para tal efecto efectuar una declaración rectificatoria acreditando el cumplimiento del requisito del pago total del impuesto adicional de que se trata.

Tratándose de los intereses devengados en los instrumentos a que se refiere el artículo 104 de la LIR, atendido que el agente retenedor no es el pagador de los intereses, sino que los representantes, custodios, intermediarios, depositarios de valores u otras personas domiciliadas o constituidas en el país que hayan sido designadas o contratadas por los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, para los efectos de cumplir con las obligaciones tributarias provenientes de la tenencia o enajenación de los instrumentos de deuda de oferta pública referidos,

⁸ Cabe hacer presente que, de acuerdo al numeral 47), del artículo 1°, en concordancia con el inciso 1°, del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley, el N° 4, del artículo 74 de la LIR, se reemplaza en su totalidad por un nuevo N° 4, el que entra en vigencia el 1° de enero de 2017. Lo anterior, sin perjuicio de las modificaciones introducidas a dicha norma a partir del 1° de enero de 2015 y que rigen hasta el 31 de diciembre de 2016, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 11), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁹ De acuerdo a lo dispuesto artículo 79 de la LIR, el impuesto retenido debe ser declarado y pagado en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención, salvo tratándose de armadores, agentes, consignatarios y embarcadores de naves, quienes deben retener el tributo y enterarlo en arcas fiscales, por sí o por cuenta de quienes representen, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que la nave extranjera haya recalado en el último puerto chileno en cada viaje, de acuerdo a lo establecido en el N° 4, del artículo 59 del referido cuerpo legal.

no será necesario que se verifique el cumplimiento del requisito de que trata este numeral por parte de los agentes retenedores respectivos para que proceda la deducción como gasto. Lo anterior, sin perjuicio de las obligaciones que a éstos les afectan, y de las facultades con que cuenta este Servicio para perseguir la declaración y pago del referido impuesto de retención.

iii) Las cantidades indicadas en el artículo 59 de la LIR deben cumplir con los requisitos generales establecidos en el artículo 31 de la LIR para ser deducidos como gastos, analizados en el punto 1.1 anterior, en cuanto le sean aplicables.

Sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos especiales indicados en los numerales i) y ii), precedentes, las cantidades indicadas en el artículo 59 de la LIR deben cumplir con los requisitos generales establecidos en el artículo 31 de dicha ley, en cuanto le sean aplicables. Así por ejemplo, ya que sólo procede la deducción como gasto de estas cantidades en el año calendario o comercial de su pago, abono en cuenta o puesta disposición, el requisito general consistente en que las mismas se encuentren pagadas o adeudadas durante el ejercicio comercial correspondiente, debe entenderse en referencia a lo señalado en el numeral i), precedente.

Cabe señalar, por último, que el hecho que se hubieren cumplido todos y cada uno de los requisitos analizados para efectos de proceder a rebajar como gasto las cantidades a que se refiere el artículo 59 de la LIR, cuando se originen en actos o contratos celebrados con partes directa o indirectamente relacionadas de la entidad local respectiva en los términos del artículo 41 E de la misma ley, no obstará a la aplicación de lo dispuesto en ésta última norma (relativa a precios de transferencia).

En consecuencia, este Servicio podrá impugnar los precios, valores o rentabilidades, o determinarlos en caso de no haberse fijado alguno, establecidos con ocasión de las operaciones a que alude el artículo 59 de la LIR, llevadas a cabo entre contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile y sus partes relacionadas contribuyentes del IA, cuando éstos no se ajusten a condiciones normales de mercado¹⁰.

iv) Requisito especial para aquellas cantidades indicadas en el artículo 59 de la LIR, que se paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición a partir del año comercial 2015.

De acuerdo a lo establecido en el numeral X) del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, para que proceda la deducción de las cantidades señaladas, cuyo pago, abono en cuenta o puesta a disposición de empresas relacionadas, se efectúe a partir del año comercial 2015, será necesario que éstas se encuentren adeudadas o contabilizadas como gasto a partir de esa fecha y además no hayan sido deducidas como gasto en ejercicios anteriores al de vigencia de esta norma.

1.2.1.- Se hace presente que el nuevo requisito de encontrarse pagado el IA para la deducción como gasto por las cantidades indicadas en el artículo 59 de la LIR, sólo es aplicable para los pagos, abonos en cuenta o puestas a disposición de empresas relacionadas que se efectúen a partir del 1° de enero de 2015, de manera que los efectuados con anterioridad a esa fecha, sólo deben cumplir los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso 1° del artículo 31 de la LIR.

1.2.2.- Asimismo, cabe recordar que el artículo 37 de la LIR otorga al Director Regional respectivo, la facultad para rechazar como gasto necesario para producir la renta, el exceso que determine por las cantidades pagadas o adeudadas por los bancos que no estén constituidos en calidad de sociedades chilenas, a sus casas matrices por concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago que provenga de operaciones financieras, cuando los montos de estas cantidades no guarden relación con las que se cobran habitualmente en situaciones similares, no se contraponen con la aplicación de lo dispuesto en el nuevo inciso 3° del artículo 31, así como tampoco con lo establecido en el artículo 41 E, ambos de la LIR.

1.2.3.- En cuanto a los gastos señalados en el N° 12, del artículo 31 de la LIR, se hace presente que respecto de ellos debe examinarse primeramente el cumplimiento de los requisitos de este

¹⁰ De acuerdo a lo instruido por este Servicio en la Circular N° 29, de 14 de junio de 2013.

nuevo inciso 3°, del artículo 31 de la misma ley, para después proceder a examinar el cumplimiento de los límites señalados en el referido numeral 12.

1.3.- Nuevo tratamiento tributario del menor valor de la inversión o goodwill no distribuido, de acuerdo a las modificaciones introducidas al N° 9, del artículo 31 de la LIR¹¹.

1.3.1.- Tratamiento tributario del goodwill no distribuido como un activo intangible.

Las modificaciones introducidas al N° 9, del artículo 31 de la LIR¹², tienen por objeto establecer un nuevo tratamiento tributario al goodwill no distribuido, tratamiento que en términos generales consiste en considerar aquel como un activo intangible, para los efectos de que sea castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad absorbente, o al término de giro de la misma.

Con el objeto de determinar cuando estamos en presencia de un menor valor de la inversión o goodwill no distribuido, es importante tener presente lo siguiente, de acuerdo a las instrucciones de este Servicio sobre la materia, contenidas en la Circular N° 13, de 7 de marzo de 2014:

- a) Que existe goodwill o menor valor, cuando el valor total de la inversión efectuada por la absorbente en las acciones o derechos sociales de la sociedad absorbida es mayor al valor total o proporcional del capital propio tributario de esta última determinado a la fecha de la fusión¹³.
- b) Que dicha diferencia, primeramente se debe distribuir entre todos los activos no monetarios que se reciban de la sociedad absorbida con motivo de la fusión cuyo valor de costo para efectos tributarios sea inferior a su valor corriente en plaza. La distribución debe efectuarse

¹¹ De acuerdo a lo dispuesto en la letra h), del número 15 del artículo 1°, en concordancia con la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

¹² El texto del N° 9 del artículo 31, quedó del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación en análisis):

“9°: Los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

En caso de empresas cuyo único giro según la escritura de constitución sea el de desarrollar determinada actividad por un tiempo inferior a 6 años no renovable o prorrogable, los gastos de organización y puesta en marcha se podrán amortizar en el número de años que abarque la existencia legal de la empresa.

*Quando con motivo de la fusión de sociedades, comprendiéndose dentro de este concepto la reunión total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, el valor de la inversión total realizada en los derechos o acciones de la sociedad fusionada, resulte mayor al valor total o proporcional, según corresponda, que tenga el capital propio de la sociedad absorbida, determinado de acuerdo al artículo 41 de esta ley, la diferencia que se produzca deberá, en primer término, distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza. La distribución se efectuará en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, aumentándose el valor tributario de éstos hasta la concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. De subsistir una diferencia o una parte de ella, ésta se considerará como un **activo intangible, sólo para los efectos de que sea castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad, o bien, al término de giro de la misma. Con todo, este activo intangible formará parte del capital propio de la empresa, y se reajustará anualmente conforme a lo dispuesto en el número 6 del artículo 41.***

El valor de adquisición de los derechos o acciones a que se refiere el inciso anterior, para determinar la citada diferencia, deberá reajustarse según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de la adquisición de los mismos y el mes anterior al del balance correspondiente al ejercicio anterior a aquel en que se produce la fusión.

*Conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, el Servicio podrá tasar fundadamente los valores de los activos determinados por el contribuyente en caso que resulten ser notoriamente superiores a los corrientes en plaza o los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia determinada en virtud de la referida tasación, se considerará como parte del **activo intangible, según lo señalado en este número”.***

¹³ Para que se produzca la diferencia de valor referida, es necesario que nos encontremos frente a un caso de fusión por incorporación o frente a lo que se denomina fusión impropia, esto es, a la reunión total de los derechos y acciones de una sociedad en manos de una misma persona, todo ello, de acuerdo a las instrucciones de este Servicio, contenidas en la Circular N° 13 de 2014.

en la proporción o porcentaje que represente el valor corriente en plaza de cada uno de ellos sobre la sumatoria del total de los mismos, aumentándose el valor tributario de éstos hasta la concurrencia de su valor corriente en plaza.

Como se aprecia de lo referido en la letra b) precedente, la distribución del goodwill supone que la sociedad absorbida cuente con activos no monetarios valorizados tributariamente a un costo inferior al corriente en plaza, que se traspasan a la absorbente.

En consecuencia, estaremos en presencia de un goodwill no distribuido, totalmente o en parte, en las siguientes situaciones:

- a) Cuando no se reciben activos no monetarios desde la sociedad absorbida;
- b) Cuando, habiéndose recibido activos no monetarios desde la sociedad absorbida, el valor de costo para efectos tributarios de cada uno de los activos no monetarios recibidos, resulta igual o superior al valor corriente en plaza de los mismos; y
- c) Cuando habiéndose recibido activos no monetarios desde la sociedad absorbida, y habiéndose 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.

En cualquiera de dichos casos, el goodwill o menor valor no distribuido, total o parcialmente, entre los activos no monetarios, de acuerdo a la modificación en análisis, constituye un activo intangible que sólo puede ser castigado o amortizado a la disolución de la absorbente o al término de giro de la misma. En efecto:

- i) **En el caso de disolución de la absorbente.** Cuando la absorbente deja de existir legalmente, disolviéndose por ejemplo, fruto de su fusión con otra sociedad, sea ésta una fusión por creación, por incorporación o impropia, se podrá deducir como gasto la totalidad del activo intangible de la renta afecta a IDPC que debe determinar la sociedad continuadora por cuenta de la sociedad disuelta respecto del año comercial de término de giro, según su valor a la fecha de la disolución, de acuerdo con el balance y demás antecedentes que deben acompañarse a este Servicio, dentro del plazo de 2 meses siguientes al término de las actividades de la empresa o sociedad que se disuelve, conforme a lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 69 del Código Tributario.
- ii) **En el caso de término de giro de la absorbente.** Cuando la sociedad absorbente cese el ejercicio de sus actividades afectas a impuestos, lo que no implica que deje de existir legalmente, se podrá deducir la totalidad del activo intangible de la renta afecta a IDPC al término de giro de la misma, dentro del plazo de 2 meses siguientes al término de las actividades de la empresa o sociedad, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 69 del Código Tributario.

Por otra parte, durante la existencia legal de la sociedad absorbente o mientras ésta no efectúe término de giro, el goodwill no distribuido, total o parcialmente, por encontrarnos frente a cualquiera de las situaciones señaladas, constituye una inversión efectiva que debe activarse, integrando el patrimonio tributario de dicha empresa al incorporarse en calidad de activo intangible en el cálculo del capital propio de la misma. Dicho activo intangible deberá ser reajustado anualmente conforme a lo dispuesto en el N° 6, del artículo 41 de la LIR.

Cabe hacer presente, por último, que las instrucciones impartidas mediante la Circular N° 13, de 7 de marzo de 2014, sobre el tratamiento tributario de la diferencia que se produce entre el valor de la inversión y el del capital propio tributario de una sociedad que resulta absorbida, continúan plenamente vigentes, en todo aquello que no diga relación con la modificación en análisis, salvo que se trate de procesos de fusión que se hayan iniciado con anterioridad al 1° de enero de 2015 y que concluyan hasta el 1° de enero de 2016, según se explicará a continuación, caso en el cual las instrucciones impartidas sobre la materia mediante la referida circular continúan vigentes en su totalidad. Especialmente, en estos últimos casos, se debe considerar lo señalado en la citada Circular N°13¹⁴, referido a la determinación del valor tributario de la inversión, el que debe

¹⁴ Primer párrafo del numeral i) de la letra c) del N°7, Título II de la Circular N° 13 de 2014.

considerar el valor de adquisición y/o aporte, incrementado o disminuido, según el caso, por los aumentos y disminuciones de capital posteriores efectuados por el adquirente hasta la fecha de la fusión, entendiéndose por fecha de fusión aquella en que ésta se entienda concluida.

1.3.2.- Vigencia.

El nuevo tratamiento tributario del goodwill no distribuido, como un activo intangible que debe ser amortizado o castigado a la fecha de la disolución de la empresa o sociedad absorbente o al término de giro de ésta, rige respecto del goodwill que se determine en fusiones que se efectúen a partir del 1° de enero del año 2015¹⁵.

Sin embargo, dicho tratamiento tributario no afectará a aquellos procesos de fusión que se hayan iniciado con anterioridad al 1° de enero de 2015 y que se concluyan hasta el 1° de enero de 2016. Respecto de estas fusiones, el goodwill no distribuido continuará tratándose como un gasto diferido que debe ser amortizado y deducido como gasto por la empresa o sociedad absorbente, en partes iguales en un período de diez ejercicios comerciales consecutivos, contados desde aquel en que dicha diferencia se generó, esto es, desde el ejercicio comercial en que se produjo la fusión.

Para estos efectos, se entiende que se ha “iniciado un proceso de fusión”, cuando, debidamente representadas, entre todas las empresas o sociedades que se fusionan se ha suscrito un acuerdo en tal sentido.

La Resolución Exenta N° 111, de 4 de diciembre de 2014, estableció el procedimiento para la acreditación del inicio de un proceso de fusión, consistente en la presentación de una declaración jurada ante este Servicio hasta el 31 de diciembre de 2014, acompañada de los antecedentes correspondientes. No obstante lo anterior, este Servicio podrá impugnar tales antecedentes cuando se determine que éstos no son fidedignos. Si la declaración jurada señalada, junto con los antecedentes requeridos, no se presentaren, se tendrá por no acreditado el inicio del proceso de fusión.

De manera meramente ejemplar y no taxativa, en la resolución referida se enumeran algunos actos que denotan el inicio de un proceso de fusión. Sin perjuicio de lo anterior, los Directores Regionales o el Director de Grandes Contribuyentes, en su caso, podrán admitir como antecedentes, otros documentos que tengan fecha cierta, distintos de los indicados en dicha resolución, que permitan a su juicio establecer fehacientemente el inicio del proceso de fusión con anterioridad al 1° de enero de 2015.

Por su parte, y dado que los procesos de fusión que se iniciaron con anterioridad al 1° de enero de 2015, deben concluirse hasta el 1° de enero de 2016, para efectos de poder aplicar al goodwill no distribuido el tratamiento tributario de gasto diferido, se entenderá que se da cumplimiento a este último plazo cuando las formalidades propias de la fusión, atendido el tipo empresarial o tipo social involucrado, se encuentren cumplidas a la medianoche del señalado día.

Al efecto, si se trata de la fusión de una sociedad de personas, se entenderá cumplida la formalidad a la fecha de suscripción de la escritura pública que dé cuenta de la modificación de los estatutos sociales de la sociedad continuadora, siempre que con posterioridad, se haya cumplido con la correspondiente publicación e inscripción de un extracto de dicha escritura.

Respecto de las sociedades de personas acogidas al régimen simplificado de constitución, modificación y disolución de la Ley N° 20.659, se entenderá concluido el proceso de fusión a la fecha señalada en el artículo 4° de la referida ley¹⁶.

Por su parte, si se trata de una sociedad anónima, en el caso de la fusión por incorporación, también se entenderá cumplida la formalidad en la fecha que se reduce el acta de la junta

¹⁵ De acuerdo a lo dispuesto en el N° XIX.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

¹⁶ Artículo 4° de la ley 20.659: “Las personas jurídicas que se acojan a la presente ley serán constituidas, modificadas, fusionadas, divididas, transformadas, terminadas o disueltas, según sea el caso, a través de la suscripción de un formulario por el constituyente, socios o accionistas, el que deberá incorporarse en el Registro. En estos casos, la fecha del acto jurídico respectivo será la fecha en que firme el formulario el primero de los socios o accionistas o el constituyente, según corresponda. Sin perjuicio de lo anterior, el formulario sólo se entenderá incorporado al Registro cuando fuere firmado por todos los que hubiesen comparecido al acto que lo origina.”

extraordinaria de accionistas de la sociedad continuadora que aprueba la fusión. Y en el caso de que se trate de una fusión impropia, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 103 N°2 de la Ley 18.046, la fusión se produce al reunirse por un período ininterrumpido que exceda de diez días, todas las acciones en manos de una sola persona. De este modo, corresponderá al contribuyente acreditar, por los medios de prueba legal, que al día 1° de enero de 2016 ha transcurrido el plazo de diez días recién referido¹⁷.

1.4.- Aplicación de la tributación dispuesta en el actual artículo 21 de la LIR, a las materias analizadas en los puntos 1.1 y 1.2 precedentes¹⁸.

En caso que los contribuyentes que se encuentren afectos a lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR¹⁹, deduzcan como gasto necesario para producir la renta, los gastos incurridos en supermercados y comercios similares y las cantidades a que se refiere el artículo 59 de la LIR, sin haber dado cumplimiento a los requisitos establecidos en los incisos 1° y 3°, del artículo 31 del referido cuerpo legal, de acuerdo a lo analizado en los puntos 1.1 y 1.2 precedentes, en virtud de lo establecido en el numeral i.-, del inciso 1°, del artículo 21, en concordancia con la letra g), del N° 1, del artículo 33 de la LIR, se aplicará el Impuesto Único del 35% que establece dicha norma.

Lo anterior, siempre que los mismos correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo y que las referidas partidas no hayan beneficiado al propietario, socio o accionista, contribuyentes del IGC o IA, de la empresa o sociedad respectiva, considerando que en estos casos, tales sumas no se afectan con el IU referido, sino que el propietario, socio o accionista señalado, se gravará con el IGC o IA, más una tasa adicional de los referidos tributos de 10%, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral i.-, del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR²⁰.

En el caso de las cantidades a que se refiere el artículo 59 de la LIR, si el incumplimiento de requisitos corresponde a su falta de pago, abono en cuenta o puesta a disposición, dichas sumas no serán deducibles como gasto en la determinación de la renta afecta al IDPC, por corresponder a una partida de aquellas señaladas en la letra g), del N° 1, del artículo 33 de la LIR. Sin embargo, podrá deducirse en el ejercicio correspondiente, en la medida que se cumpla tal condición, razón por la cual no se gravarán con la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR, al no constituir un desembolso efectivo y solamente se agregarán en la determinación de la renta gravada, cuando la hayan disminuido de manera indebida.

Dado que respecto al goodwill no distribuido total o parcialmente no resulta aplicable ninguna de las hipótesis establecidas en el artículo 21 de la LIR, en la eventualidad que el total o parte de éste fuese indebidamente deducido como gasto, dicha cantidad deberá agregarse reajustada a la renta líquida imponible del IDPC, puesto que debe formar parte de los activos de la empresa.

¹⁷ Se hace presente que respecto de las sociedades anónimas no procede para estos efectos la aplicación de la ley 20.659, porque las sociedades anónimas abiertas no pueden acogerse a este sistema simplificado de constitución, modificación y disolución (artículo 2° de la ley 20.659) y las sociedades anónimas cerradas sólo pueden ingresar a este régimen simplificado a partir de julio de 2016. (de acuerdo a lo dispuesto en la letra e) del artículo 2° transitorio del Reglamento de la Ley 20.659 contenido en Decreto Supremo N°45 de 28 de marzo de 2013.

¹⁸ Cabe hacer presente que el actual artículo 21 de la LIR, es sustituido a partir del 1° de enero de 2017, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 11), del artículo 1°, en concordancia con el inciso 1°, del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

¹⁹ Dado que se derogan el artículo 14 bis a partir del 1° de enero de 2015, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 5), del artículo 1°, en concordancia con la letra b) del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley, es necesario hacer presente que de acuerdo a lo dispuesto en el numeral II, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, los contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2014, se encuentren acogidos al artículo 14 bis, podrán mantenerse acogidos a dicho régimen de tributación hasta el 31 de diciembre de 2016. Para tal efecto, lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR, el que expresamente hace aplicable la tributación en él establecida a los contribuyentes del artículo 14 bis, debe entenderse vigente respecto de los referidos contribuyentes y por el período señalado.

²⁰ Las instrucciones sobre la aplicación del actual artículo 21 de la LIR fueron impartidas mediante la Circular N° 45, de 23 de septiembre de 2013, las que resultan plenamente aplicables mientras continúe en vigencia dicho artículo, esto es, hasta el 31 de diciembre de 2016.

2.- MODIFICACIÓN DE LA FORMA DE DETERMINAR EL CAPITAL PROPIO DE SOCIEDADES DE PERSONAS, TRATÁNDOSE DE VALORES DE SUS SOCIOS INCORPORADOS A ÉSTAS, CONTENIDA EN EL INCISO 1º, DEL N° 1, DEL ARTÍCULO 41 DE LA LIR²¹.

De acuerdo a lo establecido en el párrafo 1º, del N° 1, del inciso 1º del artículo 41 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, forman parte de capital propio los valores del socio de sociedades de personas que hayan estado incorporados al giro de la empresa.

El sentido de la referida expresión, según ha señalado este Servicio, es amplio, esto es, comprensible de cualquier cantidad a favor de un socio, sea proveniente de utilidades no retiradas, de préstamos otorgados por el socio a la respectiva sociedad a corto o a largo plazo o sin plazo definido, de desembolsos de dinero efectuados por el socio por cuenta de la sociedad, de entregas de dinero para futuros aumentos de capital, o simplemente de saldos a su favor en cuenta corriente, con la única condición de que se hayan incorporado al giro de la empresa, es decir, que se hayan invertido en bienes de la sociedad, que se hayan empleado en pagar obligaciones de ella o que se hayan destinado a financiar gastos de explotación.

Sin embargo, atendida la modificación del numeral en análisis, en la que se suprimió la frase “o socio de sociedades de personas”²², y que entra en vigencia el 1º de enero de 2015, cuando en la determinación del capital propio de una sociedad de personas, se esté en presencia de este tipo de valores, deberán examinarse previamente los títulos mediante los cuales los bienes fueron incorporados por los socios a la respectiva sociedad para efectos de establecer la naturaleza que tributariamente les corresponde y determinar, de esa manera, si pueden considerarse como formando parte del capital propio²³.

Así, por ejemplo, el aporte de capital que un socio realice a una sociedad de personas, formará parte del capital propio de ésta, siempre que el señalado aporte pueda ser considerado como tal, esto es, siempre que, en términos generales, corresponda a un desembolso o a una inversión efectivamente realizada por el socio en la sociedad respectiva –desembolso o inversión que debe implicar un sacrificio económico para aquel–, y cumpla las formalidades propias de la constitución o de la modificación del contrato social, en caso de tratarse de aumentos de capital, de acuerdo al tipo social de que se trate. Por el contrario, un préstamo de un socio a su respectiva sociedad de personas, deberá considerarse como formando parte del pasivo exigible, y, por tanto, no formará parte del capital propio de la misma.

Considerando que el capital propio inicial de un ejercicio comercial dado se determina tomando como base el balance del ejercicio inmediatamente anterior o, el patrimonio que figura en la

²¹ De acuerdo a lo dispuesto en la letra a), del numeral 24), del artículo 1º, en concordancia con la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

²² El texto modificado del N° 1, del artículo 41 de la LIR, quedó del siguiente tenor:

“Artículo 41.- Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20º, demostradas mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las siguientes normas:

1º.- El capital propio inicial del ejercicio se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance. Para los efectos de la presente disposición se entenderá por capital propio la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas. Formarán parte del capital propio los valores del empresario que hayan estado incorporados al giro de la empresa.”

²³ La modificación en análisis resulta coherente con las derogaciones y modificaciones introducidas por la Ley N° 20.630, del 2012, a la forma de determinar el costo tributario de los derechos sociales así como al tratamiento tributario que afecta a los resultados obtenidos en su enajenación o cesión, homologando los referidos aspectos, en cuanto a la naturaleza de los derechos sociales así lo permitió, con el tratamiento dado a las acciones de una sociedad anónima. Sin perjuicio de lo anterior, es necesario tener presente que el numeral 4), del artículo segundo, y los numerales 7) y 8) del N° I, del artículo tercero, ambos de las disposiciones transitorias de la Ley, introducen una serie de modificaciones a la determinación del costo tributario de acciones y derechos sociales en los casos que indican y que la letra e), del numeral 8), del artículo 1º, en concordancia con el inciso 1º, del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley, establece un nuevo sistema para determinar el costo tributario de las acciones y derechos sociales y el tratamiento tributario que afecta los resultados obtenidos en su enajenación, con vigencia a partir del 1º de enero del 2017.

declaración de iniciación de actividades del primer ejercicio comercial²⁴, en la determinación del capital propio inicial de una sociedad de personas, correspondiente al ejercicio comercial 2014 (año tributario 2015) y 2015 (año tributario 2016) y siguientes, en las que sus socios han incorporado uno o más valores, en los términos referidos anteriormente, resulta conveniente hacer presente lo siguiente, atendida la modificación en análisis y su vigencia:

i) Capital propio inicial correspondiente al ejercicio comercial 2014 (año tributario 2015).

Ya sea que la determinación del capital propio inicial se efectúe sobre la base del balance al 31 de diciembre de 2013 o de la declaración de iniciación de actividades realizada durante el año comercial 2014, deberán considerarse como formando parte del capital propio inicial de una sociedad de personas los valores de sus socios que hayan incorporado al giro de la empresa, aplicándose el párrafo 1°, del numeral 1°, del inciso 1° del artículo 41 de la LIR previo a la modificación introducida por la Ley.

ii) Capital propio inicial correspondiente a los ejercicios comerciales 2015 (año tributario 2016) y siguientes.

Ya sea que la determinación del capital propio inicial se efectúe sobre la base del balance al 31 de diciembre de 2014 o de la declaración de iniciación de actividades realizada durante el año comercial 2015, cuando existan valores incorporados por los socios a la respectiva sociedad de personas, deberán examinarse previamente los títulos mediante los cuales fueron incorporados, para efectos de establecer la naturaleza que tributariamente les corresponde y determinar si pueden considerarse como formando parte del capital propio inicial, aplicándose el inciso 1°, del numeral 1°, del artículo 41 de la LIR ya modificado por la Ley. Ésta instrucción resulta plenamente aplicable para los ejercicios comerciales siguientes.

Asimismo, en la determinación de las variaciones del capital propio inicial de una sociedad de personas correspondientes a los ejercicios comerciales 2014 (año tributario 2015) y 2015 (año tributario 2016) y siguientes, resulta conveniente hacer presente lo siguiente, atendida la modificación en análisis y su vigencia:

i) Aumentos y disminuciones del capital propio inicial ocurridos durante el ejercicio comercial 2014 (año tributario 2015).

Deberán considerarse como aumentos del capital propio inicial de una sociedad de personas, correspondiente al ejercicio comercial 2014, los valores de sus socios que se hayan incorporado al giro de la empresa durante dicho ejercicio comercial. Por otra parte, deberán considerarse como disminuciones del capital propio inicial de una sociedad de personas, correspondiente al ejercicio comercial 2014, los valores de sus socios que habiendo sido incorporados al giro de la empresa, hayan salido de éste en favor de sus socios durante dicho ejercicio comercial, como consecuencia de la aplicación del inciso 1°, del numeral 1°, del artículo 41 de la LIR previo a la modificación introducida por la Ley.

ii) Aumentos y disminuciones del capital propio inicial ocurridos durante los ejercicios comerciales 2015 (año tributario 2016) y siguientes.

Para establecer si corresponden a aumentos del capital propio inicial de una sociedad de personas, correspondiente al ejercicio comercial 2015, cuando existan valores incorporados por los socios a la respectiva sociedad de personas durante dicho ejercicio comercial, deberán examinarse previamente los títulos mediante los cuales fueron incorporados, para efectos de establecer la naturaleza que tributariamente les corresponde y determinar si pueden considerarse como aumentos del capital propio inicial. Por otra parte, para establecer si corresponden a disminuciones del capital propio inicial de una sociedad de personas, correspondiente al ejercicio comercial 2015, cuando existan valores que habiendo sido incorporados por los socios a la respectiva sociedad, hayan salido de ésta en favor de sus socios durante dicho ejercicio comercial, deberán examinarse previamente los títulos mediante los cuales salieron, para efectos de establecer la naturaleza que tributariamente les corresponde y determinar si pueden considerarse como disminuciones del capital propio inicial como consecuencia de la aplicación del inciso 1°, del N° 1, del artículo 41 de la LIR ya modificado por la Ley. Esta instrucción resulta plenamente aplicable para los ejercicios comerciales siguientes.

²⁴ De acuerdo a lo instruido el apartado IV, de la Circular N° 100, de 19 de agosto de 1975, de este Servicio.

3.- MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL ARTÍCULO 59 DE LA LIR.

La Ley efectuó una serie de modificaciones al artículo 59 de la LIR, todas las cuales entran en vigencia a contar del 1° de enero de 2015, a saber:

3.1.- Modificación introducida al inciso 1°, del artículo 59 de la LIR²⁵.

La modificación efectuada al inciso 1° tiene por objeto incluir una referencia al nuevo artículo 41 H de la LIR²⁶, norma que establece los requisitos que ha de cumplir un territorio o jurisdicción para considerar que tiene un régimen fiscal preferencial²⁷.

El inciso señalado anteriormente, sólo hacía referencia al artículo 41 D de la LIR, norma que alude a los paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos considerados como tales por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante "OCDE"). En efecto, establece dicho artículo que mediante decreto supremo del Ministerio de Hacienda se determinará la lista de países que se encuentran en tal situación. Actualmente dicho listado está contenido en el Decreto Supremo N° 628, del Ministerio de Hacienda, del año 2003.

Como consecuencia de la modificación, quedarán afectas a una tasa del 30 % de IA, el pago o abono en cuenta a personas sin domicilio o residencia en el país de las regalías o remuneraciones indicadas en el inciso 1°, del artículo 59, cuando respecto del acreedor o beneficiario de ellas concurre alguna de las siguientes circunstancias:

- i) Se encuentre constituido, esté domiciliado o sea residente en alguno de los países que formen parte de la lista a que se refiere el artículo 41 D de la LIR, esto es, en los paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos incluidos en la lista fijada mediante decreto supremo del Ministerio de Hacienda, actualmente el Decreto Supremo N° 628, del 2003, que a su vez recoge los países o territorios considerados como tales por la OCDE.
- ii) Se encuentre constituido, esté domiciliado o sea residente en algún territorio o jurisdicción considerado como régimen fiscal preferencial, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 H de la LIR.

²⁵ De acuerdo a lo dispuesto en la letra a), del numeral 40, del artículo 1°, en concordancia con la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

²⁶ El artículo 41H fue incorporado a la LIR por el numeral 27), del artículo 1° de la Ley y de acuerdo a la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la misma, entra en vigencia a partir del 1° de enero del año 2015, materia sobre la cual este Servicio emitirá una Circular.

²⁷ El texto modificado del inciso 1°, del artículo 59, quedó del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación en análisis):

*"Se aplicará un impuesto de 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado. Con todo, la tasa de impuesto aplicable se reducirá a 15% respecto de las cantidades que correspondan al uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y de nuevas variedades vegetales, de acuerdo a las definiciones y especificaciones contenidas en la Ley de Propiedad Industrial y en la Ley que Regula Derechos de Obtentores de Nuevas Variedades Vegetales, según corresponda. Asimismo, se gravarán con tasa de 15% las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales, entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual, salvo que las cantidades se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar, entendiéndose por tales aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto. En el caso de que ciertas regalías y asesorías sean calificadas de improductivas o prescindibles para el desarrollo económico del país, el Presidente de la República, previo informe de la Corporación de Fomento de la Producción y del Comité Ejecutivo del Banco Central de Chile, podrá elevar la tasa de este impuesto hasta el 80%. No obstante, la tasa de impuesto aplicable será de 30% cuando el acreedor o beneficiario de las regalías o remuneraciones se encuentren constituidos, domiciliados o residentes en alguno de los países que formen parte de la lista **a que se refieren los artículos 41 D y 41 H**, o bien, cuando posean o participen en 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, así como en el caso que se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro. El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas circunstancias y efectuar una declaración jurada, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución."*

- iii) Posea o participe en 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, así como en el caso que se encuentren bajo un socio o un accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro.

3.2.- Modificación introducida al N° 1, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR²⁸.

La modificación efectuada al N° 1, del inciso 4°²⁹ del referido artículo, tiene por objeto eliminar toda la reglamentación del exceso de endeudamiento contenida en dicho numeral, materia que pasa a ser tratada de manera orgánica en el nuevo artículo 41 F, incorporado a la LIR por la Ley, y que entra en vigencia a partir del 1° de enero de 2015³⁰. Las instrucciones de este Servicio sobre la incorporación del artículo 41 F de la LIR, serán incluidas en una nueva Circular.

3.3.- Eliminación del inciso final, del artículo 59 de la LIR³¹.

La eliminación del inciso final 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 artículo 59 de la LIR.

En consecuencia, atendido el carácter de impuesto único a la renta del IA del artículo 59 de la LIR, las cantidades, rentas y remuneraciones afectas a dicho impuesto no se gravarán con ningún otro tributo dispuesto en la LIR y su retención, la que debe efectuarse considerando la tasa que corresponda, por aquellos contribuyentes que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición del beneficiario o paguen a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en

²⁸ De acuerdo a lo dispuesto en la letra b), del numeral 40, del artículo 1°, en concordancia con la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

²⁹ El texto modificado del N° 1, del inciso 4°, del artículo 59, quedó del siguiente tenor:

“Este impuesto se aplicará, con tasa 35%, respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas a que se refiere el inciso primero por concepto de:

1) Intereses. Estarán afectos a este impuesto, pero con una tasa del 4%, los intereses provenientes de:

a) Depósitos en cuenta corriente y a plazo en moneda extranjera, efectuados en cualquiera de las instituciones autorizadas por el Banco Central de Chile para recibirlos;

b) Créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales, así como por compañías de seguros y fondos de pensiones extranjeros que se encuentren acogidos a lo establecido en la letra A), del artículo 9° transitorio, de la Ley que Regula la Administración de Fondos de Terceros y Carteras individuales. El pagador del interés informará al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine, las condiciones de la operación;

No obstante lo anterior, no se gravarán con los impuestos de esta ley los intereses provenientes de los créditos a que se refiere el párrafo anterior, cuando el deudor sea una institución financiera constituida en el país y siempre que ésta hubiere utilizado dichos recursos para otorgar un crédito al exterior. Para estos efectos, la institución deberá informar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste señale, el total de los créditos otorgados al exterior con cargo a los recursos obtenidos mediante los créditos a que se refiere esta disposición.

c) Saldos de precios correspondientes a bienes internados al país con cobertura diferida o con sistema de cobranzas;

d) Bonos o debentures emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile. El pagador del interés informará al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine, las condiciones de la operación;

e) Bonos, debentures y demás títulos emitidos en moneda extranjera por el Estado de Chile o por el Banco Central de Chile, y

f) Las Aceptaciones Bancarias Latinoamericanas ALADI (ABLAS) y otros beneficios que generen estos documentos.

g) Los instrumentos señalados en las letras a), d) y e) anteriores, emitidos o expresados en moneda nacional.

h) Los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104, los que se gravarán cuando se hayan devengado en la forma establecida en el número 2° del artículo 20.”

³⁰ De acuerdo a lo dispuesto en el numeral 27), del artículo 1°, con concordancia con la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

³¹ De acuerdo a lo dispuesto en la letra c), del numeral 40, del artículo 1°, en concordancia con la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

Chile, cantidades, rentas y remuneraciones afectas al citado tributo, de acuerdo a lo prescrito en el N° 4, artículo 74, de la LIR, permitirá cumplir la obligación tributaria inmediatamente, sin que exista obligación de presentar declaración anual alguna por parte del contribuyente del IA, y sin que dicha retención pueda darse de abono a los impuestos anuales que pudiera corresponderle a los contribuyentes sin domicilio o residencia en el país.

Como puede apreciarse, aun cuando el contribuyente perciba otras rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente en Chile y afectas a IA, fruto de la modificación legal en análisis, el gravamen retenido no constituirá un anticipo respecto de los impuestos que afecten a dicho establecimiento permanente.

4.- MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL ARTÍCULO 91 DE LA LIR.

4.1.- Eliminación de referencia al artículo 14 bis.

Esta eliminación es comentada en la Circular 69 de fecha 30 de diciembre de 2014, que trata el régimen tributario de las micro, pequeñas y medianas empresas.

4.2.- Eliminación de la posibilidad de acumular pagos provisionales mensuales obligatorios 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 inciso 2°, del artículo 91 de la LIR³².

De acuerdo al inciso 2°, del artículo 91, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, en concordancia con las letras e) y f), del artículo 84, ambos de la LIR, vigentes hasta el 31 de diciembre de 2015, los contribuyentes que no sean sociedades anónimas, sociedades por acciones, en comandita por acciones, o agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, que a cualquier título exploten vehículos motorizados en el transporte terrestre, tanto de pasajeros como de carga ajena, y que estén sujetos al régimen de renta presunta³³, pueden acumular sus pagos provisionales mensuales obligatorios (en adelante "PPMO") hasta por cuatro meses e ingresarlos en Tesorería entre el 1° y el 12 de abril, agosto y diciembre, respectivamente.

Lo anterior, constituye una excepción a la regla general que establece que los PPMO se deben declarar y pagar entre el 1° y el 12 del mes siguiente al de obtención de los ingresos o de aquel en que se efectúen los retiros y distribuciones, tratándose de los contribuyentes del artículo 14 bis de la LIR, sujetos a la obligación de dicho pago provisional³⁴.

En consecuencia, los contribuyentes referidos en el primer párrafo, que actualmente se encuentran obligados a determinar sus PPMO³⁵, a cuenta del Impuesto de Primera Categoría que les afecta, mediante la aplicación de una tasa fija equivalente al 0,3%, calculada sobre el precio o valor corriente en plaza de los vehículos motorizados que exploten en el transporte terrestre, tanto de

³² De acuerdo a lo dispuesto en la letra b), del numeral 49), del artículo 1°, en concordancia con la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

³³ De acuerdo a lo dispuesto en los numerales 2° y 3°, de artículo 34 bis de la LIR. Cabe hacer presente que, de acuerdo a los numerales 18) y 19), del artículo 1°, en concordancia con la letra c), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley, el artículo 34 bis se deroga a partir del 1° de enero de 2016, pasando a regirse la tributación de la actividad del transporte terrestre de pasajeros y de carga, entre otras, en conformidad al nuevo artículo 34 de la LIR. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se impartirán en una nueva Circular.

³⁴ De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 91 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014. Cabe hacer presente que aun cuando el inciso señalado fue modificado por la letra a), del numeral 49), del artículo 1° de la Ley, modificación que en términos generales dice relación con la eliminación de la referencia a los contribuyentes del artículo 14 bis y que entra en vigencia a partir del 1° de enero de 2015, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral II, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, los contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2014, se encuentren acogidos al artículo 14 bis, podrán mantenerse acogidos a dicho régimen de tributación hasta el 31 de diciembre de 2016, agregando, en lo que interesa, que el artículo 91 vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 mantendrá su vigencia sólo respecto de los contribuyentes referidos y por el período señalado.

³⁵ Con excepción de las personas naturales cuya presunción de renta determinada en cada mes del ejercicio comercial respectivo, sobre el conjunto de los vehículos que exploten en transporte terrestre de pasajeros, no exceda de una unidad tributaria anual, que no están sujetos a dicha obligación, de acuerdo a lo dispuesto en la letra e), del artículo 84 de la LIR.

pasajeros como de carga ajena (valores que fija anualmente este Servicio³⁶), pueden declarar y pagar sus PPMO en forma mensual o proceder a su acumulación por dos meses (entre el 1° y el 12 de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre, respectivamente), tres meses (entre el 1° y el 12 de marzo, junio, septiembre y diciembre, respectivamente) o cuatro meses como máximo (entre el 1° y el 12 de abril, agosto y diciembre, respectivamente)³⁷. Es importante precisar que la declaración y pago de los PPMO acumulados, deberá efectuarse entre el 1° y el 12 del último mes incluido en la acumulación de PPMO.

Así, por ejemplo, si los contribuyentes en referencia decidieron acumular sus PPMO durante el año comercial 2014, por el plazo máximo de cuatro meses, debieron declararlos y pagarlos en los siguientes períodos:

- Entre el 1° y el 14 de abril de 2014, los PPMO de enero, febrero, marzo y abril de 2014.
- Entre el 1° y el 12 de agosto de 2014, los PPMO de mayo, junio, julio y agosto de 2014.
- Entre el 1° y el 12 de diciembre de 2014, los PPMO de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2014.

Sin embargo, atendida la modificación del inciso 2° del artículo 91 de la LIR, en la que se sustituyeron las expresiones “las letras e) y f)” por la expresión “la letra e)”³⁸, con vigencia a partir del 1° de enero de 2015, a contar de dicha fecha sólo los contribuyentes que no sean sociedades anónimas, sociedades por acciones, en comandita por acciones, o agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, que a cualquier título exploten vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros, y que estén sujetos al régimen de renta presunta, tendrán la posibilidad de acumular sus PPMO en la forma señalada en dicho inciso, esto es, hasta por cuatro meses, según se explicó en los párrafos precedentes.

Se desprende como lógica consecuencia de lo anterior, que a contar del 1° de enero de 2015, los contribuyentes que no sean sociedades anónimas, sociedades por acciones, en comandita por acciones, o agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, que a cualquier título exploten vehículos motorizados en el transporte terrestre de carga ajena y que estén sujetos al régimen de renta presunta, no podrán acumular sus PPMO en la forma señalada en el inciso 2°, del artículo 91 de la LIR. Por lo tanto, dichos contribuyentes, a contar del 1° de enero de 2015, deberán someterse a la regla general establecida en el inciso 1°, del artículo 91 de la LIR, en cuanto al entero de sus PPMO en arcas fiscales, debiendo declararlos y pagarlos en forma mensual, entre el 1° y el 12 del mes siguiente al de su determinación.

De consiguiente, si en el presente año comercial 2014, estos contribuyentes optaron por acumular sus PPMO, independientemente de si lo hicieron por dos, tres o cuatro meses, la última declaración y pago de los PPMO acumulados que correspondan debió verificarse hasta el día 12 de diciembre de 2014. Asimismo, el PPMO correspondiente a enero de 2015 deberá declararse y pagarse por

³⁶ Para el año 2014, las tablas de valores de trolebuses, microbuses, camiones, taxis, taxis colectivos, taxibuses, automóviles, station wagons, furgones, camionetas, incluyendo el de sus acoplados o carros de arrastre, fueron fijadas mediante Resolución Ex. N° 1, de 8 de enero de 2014.

³⁷ Cabe hacer presente, que si estos contribuyentes presentan la declaración fuera de los plazos indicados, ésta deberá corresponder a cada uno de los meses, por lo que no podrán declarar en forma acumulada. En este caso, corresponderá la aplicación de reajustes, intereses y multas respecto de cada período que se declare fuera de plazo, de acuerdo a lo dispuesto en el Código Tributario.

³⁸ El texto modificado del artículo 91 de la LIR, quedó del siguiente tenor (el destacado es nuestro, para identificar la modificación en análisis):

*“Artículo 91.- El pago del impuesto provisional mensual se realizará directamente en Tesorería, entre el 1° y el 12 del mes siguiente al de obtención de los ingresos.
No obstante, los contribuyentes mencionados en **la letra e)** del artículo 84° podrán acumular los pagos provisionales obligatorios hasta por 4 meses e ingresarlos en Tesorería entre el 1° y el 12 de abril, agosto y diciembre, respectivamente. Los pagos voluntarios se podrán efectuar en cualquier día del mes.”*

estos contribuyentes hasta el día 12 de febrero de dicho año y así sucesivamente, de acuerdo a la regla general³⁹.

Por último, es necesario señalar, que las instrucciones impartidas por este Servicio sobre pagos provisionales mensuales a cuenta de los impuestos anuales, contenidas principalmente en la Circular N° 16, del 1° de abril de 1991, modificada o complementada a través de las Circulares N° 44, del 24 de septiembre de 1993, N° 51, del 21 de agosto de 1997, y N° 8, del 7 de febrero del 2014, se encuentran vigentes en todo aquello que no diga relación con la modificación en análisis.

5.- DEROGACIÓN DEL ARTÍCULO 13 DE LA LEY N° 18.768, QUE PERMITE OTORGAR EL CARÁCTER DE PAGO PROVISIONAL MENSUAL AL IA ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 59 Y 60 DE LA LIR, PAGADO POR ASESORÍAS TÉCNICAS PRESTADAS POR CONTRIBUYENTES SIN DOMICILIO NI RESIDENCIA EN EL PAÍS⁴⁰.

El artículo 13 de la Ley N° 18.768, publicada en el Diario Oficial con fecha 29 de diciembre de 1988, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, establece un beneficio tributario en favor de los exportadores y de los contribuyentes autorizados por el actual Ministerio de Economía, Fomento y Turismo para acogerse a la devolución anticipada del impuesto del Título II y del artículo 42 del Decreto Ley N° 825, de 1974, según lo dispuesto en el artículo 6° del Decreto Supremo N° 348, de 1975, del Ministerio de Economía Fomento y Turismo, que, en términos generales, otorga el carácter de pago provisional mensual al IA establecido en los artículos 59 y 60 de la LIR, pagado por concepto de asesorías técnicas prestadas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, siempre que dichas asesorías se integren al costo del bien o servicio que se exporta⁴¹.

Sin embargo, atendida la derogación del señalado artículo 13 de la Ley N° 18.768, a contar del 1° de enero de 2015, el IA establecido en los artículos 59 y 60 de la LIR que paguen los exportadores o aquellos contribuyentes autorizados por el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo para acogerse a lo dispuesto en el artículo 6°, del señalado Decreto Supremo N° 348, por concepto de asesorías técnicas prestadas a partir del 1° de enero de 2015, aun cuando dichas asesorías se integren al costo del bien o servicio que exportan, no gozará del beneficio dispuesto en la norma que se deroga, esto es, no podrá considerarse como un pago provisional mensual; quedando sin

³⁹ Cabe hacer presente que, ya sea que los PPMO se declaren y paguen conforme a la regla general (inciso 1°, del artículo 91 de la LIR) o conforme a la excepción (inciso 2°, del artículo 91 de la LIR), si el día 12 correspondiere a un día sábado o festivo, el plazo se debe entender prorrogado hasta el día hábil siguiente.

⁴⁰ De acuerdo a lo dispuesto por el número 13), del artículo 17 de la Ley.

⁴¹ El referido artículo 13, modificado por el artículo 31 de la Ley N° 18.899, de 1989, y por el artículo 5° de la Ley N° 19.578, de 1998, dispone: *“El impuesto adicional establecido en los artículos 59 y 60 de la ley contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, de 1974, pagado por los exportadores con motivo de asesorías técnicas, tendrá el carácter de pago provisional mensual siempre que, dichas asesorías técnicas se integren al costo de un bien o servicio que se exporte y así lo verifique el Servicio de Impuestos Internos.*

Dicho pago se sujetará en todo, para los efectos de su imputación y devolución, a lo dispuesto en los artículos 92 y siguientes de la ley referida. Lo dispuesto en el inciso precedente se aplicará igualmente respecto de aquellos contribuyentes que se encuentren autorizados por el Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción para acogerse a lo dispuesto en el artículo 6° del Decreto Supremo N° 348, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, de 1975.

En el caso que la asesoría técnica afecta al tributo señalado en el inciso anterior se integre tanto al costo de un bien o servicio exportado, como al de bienes o servicios que se vendan en el país, el impuesto adicional que se considerará como pago provisional será aquel que resulte de aplicar el porcentaje que representen en el total de ventas o servicios del ejercicio, las ventas o servicios exportados.

Cuando se emita el certificado correspondiente en un ejercicio comercial posterior al pago del Impuesto Adicional, el monto de este tributo se reajustará. Para este efecto se convertirá en Unidades Tributarias al valor vigente en el mes de diciembre del ejercicio en que se efectuó el pago, reconvirtiéndolo a pesos según el valor que dicha unidad tenga en el mes de diciembre del año en que el bien o servicio se exportó o se emitió el certificado. Dicha cantidad constituirá un pago provisional de este último mes.

Tratándose de los contribuyentes acogidos al artículo 6° del Decreto Supremo N° 348, de 1975, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, tendrá el Impuesto Adicional el carácter de pago provisional en el ejercicio en que se pague, sin que sea requisito para su devolución o imputación que en el mismo período se efectúe la exportación del bien o servicio respectivo o la certificación correspondiente. Los citados contribuyentes deberán, dentro del mes siguiente de realizada la exportación, acreditar ante el Servicio de Impuestos Internos que las asesorías se integraron al costo del bien o servicio exportado. Si estos contribuyentes no dan cumplimiento a la exportación respectiva, deberán restituir las sumas devueltas o imputadas dentro del mes siguiente de aquél en que tengan conocimiento de no poder efectuarla o del término del plazo en el cual se comprometieron a efectuar la exportación, debiendo reajustarse dichas cantidades en el mismo porcentaje que resulte de la variación del Índice de Precios al Consumidor ocurrida entre el mes anterior a aquél en que se recibieron o imputaron estas sumas y el mes anterior al que se efectúe la restitución, más un interés mensual del 1%.”.

efecto a contar de la vigencia de la presente Circular, las instrucciones contenidas en la Circular N° 7 de 1988 y Resolución N° 2055 de 1999.

Se colige del párrafo precedente, que la utilización del beneficio contemplado en el artículo 13 de la Ley N° 18.768, dada su derogación, dependerá de cuando se haya prestado la asesoría técnica en cuestión. En efecto:

- i) **Asesorías técnicas prestadas con anterioridad al 1° de enero de 2015.** El IA establecido en los artículos 59 y 60 de la LIR que corresponda pagar a los referidos contribuyentes por asesorías técnicas prestadas con anterioridad al 1° de enero de 2015, en la medida que se dé cumplimiento a los requisitos establecidos en el artículo 13 de la Ley N° 18.768, podrá considerarse como un pago provisional mensual, aun cuando tanto el pago de la asesoría técnica como del IA que la grave, ocurra con posterioridad a la señalada fecha.
- ii) **Asesorías técnicas prestadas a partir del 1° de enero de 2015.** El IA establecido en los artículos 59 y 60 de la LIR que corresponda pagar a los referidos contribuyentes por asesorías técnicas prestadas a partir del 1° de enero de 2015, aun cuando dicho pago se efectúe con anterioridad a la señalada fecha, no podrá considerarse como un pago provisional mensual en los términos del artículo 13 de la Ley N° 18.768.

Consecuencia de lo anterior, el tratamiento tributario del IA establecido en los artículos 59 y 60 de la LIR, frente a la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría será el siguiente:

- i) **IA pagado con anterioridad o a contar del 1° de enero de 2015, por concepto de asesorías técnicas prestadas con antelación a dicha fecha.** No se considerará como costo o gasto de la actividad de exportación en la medida que sea recuperado como pago provisional mensual. Sin embargo, en el evento que no se utilice el beneficio establecido en el artículo 13 de la Ley N° 18.768, podrá considerarse como un costo o bien como un gasto de la actividad de exportación, según corresponda, en la medida que dicho tributo forme parte del valor de la remuneración que deba pagar el contribuyente local por el servicio contratado, y siempre y cuando se cumplan las condiciones y requisitos que exigen sobre la materia los artículos 30 y 31 de la LIR.
- ii) **IA pagado con anterioridad o a contar del 1° de enero de 2015, por concepto de asesorías técnicas prestadas a partir de dicha fecha.** Dado que no resulta aplicable el beneficio del artículo 13 de la Ley N° 18.768, según se explicó, podrá considerarse como costo o gasto de la actividad de exportación, según corresponda, en la medida que dicho tributo forme parte del valor de la remuneración que deba pagar el contribuyente local por el servicio contratado, y siempre y cuando se cumplan las condiciones y requisitos que exigen sobre la materia los artículos 30 y 31 de la LIR.

Cuando la asesoría o servicio técnico tenga el carácter de indivisible y haya sido prestada durante el año comercial 2014 y siga siendo prestada durante el año 2015 o siguientes, la proporción que corresponda podrá ser utilizada como crédito en los términos que establece el referido artículo 13 de la Ley N° 18.768. Para efectos de ésta proporción, se considerará la duración en meses del referido servicio. El contribuyente podrá utilizar otro criterio de proporción que resulte fundado y razonable a las características de su negocio.

Saluda a Ud.,

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T Y P)

JARB/PCR/ASR/PAO
DISTRIBUCIÓN:
AL BOLETÍN
A INTERNET
AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO