

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 34.-
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 07 de junio de 2016.- 07-2016 SN 17- 2016 ID
MATERIA: Modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899 a los artículos 41 F y 41 H de la Ley sobre Impuesto a la Renta; y al primer párrafo, del número 2, del inciso cuarto del artículo 59, de la misma Ley. Complementa Circular N° 12, de 2015.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: Ley N° 20.899, de 2016; Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1°, del Decreto Ley N° 824, de 1974.

I.- INTRODUCCIÓN.

1.- Mediante el artículo 1°, números 4. y 6., de la Ley N° 20.899 (En adelante también la Ley), publicada en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016, se introdujeron algunas modificaciones a los artículos 41 F y 41 H, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), respectivamente; cuyo objeto es en términos generales incorporar perfeccionamientos a las citadas normas legales. Cabe señalar que dichos artículos fueron incorporados a la LIR por la Ley N° 20.780, de 2014, cuyas instrucciones están contenidas en la Circular N° 12, de 2015.

Conforme lo establece el artículo primero de la Ley, las citadas modificaciones rigen a partir del 1 de enero de 2016.

En los Capítulos II y III de la presente Circular se comentan, respectivamente, los alcances que tienen dichas modificaciones legales y que complementan las instrucciones contenidas en la Circular N° 12, de 2015.

2.- Por otra parte, el artículo 1°, N° 7, de la misma Ley N° 20.899, modificó el primer párrafo, del número 2, del inciso cuarto, del artículo 59, de la LIR, suprimiendo el requisito consistente en la obligación de informar al Servicio de las operaciones que señala, para gozar de la exención de Impuesto Adicional que establece. Dicha modificación, que rige a contar del 1 de enero de 2015¹, se comenta en el Capítulo IV de la presente Circular.

Al principio de cada Capítulo, se incluye el texto actualizado de las normas legales; y al final del documento, se agrega un índice de este instructivo.

II.- MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 41 F DE LA LIR, SOBRE TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL EXCESO DE ENDEUDAMIENTO CON ENTIDADES RELACIONADAS EN EL EXTERIOR.²

1.- Textos legales actualizados.

(a) Artículo 41 F.³

“Artículo 41 F.- Los intereses, comisiones, remuneraciones por servicios y gastos financieros y cualquier otro recargo convencional, incluyendo los que correspondan a reembolsos, recargos de gastos incurridos por el acreedor o entidad relacionada en beneficio directo o indirecto de otras empresas relacionadas en el exterior que afecten los resultados del contribuyente domiciliado, residente, establecido o constituido en el país, en virtud de los préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere este artículo, y que correspondan al exceso de endeudamiento determinado al cierre del ejercicio, se gravarán con un impuesto único de tasa 35%, de acuerdo a las siguientes reglas:

1. Este impuesto gravará a los contribuyentes domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, por los conceptos señalados precedentemente que correspondan al exceso de endeudamiento y que se hayan pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición durante el ejercicio respectivo.

¹ Vigencia dispuesta en el artículo quinto.- transitorio de la Ley N° 20.899.

² Artículo incorporado por el N° 27), del artículo 1° de la Ley N° 20.780.

³ En forma destacada (en negrita), se indican las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899.

2. Este impuesto se declarará y pagará anualmente en la forma y plazo que establecen los artículos 65, número 1, y 69, respecto de los intereses y demás partidas del inciso primero, pagados, abonados en cuenta o puestos a disposición durante el ejercicio respectivo en beneficio de entidades relacionadas constituidas, domiciliadas, residentes o establecidas en el extranjero.

3. Para que exista el exceso a que se refiere este artículo, el endeudamiento total anual del contribuyente debe ser superior a tres veces su patrimonio al término del ejercicio respectivo.

4. Para los fines de este artículo, por patrimonio se entenderá el capital propio determinado al 1 de enero del ejercicio respectivo, o a la fecha de la iniciación de actividades, según corresponda, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 41. Se agregará, considerando proporcionalmente su permanencia en el período respectivo, el valor de los aportes y aumentos efectivos de capital efectuados dentro del ejercicio. Se deducirá del valor del capital propio señalado, considerando proporcionalmente aquella parte del período en que tales cantidades no hayan permanecido en el patrimonio, el valor de las disminuciones efectivas de capital, así como los retiros o distribuciones del ejercicio respectivo.

También se deducirá del valor del capital propio tributario, determinado en la forma señalada, el valor de aquel aporte que directa o indirectamente haya sido financiado con préstamos, créditos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere el número 5 siguiente con partes directa o indirectamente relacionadas, salvo que se encuentren pagados en el ejercicio respectivo, a menos que el pago se haya efectuado o financiado directa o indirectamente con ese mismo tipo de préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones.

Cuando por aplicación de las normas señaladas se determine un valor negativo del patrimonio, se considerará que éste es igual a 1.

5. Por endeudamiento total anual se considerará la suma de los valores de los créditos y pasivos señalados en las letras a), b), c), d), g) y h) del N°1 del artículo 59, que la empresa registre durante el ejercicio, así como cualquier otro crédito o pasivo contratado con partes domiciliadas, residentes, constituidas o establecidas en el exterior, sean relacionadas o no. Igualmente, formará parte del endeudamiento total anual el valor de los créditos o pasivos contratados con partes domiciliadas, residentes, constituidas o establecidas en Chile.

Se incluirán también las deudas o pasivos de un establecimiento permanente en el exterior de la empresa domiciliada, residente, establecida o constituida en Chile. El impuesto se aplicará sobre aquellas partidas del inciso primero que correspondan al establecimiento permanente, aplicando en lo que corresponda las reglas de este artículo.

En el caso de fusiones, divisiones, disoluciones o cualquier otro acto jurídico u operación que implique el traspaso o la novación de deudas, éstas se considerarán en el cálculo de exceso de endeudamiento de la empresa a la cual se traspasó o asumió la deuda, préstamos, créditos y otros contratos u operaciones a que se refiere este artículo, a contar de la fecha en que ocurra dicha circunstancia.

Para el cálculo del endeudamiento total anual, se considerarán la suma de los valores de los créditos, deudas, pasivos y demás contratos u operaciones a que se refiere este artículo, a su valor promedio por los meses de permanencia en el mismo, más los intereses y demás partidas del inciso primero devengados en estas mismas deudas que no se hubieren pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición, y que a su vez devenguen intereses u otra de las partidas señaladas a favor del acreedor.

Con todo, no se considerarán dentro del endeudamiento total anual aquellos créditos o pasivos contratados con partes no relacionadas y cuyo plazo sea igual o inferior a 90 días, incluidas sus prórrogas o renovaciones.⁴

6. Se considerará que el beneficiario de las partidas a que se refiere el inciso primero es una entidad relacionada con quien las paga, abona en cuenta o pone a disposición cuando:

i) El beneficiario se encuentre constituido, establecido, domiciliado o residente en algunos de los territorios o jurisdicciones que formen parte de la lista a que se refiere el artículo 41 D, salvo cuando a la fecha del otorgamiento del crédito, el acreedor no se encontraba constituido, domiciliado, establecido o residente en un país o territorio que, con posterioridad, quede comprendido en dicha lista.

ii) El beneficiario se encuentre domiciliado, residente, constituido o establecido en un territorio o jurisdicción que quede comprendido en al menos dos de los supuestos que establece el artículo 41 H.

iii) El beneficiario y quién paga, abona en cuenta o pone a disposición, pertenezcan al mismo grupo empresarial, o directa o indirectamente posean o participen en 10% o más del capital o de las utilidades del otro o cuando 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, y dicho beneficiario se encuentre domiciliado, residente, constituido o establecido en el exterior.

iv) El financiamiento es otorgado con garantía directa o indirecta de terceros, salvo que se trate de terceros beneficiarios no relacionados en los términos señalados en los numerales i), ii) iii) y v) de este número, y que presten el servicio de garantía a cambio de una remuneración normal de mercado considerando para tales efectos lo

⁴ Párrafo final agregado por la letra a., del N°4, del artículo 1° de la Ley N° 20.890.

dispuesto por el artículo 41 E. Sin embargo, el beneficiario se entenderá relacionado cuando el tercero no relacionado haya celebrado algún acuerdo u obtenido los fondos necesarios para garantizar el financiamiento otorgado al deudor con alguna entidad relacionada con este último en los términos que establecen los numerales i), ii), iii), iv) y v) de este número.

v) Se trate de instrumentos financieros colocados y adquiridos por empresas independientes y que posteriormente son adquiridos o traspasados a empresas relacionadas en los términos señalados en los numerales i) al iv) anteriores.

vi) 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.⁵

7. Respecto de las operaciones a que se refiere este artículo, el deudor deberá presentar una declaración sobre las deudas, sus garantías y si entre los beneficiarios finales de los intereses y demás partidas señaladas en el inciso primero de este artículo se encuentran entidades relacionadas en los términos señalados en el número 6 anterior, todo ello en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución. Si el deudor se negare a formular dicha declaración o si la presentada fuera incompleta o falsa, se entenderá que existe relación entre el perceptor del interés y demás partidas y el deudor, o entre el deudor y acreedor de las deudas no informadas, según corresponda.

8. Para determinar la base imponible del impuesto que establece este artículo, cuando resulte un exceso de endeudamiento conforme a lo dispuesto en el número 3, se aplicará el porcentaje que se obtenga de dividir el endeudamiento total anual de la empresa menos tres veces el patrimonio, por el referido endeudamiento total anual, todo ello multiplicado por cien, sobre la suma de los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso primero, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el ejercicio respectivo, que: i) Se hayan afectado con el impuesto adicional con tasa 4%, o ii) Se hayan afectado con una tasa de impuesto adicional inferior a 35% o no se hayan afectado con dicho tributo, en virtud de la aplicación de una rebaja o deducción, de una exención establecida por ley o de la aplicación de un convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por Chile que se encuentre vigente.⁶

En todo caso, la base imponible del impuesto que establece este artículo no podrá exceder de la suma total de los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso anterior, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el ejercicio respectivo.^{7 8}

9. Se dará de crédito al impuesto resultante, el monto de la retención total o proporcional, según corresponda, de Impuesto Adicional que se hubiese declarado y pagado sobre los intereses y demás partidas del inciso primero del **número 8 anterior**⁹ que se afecten con este tributo.

10. El impuesto resultante será de cargo de la empresa deudora, la cual podrá deducirlo como gasto, de acuerdo con las normas del artículo 31.

11. Con todo, no se aplicará el impuesto que establece este artículo cuando el contribuyente acredite ante el Servicio, que el financiamiento obtenido y los servicios recibidos corresponden al financiamiento de uno o más proyectos en Chile, otorgados mayoritariamente por entidades no relacionadas con el deudor, en que para los efectos de garantizar el pago de la deuda o los servicios prestados o por razones legales, financieras o económicas, las entidades prestamistas o prestadoras de servicios hayan exigido constituir entidades de propiedad común con el deudor o sus entidades relacionadas, o se garantice la deuda otorgada o el pago de los servicios prestados por terceros no relacionados, con las acciones o derechos de propiedad sobre la entidad deudora o con los frutos que

⁵ Numeral agregado por la letra b., del N° 4, del artículo 1° de la Ley N° 20.890.

⁶ Párrafo primero reemplazado por el numeral i., de la letra c., del N°4 del artículo 1° de la Ley. El párrafo reemplazado era el siguiente: "Para determinar la base imponible del impuesto que establece este artículo, cuando resulte un exceso de endeudamiento conforme a lo dispuesto en el número 3, se aplicará sobre la suma de los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso primero, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el ejercicio respectivo, que se afectaron con el impuesto adicional con tasa 4%, según lo dispuesto en el número 1, del inciso cuarto del artículo 59, y sobre aquellas partidas que no se afectaron con el citado tributo, el porcentaje que se obtenga de dividir el endeudamiento total anual de la empresa menos 3 veces el patrimonio, por el referido endeudamiento total anual, todo ello multiplicado por cien."

⁷ El numeral ii., de la letra c., del artículo 1° de la Ley reemplazó la palabra "primero" por "anterior". El numeral iii, de la letra c., del N°4 del artículo 1° de la Ley, suprimió en el segundo párrafo la oración: "que se afectaron con el impuesto adicional con tasa 4%, según lo dispuesto en el número 1, del inciso cuarto del artículo 59, y sobre aquellas partidas que no se afectaron con el citado tributo".

⁸ Este párrafo 2°, según su anterior redacción era el siguiente: "En todo caso, la base imponible del impuesto que establece este artículo no podrá exceder de la suma total de los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso primero, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el ejercicio respectivo que se afectaron con el impuesto adicional con tasa 4%, según lo dispuesto en el número 1, del inciso cuarto del artículo 59, y sobre aquellas partidas que no se afectaron con el citado tributo."

⁹ La letra d., del N° 4, del artículo 1° de la Ley, agregó las expresiones "del número 8 anterior" a continuación de la palabra "primero".

tales títulos o derechos produzcan, todo lo anterior siempre que los intereses y las demás cantidades a que se refiere el inciso primero, así como las garantías señaladas, se hayan pactado a sus valores normales de mercado, para cuyos efectos se aplicará lo dispuesto en el artículo 41 E.

12. La entrega maliciosa de información incompleta o falsa en la declaración jurada a que se refiere éste artículo, que implique la no aplicación de lo dispuesto en los párrafos precedentes, se sancionará en la forma prevista en el inciso primero del artículo 97, N° 4, del Código Tributario.

13. La norma de control que establece este artículo no se aplicará cuando el deudor 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 una caja, sujetas, según corresponda, a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos e Instituciones financieras, a la Superintendencia de Valores y Seguros y, o a la Superintendencia de Seguridad Social.

Tampoco se aplicará cuando el deudor sea una entidad cuya actividad haya sido calificada de carácter financiero por el Ministerio de Hacienda mediante resolución fundada, y siempre que al término de cada año comercial se determine que a lo menos durante 330 días continuos o discontinuos, el 90% o más del total de los activos de dicha entidad corresponden a créditos otorgados o a bienes entregados en arrendamiento con opción de compra a personas o entidades no relacionadas. Para estos efectos, se considerarán los activos a su valor tributario de acuerdo a las normas de esta ley, y se entenderá que existe relación cuando se cumplan las condiciones de los numerales iii), iv), v) o vi) del número 6 de este artículo. No procederá la calificación referida, cuando la entidad sea considerada como filial, coligada, agencia u otro tipo de establecimiento permanente o como parte de un mismo grupo empresarial de personas o entidades constituidas, establecidas, domiciliadas o residentes en alguno de los territorios o jurisdicciones a que se refiere el artículo 41 D, o que dicha persona o entidad quede comprendida en al menos dos de los supuestos que establece el artículo 41 H.

Con todo, el endeudamiento con entidades relacionadas e independientes no podrá durante el año comercial ser superior al 120% del total de los créditos otorgados o de los bienes entregados en arrendamiento con opción de compra. En caso de producirse un exceso que no se corrija en el plazo de 90 días contados desde su ocurrencia, se aplicará lo dispuesto en los incisos precedentes. Para estos efectos, la entidad que haya sido calificada de carácter financiero deberá informar al Servicio, en la forma y plazo que establezca mediante resolución, el cumplimiento de los requisitos que establece este párrafo".¹⁰

(b) Párrafos primero y segundo, del N° XVIII, del artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.780.

"Lo dispuesto en el artículo 41 F, de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2015, se aplicará considerando el conjunto de los créditos, pasivos y obligaciones que establece dicha norma. No obstante lo anterior, el impuesto de 35% allí establecido, se aplicará solamente respecto de los intereses, comisiones, remuneraciones por servicios, gastos financieros y cualquier otro recargo convencional, que se paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición de contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país, en virtud de créditos, pasivos y obligaciones contraídos a partir de tal fecha, así como también de aquellos contraídos con anterioridad a esa fecha, cuando con posterioridad a la misma, 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, considerando las relaciones a que se refiere dicho artículo. En el caso de líneas de crédito, se considerarán en el cálculo las sumas efectivamente giradas.

La norma de control establecida en el artículo 41 F de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2015, no se aplicará cuando el deudor haya sido calificado como entidad financiera por el Ministerio de Hacienda hasta el 31 de diciembre de 2014, conforme a lo dispuesto en el artículo 59 número 1 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a la fecha señalada, y siempre que al término de cada año comercial se determine que al menos durante 330 días continuos o discontinuos, el 90% o más del total de los activos de dicha entidad corresponden a créditos otorgados o a bienes entregados en arrendamiento con opción de compra a personas o entidades no relacionadas. Para estos efectos, se considerarán los activos a su valor tributario de acuerdo a las normas de la ley sobre Impuesto a la Renta, y se entenderá que existe relación cuando se cumplan las condiciones de los numerales iii), iv), v) o vi) del número 6 del referido artículo 41 F. No procederá la calificación referida, cuando la entidad sea considerada como filial, coligada, agencia u otro tipo de establecimiento permanente o como parte de un mismo grupo empresarial de personas o entidades constituidas, establecidas, domiciliadas o residentes en alguno de los territorios o jurisdicciones a que se refiere el artículo 41 D, o que dicha persona o entidad quede comprendida en al menos dos de los supuestos que establece el artículo 41 H. Con todo, el endeudamiento con entidades relacionadas e independientes no podrá durante el año comercial ser superior al 120 por ciento de los créditos otorgados o bienes entregados en arrendamiento con opción de compra. En caso de producirse un exceso que no se corrija en el plazo de 90 días contados desde su ocurrencia, se aplicará lo dispuesto en los incisos precedentes. Para estos efectos, la entidad que haya sido calificada de carácter financiero deberá informar al Servicio, en la forma y plazo que establezca mediante resolución, el cumplimiento de los requisitos que establece este párrafo".¹¹

¹⁰ Los dos últimos párrafos del N° 13, del artículo 41 F, fueron agregados por la letra e., del N° 4., del artículo 1° de la Ley N°20.899.

¹¹ El párrafo segundo del N° XVIII fue agregado por el numeral i., de la letra g), del N°5 del artículo 8° la Ley N° 20.899.

2.- Instrucciones sobre la materia.

2.1.- Endeudamiento Total Anual (Esta instrucción complementa el punto N° 3.5.- letra b) de la Circular N° 12, de 2015).

La Ley agregó un párrafo final al N° 5 del artículo 41 F, del siguiente tenor: “Con todo, no se considerarán dentro del endeudamiento total anual aquellos créditos o pasivos contratados con partes no relacionadas y cuyo plazo sea igual o inferior a 90 días, incluidas sus prórrogas o renovaciones”.

Cabe recordar que de acuerdo a lo establecido en el artículo 41 F de la LIR, se entiende por Endeudamiento Total Anual (ETA), la suma que se efectúe al término de cada año comercial, de los valores de los créditos y pasivos que indica la Ley, contratado con partes domiciliadas, residentes, constituidas o establecidas en el exterior **o en Chile**, sean relacionadas o no.

La nueva norma viene a limitar el alcance de esa regla general, en el sentido que no se considerará dentro del ETA, los créditos o pasivos contratados con partes no relacionadas¹², cuando el plazo del mismo sea igual o inferior a 90 días, incluidas sus prórrogas o renovaciones.

2.2.- Nueva norma de relación (Esta instrucción complementa el punto N° 3.5.- letra c) de la Circular N° 12, de 2015).

Al respecto, de acuerdo al N° 6, del artículo 41 F, se considera que el beneficiario de los intereses y demás partidas señaladas en el inciso 1°, es una entidad relacionada con quien las paga, abona en cuenta o pone a disposición, según corresponda, cuando se configura una o más de las circunstancias que indica.

La Ley N° 20.899, agregó un numeral vi), al N° 6, del artículo 41 F, en virtud del cual también se entenderá que hay relación entre el beneficiario de las partidas a que se refiere el inciso primero, del artículo 41 F, con quien las paga, abona en cuenta o pone a disposición, 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.

Cabe agregar que una norma equivalente se contiene en el párrafo final del N° 1, del artículo 41 E, de la LIR.

La nueva norma del artículo 41 F, reconoce así como relacionado al tercero que paralelamente celebra una operación de similar naturaleza a la que ejecuta con su contraparte, con otro tercero relacionado con esta última.

2.3.- Base imponible afecta al impuesto sobre el exceso de endeudamiento (Punto N° 3.2. de la Circular N° 12, de 2015).

a) La Ley N° 20.899, reemplazó el párrafo 1°, del N° 8, del artículo 41 F, modificando su redacción y agregando algunas precisiones, con el solo objeto de clarificar cuáles son las sumas que deben considerarse en la determinación de la base imponible del impuesto establecido por dicha norma para el caso en que exista exceso de endeudamiento conforme a lo dispuesto en el número 3 de la misma disposición legal¹³.

En primer término, el nuevo párrafo 1° del N° 8, reitera lo establecido anteriormente por la disposición que se modifica, en cuanto a que para determinar la base imponible del impuesto que establece este artículo, cuando resulte un exceso de endeudamiento conforme a lo dispuesto en el número 3, de la misma norma, se aplicará el porcentaje que se obtenga de dividir el endeudamiento total anual de la empresa menos 3 veces el patrimonio, por el referido endeudamiento total anual, todo ello multiplicado por cien. Aclara la norma modificada que el resultado o el porcentaje derivado de la operación señalada previamente, se deberá aplicar

¹² Por partes relacionadas se entenderán aquellas que se indican en el N°6, del artículo 41 F de la LIR, analizado en la letra c), del punto 3.5. de la Circular N° 12, de 2015.

¹³ En este sentido, es aplicable a dicha norma el artículo 9, inciso 2°, del Código Civil que prescribe que las leyes que se limiten a declarar el sentido de otras leyes, se entenderán incorporadas en éstas, pero no afectarán en manera alguna los efectos de las sentencias judiciales ejecutoriadas en el tiempo intermedio.

sobre la suma de los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso primero del artículo 41 F, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el ejercicio respectivo, que:

- i) Se hayan afectado con el Impuesto Adicional con tasa 4%, o
- ii) Se hayan afectado con una tasa de Impuesto Adicional inferior a 35%, o no se hayan afectado con dicho tributo, en virtud de la aplicación de una rebaja o deducción, de una exención establecida por ley o de la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional suscrito por Chile que se encuentre vigente.

Respecto a lo establecido por esta norma legal, cabe señalar:

En primer término, el impuesto al sobreendeudamiento establecido en el artículo 41 F de la LIR es un impuesto de control especial, que grava al deudor domiciliado o residente en Chile, y por consiguiente su aplicación es independiente de que las referidas sumas estén sujetas a Impuesto Adicional del artículo 59° N°1, por cuanto los obligados al pago son sujetos distintos y se calculan sobre bases diferentes.

Enseguida, la aplicación del impuesto especial en referencia, no está sujeta a los límites contemplados en los Convenios de Doble Tributación celebrados por Chile¹⁴, ya que constituye un principio rector de los referidos convenios, y es requisito esencial para que operen las herramientas que señalan, que exista identidad en los sujetos de los impuestos que se duplican, es decir, solo si es una misma persona la obligada al pago de un impuesto en ambas naciones existe jurídicamente duplicidad de tributación o carga tributaria y, en consecuencia, pueden aplicarse las normas del Convenio. En cambio, en el impuesto por sobreendeudamiento, el pagador de los intereses es quien, por ley, debe soportar patrimonialmente el impuesto en cuestión, esto es, el deudor domiciliado o residente en Chile.

b) En concordancia con lo señalado en la letra anterior, la Ley N° 20.899, reemplazó en el párrafo 2, del N° 8, del artículo 41 F, la palabra “primero” por “anterior” con el único objeto de precisar que la base imponible del impuesto que establece este artículo no podrá exceder de la suma total de los intereses y demás partidas a que se refiere el nuevo párrafo primero del N° 8, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el ejercicio respectivo; y de esta forma, no podrá exceder de las cantidades que indica la letra a) anterior.

Asimismo, la Ley N° 20.899 suprimió en el mismo párrafo 2°, del N° 8, la expresión “que se afectaron con el impuesto adicional con tasa 4%, según lo dispuesto en el número 1, del inciso cuarto del artículo 59, y sobre aquellas partidas que no se afectaron con el citado tributo”¹⁵, por estimarse innecesaria la referida expresión.

2.4.- Determinación del crédito contra el impuesto único, correspondiente al IA pagado sobre las sumas afectas al mismo impuesto que grava al sobreendeudamiento.

La Ley N° 20.899 intercaló en el N° 9 del artículo 41 F, a continuación de la palabra “primero” la expresión “del número 8 anterior”, con el único objeto de aclarar que el crédito que se dará contra el impuesto de 35% que establece dicha norma, será el monto de la retención total o proporcional, según corresponda, del Impuesto Adicional que se hubiese declarado y pagado sobre los intereses y demás partidas indicadas en el inciso primero del número 8 del mismo artículo, que se afectaron con este tributo, todo ello de acuerdo a lo instruido mediante la letra b) del punto 3.2 de la Circular N°12, de 2015.

2.5.- Nuevas situaciones en las cuales no se aplica la norma de control del artículo 41 F (se complementa con esta instrucción el punto N° 3.3.- de la Circular N° 12, de 2015).

a) La Ley N° 20.899 agregó al N° 13 del artículo 41 F, dos nuevos párrafos, en virtud de los cuales no se aplicará el impuesto de control en análisis, cuando se cumplan los requisitos copulativos indicados en los numerales i) al iii) siguientes:

i) En caso que el deudor, domiciliado, residente, constituido o establecido en Chile, sea una entidad cuya actividad haya sido calificada de carácter financiero por el Ministerio de Hacienda mediante resolución fundada.

¹⁴ Oficio N° 3.939, de 2004.

¹⁵ El texto del señalado párrafo segundo según su anterior redacción era el siguiente: “En todo caso, la base imponible del impuesto que establece este artículo no podrá exceder de la suma total de los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso primero, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el ejercicio respectivo que se afectaron con el impuesto adicional con tasa 4%, según lo dispuesto en el número 1, del inciso cuarto del artículo 59, y sobre aquellas partidas que no se afectaron con el citado tributo.”

Sin embargo, no procederá la calificación referida, cuando la entidad deudora sea considerada como filial, coligada, agencia u otro tipo de establecimiento permanente o como parte de un mismo grupo empresarial de: (a) Personas o entidades constituidas, establecidas, domiciliadas o residentes en alguno de los territorios o jurisdicciones a que se refiere el artículo 41 D de la LIR, o (b) Personas o entidades constituidas, establecidas, domiciliadas o residentes en alguno de los territorios o jurisdicciones que queden comprendidas o cumplan al menos dos de los supuestos o requisitos que establece el artículo 41 H de la LIR. Por consiguiente, en caso de cumplirse alguna de estas condiciones en cualquier período del ejercicio respectivo, el deudor señalado, no podrá hacer uso de esta excepción.

ii) Al término de cada año comercial, el deudor indicado, determine que a lo menos durante 330 días continuos o discontinuos de dicho ejercicio comercial, el 90% o más del total de sus activos corresponden a créditos otorgados o a bienes entregados en arrendamiento con opción de compra a personas o entidades no relacionadas.

Para efectos de aplicar la excepción señalada, se deberán considerar dichos activos a su valor tributario de acuerdo a las normas de la LIR.

Agrega la Ley, que se entenderá que para estos efectos existe relación cuando se cumplan las condiciones de los numerales iii), iv), v) o vi) del número 6, del mismo artículo 41 F, que se comentan en el punto 3.5. letra c, de la Circular N° 12, de 2015. De esta forma, cuando el deudor, en cualquier momento del período de 330 días continuos o discontinuos señalado, cumpla con alguna de las circunstancias que determinen la existencia de relación, con el beneficiario del crédito o el arrendatario, siempre y cuando dicha relación afecte a más del 90% de los créditos otorgados y bienes entregados en arrendamiento con opción de compra, ello inhabilitará al contribuyente para invocar la exención del impuesto especial en análisis.

iii) La suma del endeudamiento, tanto con entidades relacionadas como independientes, no debe exceder, durante el año comercial, al 120% del total de los créditos otorgados o de los bienes entregados en arrendamiento con opción de compra. En caso de exceder dicho endeudamiento, del porcentaje señalado, se deberán aplicar las demás instrucciones contenidas en la Circular N° 12 de 2015, para determinar el ETA y la base imponible afecta. No obstante, aun cuando se produzca este exceso, se aplicará la liberación señalada, en caso que esta se subsane dentro del plazo de 90 días contados desde su ocurrencia. De no procederse a la corrección del exceso, dentro del plazo señalado, se aplicará lo dispuesto en el artículo 41 F, aplicándose en tal caso las demás instrucciones contenidas en dicha Circular.

Cabe señalar que las circunstancias indicadas en los puntos ii) y iii) anteriores deberán analizarse al término de cada año; y por lo tanto mientras se mantenga vigente la calificación referida, podrá invocarse la exención en caso de cumplir con esos requisitos en el o los ejercicios en que se dé cumplimiento a ellos.

La entidad que haya sido calificada de carácter financiero, de acuerdo a lo señalado en el numeral i) anterior, deberá informar a este Servicio, el cumplimiento de los requisitos que se indican en esta letra. Dicha obligación se deberá cumplir en la forma y plazo que se establezca mediante resolución. El retardo u omisión en el cumplimiento de esta obligación estará sujeta a la sanción que establece el artículo 97, N° 1, del Código Tributario.

b) Por otra parte, la Ley N° 20.899 agregó un nuevo párrafo segundo al Numeral XVIII, del artículo 3° transitorio, de la Ley N° 20.780¹⁶, en virtud del cual tampoco será aplicable el impuesto especial a que se refiere el artículo 41 F, de la LIR, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2015, si el deudor hubiera sido ya calificado como entidad financiera por el Ministerio de Hacienda, pero hasta el 31 de diciembre de 2014, conforme a lo dispuesto en el artículo 59 número 1 de la LIR, según su texto vigente a la última fecha señalada, lo que lógicamente implica que dicha calificación debe encontrarse vigente en el ejercicio en que se hace valer la exención.

La Ley agrega que para estos efectos, es decir, para que no se aplique la norma de control en análisis, dicha entidad deberá cumplir los requisitos copulativos que establece, que en esencia son los mismos requisitos que se indican respecto de las entidades financieras indicados en la letra a) anterior; condiciones copulativas que deberá cumplir, y ser evaluadas por la entidad financiera, a partir del 1° de febrero de 2016.¹⁷

Dichas entidades también deberán informar a este Servicio las circunstancias que indica la Ley, lo que se establecerá mediante resolución.

¹⁶ Agregado por el numeral i), letra g), del N° 5., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

¹⁷ Lo señalado, de acuerdo a la fecha de vigencia establecida en la parte inicial del N° 5 del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899, que modifica el artículo tercero transitorio de la Ley 20.899 a partir del 1 de enero de 2016.

2.6.- Vigencia de las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899 al artículo 41 F de la LIR.

Conforme al artículo 1º de la Ley¹⁸, las modificaciones al artículo 41 F, indicadas en esta Circular, regirán a contar del 1º de enero de 2016.

III.- MODIFICACIONES AL ARTICULO 41 H DE LA LIR. REQUISITOS PARA CONSIDERAR QUE UN TERRITORIO O JURISDICCION TIENE UN RÉGIMEN FISCAL PREFERENCIAL¹⁹.

1.- Texto legal actualizado²⁰.

“Artículo 41 H. Para los efectos de esta ley, se considerará que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial cuando se cumpla a lo menos dos de los siguientes requisitos:

a) Su tasa de tributación efectiva sobre los ingresos de fuente extranjera sea inferior al 50% de la tasa del inciso primero del artículo 58. Para la determinación de la tasa efectiva se considerarán las exenciones o rebajas otorgadas sobre el ingreso respectivo, los costos o gastos efectivos o presuntos que rebajen tales ingresos y los créditos o rebajas al impuesto extranjero determinado, todos ellos otorgados o concedidos por el respectivo territorio o jurisdicción. La tributación efectiva será la que resulte de dividir el impuesto extranjero neto determinado por la utilidad neta ajustada de acuerdo a lo dispuesto anteriormente. En caso que en el país respectivo se aplique una escala progresiva de tasas, la tasa efectiva será la equivalente a la “tasa media”, que resulte de dividir por dos la diferencia entre la tasa máxima y mínima de la escala de tasas correspondiente, expresadas en porcentaje.

b) No hayan celebrado con Chile un convenio que permita el intercambio de información para fines tributarios o el celebrado no se encuentre vigente.

c) Los territorios o jurisdicciones cuya legislación carezca de reglas que faculten a la administración tributaria respectiva para fiscalizar los precios de transferencia, que de manera sustancial se ajusten a las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, o de la Organización de Naciones Unidas.

d) Aquellos que no reúnan las condiciones para ser considerados cumplidores o sustancialmente cumplidores de los estándares internacionalmente aceptados en materia de transparencia e intercambio de información con fines fiscales por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.²¹

e) Aquellos cuyas legislaciones mantengan vigentes uno o más regímenes preferenciales para fines fiscales, que no cumplan con los estándares internacionales en la materia de acuerdo a calificación efectuada por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.²²

f) Aquellos que gravan exclusivamente las rentas generadas, producidas o cuya fuente se encuentre en sus propios territorios.

No se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando se trate de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

El Servicio, previa solicitud, se pronunciará mediante resolución acerca del cumplimiento de los requisitos que establece este artículo.”.

2.- Instrucciones sobre la materia.

La Ley N° 20.899 sustituyó las letras d) y e), del artículo 41 H, de la LIR, con el solo objeto de precisar las circunstancias que establecen para considerar que un territorio o jurisdicción debe ser considerado, para los efectos de la LIR, como un territorio o jurisdicción que tiene un régimen fiscal preferencial.

¹⁸ El artículo primero de la Ley expresa: “Introdúcense, a contar del 1 de enero de 2016, las siguientes modificaciones en la ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1º, del decreto ley N° 824, de 1974.....”.

¹⁹ Artículo incorporado por el numeral 27), del artículo 1º de la Ley N° 20.780, el que rige a contar del 1º de enero de 2015, de acuerdo a lo establecido en la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la referida ley.

²⁰ En forma destacada (en negrita) se indican las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899.

²¹ La letra d) sustituida establecía lo siguiente: “Aquellos cuyas legislaciones contienen limitaciones que prohíben a sus respectivas administraciones tributarias la solicitud de información a sus administrados y o la disposición y entrega de esa información a terceros países.”

²² La letra e) sustituida establecía lo siguiente: “Aquellos cuyas legislaciones sean consideradas como regímenes preferenciales para fines tributarios por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, o por la Organización de Naciones Unidas.”

2.1.- Letra d) del artículo 41 H.²³

De acuerdo con la letra d) del artículo 41 H, se considerará que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial, cuando no reúna las condiciones para ser considerado cumplidor o sustancialmente cumplidor de los estándares internacionalmente aceptados en materia de transparencia e intercambio de información con fines fiscales por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OECD”, por sus siglas en inglés).

Al respecto, cabe señalar que la OECD creó el año 2009, mediante una resolución de su Consejo (revisada y renovada en el 2012 y en enero de 2016), el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (“GFTEOI”, según sus siglas en inglés), con la finalidad de implementar, los estándares internacionalmente aceptados en materia de transparencia e intercambio de información para fines tributarios y monitorear su cumplimiento entre el gran número de países y jurisdicciones invitados a participar. Cabe hacer presente que dichos estándares se encuentran contenidos en el Modelo de la OECD sobre acuerdo de Intercambio de Información en Materias Tributarias²⁴ y en el Artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OECD²⁵ y sus respectivos comentarios. En cumplimiento de su mandato, el GFTEOI evalúa la implementación de dichos estándares en aspectos normativos y prácticos y, consecuentemente, califica a las jurisdicciones y países participantes como cumplidores (“compliant”), sustancialmente cumplidores (“largely compliant”), parcialmente cumplidores (“partially compliant”) o incumplidores (“non compliant”) de dichos estándares²⁶.

Por consiguiente, se considerará que un territorio o jurisdicción se encuentra en la situación prevista en la letra d) referida cuando:

El territorio o jurisdicción no ha sido calificado como cumplidor (“Compliant”) o sustancialmente cumplidor (“Largely compliant”) de los estándares internacionalmente aceptados en materia de transparencia e intercambio de información con fines fiscales, según la calificación asignada por la OECD, a través de su GFTEOI.

2.2.- Letra e) del artículo 41 H.²⁷

Según la letra e), se considerará que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial, cuando su legislación mantenga vigentes uno o más regímenes preferenciales para fines fiscales, que no cumplan con los estándares internacionales en la materia de acuerdo a calificación efectuada por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.

Al respecto, la OECD creó el año 1998, el Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas (“FHTP”, según sus siglas en inglés) con la finalidad de evaluar los regímenes preferenciales (incentivos tributarios) establecidos en las legislaciones de los países miembros de la OECD. Con posterioridad, y en el contexto del proyecto BEPS²⁸, la OCDE extendió el mandato del FHTP para cubrir a los países miembros del G20 y a otros países o jurisdicciones que la OECD considere relevantes. Cabe tener presente que la OECD periódicamente publica reportes con el listado actualizado de regímenes preferenciales que han sido revisados y donde se concluye si estos cumplen con los estándares internacionales en la materia o si, por el contrario, se consideran potencialmente nocivos, nocivos, o de cualquier forma inconsistentes con dichos estándares.²⁹

²³ El texto sustituido establecía lo siguiente: “d) Aquellos cuyas legislaciones contienen limitaciones que prohíben a sus respectivas administraciones tributarias la solicitud de información a sus administrados y/o la disposición y entrega de esa información a terceros países.”

²⁴ OECD’s *Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*.

²⁵ *Model Tax Convention on Income and on Capital*.

²⁶ El “Compliance rating” es de acceso público y se puede encontrar en el siguiente vínculo: <https://www.oecd.org/tax/transparency/>.

²⁷ El texto sustituido establecía lo siguiente: “e) Aquellos cuyas legislaciones sean consideradas como regímenes preferenciales para fines tributarios por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, o por la Organización de Naciones Unidas.”

²⁸ Una iniciativa que se comenzó el 2013, impulsada por la OECD, el G20 y otros países, y que busca combatir la evasión y elusión tributaria internacional.

²⁹ La nómina actual se contiene en el Reporte Final publicado en el contexto de la Acción 5 del proyecto BEPS “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance”, del año 2015.

Por lo tanto, se entenderá cumplido el requisito de la letra e) referida cuando el territorio o jurisdicción:

- i) En su legislación mantenga vigentes uno o más regímenes preferenciales para fines fiscales, y
- ii) Que uno o más de dichos regímenes preferenciales haya sido revisado por el FHTP de la OECD y considerado como potencialmente nocivo, nocivo o de cualquier forma inconsistente con los estándares internacionales en la materia.

2.3.- Vigencia de las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899 al artículo 41 H.

Conforme al artículo 1° de la Ley³⁰, las modificaciones al artículo 41 H, regirán a contar del 1 de enero de 2016.

IV.- MODIFICACIÓN AL PÁRRAFO 1º, DEL N° 2, DEL INCISO CUARTO DEL ARTÍCULO 59, DE LA LIR.

1.- Textos legales (Parte pertinente).

(a) Artículo 59, de la LIR (En forma destacada se indica la modificación).

“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.

Las cantidades que se paguen al exterior a productores y/o distribuidores extranjeros por materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión, que no queden afectas a impuestos en virtud del artículo 58 N° 1, tributarán con la tasa señalada en el inciso segundo del artículo 60 sobre el total de dichas cantidades, sin deducción alguna.

Aquellas cantidades que se paguen por el uso de derechos de edición o de autor, estarán afectas a una tasa de 15%.

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)

2) *Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. Con todo, estarán exentas de este impuesto las sumas pagadas en el exterior por fletes, por gastos de embarque y desembarque, por almacenaje, por pesaje, muestreo y análisis de los productos, por seguros y por operaciones de reaseguros que no sean de aquellos gravados en el número 3 de este artículo, comisiones, por telecomunicaciones internacionales, y por someter productos chilenos a fundición,*

³⁰ El artículo 1° de la Ley expresa: “Introdúcense, a contar del 1 de enero de 2016, las siguientes modificaciones en la ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1°, del decreto ley N° 824, de 1974.....”.

refinación o a otros procesos especiales. **Las respectivas operaciones y sus características deberán ser informadas al Servicio de Impuestos Internos en la forma y plazo que éste determine mediante resolución.** ³¹

Igualmente estarán exentas de este impuesto las sumas pagadas, en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción, por análisis de mercado, por investigación científica y tecnológica, y por asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo. Para que proceda esta exención los servicios señalados deben guardar estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país y los pagos correspondientes, considerarse razonables a juicio del Servicio de Impuestos Internos, debiendo para este efecto los contribuyentes comunicarlos, en la forma y plazo que fije el Director de dicho Servicio.

En el caso que los pagos señalados los efectúen Asociaciones Gremiales que representen a los exportadores bastará, para que proceda la exención, que dichos pagos se efectúen con divisas de libre disponibilidad a que se refiere el inciso anterior, proporcionadas por los propios socios de tales entidades y que sean autorizados por el Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo con las normas que al efecto imparta.

Estarán afectas a este impuesto, con una tasa de 15%, las remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas, por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o el exterior. Sin embargo, se aplicará una tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso primero de este artículo, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso.....”

(b) Artículo quinto transitorio de la Ley N° 20.899.-

“La modificación al párrafo 1, del número 2) del inciso cuarto del artículo 59 de la ley sobre Impuesto a la Renta, regirá respecto de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a que se refiere dicha disposición legal a partir del 1 de enero de 2015. Por otra parte, los contribuyentes que respecto de las mismas cantidades señaladas, pagadas o abonadas en cuenta durante los años comerciales, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, no hayan informado oportunamente al Servicio de Impuestos Internos sobre las operaciones y sus condiciones, podrán invocar la exención respectiva, siempre que, cumpliendo con los demás requisitos que dicha disposición legal establece, hayan ya presentado dicha información al citado Servicio o la presenten hasta el 30 de junio de 2016, ello en la forma y oportunidad que establezca el Servicio señalado mediante resolución.”

2.- Instrucciones sobre la materia.

2.1.- Contenido de la Reforma.

La Ley N° 20.899 sustituyó³², en el primer párrafo del número 2, del inciso cuarto, del artículo 59, de la LIR, la frase *“Para gozar de esta exención será necesario que las respectivas operaciones sean informadas al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación, pudiendo este Servicio ejercer las mismas facultades que confiere el artículo 36°, inciso primero”*, por la siguiente: *“Las respectivas operaciones y sus características deberán ser informadas al Servicio de Impuestos Internos en la forma y plazo que éste determine mediante resolución.”*

Esta disposición del artículo 59, de la LIR, previo a la reforma de la Ley N° 20.899, establecía que se aplicará el Impuesto Adicional con tasa de 35% que indica, respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por los conceptos que establece, e incorporaba al mismo tiempo una exención, siendo necesario para gozar de ella que las respectivas operaciones fueran informadas al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación, pudiendo este Servicio ejercer las mismas facultades que confiere el artículo 36, inciso primero de la LIR.

Por consiguiente, la modificación legal en comento ha venido a suprimir el requisito formal de información a este Servicio, para la procedencia de la exención del Impuesto Adicional que ella establece, y que beneficia a determinadas rentas por remuneraciones por servicios prestados en el exterior que expresamente establece.

Se hace presente que para la procedencia de esta excepción, es esencial que se cumplan los demás requisitos que establece la norma legal, lo que se deberá acreditar cuando ello sea solicitado en los procesos normales de fiscalización de este Servicio.

³¹ La frase destacada sustituyó la frase que era del siguiente tenor: “Para gozar de esta exención será necesario que las respectivas operaciones sean informadas al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación, pudiendo este Servicio ejercer las mismas facultades que confiere el artículo 36, inciso primero.”

³² La modificación en comento está contenida en el N° 7., del artículo 1° de la Ley N° 20.899.

2.2.- Información que debe proporcionar el contribuyente retenedor.

La citada norma legal establece que los contribuyentes que paguen o abonen en cuenta a los respectivos beneficiarios, las rentas por servicios prestados en el extranjero, deberán informar las respectivas operaciones y sus características al Servicio de Impuestos Internos en la forma y plazo que éste determine mediante resolución³³.

De este modo, si bien ya no constituye un requisito para gozar de la exención de impuesto adicional, de igual manera permanece siendo obligatoria la entrega de información al Servicio.

El retardo u omisión en la presentación de la declaración respectiva, no será causal de pérdida de la franquicia en comento, siempre que se cumplan los demás requisitos legales, pero dará lugar a la sanción establecida en el artículo 97 N° 1 del Código Tributario.

Este Servicio, dentro de los plazos de prescripción podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas; e iniciar una fiscalización, a efectos de que se justifique la procedencia de la exención.

2.3.- Vigencia de la modificación legal en comento.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo quinto transitorio de la Ley N° 20.899, la modificación al párrafo 1°, del número 2) del inciso cuarto, del artículo 59 de la LIR, regirá respecto de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a que se refiere dicha disposición legal a partir del 1 de enero de 2015.

Por lo tanto, las sumas pagadas o abonadas en cuenta a partir de esa fecha, por los conceptos a que se refiere esa norma legal, no requerirán ser informadas a este Servicio para quedar liberadas del Impuesto Adicional que establece la Ley. Sin embargo, como ya se señaló, el contribuyente deberá justificar la procedencia de la exención, cuando ello sea solicitado por este Servicio.

2.4.- Situación de las sumas pagadas o abonadas en cuenta, por los conceptos indicados, durante los años comerciales, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014.

El artículo 5° Transitorio de la Ley N° 20.899 establece que podrán invocar la exención señalada, los contribuyentes que respecto de las mismas cantidades indicadas, pagadas o abonadas en cuenta durante los años comerciales, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, no hubieran informado oportunamente a este Servicio las respectivas operaciones y sus condiciones.

Para dichos efectos, se deberá cumplir las siguientes condiciones:

a) Para invocar dicha exención el contribuyente retenedor del impuesto debe haber presentado la información respectiva al Servicio, aunque en forma extemporánea, mediante la Declaración Jurada N° 1854, conforme a lo establecido en la Resolución Exenta N° 1, de 2003.

No obstante, en caso de no haberse dado cumplimiento a dicha obligación, la Ley permite que la declaración se presente en forma extraordinaria hasta el 30 de junio de 2016, ello en la forma y oportunidad que establezca este Servicio mediante resolución³⁴. Por consiguiente, sólo las declaraciones efectuadas hasta esa fecha habilitarán al contribuyente para efectuar la respectiva solicitud de devolución de impuestos, según se indica en la letra siguiente.

b) El contribuyente que hubiere pagado impuesto por no haber hecho uso de la exención de que se trata, podrá presentar una solicitud de devolución de los impuestos pagados indebidamente o en exceso, de acuerdo al artículo 5° transitorio de la Ley, conforme al procedimiento dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, ante la Dirección Regional competente o Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda, la que deberá verificar si efectivamente procede devolver algún impuesto atendidos los antecedentes de hecho que se hagan valer. Si corresponde, deberá efectuarse devolución en los términos dispuestos por el artículo 57 del Código Tributario.

La petición señalada deberá presentarse dentro del plazo de tres años, contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento, que en el caso específico en comento es la fecha de entrada en vigencia de la Ley 20.899, esto es, una vez promulgada y publicada, desde el 8 de febrero de 2016.

Si el impuesto hubiese sido girado por el Servicio y se encontrase dicho giro pendiente de pago, el

³³ Esta facultad se ejerció mediante la Res. Ex SII N° 1, de 2003, modificada por Res. Ex. SII N° 28, de 2016.

³⁴ Resolución Ex. SII N° 28 de 2016.

contribuyente podrá solicitar al Servicio de Impuestos Internos que se deje sin efecto dicha orden de pago, a través de una solicitud administrativa efectuada conforme al artículo 6° letra B) N°5 del Código Tributario.

Para el caso de contribuyentes que hubieren pagado impuestos, en virtud de una liquidación efectuada por el SII motivada en el rechazo del uso de la exención por no haber informado oportunamente las operaciones como lo disponía el N°2 del artículo 59 de la LIR previo a la Ley N° 20.899, que hubiere sido reclamada por el contribuyente, es preciso distinguir:

- i. Si esta reclamación se encontrare pendiente de resolución por los Tribunales, esto es, aún no ejecutoriada, el Servicio se abstendrá de conocer de una solicitud de dejar sin efecto la Liquidación de impuestos, atendido lo dispuesto en el artículo 54 inciso final de la Ley N° 19.880.
- ii. Si la reclamación se encontrare con un fallo ejecutoriado, los contribuyentes podrán solicitar al Servicio la devolución del impuesto pagado en virtud de la exención de impuesto adicional que no se le permitió utilizar, y no se considerará el efecto de cosa juzgada, toda vez que el pago deviene en indebido por una causa posterior, esto es, la dictación de la Ley N° 20.899, de manera que no existiría "identidad de la causa de pedir".

c) En todo caso, para la aprobación de la respectiva solicitud de devolución de impuestos se deberá acreditar con los medios de prueba legales, el cumplimiento de los requisitos que establece el N° 2 del artículo 59 de la LIR, tanto en lo relativo a la naturaleza de los respectivos servicios prestados en el extranjero, con los contratos y otros documentos que acrediten las operaciones realizadas, como en cuanto a la efectividad de los pagos de los impuestos correspondientes a dichos conceptos, debidamente declarados y enterados en arcas fiscales.

Todo lo anterior deberá ser verificado por la instancia fiscalizadora, a la vista de los antecedentes respectivos aportados por el contribuyente, así como con otros que se encuentren a disposición de este Servicio.

d) En su caso, el contribuyente retenedor del impuesto deberá efectuar los ajustes que correspondan en la determinación de su Renta Líquida Imponible en el ejercicio en que se autorice la devolución, respecto del impuesto pagado que, hubiere sido de su cargo y hubiere reconocido como gasto para los efectos del Impuesto de Primera Categoría.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

JARB/CFS/RHA
DISTRIBUCIÓN:

- **AL BOLETÍN**
- **A INTERNET**
- **AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO**
- **OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA**

INDICE

MATERIA	PÁGINA
I.- INTRODUCCIÓN	1
II.- MODIFICACIONES AL ARTICULO 41 F DE LA LIR. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE EXCESO DE ENDEUDAMIENTO	1
1.- Textos legales actualizados	1
2.- Instrucciones sobre la materia	5
2.1. Endeudamiento Total Anual	5
2.2. Nueva norma de relación	5
2.3.- Base Imponible sobre la cual se aplica el impuesto único de 35%	5
2.4.- Crédito contra el impuesto único	6
2.5.- Nuevas circunstancias en las que no se aplica el artículo 41 F	6
2.6.- Vigencia de las modificaciones efectuadas por la Ley 20.899	8
III.- MODIFICACIONES AL ARTICULO 41 H de la LIR. REQUISITOS PARA CONSIDERAR QUE UN TERRITORIO O JURISDICCIÓN TIENE UN REGIMEN FISCAL PREFERENCIAL	8
1.- Texto legal actualizado	8
2.- Instrucciones sobre la materia	8
2.1.- Letra d) del artículo 41 H	9
2.2.- Letra e) del artículo 41 H	9
2.3.- Vigencia de las modificaciones	10
IV.- MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 59 INCISO 4°, N° 2 DE LA LIR	10
1.- Texto legal actualizado	10
2.- Instrucciones sobre la materia	11
2.1.- Contenido de la reforma	11
2.2.- Información que debe proporcionar el contribuyente retenedor	12
2.3.- Vigencia de la modificación	12
2.4.- Situación de los impuestos retenidos en los años 2010 a 2014	12