

DEPARTAMENTO EMISOR: Subdirección Normativa Departamento de Impuestos Directos	CIRCULAR N°40.- 185393.2021 GE
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 25 DE JUNIO DE 2021
MATERIA Imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 a los artículos 2 N° 12, 13, 14, 17 N° 8, 20 N° 1, 21, 29, 31 inciso cuarto números 3, 4 y 13, 34 N° 3, 41 E, 52, 54 bis, 64 bis, 69, 71, 80 y 97, así como del nuevo artículo 110, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, y las modificaciones a los artículos 8 N° 8 y N° 17 y 28 del Código Tributario, contenido en el Decreto Ley N° 830 de 1974. Deja sin efecto la Circular N° 57 de 2017.	REF. LEGAL: Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020; Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974; Código Tributario, contenido en el Decreto Ley N° 830 de 1974.

I INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210, que introduce diversas modificaciones a la legislación tributaria (en adelante, la Ley).

Entre ellas, se modificó el artículo 8° N° 8 del Código Tributario y los artículos 13, 14, 17 N° 8, 20 N° 1, 21, 29, 31 inciso cuarto números 3, 4 y 13; 34 N° 3, 41 E, 52, 64 bis, 69, 71, 80 y 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), se eliminó el artículo 54 bis y se agregó un nuevo N° 12 al artículo 2° y un nuevo artículo 110, ambos del mencionado cuerpo legal¹.

Mediante la presente circular se imparten instrucciones sobre las modificaciones precedentemente indicadas, y otras que se detallan.

Todas las referencias efectuadas en la presente circular se deben entender referidas al texto de la LIR, según su texto vigente a partir del 1° de enero de 2020, a menos que expresamente se indique algo distinto.

En el Anexo A se encuentra el nuevo tenor de los textos modificados, y en el Anexo E se explican resumidamente los efectos de la presente circular sobre el alcance y vigencia de otras circulares que tratan materias similares o conexas.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. NORMAS DE RELACIÓN. ARTÍCULO 8° N° 17 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

La Ley modifica los artículos 14, 17, 20, 21, 29, 31, 34 y 64 bis de la LIR² que, si bien tratan sobre distintas materias, tienen en común el hecho de remitirse a las reglas de relación, ahora contenidas en el N° 17 del artículo 8° del Código Tributario.

Al respecto, la Ley tuvo por objeto sistematizar bajo un concepto genérico las normas de relación para efectos tributarios³.

En el N° 17 del artículo 8° del Código Tributario se dispone que, salvo que alguna disposición legal establezca algo distinto⁴, se entenderá por “relacionados”:

- a) El controlador y las controladas. Se considerará como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene

¹ Modificaciones introducidas por el N° 2 letras a) y e) del artículo primero de la Ley y los números 1 letra e), 6, 7, 9 a 13, 15, 26, 32, 35, 44, 47, 48, 51, 54 y 56 del artículo segundo de la Ley.

² Números 7, 9, 10, 11, 12, 13, 15 y 44 del artículo segundo de la Ley.

³ Sin perjuicio de ello, otras normas contienen reglas de relación especiales.

⁴ Por ejemplo, el artículo 41 E de la LIR contiene normas propias de relación en su N° 1, las cuales priman sobre las normas de relación del artículo 8° N° 17 del Código Tributario.

derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas.

Para estos efectos, se entenderá que existe un acuerdo explícito de actuación conjunta cuando se verifique una convención entre dos o más personas o entidades que participan simultáneamente en la propiedad de la sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma.

- b) Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.
- c) Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.
- d) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades. Asimismo, los partícipes de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades.
- e) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo con los literales c) y d) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de las letras a) y b), se considerarán relacionadas entre sí.
- f) Las matrices o coligantes y sus filiales o coligadas, en conformidad a las definiciones contenidas en la Ley N° 18.046.

Conforme los supuestos descritos, para verificar la calidad de relacionados se deben considerar, especialmente, los estatutos sociales, los acuerdos de accionistas o de socios, los acuerdos de actuación conjunta, los contratos de asociación y otro tipo de documentación, así como la información entregada por los contribuyentes o por terceros a este Servicio en sus declaraciones juradas, de manera voluntaria u obligatoria. De la misma manera, se debe tener en cuenta la información contenida en plataformas de acceso público, como el Registro de Comercio de los Conservadores de Bienes Raíces, la Comisión para el Mercado Financiero y el Diario Oficial, entre otros.

Si la relación se verifica por más de una de las situaciones descritas y/o hubiese distintas formas de medir la participación entre relacionados, se considerará aquella que implique el mayor grado de participación entre los relacionados.

En el Anexo B de esta Circular se encuentra un detalle de las disposiciones de la LIR que contienen una referencia al N° 17 del artículo 8° del Código Tributario. Adicionalmente, en el Anexo C se incluye una serie de ejemplos relativos a los casos y normas antes mencionadas.

2. ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN Y OTROS ENCARGOS FIDUCIARIOS

La Ley⁵ agregó dos nuevos incisos al artículo 13 de la LIR, cuestión que se relaciona con la modificación del artículo 28 del Código Tributario⁶ y que, por razones sistemáticas y de coherencia normativa, elimina las referencias al impuesto global complementario (IGC) y al impuesto adicional (IA), para que el tratamiento específico del impuesto a la renta se radique en la LIR.

Las modificaciones al artículo 13 de la LIR tienen por objeto aclarar la forma en que los gestores y partícipes deben reconocer las rentas obtenidas a través de una asociación o cuenta en participación y otros encargos fiduciarios, y sobre el derecho que tendrán los partícipes al crédito por IDPC.

La Ley no alteró el fondo de la tributación que corresponde por la participación o beneficio en una asociación o cuentas en participación u otro encargo fiduciario sino que, como se señaló, junto con

⁵ N° 6 del artículo segundo de la Ley.

⁶ N° 17 del artículo primero de la Ley.

trasladar las normas pertinentes desde el Código Tributario, aclaró el derecho de los partícipes a utilizar como crédito el IDPC pagado por ellos mismos o por el gestor cuando se acredite la efectividad, condiciones y monto de la participación del partícipe o beneficiario de la asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario, según se comenta más adelante.

La asociación o cuenta en participación está definida en el artículo 507 del Código de Comercio, como un contrato por el cual dos o más comerciantes toman interés en una o muchas operaciones mercantiles, instantáneas o sucesivas, que debe ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, a cargo de rendir cuenta y dividir con sus asociados las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.

Por su parte, atendido que la ley no ha definido qué se entiende por “encargo fiduciario”, puede recurrirse al sentido natural y obvio de dicha expresión. De acuerdo con su primera acepción, el Diccionario de la RAE define “encargar” como “poner algo al cuidado de alguien”, en tanto que “fiduciario”, conforme a la primera acepción del mismo Diccionario, corresponde a un adjetivo entendido como “que depende del crédito y confianza que merezca”.

A partir de lo anterior, el “encargo fiduciario” comprende, como figura genérica, cualquier tipo de acto, contrato u operación en que prime la confianza o la consideración especial respecto del gestor y que, por ejemplo, implique un traspaso de bienes o encargo de negocios. Tal sería el caso de un mandato, en especial si es a nombre propio y con provisión de fondos.

El aporte efectuado, tanto en la asociación como en el encargo fiduciario, no producirá efectos en la determinación del capital propio tributario (CPT)⁷, en tanto se acredite la efectividad, condiciones y monto de la participación en una asociación o encargo fiduciario, al representar un pasivo exigible del gestor en favor de los partícipes o beneficiarios, y un activo representativo de inversión efectiva para los partícipes y beneficiarios.

En la determinación del CPT del gestor se deberá restar el valor tributario que corresponda a los aportes de los partícipes o beneficiarios a la asociación o al encargo fiduciario. De la misma manera, la utilidad a que tengan derecho los partícipes o beneficiarios o la parte de las pérdidas que correspondan a éstos deberán restarse o sumarse al CPT del gestor, según sea el caso. Cabe precisar que si el gestor efectuó aportes o tiene derecho a una parte del resultado de la asociación o encargo fiduciario estos no se restarán de su CPT.

Por parte del partícipe de una asociación y del beneficiario de un encargo fiduciario el valor tributario que represente dicha asociación o encargo formará parte del CPT, al corresponder a un activo representativo de una inversión efectiva.

En caso de que el partícipe o beneficiario sea un contribuyente sujeto al régimen tributario del artículo 14 letra A) de la LIR, el valor tributario de este activo se deberá reajustar conforme al artículo 41 del mismo cuerpo legal.

Asimismo, si se acredita la efectividad, condiciones y monto de la participación en una asociación o encargo fiduciario, lo que respecto de las utilidades supone, además de acreditar el contrato, que se encuentre rendida la cuenta total o parcial del negocio, deberán agregarse las utilidades que genere la asociación o encargo fiduciario, en la parte que a cada uno le corresponda, o restar las pérdidas que ésta genere, en la proporción convenida. Si no se encuentra rendida la cuenta, al término del ejercicio comercial respectivo, es el gestor quien deberá reconocer las utilidades del negocio en su capital propio.

Para determinar la tributación aplicable a las utilidades, se deben realizar las mismas distinciones:

2.1. Cuando no se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la participación de un partícipe o beneficiario

Por regla general, el gestor de una asociación o cuentas en participación o de un encargo fiduciario será el único responsable de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias que se deriven de dicho contrato.

⁷ El concepto de CPT se encuentra en el artículo 2 N° 10 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2020.

Es decir, mientras no se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la participación de un partícipe o beneficiario, el gestor deberá reconocer el resultado de la operación, esto es, el total de las rentas que se obtengan del encargo, en su propia base imponible⁸, gravándose, de este modo, de acuerdo con el régimen al cual se encuentre sujeto.

Por ejemplo, si el gestor es una empresa acogida al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, la renta obtenida mediante un encargo fiduciario se agregará a su renta líquida imponible (RLI) y se gravará con el IDPC de tasa 27%. Luego, la renta que formará parte del CPT – y, con ello, de su registro RAI – quedará disponible para los repartos de estas utilidades. Por otro lado, si el gestor es una empresa acogida al régimen Pro Pyme⁹, aquellos ingresos percibidos referidos al encargo fiduciario, así como también los gastos o egresos efectivamente pagados, formarán parte de su base imponible afecta a IDPC, con la tasa aplicable a dicho régimen. Luego, la renta formará parte del CPT – y, con ello, de su registro RAI – y quedará disponible para los repartos de estas utilidades. Finalmente, si el gestor se encuentra sujeto al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, la renta obtenida por la asociación o encargo fiduciario se agregará en la determinación de su RLI, afectándose con el impuesto final que corresponda a sus propietarios, en los términos de la letra (b) de dicha norma.

Cabe precisar que, si el gestor es contribuyente del régimen tributario del artículo 14, letra A), de la LIR, los créditos contra IDPC se encontrarán sujetos a la obligación de restitución, de conformidad con los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

Corresponderá al gestor efectuar los pagos provisionales mensuales obligatorios, en los términos del artículo 84 de la LIR.

2.2. Cuando se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la participación de un partícipe o beneficiario

La prueba de la efectividad, condiciones y monto de la participación de un partícipe o beneficiario, supone acreditar, con los medios de prueba legal, la existencia y fecha de este contrato. Se requiere además que el gestor del encargo rinda cuentas de su gestión y dicha rendición se encuentre también acreditada, especialmente en cuanto a su fecha, pues, mientras ello no ocurra, los efectos patrimoniales del encargo o gestión se radican únicamente en el gestor.

Al efectuarse la rendición de cuentas, se transferirá al patrimonio de los partícipes el resultado del encargo. Cabe recordar que no es necesario recurrir a otro acto o contrato como título para transferir las utilidades objeto del encargo, pues el título es el mismo contrato de asociación o cuentas en participación o encargo fiduciario.

Pues bien, acreditada la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación en la asociación o cuentas en participación o encargo fiduciario, y siempre que se haya producido la rendición de cuentas desde el gestor a los partícipes, tanto el gestor como los partícipes o beneficiarios de los contratos previamente indicados deberán determinar y pagar el impuesto a la renta que corresponda por el resultado de la operación, de conformidad a las reglas del régimen de tributación que les resulte aplicable.

De esta manera, inicialmente, el gestor determinará su RLI conforme a lo indicado en el apartado precedente, según el régimen tributario al cual se encuentre acogido. Efectuada la rendición de cuentas, el resultado deberá ser reconocido por los partícipes, incluyéndose en la base imponible del impuesto de cada uno de ellos a prorrata de la participación convenida en el resultado, disminuyéndose de la RLI del gestor.

Para efectos tributarios, la rendición de cuentas deberá incluir la información que permita al partícipe efectuar su declaración de impuestos.

Para los fines señalados, la LIR establece una distinción respecto de los impuestos a los cuales está sujeto el partícipe o beneficiario, según se describe a continuación, siempre en el contexto que se encuentre acreditada la efectividad, condiciones y monto de la participación y verificada la rendición de cuentas:

⁸ En caso de que la asociación o el encargo se haya incorporado al giro de su empresa individual, se agregará a la base imponible de esta.

⁹ Artículo 14, letra D), N° 3, de la LIR.

2.2.1. Partícipe contribuyente del IDPC

Si el partícipe o beneficiario es un contribuyente del IDPC¹⁰, la participación (porción de la renta que le corresponde en el contrato) se computará para la aplicación de este impuesto según el régimen al cual esté sujeto, agregándose a la base imponible del IDPC.

De este modo, conforme al artículo 14 de la LIR, el tratamiento será el siguiente, según los casos que se señala:

- a) De acuerdo con la letra A), se reconocerá su participación sobre base percibida o devengada.
- b) De acuerdo con el N° 1 de la letra B), se reconocerá su participación sobre base percibida o devengada.
- c) De acuerdo con el N° 3 de la letra D), se reconocerá su participación sobre base percibida, a menos que el gestor sea una empresa sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR y se trate de partes relacionadas, caso en el cual se deberá reconocer la participación sobre base devengada¹¹.
- d) De acuerdo con el N° 8 de la letra D), se reconocerá su participación sobre base percibida, a menos que el gestor sea una empresa sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR y se trate de partes relacionadas, caso en el cual se deberá reconocer la participación sobre base devengada¹².

Por otro lado, cuando se trate de partícipes que tributen en base a renta presunta, la renta efectiva obtenida del encargo fiduciario no se considerará parte de la renta presunta ni como parte de la base afecta a dicha presunción, sino que deberá gravarse en forma separada con el IDPC de la tasa general del 25%, pudiendo imputarse como crédito en contra de los impuestos finales que afecten al partícipe o sus propietarios en los términos de los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR. Para estos efectos, la renta debe ser considerada como una renta efectiva no determinada sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, de acuerdo con el N° 1 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

2.2.2. Partícipe contribuyente de los impuestos finales

Si el partícipe o beneficiario es contribuyente del IGC o IA, la participación se computará para la aplicación de dichos impuestos. Es decir, se agregará a la base imponible para gravarse con la tasa del impuesto que le corresponda.

Sin embargo, junto con dicha tributación y atendido que la renta en cuestión proviene del capital, deberá cumplir con el IDPC con la tasa general del 25%, pudiendo imputarse como crédito en contra de los impuestos finales que afecten al partícipe en los términos de los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR. Para estos efectos, la renta debe ser considerada como una renta efectiva no determinada sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, de acuerdo con el N° 1 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

2.2.3. Situación en que la prueba de la asociación o cuenta en participación o encargo fiduciario y la rendición de cuentas se produce en un ejercicio posterior al de la obtención de las utilidades

Si en un ejercicio comercial el gestor reconoce el negocio como propio, sin acreditar la existencia de la asociación o cuenta en participación o del encargo fiduciario, o sin efectuar una rendición de cuentas, como se señaló en el apartado 2.1, dicha persona deberá tributar por el total de las utilidades que el negocio o encargo haya generado en dicho período.

Si en un ejercicio posterior acredita la efectividad de la participación y se efectúa la rendición de cuentas, en caso de que el gestor ya haya pagado el IDPC de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.1., el partícipe no deberá pagar nuevamente el IDPC para evitar una doble tributación sobre la misma renta; pero dicho impuesto pagado por el gestor será traspasado al partícipe en forma de crédito, siempre que exista dicho crédito en el SAC del gestor en la fecha de la rendición de cuentas.

¹⁰ Incluyendo el caso del empresario individual que incluye la asociación o el encargo fiduciario en el giro de su empresa individual.

¹¹ Artículo 14 letra D) N° 3 letra f) de la LIR.

¹² N° 8 letra (a) numeral iv), en concordancia con el N° 3 letra f), ambos del artículo 14 letra D) de la LIR.

Dicho crédito podrá ser imputado a los impuestos finales que afectan al partícipe o sus propietarios, de acuerdo con el régimen al cual se encuentre sujeto.

2.2.4. Deber de información

El nuevo inciso final del artículo 13 de la LIR prescribe que el gestor deberá informar los saldos iniciales y finales de la participación o cuenta en participación y de los créditos, en la forma y plazo que este Servicio determine mediante una resolución.

3. SE INCLUYE EL CONCEPTO DE “CONVIVIENTES CIVILES” EN LAS NORMAS DE RELACIÓN Y SE ADECUAN NORMAS SOBRE DECLARACIONES JURADAS DEL ARTÍCULO 41 E.

La Ley¹³ incluye a los “convivientes civiles” dentro de las normas de relación en el inciso cuarto de la letra b) del artículo 41 E N° 1 de la LIR.

El concepto “convivientes civiles” tiene su origen en la Ley N° 20.830, de fecha 21.04.2015¹⁴, que regula el acuerdo de unión civil, cuya celebración otorga el estado civil de “conviviente civil”¹⁵.

Dicha ley define el “acuerdo de unión civil” estableciendo que su celebración otorga la calidad de parientes a quienes lo celebran, y regula aspectos patrimoniales de la vida en común de los convivientes civiles¹⁶.

En relación con el parentesco, el acuerdo de unión civil lo otorga por afinidad con los parientes del otro conviviente civil, en tanto se mantenga vigente el acuerdo de unión civil.

La inclusión de los convivientes civiles dentro de las normas de relación del artículo 41 E de la LIR, obedece a que las relaciones patrimoniales creadas entre los convivientes civiles por el acuerdo de unión civil no presentan diferencias respecto de las que existen entre los cónyuges, por lo que su tratamiento fue equiparado.

Considerando que no se modifican las normas sustantivas sobre precios de transferencia, siguen plenamente vigente las instrucciones contenidas en las Circulares N° 29 de 2013, N° 62 de 2014 y N° 32 de 2021.

En relación con la vigencia de esta modificación, la Ley¹⁷ dispone que las modificaciones con efectos tributarios para los convivientes civiles rigen desde la entrada en vigencia de la Ley N° 20.830¹⁸.

De esta manera, las personas naturales que hayan celebrado un acuerdo de unión civil y dicho acuerdo se encuentre vigente, serán consideradas como relacionadas, así como con los parientes de uno u otro conviviente civil, hasta el cuarto grado por consanguinidad o afinidad, desde octubre de 2015.

Adicionalmente, la Ley modifica el N° 6 del artículo 41 E de la LIR reemplazando la palabra “declaración” por “declaraciones”, respecto de los contribuyentes que realizan las operaciones a que se refiere el artículo 41 E mencionado¹⁹. Por tratarse de un cambio formal, se mantienen plenamente vigentes las instrucciones sobre la materia contenidas en las Circulares N° 29 de 2013, N° 62 de 2014 y N° 32 de 2021.

¹³ N° 26 del artículo segundo de la Ley.

¹⁴ De acuerdo a su Artículo primero transitorio, la Ley 20.830 entró en vigencia seis meses después de su publicación en el Diario Oficial, esto es el 21.10.2015.

¹⁵ artículo 1° inciso segundo de la Ley N° 20.830.

¹⁶ El artículo 1° inciso primero de la Ley N° 20.830 indica que “el acuerdo de unión civil es un contrato celebrado entre dos personas que comparten un hogar, con el propósito de regular los efectos jurídicos derivados de su vida afectiva en común, de carácter estable y permanente. Los contrayentes se denominarán convivientes civiles y serán considerados parientes para los efectos previstos en el artículo 42 del Código Civil”.

¹⁷ Artículo séptimo transitorio de la Ley

¹⁸ A modo de excepción, el artículo séptimo transitorio de la Ley establece que las modificaciones al artículo 6 inciso primero, al artículo 17 N° 8 inciso segundo, al artículo 21, al artículo 41 F y al artículo 54 N° 1, todos de la LIR, no comenzarán a regir desde la entrada en vigencia, sino desde el 1° de enero de 2020.

¹⁹ Esta modificación comienza a regir el día 1° de enero de 2020, de acuerdo con el artículo octavo transitorio de la Ley.

4. NUEVO TRAMO AFECTO A MAYOR TASA DE IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

La Ley²⁰ modificó el artículo 52 de la LIR a fin de establecer un nuevo tramo para la aplicación de una tasa de IGC del 40%, determinando que las rentas en el tramo que excedan de 120 y no sobrepasen 310 unidades tributarias anuales se gravarán con una tasa del 35%, mientras que aquella parte que exceda de 310 unidades tributarias anuales se gravará con una tasa del 40%.

Ahora bien, bajo el sistema vigente hasta el 31 de diciembre de 2019, los retiros o dividendos con un crédito sujeto a la obligación de restitución podían quedar afectos a una tasa marginal de 44,45%. En virtud de ello, con el objeto de establecer una tributación total a los retiros y distribuciones de dividendos y utilidades que no exceda del tope más alto que resultaba aplicable bajo el sistema vigente hasta el 31 de diciembre de 2019 que resulta mayor a la tasa de 40%, la Ley establece en el artículo 52 de la LIR, con motivo de lo dispuesto en el artículo 14 del mismo cuerpo legal, que la tasa máxima aplicable a los retiros o dividendos con un crédito sujeto a la obligación de restitución es de un 44,45%.

De esta manera, conforme a lo dispuesto por el artículo 56 N° 4 de la LIR, los contribuyentes de IGC con ingresos mayores a 310 UTA tendrán derecho a un crédito equivalente a un 5%, sobre los retiros o dividendos (debidamente incrementados) que provienen de la aplicación del artículo 14 de la LIR con un crédito sujeto a la obligación de restitución, en aquella parte que les resulta aplicable la tasa de 40% que contempla el artículo 52. Lo anterior, con el objeto de que la tributación total y máxima sobre los referidos retiros o dividendos no exceda de 44,45% en Chile²¹.

En lo que no dice relación con los cambios realizados respecto de la nueva tasa y tramo para efectos de determinar el IGC, y el tope máximo de la tasa aplicable a los retiros y dividendos recibidos con motivo de la aplicación del artículo 14 de la LIR, se mantienen vigentes las instrucciones impartidas por este Servicio al respecto.

5. ACLARACIÓN DE REFERENCIA EN EL ARTÍCULO 80 DE LA LIR

Se intercala en el artículo 80 de la LIR, entre la palabra "tributaria" y la coma que le sigue, la palabra "mensual"²².

Esta modificación no altera el fondo de la norma y ratifica el criterio de este Servicio, manteniendo su vigencia las instrucciones contenidas en la Circular N° 98 de 1978.

6. OTRAS MODIFICACIONES

A continuación, se tratarán normas de diversa índole que modifican parcialmente las instrucciones impartidas por este Servicio en las materias a que se refieren.

6.1 Eliminación del artículo 54 bis de la LIR, sobre rentas de determinados instrumentos

La Ley²³ dispone la eliminación del beneficio tributario establecido en el artículo 54 bis de la LIR.

Dicho beneficio consistía en no considerar, para los efectos de la determinación del IGC, ingresos asociados a ciertos instrumentos, si se cumplían los requisitos que dicha norma señalaba.

De esta manera, la rentabilidad obtenida por los instrumentos respectivos, a partir del 1° de enero de 2020²⁴, quedarán sujetas a las reglas generales y se afectarán con IGC.

Por su parte, aquella rentabilidad generada hasta el 31 de diciembre de 2019, que se acogió al beneficio en cuestión, mantendrá el tratamiento tributario conforme al artículo 54 bis de la LIR, de manera que tributarán con IGC al momento de su retiro, conforme a lo dispuesto en dicha norma. Las entidades mencionadas en el artículo 54 bis de la LIR deberán presentar una declaración jurada mediante el Formulario N° 1914 y un certificado (Certificado N° 45), por las rentas acogidas al

²⁰ N° 32 del artículo segundo de la Ley.

²¹ Este Servicio impartió instrucciones sobre esta materia en la Circular N° 73 de 2020, página 46 y siguientes.

²² Modificación introducida por el N° 51 del artículo segundo de la Ley.

²³ Artículo segundo N° 35 de la Ley.

²⁴ Fecha en que entra en vigencia la derogación del artículo 54 bis de la LIR.

artículo 54 bis de la LIR que sean retiradas desde las mismas, de conformidad con la Resolución Ex. N° 122 de 2020.

La vigencia²⁵ del beneficio en comento terminó el 31 de diciembre de 2019. Consecuentemente, y con la misma fecha, termina la vigencia del apartado N° 8 del título II de la Circular N° 62 de 2014 y del apartado N° 1.5 del título II de la Circular 11 de 2015.

6.2 Obligación de declarar rentas esporádicas

La Ley²⁶ modifica el artículo 69 de la LIR del siguiente modo:

6.2.1. Se elimina la referencia a la renta atribuida²⁷, contenida en el artículo 14 letra A) de la LIR en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2019²⁸

Esta modificación no altera las instrucciones previamente impartidas por este Servicio, salvo que a partir del año comercial 2020 no tiene vigencia el régimen de renta atribuida.

6.2.2. Se sustituye el N° 3 del artículo 69 de la LIR, sobre declaración de rentas esporádicas²⁹

Las rentas esporádicas son aquellas obtenidas ocasionalmente por contribuyentes que habitualmente no generan ingresos por los cuales tienen la obligación anual de presentar una declaración de impuesto a la renta.

Esta norma obliga a aquellos contribuyentes que normalmente no presentan declaraciones anuales de impuesto a la renta a declarar las rentas esporádicas que deriven de operaciones extraordinarias dentro del mes siguiente a la obtención de la referida renta, en la forma que se comenta a continuación, liberándose de la obligación de presentar su declaración anual de rentas.

- a) Los contribuyentes que deberán declarar sus rentas esporádicas conforme a este numeral serán aquellos afectos a IDPC o IGC;
- b) En los casos en que se declaren rentas afectas a IGC como esporádicas, al momento de la declaración mensual, se deberá calcular la tasa del impuesto a aplicar conforme al artículo 43 de la LIR, para posteriormente efectuarse una reliquidación, en los términos del artículo 47 de la misma LIR, determinando así la tasa anual de impuesto que corresponda sobre dicha renta.
- c) Por efecto de la modificación de las normas sobre crédito por impuestos pagados en el extranjero, se actualiza la referencia a las rentas provenientes del extranjero correspondientes a las letras a), b) y c) del artículo 41 A, N° 1, las que, con anterioridad a la Ley, se encontraban en el artículo 41 A letra A y letra C de la LIR³⁰.

Cabe hacer presente que las rentas obtenidas por las operaciones descritas en el N° 8 del artículo 17 de la LIR, si bien pueden ser esporádicas, implican un resultado anual sobre la totalidad de operaciones que se realice en dicho periodo, que luego se afectará con IGC, de manera que no es procedente declarar estas rentas conforme al N° 3 del artículo 69 de la LIR.

Según lo expuesto, el nuevo N° 3 del artículo 69 de la LIR únicamente adiciona la obligación de declarar, dentro del mes siguiente al de su obtención, las rentas esporádicas a los contribuyentes de IGC, salvo que el impuesto sea retenido en su totalidad conforme a los artículos 73 y 74 de la misma norma, debiendo proceder con su reliquidación para efectos de determinar la tasa que resulta aplicable en el mes en que dicha renta es declarada.

²⁵ Artículo octavo transitorio de la Ley.

²⁶ Modificación introducida por el N° 47 del artículo segundo de la Ley. Dicha norma también agregó un nuevo número 4 al artículo 69 de la LIR, cuyas instrucciones se impartieron mediante la Circular N° 56 de 2020.

²⁷ Artículo segundo N° 47 letra a) de la Ley.

²⁸ El artículo 14 de la LIR fue sustituido conforme al artículo segundo N° 7 de la Ley, a partir del 1° de enero de 2020.

²⁹ Artículo segundo N° 47 letra b) de la Ley.

³⁰ Por efecto del N° 22 del artículo segundo de la Ley, se sustituyó el artículo 41 A de la LIR por su texto actual, vigente desde el 1° de enero de 2020.

Para la reliquidación indicada, de ser procedente, se incluirá en la base imponible del IGC la renta esporádica³¹, aplicándole la tasa que corresponda según la escala del artículo 52 de la LIR, considerando las retenciones efectuadas³² e imputándose estas como un crédito, conforme a las reglas generales, de acuerdo con las instrucciones impartidas en la Circular N° 6 de 2013, complementada por la Circular N° 62 de 2014 y la Circular N° 19 de 2020.

6.3 Prueba de rentas exentas, rentas afectas a impuestos sustitutivos y rentas efectivas sobre las presuntas, tratándose de la justificación de inversiones (artículo 71 de la LIR)

Tras las modificaciones introducidas por la Ley al inciso primero del artículo 71³³ de la LIR, cambiaron las reglas probatorias en materia de justificación de inversiones.

El artículo 71 de la LIR se enmarca en la obligación de los contribuyentes de acreditar ante este Servicio el origen de los fondos con que efectúan sus gastos, desembolsos o inversiones, por sobre aquellos indicados en el artículo 70 inciso primero de la LIR, disposición que presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas.

En particular, la norma modificada determina los medios de prueba que pueden hacerse valer por parte del contribuyente que pretende acreditar que el origen de los fondos con que se efectuaron gastos, desembolsos o inversiones, provienen de rentas exentas, de rentas afectas a impuestos sustitutivos o de rentas efectivas que exceden de aquellas que la ley presume.

Para efectos de determinar los medios de prueba, en esos casos, la norma distingue:

- a) Si el contribuyente se encuentra obligado a llevar contabilidad fidedigna, deberá utilizar dicha contabilidad como medio de prueba.
- b) Si el contribuyente no se encuentra obligado a llevar contabilidad fidedigna, podrá acreditar que sus fondos corresponden a ingresos no renta, rentas exentas o rentas efectivas por sobre las presuntas mediante cualquier medio de prueba legal.

En lo demás se mantienen vigentes las instrucciones contenidas en la Circular N° 8 de 2000, complementada por la Circular N° 3 de 2007 y la Circular N° 12 de 2011, con excepción de la letra c) del párrafo tercero del N° 3 del capítulo primero y la letra b) del título N° 3 del Capítulo primero de la referida Circular N° 8 de 2000, que exigían contabilidad fidedigna a los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa para acreditar que el origen de los fondos correspondía a ingresos no renta, rentas exentas o rentas efectivas por sobre las presuntas.

6.4 Reintegro de sumas pagadas en exceso de lo debido por causa imputable a este Servicio o a Tesorería General de la República, conforme al artículo 97 de la LIR

La Ley³⁴ introduce dos modificaciones al artículo 97 de la LIR, eliminando su actual inciso séptimo³⁵, para reemplazarlo por uno nuevo³⁶.

Este nuevo inciso tiene como supuesto que un contribuyente haya recibido una suma, por efecto del artículo 97 de la LIR, en exceso de lo que en derecho le correspondía. En dicho caso, si la causa por la cual se generó el pago excesivo mencionado es imputable a este Servicio o a Tesorería General de la República, la cantidad que el contribuyente está obligado a reintegrar no devengará intereses.

Al respecto, conforme a las normas legales y reglamentarias vigentes, corresponde al contribuyente determinar, declarar y pagar el impuesto a la renta, por lo que no podrá considerar “causa imputable al Servicio de Impuestos Internos o Tesorería” las conclusiones que tengan como precedente directo la información entregada por los propios contribuyentes.

³¹ Reajustada de acuerdo con el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al de la percepción de las rentas que constituyen la base imponible de dicho tributo y el último día del mes de noviembre del año respectivo,

³² Reajustadas de la misma forma que se indicó para las rentas esporádicas, considerando el mes en que se efectuó la retención en lugar de aquel en que se percibió la renta.

³³ N° 48 del artículo segundo de la Ley.

³⁴ N° 54 del artículo segundo de la Ley.

³⁵ Artículo segundo N° 54 letra b) de la Ley.

³⁶ Artículo segundo N° 54 letra a) de la Ley.

Cabe precisar que, de acuerdo con el tenor de la norma, si la causa por la cual se produce el pago indebido es ajena a este Servicio o a Tesorería General de la República, sí se devengarán intereses respecto de sumas recibidas en exceso.

En cuanto a la eliminación del inciso séptimo, en su versión anterior a la entrada en vigencia de la Ley, esta se debe a la modificación que contempla la Ley por la cual deja de ser procedente la devolución de impuesto por pagos provisionales por utilidades absorbidas por pérdidas tributarias³⁷. Conforme con el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley, esta eliminación entrará en vigencia el 1° de enero de 2024, al igual que la supresión total de la devolución de impuesto por pagos provisionales por utilidades absorbidas.

Por otra parte, resulta necesario aclarar que cuando un contribuyente haya percibido, por aplicación del mecanismo de los artículos 93 y siguientes de la LIR, una devolución indebida, esta se deberá reintegrar conforme lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 97 de la LIR. Solo en caso que el origen de la devolución indebida tenga su origen en una declaración o solicitud de devolución maliciosamente falsa o incompleta, se deberá sancionar conforme a lo dispuesto en el N° 4 del artículo 97 del Código Tributario.

Conforme a lo expuesto, las presentes instrucciones vienen a complementar aquellas impartidas previamente, mediante la letra D) del Título II de la Circular N° 85 de 1980 y mediante el N° 9 del Título II de la Circular N° 49 de 2001, las cuales se mantienen plenamente vigentes.

6.5 Nuevo artículo 110 de la LIR, sobre la calidad de valor con presencia bursátil

La Ley³⁸ agregó un nuevo artículo 110 a la LIR, el cual se remite a la Ley N° 18.045³⁹, de Mercado de Valores, para determinar si un valor puede ser considerado con presencia bursátil. Lo anterior es de especial relevancia al evaluar si el mayor valor obtenido en su enajenación será considerado ingreso no renta, en los términos del artículo 107 de la LIR.

La Ley N° 18.045 entiende que el concepto de valores corresponde a “cualesquiera títulos transferibles incluyendo acciones, opciones a la compra y venta de acciones, bonos, debentures, cuotas de fondos mutuos, planes de ahorro, efectos de comercio y, en general, todo título de crédito o inversión”⁴⁰.

Por su parte, la Ley N° 18.045 entrega a la Comisión para el Mercado Financiero (CMF)⁴¹ la determinación de los requisitos que dan presencia bursátil a un valor, dentro de los parámetros que la misma norma indica.

Mediante Norma de Carácter General N° 327 de 2012, la CMF definió los requisitos que debe cumplir un valor para tener presencia bursátil. Este Servicio comunicó la mencionada NCG en su Circular N° 10 de 2012, para los efectos del artículo 107 de la LIR.

³⁷ Artículo segundo N° 13 letra b) N° iii. de la Ley.

³⁸ Artículo segundo N° 56 de la Ley.

³⁹ El artículo 4 bis letra g) de la Ley de Mercado de Valores, a su vez, define “valores con presencia bursátil” de la siguiente manera:

“Aquellos que cumplan con los requisitos establecidos para tales efectos por la Comisión a través de una norma de carácter general, los que deberán responder a condiciones que, de acuerdo a la Comisión, sean indicativas de la liquidez de los valores o de la profundidad de los mercados en que se negocien los valores en cuestión, a efectos de propiciar una correcta formación de precios.

Dichos requisitos deberán tener en consideración elementos tales como el volumen, periodicidad, número de cedentes, adquirentes u oferentes, cuantía u otras circunstancias semejantes relativas a las transacciones o cotizaciones de los valores. Con todo, dichos valores deberán tener una presencia ajustada igual o superior a veinticinco por ciento. Para estos efectos, se determinará la presencia ajustada de la siguiente forma: (a) dentro de los últimos ciento ochenta días hábiles bursátiles, se determinará el número de días en que las transacciones bursátiles totales diarias hayan alcanzado un monto mínimo definido por la Comisión a través de norma de carácter general, el cual no podrá ser inferior al equivalente en pesos a mil unidades de fomento; (b) dicho número será dividido por ciento ochenta, y el cociente así resultante se multiplicará por cien, quedando expresado en porcentaje.

Asimismo, tales requisitos podrán establecer la condición de presencia bursátil en virtud de contratos que aseguren la existencia diaria de ofertas de compra y venta de los valores, por la cuantía, tiempo y condiciones que defina la Comisión.

Las referencias que se hagan a acciones, títulos o, en general, valores de transacción, cotización o presencia bursátil, contenidas en leyes, decretos, reglamentos, resoluciones, estatutos o cualquier otro cuerpo normativo, se entenderán hechas a aquellos que posean la condición de presencia bursátil en virtud de lo dispuesto en este artículo. Asimismo, las referencias que se hagan en las leyes o en otros cuerpos legales a la normativa mediante la cual la Comisión para el Mercado Financiero determinará qué valores son de transacción o presencia bursátil, se entenderán hechas a la norma de carácter general que emita aquélla en uso de las facultades conferidas en este artículo.”

⁴⁰ Artículo 3 inciso primero de la Ley N° 18.045.

⁴¹ Por efecto del inciso segundo del artículo 67 de la Ley N° 21.000, que modifica el Decreto Ley N° 3.538 de 1980, todas las referencias normativas efectuadas a la Superintendencia de Valores y Seguros se entienden referidas a la Comisión para el Mercado Financiero.

El nuevo artículo 110 de la LIR, en su inciso segundo, trata sobre una de las formas mediante las cuales un valor puede adquirir presencia bursátil, que la NCG N° 327 de 2012 recoge bajo el concepto de “market maker”⁴².

Luego, el referido inciso segundo, dispone que, si la presencia bursátil viene dada exclusivamente por efecto de contratos que aseguren la existencia diaria de ofertas de compra y venta de los valores, el tratamiento como ingreso no renta conforme al artículo 107 de la LIR, procederá únicamente durante el plazo de un año contado desde la primera oferta pública de valores efectuada con posterioridad a la inscripción del emisor en el Registro de Valores de la CMF⁴³ o al depósito del reglamento interno del fondo en el Registro Público de Depósito de Reglamentos Internos de la CMF, según corresponda.

En relación con la vigencia del límite establecido en el inciso segundo del artículo 110 de la LIR, este comienza el 1° de enero de 2020⁴⁴.

De esta manera, a partir de dicha fecha, el mayor valor obtenido en la enajenación de un valor cuya presencia bursátil este fundada únicamente por efecto de contratos que aseguren la existencia diaria de ofertas de compra y venta (como en el caso de un contrato de market maker), podrá acogerse al artículo 107 de la LIR, solo si dicha enajenación se produjo dentro del plazo de un año, computado a partir de la primera oferta pública que se realice, luego de la inscripción del emisor o depósito del reglamento en los registros previamente mencionados de la CMF.

Ahora bien, el artículo vigésimo sexto de la Ley dispone una regla de entrada en vigencia especial para los emisores inscritos y reglamentos depositados en los respectivos registros de la CMF con anterioridad al 1° de marzo de 2020⁴⁵, en cuyo caso el cómputo del año que establece el inciso segundo del artículo 110 de la LIR, se realizará a partir del 1° de marzo de 2020⁴⁶.

Cabe señalar que el artículo 110 de la LIR no establece modificaciones o límites para acoger la ganancia de capital a lo contemplado en el artículo 107 de la LIR cuando la presencia bursátil del valor provenga de razones distintas a mantener un contrato que asegure la existencia diaria de ofertas de compra y venta.

Las instrucciones impartidas por este Servicio en relación al artículo 107 de la LIR, contenidas en la Circulares N° 68 de 2010, N° 10 de 2012, referida a la NCG N° 327 de 2012 de la CMF, N° 67 de 2016 y N° 71 de 2016, se mantienen plenamente vigentes, agregándose a su respecto las presentes instrucciones.

6.6 Reemplazo del concepto de residente del N° 8 del artículo 8° del Código Tributario⁴⁷

La Ley⁴⁸ reemplazó el concepto de residente contenido en el N° 8 del artículo 8° del Código Tributario, el cual resulta esencial, entre otros, para determinar si el contribuyente deberá gravar con los impuestos de la LIR sus rentas de fuente global o únicamente aquellas de fuente chilena.

Cabe señalar que la definición de residente aplica exclusivamente respecto de personas naturales. Respecto de bienes o derechos resultan aplicables los conceptos que determinan la fuente de la renta que contempla la LIR.

De acuerdo con el nuevo tenor del mencionado N° 8 del artículo 8° del Código Tributario, tendrá la calidad de residente toda persona que permanezca en Chile más de 183 días, de manera ininterrumpida o no, dentro de un término de 12 meses.

En otra circular específica se impartirán instrucciones sobre la materia, incluyendo ejemplos para abordar las distintas situaciones que se pueden generar con las fechas en que se adquiere o pierde la residencia.

⁴² Las instrucciones sobre cuándo un market maker otorga presencia bursátil a un valor se encuentran en la mencionada Circular N° 10 de 2012, del Servicio de Impuestos Internos.

⁴³ Artículo 5 letra a) de la Ley N° 18.045.

⁴⁴ Artículo octavo transitorio de la Ley.

⁴⁵ Primer día del mes siguiente a la publicación de la Ley.

⁴⁶ Fecha en que se debe contar el plazo de 1 año establecido en el artículo 110.

⁴⁷ La modificación entró en vigencia el día 1° de marzo de 2020, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo primero transitorio de la Ley.

⁴⁸ Conforme a lo dispuesto por el artículo primero N° 2 letra a) de la Ley.

Finalmente, debe considerarse que los efectos tributarios asociados a la calidad de residente son idénticos a aquellos que se producen por adquirir la calidad de domiciliado en Chile. Al respecto, aun cuando no se cumpla el plazo exigido por el N° 8 del artículo 8° del Código Tributario, los contribuyentes podrán adquirir domicilio en Chile si concurren los elementos que lo configuran, a saber, la residencia acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella.

A diferencia de la residencia, el domicilio no queda supeditado únicamente a la permanencia en Chile por un determinado tiempo, sino que depende del ánimo y de las circunstancias que rodean dicha permanencia, por lo que un contribuyente podrá considerarse domiciliado en Chile desde el primer día de su residencia, dependiendo, por ejemplo, del lugar donde la persona ejerce la actividad de la cual obtiene la mayor parte de sus ingresos o donde se encuentran radicados sus principales intereses.

Los efectos tributarios que se producen por la adquisición de domicilio o residencia, no se modificaron por la Ley.

6.7 Concepto de establecimiento permanente, incluido en el nuevo N° 12 del artículo 2° de la LIR

La Ley⁴⁹ agregó un nuevo N° 12 al artículo 2° de la LIR, por medio del cual se definió el concepto de establecimiento permanente (EP), de la siguiente manera:

“Artículo 2°.- Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá: (...)

12.- Por "establecimiento permanente", un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, ya sea utilizado o no en forma exclusiva para este fin, tales como, oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales.

También se considerará que existe un establecimiento permanente cuando una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realice actividades en el país representado por un mandatario y en el ejercicio de tales actividades dicho mandatario habitualmente concluya contratos propios del giro ordinario del mandante, desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o negocie elementos esenciales de éstos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile. En consecuencia, no constituirá establecimiento permanente de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile un mandatario no dependiente ni económica ni jurídicamente del mandante, que desempeñe actividades en el ejercicio de su giro ordinario.

No se considerará que existe un establecimiento permanente si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades auxiliares del negocio o giro, o actividades preparatorias para la puesta en marcha del mismo en el país.”

El párrafo primero y la primera parte del párrafo segundo del texto legal definen cuándo se configura un EP en Chile para efectos de la LIR, en tanto que la parte final del párrafo segundo y el párrafo tercero señalan casos en que no se configura un EP.

Así, conforme al párrafo primero del artículo 2°, N° 12, de la LIR, se considera EP “un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, ya sea utilizado o no en forma exclusiva para este fin, tales como, oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales”.

De la definición transcrita se desprenden los siguientes elementos para configurar un EP:

- a) La existencia de un lugar tal como oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales en Chile;
- b) La destinación de dicho lugar, de manera exclusiva o no, a la realización permanente o habitual del negocio, giro o actividad de una persona o entidad, y

⁴⁹ Artículo segundo N° 1 letra e) de La Ley.

- c) Que una persona o entidad no domiciliada ni residente en Chile sea la que desarrolla dicho negocio, giro o actividad.

En virtud de la primera parte del párrafo segundo del artículo 2°, N° 12, de la LIR, también se considerará que se configura un EP cuando “una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realice actividades en el país representado por un mandatario y en el ejercicio de tales actividades dicho mandatario habitualmente concluya contratos propios del giro ordinario del mandante, desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o negocie elementos esenciales de éstos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile”.

De esta segunda hipótesis en que se configura un EP se desprenden los siguientes elementos:

- a) La existencia de un mandato⁵⁰ entre:
- i. Una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, en calidad de mandante, y
 - ii. Una persona en calidad de mandatario;
- b) Que, en virtud del mandato, la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realice actividades en nuestro país, y en el ejercicio de dichas actividades, habitualmente, el mandatario:
- i. Concluya contratos propios del giro ordinario del mandante;
 - ii. Desempeñe un rol principal que lleve a la conclusión de contratos propios del giro del mandante, o
 - iii. Negocie elementos esenciales de los contratos propios del giro del mandante, sin que sean modificados sustancialmente por este último.

A propósito de dichas circunstancias, la parte final del párrafo segundo y el párrafo tercero del artículo 2°, N° 12, de la LIR, excluyen de la configuración de un EP las siguientes situaciones:

- i. Si, en el supuesto del párrafo segundo del N° 12 del artículo 2° de la LIR, el mandatario es “no dependiente ni económica ni jurídicamente del mandante⁵¹”, desempeñando actividades propias del ejercicio de su giro ordinario⁵², por ejemplo, cuando se encarga la realización de un estudio de mercado a una consultora, la construcción o remodelación de oficinas, la solicitud de autorizaciones o permisos habilitantes, a empresas no relacionadas a la entidad extranjera, o
- ii. Si, en cualquiera de los supuestos en que se configuraría un EP, “la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades auxiliares del negocio o giro, o actividades preparatorias para la puesta en marcha del mismo en el país”, por ejemplo, la construcción de almacenes destinados a resguardar los bienes que posteriormente venderá en nuestro país. Sin embargo, debe tenerse en consideración que la naturaleza de auxiliar o preparatoria de una actividad depende del negocio o giro de que se trate y, por lo tanto, deberá analizarse para cada caso.

Por otra parte, cabe señalar que el artículo 3° del Decreto con Fuerza de Ley N° 3 de 1969 del Ministerio de Hacienda, que crea el Rol Único Tributario; exige inscribirse en el rol único tributario tanto al EP como a la persona o entidad sin residencia ni domicilio en Chile que lo constituyó, separadamente, ello de conformidad a las instrucciones contenidas en la Circular N° 31 de 2014.

En caso que resulte aplicable un convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por Chile, se debe tener presente que los supuestos de hecho contemplados en tales convenios para configurar un EP solo cumplen la función de ser un umbral de actividad que determina una forma de distribución de la potestad tributaria entre los Estados Contratantes de esos convenios, pero no

⁵⁰ De acuerdo con el artículo 2123 del Código Civil, el mandato es un contrato consensual, sin perjuicio de las reglas de acreditación que la propia norma señala.

⁵¹ Es dependiente del mandante, por ejemplo, una filial respecto de su matriz.

⁵² Artículo 2, N° 12, párrafo segundo, parte final, de la LIR.

determinan el tratamiento tributario interno que se aplicará en definitiva por un Estado una vez que un convenio le otorga el derecho a gravar.

En este sentido, el hecho de que se configure un EP bajo la regulación de un Convenio (EP Convenio) no implica per se que se configure un EP de acuerdo con la regulación de la LIR (EP LIR). De esta manera, pueden ocurrir los siguientes escenarios:

a) Se configura un EP LIR y un EP Convenio

Una vez configurado tanto un EP LIR en Chile como un EP Convenio, si fuere aplicable un Convenio para evitar la doble tributación, este debe tributar de acuerdo con las reglas del artículo 38 de la LIR, determinando sus resultados sobre la base de un balance general según contabilidad completa, considerándose como una empresa totalmente separada e independiente de su matriz.

b) Se configura un EP LIR, pero no un EP Convenio

En caso de que un Convenio para evitar la doble tributación fuera aplicable y no se configurase un EP Convenio, el EP LIR no debe tributar en Chile como un EP, no resultando aplicable lo establecido en el artículo 38 de la LIR.

c) No se configura un EP LIR, pero sí un EP Convenio

Finalmente, si se configura un EP Convenio, pero no un EP LIR, la renta podría resultar gravada conforme a normas distintas del artículo 38 de la LIR, por ejemplo, por sus artículos 59 y 60.

En virtud de la modificación legal, se dejan sin efecto las instrucciones impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 57 de 2017.

III VIGENCIA

Las modificaciones a los artículos 13, 14, 17 N° 8, 20 N° 1, 21, 29, 31 inciso cuarto números 3, 4 y 13, 34 N° 3, 41 E N° 6, 52, 64 bis, 69, 71, 80 y 97, la eliminación del artículo 54 bis y el nuevo artículo 110, todos de la LIR, rigen a contar del 1° de enero de 2020, conforme al artículo octavo transitorio de la Ley.

Por su parte, la modificación del inciso cuarto de la letra b) del artículo 41 E N° 1, referida al concepto de conviviente civil, rige a contar de octubre de 2015, conforme al artículo séptimo transitorio de la Ley. A su vez, la modificación del artículo 8° N° 8 del Código Tributario comienza a regir el día 1° de marzo de 2020.

Saluda a Ud.,

**Fernando
Javier Barraza
Luengo** Firmado digitalmente
por Fernando Javier
Barraza Luengo
Fecha: 2021.06.25
22:06:10 -04'00'

DIRECTOR

Simon
Ramirez
Guerra

Firmado digitalmente
por Simon Ramirez
Guerra
Fecha: 2021.06.25
16:45:20 -04'00'

SRG/CFS/JIMS/msg

DISTRIBUCIÓN:

- Internet
- Oficina de Gestión Normativa
- Diario Oficial en extracto

Carolin
a
Saravia
Morales

Firmado digitalmente
por Carolin Saravia
Morales
Membre de
responsables (DR)
coordinador de
Evaluación, en Servicio
de Impuestos Internos,
S.A., Subdirección
de Regulación
de Impuestos de Chile,
Santiago
Fecha: 2021.06.25
20:41:50 -04'00'

ANEXO A.

NORMAS LEGALES MODIFICADAS

Con las modificaciones incorporadas por el artículo primero N° 2 letra a) y por el artículo segundo N°s 1 letra e), 6, 7, 9 a 13, 15, 26, 32, 44, 47, 48, 51, 54 y 56 de la Ley, al artículo 8° N° 8 del Código Tributario y a los artículos 2 N° 12, 13, 14, 17 N° 8, 20 N° 1, 21, 29, 31 inciso cuarto números 3, 4 y 13, 34 N° 3, 41 E, 52, 64 bis, 69, 71, 80, 97 y 110 de la LIR, tienen el siguiente tenor (en tachado y lo ennegrecido para identificar las modificaciones):

A) CÓDIGO TRIBUTARIO:

“Artículo 8.- Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá:

8°.- Por "residente", toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de doce meses". ~~Por "residente", toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.~~

B) LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA:

“Artículo 2.- Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

12.- Por "establecimiento permanente", un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, ya sea utilizado o no en forma exclusiva para este fin, tales como, oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales.

También se considerará que existe un establecimiento permanente cuando una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realice actividades en el país representado por un mandatario y en el ejercicio de tales actividades dicho mandatario habitualmente concluya contratos propios del giro ordinario del mandante, desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o negocie elementos esenciales de éstos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile. En consecuencia, no constituirá establecimiento permanente de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile un mandatario no dependiente ni económica ni jurídicamente del mandante, que desempeñe actividades en el ejercicio de su giro ordinario.

No se considerará que existe un establecimiento permanente si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades auxiliares del negocio o giro, o actividades preparatorias para la puesta en marcha del mismo en el país.”

“Artículo 13.- El pago de los impuestos que correspondan por las rentas que provengan de bienes recibidos en usufructo o a título de mera tenencia, serán de cargo del usufructuario o del tenedor, en su caso, sin perjuicio de los impuestos que correspondan por los ingresos que le pueda representar al propietario la constitución del usufructo o del título de mera tenencia, los cuales se considerarán rentas.

Por las rentas que provengan de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario, se gravará al gestor con los impuestos de esta ley. No obstante, en caso que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la participación de un partícipe o beneficiario que sea contribuyente de impuesto de primera categoría, dicha participación se computará para la aplicación del impuesto referido según el régimen aplicable al contribuyente. Por su parte, si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación de un partícipe o beneficiario contribuyente de impuestos finales, dicha participación se computará para la aplicación del impuesto referido y se podrá imputar como crédito el impuesto de primera categoría que gravó la asociación o cuentas en participación o el encargo, conforme con el artículo 14, el artículo 56 número 3) y el artículo 63.

En la forma y plazo que el Servicio determine mediante resolución, se deberá informar los saldos iniciales y finales de la participación o cuenta y los créditos respectivos.”

Artículo 41 E, N° 1 letra b) inciso cuarto: “Las personas naturales se entenderán relacionadas, cuando entre ellas sean cónyuges, **convivientes civiles**, o exista parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive.”

Artículo 41 E, N° 6: “Los contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile que realicen operaciones con partes relacionadas, incluidas las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales a que se refiere este artículo, deberán presentar anualmente ~~una declaración~~ **o más declaraciones** con la información que requiera el Servicio, en la forma y plazo que éste establezca mediante resolución. En ~~dicha declaración~~ **dichas declaraciones**, el Servicio podrá solicitar, entre otros antecedentes, que los contribuyentes aporten información sobre las características de sus operaciones tanto con partes relacionadas como no relacionadas, los métodos aplicados para la determinación de los precios o valores de tales operaciones, información de sus partes relacionadas en el exterior, así como información general del grupo empresarial al que pertenece, entendiéndose por tal aquel definido en el artículo 96 de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores. La no presentación de ~~esta declaración~~ **la declaración que corresponda**, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales. Con todo, dicha multa no podrá exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente determinado conforme al artículo 41 o el 5% de su capital efectivo. La aplicación de dicha multa se someterá al procedimiento establecido por el número 1°, del artículo 165, del Código Tributario. Si ~~la declaración presentada~~ **una declaración** presentada conforme a este número fuere maliciosamente falsa, se sancionará conforme a lo dispuesto por el inciso primero, del número 4°, del artículo 97, del Código Tributario. El contribuyente podrá solicitar al Director Regional respectivo, o al Director de Grandes Contribuyentes, según corresponda, por una vez, prórroga de hasta tres meses del plazo para la presentación de ~~la citada declaración~~ **la declaración que corresponda**. La prórroga concedida ampliará, en los mismos términos, el plazo de fiscalización a que se refiere la letra a), del artículo 59 del Código Tributario.”⁵³

“Artículo 52- Se aplicará, cobrará y pagará anualmente un impuesto global complementario sobre la renta imponible determinada en conformidad al párrafo 2 de este Título, de toda persona natural, residente o que tenga domicilio o residencia en el país, y de las personas o patrimonios a que se refieren los artículos 5°, 7° y 8°, con arreglo a las siguientes tasas:

Las rentas que no excedan de 13,5 unidades tributarias anuales, estarán exentas de este impuesto;

Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 unidades tributarias anuales, 4%;

Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias anuales, 8%;

Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias anuales, 13,5%;

Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 unidades tributarias anuales, 23%;

Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 unidades tributarias anuales, 30,4%;

~~Sobre la parte que exceda de 120 unidades tributarias anuales, 35%.~~

Sobre la parte que exceda de 120 y no sobrepase las 310 unidades tributarias anuales, 35%; y

Sobre la parte que exceda de 310 unidades tributarias anuales, 40%.

La tasa que en definitiva se aplique de acuerdo con este artículo con motivo de lo dispuesto en el artículo 14, podrá llegar hasta un máximo de 44,45%, para cuyo efecto se aplicará lo señalado en el artículo 56.”

” Artículo 69.- Las declaraciones anuales exigidas por esta ley serán presentadas en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas ~~o atribuidas~~ en el año calendario o comercial anterior, ~~según proceda~~, salvo las siguientes excepciones:

⁵³ Se transcriben únicamente los incisos y párrafos modificados del artículo 41 E.

1°.- Los contribuyentes a que se refiere el N° 1 del artículo 65, cuyos balances se practiquen en el mes de junio, deberán presentar su declaración de renta en el mes de octubre del mismo año.

2°.- Aquellos contribuyentes que terminen su giro, deberán declarar en la oportunidad señalada en el Código Tributario.

3°.- Aquellos contribuyentes que obtengan rentas esporádicas afectas al impuesto de primera categoría o al impuesto global complementario, según sea el caso, deberán declarar dentro del mes siguiente al de obtención de la renta, a menos que el citado tributo haya sido retenido en su totalidad de conformidad con lo dispuesto en los artículos 73 o 74. Se excluyen de esta norma los ingresos mencionados en las letras a), b) y c) del número 1.- del artículo 41 A. Si se tratare de rentas afectas a impuesto global complementario, deberá utilizarse para esta declaración mensual la tabla de cálculo establecida en el artículo 43 y reliquidarse posteriormente según las reglas generales de este impuesto. ~~3°.- Aquellos contribuyentes que obtengan rentas esporádicas afectas al impuesto de Primera Categoría, excluyéndose los ingresos mencionados en los incisos primeros de las letras A.- y C.- del artículo 41 A, deberán declarar dentro del mes siguiente al de obtención de la renta, a menos que el citado tributo haya sido retenido en su totalidad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 o 74.~~

4°.- Aquellos contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que deban pagar el impuesto del artículo 58 número 3), en relación al mayor valor obtenido en las enajenaciones a que se refiere el inciso tercero del artículo 10, podrán declarar dentro del mes siguiente al de obtención de la renta correspondiente. Con todo, cuando estos contribuyentes se encuentren obligados a presentar una declaración anual por otras rentas, podrán abonar los impuestos declarados y pagados de conformidad a este número, debidamente reajustados o convertidos a moneda nacional, según proceda, en la forma que señale el Servicio mediante resolución.”

“Artículo 71.- Si el contribuyente alegare que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuesto o afectas a impuestos sustitutivos, o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho, deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna **o en caso de que no se encuentre obligado a llevarla, por cualquier medio de prueba legal,** ~~de acuerdo con normas generales que dictará el Director.~~ En estos casos el Director Regional deberá comprobar el monto líquido de dichas rentas. Si el monto declarado por el contribuyente no fuere correcto, el Director Regional podrá fijar o tasar dicho monto, tomando como base la rentabilidad de las actividades a las que se atribuyen las rentas respectivas o, en su defecto, considerando otros antecedentes que obren en poder del Servicio.

La diferencia de renta que se produzca entre lo acreditado por el contribuyente y lo tasado por el Director Regional, se gravará de acuerdo con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 70°.

Cuando el volumen de ingresos brutos que aparezcan atribuidos a una actividad amparada en una presunción de renta de derecho o afecta a impuestos sustitutivos del de la renta no se compadeciere significativamente con la capacidad de producción o explotación de dicha actividad, el Director Regional podrá exigir al contribuyente que explique esta circunstancia. Si la explicación no fuere satisfactoria, el Director Regional procederá a tasar el monto de los ingresos que no provinieren de la actividad mencionada, los cuales se considerarán renta del artículo 20° N° 5, para todos los efectos legales.”

“Artículo 80°- Si el monto total de la cantidad que se debe retener por concepto de un impuesto de categoría de aquellos que deben enterarse mensualmente, resultare inferior a la décima parte de una unidad tributaria **mensual**, la persona que deba retener o pagar dicho impuesto podrá hacer la declaración de seis meses conjuntamente.”

“ARTICULO 97°.- El saldo que resultare a favor del contribuyente de la comparación referida en el artículo 96, le será devuelto por el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar la declaración anual del impuesto a la renta.

En aquellos casos en que la declaración anual se presente con posterioridad al período señalado, cualquiera sea su causa, la devolución del saldo se realizará por el Servicio de Tesorerías dentro del mes siguiente a aquél en que se efectuó dicha declaración.

Para los efectos de la devolución del saldo indicado en los incisos anteriores, éste se reajustará previamente de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del balance, término del año calendario o comercial y el último día del mes en que se declare el impuesto correspondiente.

En caso que el contribuyente dejare de estar afecto a impuesto por término de su giro o actividades y no existiere otro impuesto al cual imputar el respectivo saldo a favor, deberá solicitarse su devolución ante el Servicio de Impuestos Internos, en cuyo caso el reajuste se calculará en la forma señalada en el inciso tercero, pero sólo hasta el último día del mes anterior al de devolución.

El Servicio de Tesorerías podrá efectuar la devolución a que se refieren los incisos precedentes, mediante depósito en la cuenta corriente, de ahorro a plazo o a la vista que posea el contribuyente. Cuando el contribuyente no tenga alguna de las cuentas referidas o el Servicio de Tesorerías carezca de información sobre aquellas, la devolución podrá efectuarse mediante la puesta a disposición del contribuyente de las sumas respectivas mediante vale vista bancario o llevarse a cabo a través de un pago directo por caja en un banco o institución financiera habilitados al efecto.

El contribuyente que perciba una cantidad mayor a la que le corresponda deberá restituir la parte indebidamente percibida, reajustada ésta, previamente, según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor experimentado entre el último día del mes anterior al de devolución y el último día del mes anterior al reintegro efectivo; más un interés del 1,5% mensual por cada mes o fracción del mes, sin perjuicio de aplicar las sanciones que establece el Código Tributario en su artículo 97, N° 4 cuando la devolución tenga su origen en una declaración o solicitud de devolución, maliciosamente falsa o incompleta.

Sin embargo, no se devengará interés sobre la restitución de la parte indebidamente percibida, cuando dicha circunstancia se haya debido a una causa imputable al Servicio de Impuestos Internos o Tesorería, lo cual deberá ser declarado por el respectivo Director Regional o Tesorero Regional o Provincial en su caso.

~~El Servicio dispondrá de un plazo de doce meses, contados desde la fecha de la solicitud, para resolver la devolución del saldo a favor del contribuyente cuyo fundamento sea la absorción de utilidades conforme a lo dispuesto en el artículo 31, número 3. Con todo, el Servicio podrá revisar las respectivas devoluciones de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 59 y 200 del Código Tributario."~~

"Artículo 110.- Para efectos de lo dispuesto en esta ley, constituirán valores con presencia bursátil los que se determinen en conformidad a la ley N° 18.045 de Mercado de Valores.

Sin perjuicio de lo anterior, si la presencia bursátil está dada exclusivamente en virtud de un contrato que asegure la existencia diaria de ofertas de compra y venta de los valores de acuerdo al párrafo tercero de la letra g) del artículo 4 bis de la ley N° 18.045, el tratamiento del mayor valor como un ingreso no constitutivo de renta según las reglas de este Título VI aplicará sólo por el plazo de un año contado desde la primera oferta pública de valores que se realice luego de inscrito el emisor o depositado el reglamento en el correspondiente registro de la Comisión para el Mercado Financiero, según corresponda."

ANEXO B.**MODIFICACIÓN DE NORMAS CON REFERENCIA A LA NORMA DE RELACION DEL ARTÍCULO 8 N° 17 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

LIR	Norma de relación anterior	Ley N° 21.210
Artículo 14 D) N° 1 letra (b)	Nueva referencia ⁵⁴ .	Artículo 2 N° 7
Artículo 14 E) inciso cuarto		Artículo 2 N° 7
Artículo 17 N° 8 letra l), i)	Nueva referencia.	Artículo 2 N° 9 letra d), xii.
Artículo 17 N° 8 letra l), ii)		Artículo 2 N° 9 letra d), xii.
Artículo 17 N° 8 inciso segundo	Conceptos del artículo 17 N° 8 y referencia a los artículos 96 a 100 de la Ley N° 18.045.	Artículo 2 N° 9 letra d), xiv.
Artículo 20 N° 1 letra b)	Referencia a los artículos 96 a 100 de la Ley N° 18.045.	Artículo 2 N° 10 letra c)
Artículo 21 inciso final	Conceptos del artículo 21 inciso final y referencia al artículo 100 de la Ley N° 18.045.	Artículo 2 N° 11 letra f)
Artículo 29	Inciso nuevo, sin referencia anterior.	Artículo 2 N° 12
Artículo 31 inciso cuarto N° 3 inciso final	Referencia al artículo 100 de la Ley N° 18.045.	Artículo 2 N° 13 letra b) (iii)
Artículo 31 inciso cuarto N° 4	Nueva referencia.	Artículo 2 N° 13 letra b) (iv)
Artículo 31 inciso cuarto N° 13	Nueva referencia.	Artículo 2 N° 13 letra f)
Artículo 34 N° 3 inciso tercero	Conceptos del artículo 34 N° 3 sobre relación.	Artículo 2 N° 15 letra c)
Artículo 34 N° 3 inciso cuarto, que pasa a ser quinto		Artículo 2 N° 15 letra d)
Artículo 34 N° 3 inciso quinto, que pasa a ser sexto		Artículo 2 N° 15 letra e)
Artículo 34 N° 3 inciso séptimo		Artículo 2 N° 15 letra g)
Artículo 64 bis letra d)	Se remitía al artículo 34 N° 3 LIR ⁵⁵ .	Artículo 2 N° 44

⁵⁴ Sin perjuicio de ello, el artículo 14 ter letra A) de la LIR establecía un régimen especial para las micro, pequeñas y medianas empresas, cuyo inciso tercero contenía una norma sobre relación.

⁵⁵ El texto legal hacía referencia al artículo 34 N° 2 de la LIR, sin embargo, esto es un resabio del artículo 34 en su versión anterior a la Ley N° 20.780, cuyo N° 2 contenía normas de relación. Al momento de entrar en vigencia la Ley, las normas de relación se encuentran en el N° 3 del mencionado artículo 34.

ANEXO C.

EJEMPLOS SOBRE EL CONCEPTO DE “RELACIONADOS” CONFORME AL ARTÍCULO 8 NÚMERO 17 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

A continuación, se explicarán y ejemplificarán las situaciones que abarca el concepto de relacionados del nuevo N° 17 del artículo 18 del Código Tributario:

a) Controlador y controlada⁵⁶ (artículo 8° N° 17 letra a)

La norma establece que la calidad de controlador de una entidad, que se denomina controlada, se adquiere por ostentar más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad, en calidad de dueño, usufructuario o a cualquier otro título. El controlador podrá ser una persona, entidad o grupo con acuerdo explícito de actuación conjunta.

El Código Tributario considera el acuerdo de actuación conjunta como una *“convención entre dos o más personas o entidades que participan simultáneamente en la propiedad de la sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma”*.

Debe tenerse presente que la relación puede darse de manera directa o indirecta, de manera que se deberá considerar la calidad de controlador independiente del número y tipo de vehículos de inversión que utilicen los contribuyentes. De esta forma, la calidad de controlador, individual o conjuntamente, se caracteriza por un alto nivel de injerencia, sobre una entidad, empresa o sociedad, determinado por ostentar más del 50% del capital, participación en las utilidades o de derechos de voto, de manera directa o indirecta.

Así, como ejemplo, serán relacionados entre sí:

- i. Una sociedad de personas o una sociedad de capital y el socio o accionista que tenga más del 50% de sus derechos sociales o acciones o más del 50% de los derechos de voto en ellas;
- ii. Una sociedad de personas o una sociedad de capital y cada uno de sus accionistas o socios que en conjunto representen más del 50% de sus derechos sociales o acciones o más del 50% de los derechos de voto, con un acuerdo explícito de actuación conjunta;
- iii. Una comunidad hereditaria, un fondo mutuo o un fondo de inversión y su comunero o aportante, respectivamente, que tenga más del 50% de las cuotas de la comunidad o de los fondos, o, en el caso de los fondos, más del 50% de los votos totales susceptibles de ser ejercidos en las Asambleas de Aportantes, o
- iv. Las sociedades de personas o de capital con las personas que, individualmente o mediante un acuerdo explícito de actuación conjunta, tengan derecho a más del 50% de sus utilidades o ingresos.
- v. Las comunidades hereditarias y fondos con las personas que tengan derecho a más del 50% de sus utilidades o ingresos.

Debe tenerse presente que las situaciones descritas pueden darse directa o indirectamente, de manera que se deberá considerar la calidad de controlador independientes del número y tipo de vehículos de inversión que utilicen los contribuyentes.

b) Entidades bajo un controlador común (artículo 8° N° 17 letra b)

⁵⁶ Conforme a la letra a) del N° 17 del artículo 8 del Código Tributario, es el controlador “toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas”.

Adicionalmente a lo descrito en el apartado anterior, no solo la relación vertical de dominio o control descrita precedentemente genera relación, sino también cuando las entidades se encuentren bajo un mismo dominio o dirección, es decir, bajo un mismo controlador, considerándose todas ellas relacionadas entre sí.

La participación del controlador común puede ser directa o indirecta, esto es, a través de una o más entidades, cualquiera sea el número de ellas.

Así por ejemplo, se considerarán relacionadas entre sí todas las sociedades de personas y de capital, comunidades hereditarias, fondos mutuos, fondos de inversión y otras entidades en las cuales se verifique que más del 50% de su capital, ingresos, derecho a las utilidades, cuotas o derechos de voto, pertenecen a una misma persona, entidad o grupo de éstas con acuerdo explícito de actuación conjunta, de manera directa o a través de otras entidades.

- c) Entre las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas (art. 8 N° 17 letra c)

Se considerarán relacionadas entre sí las entidades y aquellas personas que posean en calidad de dueños, usufructuarios o bajo cualquier otro título, más del 10 % de las acciones, derechos, cuotas, derechos a las utilidades o ingresos, o de los derechos a votos de las juntas de accionistas o de tenedores de cuotas.

De esta manera, los ejemplos indicados en los números i. a v. de la letra a) precedente serán considerados relacionados, bajo el artículo 8° N° 17 letra c), si se tiene más del 10% de los derechos ahí indicados y hasta el 50% de ellos.

- d) Entre el gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades y los partícipes o beneficiarios, respecto de la asociación o negocio en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades (artículo 8° N° 17 letra d)

Tanto el gestor como los partícipes y los beneficiarios se considerarán relacionados a la asociación o encargo fiduciario en que participan, entre sí, en tanto tengan derecho a más del 10% de las utilidades de ellos.

Conforme al tenor de la norma, la relación se establece entre el gestor y la asociación o encargo y entre los partícipes o beneficiarios y la asociación o encargo, mas no entre el gestor y los partícipes o beneficiarios, ni entre estos últimos (sin perjuicio que respecto de ellos pudiese aplicar alguna otra hipótesis de relación según contempla la ley).

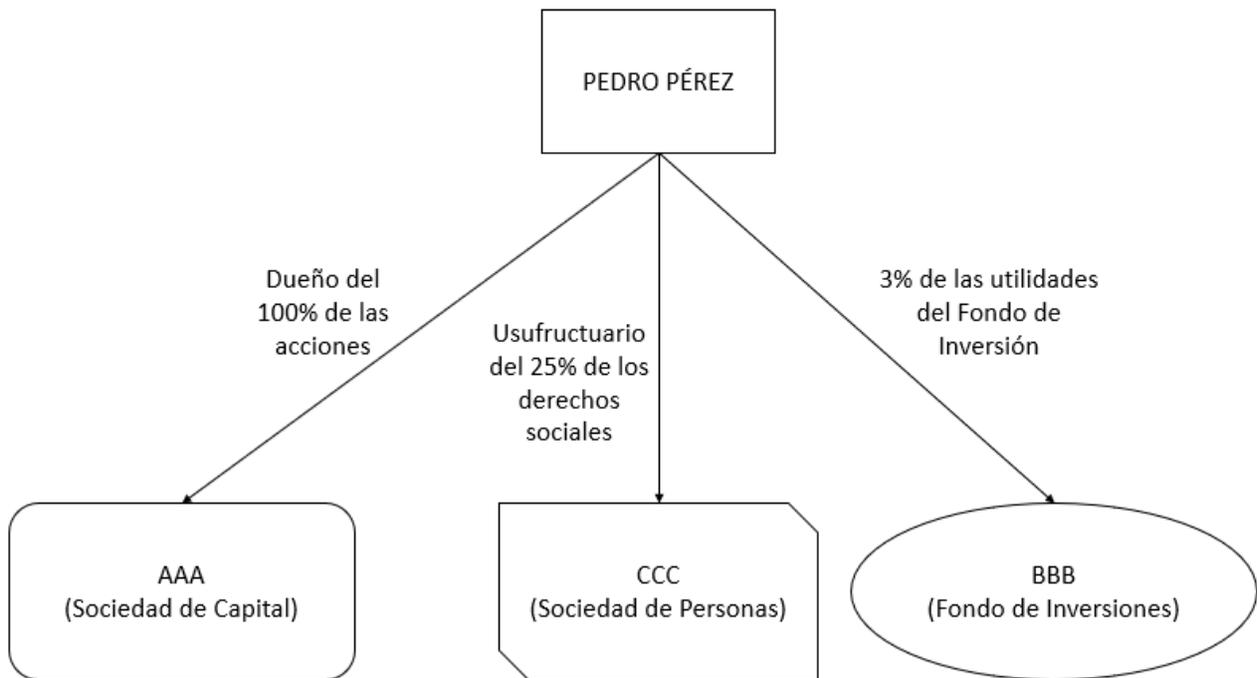
Así, una asociación que desarrolla actividades comerciales se encontrará relacionada con su gestor o con sus partícipes, en los casos en que se mantenga más del 10% de participación en las utilidades de dicha asociación, sin que, por la sola aplicación de esta hipótesis de relación se configure relación entre el gestor y los partícipes.

- e) Entre las entidades relacionadas a una persona natural por ser dueños, usufructuarios o poseer a cualquier otro título, directa o indirectamente, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, derecho a las utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas, que no sea controlador, controlada ni se encuentren bajo un controlador común (artículo 8° N° 17 lera e) primera parte)

Como se indicó precedentemente, habrá relación entre una persona natural y otras entidades, en tanto más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, derecho a las utilidades o ingresos, o el 10% de los derechos a voto en la junta de accionistas o tenedores de cuota, pertenezcan a dicha persona natural en calidad de dueña, usufructuaria o cualquier otro título.

El presente supuesto considera relacionadas entre sí a las entidades que tienen, a su vez, relación con una persona natural en común, aun cuando no pueda calificarse a la persona natural como controladora de la entidad, ni se encuentren bajo un controlador común.

A modo de ejemplo, supongamos que Pedro Pérez es dueño del 100% de las acciones de la sociedad AAA, es usufructuario de un 25% de los derechos sociales de la sociedad CCC, y tiene derecho a un 3% de las utilidades del fondo de inversión privado BBB. Lo anterior se puede representar de la siguiente manera:



Conforme al literal c) del artículo 8° N° 17 del Código Tributario, Pedro Pérez se encuentra relacionado a las sociedades AAA y CCC, por ser controlador de AAA y tener derecho a más del 10% de las acciones, derechos o acciones con derecho a voto de CCC.

En virtud de la letra e) que se analiza, también habrá relación entre AAA y CCC, por estar dichas entidades relacionadas a Pedro Pérez, persona natural.

En caso que estas entidades se encuentren bajo un controlador común o tengan la calidad de controladora y controlada, también serán relacionadas, pero por efecto de las letras a) o b) del artículo 8° N° 17 en comento.

- f) Entre las asociaciones o encargos fiduciarios relacionadas a una persona natural por ser gestor de un contrato de asociación u otro encargo fiduciario o el partícipe con derecho a más del 10% de las utilidades, que no sean controlador, controlada ni se encuentren bajo un controlador común (artículo 8° N° 17 letra e) segunda parte)

Se considerarán relacionados entre sí las asociaciones y encargos fiduciarios cuyos partícipes, beneficiarios o gestores, tengan derecho a más del 10% de sus utilidades, aun cuando no sean controlador y controlada, uno de la otra, o se encuentren bajo un controlador común.

La relación que determina el presente literal se establece entre las diversas entidades en que la persona natural ostenta la calidad descrita precedentemente.

A modo de ejemplo, supongamos que Juan Pérez tiene la calidad de partícipe con derecho a un 11% de las utilidades de la asociación AAA, un 25% de las utilidades en el encargo fiduciario CCC y un 3% de las utilidades de la Asociación BBB. Adicionalmente, Juan Pérez es gestor de la asociación DDD con derecho a un 30% de las utilidades de la misma.

Conforme al literal d) del artículo 8° N° 17 del Código Tributario, Juan Pérez se encuentra relacionado a las asociaciones AAA y DDD, así como al encargo fiduciario CCC, por tener en todos esos contratos derecho a más del 10% de la utilidad.

Pues bien, de acuerdo a la letra e) que se analiza, también habrá relación entre AAA, DDD y CCC, por estar dichas entidades relacionadas a Juan Pérez, persona natural.

Por otro lado, si pudiese establecerse que estos acuerdos se encuentran bajo o un controlador común o tienen la calidad de controladora y controlada, también serán relacionadas, pero por efecto de las letras a) o b) del artículo en comento.

g) Matrices o coligantes y sus filiales o coligadas (artículo 8° N° 17 letra f)

Dos sociedades tendrán la calidad de matriz y filial, respectivamente, en tanto una de ellas tenga (i) más del 50% de los derechos sobre el capital con derecho a voto de la otra, o del capital, si no fuere una sociedad por acciones, o (ii) pueda designar a la mayoría de los administradores o directores de la otra⁵⁷.

Esta relación se verificará, también, si una de estas sociedades es dueña del capital mencionado a través de otras entidades o personas, es decir, indirectamente, o puede hacer designar los administradores o directores a través de otras entidades o personas.

Para que una persona sea coligante de una sociedad, deberá (i) participar directa o indirectamente en más del 10% del capital o (ii) poder designar o hacer designar al menos un director o administrador, en los mismos términos descritos anteriormente.⁵⁸

Considerando lo expuesto, habrá relación si una persona es dueña de más del 10% del capital de una sociedad, de manera directa o a través de otras entidades o personas, o puede designar o hacer designar al menos un director o un administrador en dicha sociedad.

De esta manera, como ejemplo, serán relacionadas entre sí las personas que se encuentren en las siguientes situaciones:

- i. Una persona jurídica dueña de más del 10% de las acciones con derecho a voto de una sociedad anónima, en comandita por acciones o sociedad por acciones;
- ii. Una persona jurídica dueña de más del 10% de los derechos sobre el capital de una sociedad de personas;
- iii. Una persona jurídica que puede designar, al menos, un administrador de otra persona jurídica;
- iv. Una persona jurídica que puede designar, al menos, un miembro del directorio de otra persona jurídica, o
- v. Una persona jurídica, que a través de otras entidades o personas, puede encontrarse en las situaciones previamente descritas.

⁵⁷ Las definiciones de estos conceptos se encuentran en el artículo 86 de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, en los siguientes términos: "Es sociedad filial de una sociedad anónima, que se denomina matriz, aquella en la que ésta controla directamente o a través de otra persona natural o jurídica más del 50% de su capital con derecho a voto o del capital, si no se tratare de una sociedad por acciones o pueda elegir o designar o hacer elegir o designar a la mayoría de sus directores o administradores".

⁵⁸ Las definiciones de estos conceptos se encuentran en el artículo 87 de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, en los siguientes términos: "Es sociedad coligada con una sociedad anónima aquella en la que ésta, que se denomina coligante, sin controlarla, posee directamente o a través de otra persona natural o jurídica el 10% o más de su capital con derecho a voto o del capital, si no se tratare de una sociedad por acciones, o pueda elegir o designar o hacer elegir o designar por lo menos un miembro del directorio o de la administración de la misma".

ANEXO D.**OTRAS MODIFICACIONES INSTRUIDAS EN LA PRESENTE CIRCULAR**

NORMA MODIFICADA	RESUMEN DE MODIFICACIÓN	NORMA MODIFICATORIA (LEY N° 21.210)
Artículo 8 N° 8 Código Tributario.	Se modifica el concepto de residente.	Artículo 1 N° 1 letra c).
Artículo 2 N° 12 LIR.	Se introduce el concepto de establecimiento permanente.	Artículo 2 N° 1 letra e).
Artículo 54 bis LIR.	Se elimina el beneficio consistente en no considerar ingreso la rentabilidad de ciertos instrumentos, para efectos del IGC.	Artículo 2 N° 35.
Artículo 69 N° 3 LIR.	Se modifican las reglas sobre declaración de rentas esporádicas.	Artículo 2 N° 47.
Artículo 71 LIR.	Contribuyentes que justifiquen inversiones por tratarse de rentas exentas, rentas afectas a un impuesto sustitutivo o rentas efectivas en exceso de presuntas, no obligados a llevar contabilidad completa, podrán utilizar cualquier medio de prueba.	Artículo 2 N° 48.
Artículo 97 LIR.	El reintegro por pagos en exceso percibidos por contribuyente conforme al artículo 97 de la LIR por causa imputable a este Servicio o a Tesorería General de la República no genera intereses.	Artículo 2 N° 54.
Artículo 110 LIR.	Determina la presencia bursátil de los valores para fines de la LIR. Establece una limitación cuando la presencia bursátil acredita mediante contratos en los términos del artículo 4 bis letra g) de la Ley N° 18.045.	Artículo 2 N° 56.

**ANEXO E.
CIRCULARES MODIFICADAS POR LA PRESENTE CIRCULAR**

MATERIA TRATADA	CIRCULARES REFERIDAS	VIGENCIA DE LA CIRCULAR REFERIDA
Deberes de información del artículo 41 E.	Circular N° 29 de 2013 Circular N° 62 de 2014 Circular N° 32 de 2021	Mantienen su vigencia.
Declaración cuando la retención no exceda de un décimo de una UTM (art. 80 LIR)	Circular N° 98 de 1978	Mantiene su vigencia.
Beneficio del artículo 54 bis de la LIR	Circular N° 62 de 2014 Circular N° 11 de 2015	Mantienen su vigencia, con excepción del apartado N° 8 del título II de la Circular N° 62 de 2014 y del apartado N° 1.5 del título II de la Circular 11 de 2015.
Reliquidación del artículo 47 de la LIR	Circular N° 6 de 2013 Circular N° 62 de 2014	Mantienen su vigencia.
Acreditación de rentas exentas, de rentas afectas a impuestos sustitutivos o de rentas efectivas que exceden de aquellas que la ley presume, efectuada por contribuyente no obligado a llevar contabilidad completa (art. 71 de la LIR)	Circular N° 8 de 2000 Circular N° 3 de 2007 Circular N° 12 de 2011	Las Circulares N° 8 de 2000 y N° 8 de 2007 se mantienen vigentes, en tanto no sean incompatibles con la presente Circular. Queda sin vigencia la letra b) del título N° 3 del Capítulo primero de la Circular N° 12 de 2011.
Reintegro de sumas pagadas en exceso al Servicio o a Tesorería General de la República (art. 97 de la LIR)	Circular N° 85 de 1980 Circular N° 49 de 2001	Mantienen su vigencia
Ingreso no renta del mayor valor obtenido en la enajenación de acciones que cumplan con los requisitos de los art. 107 y 110 de la LIR	Circular N° 68 de 2010 Circular N° 10 de 2012 Circular N° 67 de 2016 Circular N° 71 de 2016	Mantienen su vigencia.
Concepto de Establecimiento Permanente (art. 2 N° 12 de la LIR)	Circular N° 57 de 2017	Queda sin efecto, por lo que se sustituye por el contenido del Título 6.7 de esta Circular