



Compendio de REPORTES TRIBUTARIOS

CET UChile, Año 2011

Santiago 2012



Magíster en Tributación

ESTRATEGIA Y PLANIFICACIÓN

Herramientas y conocimientos necesarios para abordar desde una perspectiva interdisciplinaria e integral la variable tributaria presente en todo hecho económico.

**WEEK
END**

La excelencia y vasta trayectoria de la Universidad de Chile nos convierte en el mejor camino para planificar la carrera tributaria.

2013



www.postgradouchile.cl - (02) 297 837 22 - lacedo@fen.uchile.cl



Compendio de Reportes Tributarios

CET UChile, Año 2011

Santiago, 2012

PROLOGO

La tributación es fuente de permanente divergencia y contrapuestos puntos de vista, haciendo de esta forma difícil la adopción de decisiones que al mismo tiempo satisfagan las recomendaciones técnicas y la oportunidad de su factibilidad política.

En mérito de lo expuesto, el Departamento de Control de Gestión y Sistemas de Información de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, ha creado el Centro de Estudios Tributarios, el cual realiza esfuerzos para asumir el estudio de la temática tributaria desde diferentes perspectivas, ya que junto con estar en condiciones de participar en el debate que se promueva, está en posición de fortalecer las cátedras de tributación de los distintos programas que imparte la Facultad, tanto a nivel de pregrado como en los diplomas y magíster.

Es así, como durante el año 2010 se comenzaron a emitir diversos Reportes Tributarios que abordaban diversos temas tributarios, labor que continuó durante el año 2011, en el cual se analizan, comentan, describen y ejemplifican los siguientes temas: Franquicias tributarias regionales; la Tributación de los menores de edad; cambio de criterio efectuado por el SII, mediante la emisión de la circular 69 del 2010; crédito y débito por impuesto al petróleo diesel; retiros en exceso; Devoluciones de capital social; rentas de capitales mobiliarios; efectos tributarios derivados de una empresa en quiebra; prescripción tributaria y la reforma a la justicia tributaria.

Esperamos que esta serie de reportes sea material de estudio y consulta para todos nuestros lectores y seguir colaborando así con el desarrollo de la especialidad.

Saludos cordiales,



Javier Jaque López
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios.
Director Académico del Magíster en Tributación.
Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

COMPENDIO DE REPORTES TRIBUTARIOS

Operación Renta AT 2011	1
Franquicias Tributarias de Zonas extremas	15
Tributación de los menores de edad	27
Cambio de criterio, circular 69 del 2010	39
Crédito / Débito al impuesto al petróleo diesel (IEPD) – Ley N° 20.493/2011	49
Retiros en exceso	69
Devoluciones de capital social	91
Rentas de capitales mobiliarios.....	107
Efectos tributarios derivados de una empresa en quiebra	127
Prescripción Tributaria	157
Reforma a la Justicia Tributaria	171
Índice	191



Reporte N° 12 Enero 2011

Operación Renta AT 2011

Reporte Tributario preparado por:



Luis González Silva
Contador Auditor,
Colaborador CET,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios

1. INTRODUCCIÓN

Operación renta año tributario 2011 ya es una realidad, abril será nuevamente uno de los meses donde empresas y personas deberán presentar sus declaraciones anuales de impuesto por las renta por aquellas ganancias o ingresos que hubieren obtenido durante el año comercial 2010.

Si bien abril constituye el mes donde se presenta físicamente la declaración de impuesto, su proceso comienza mucho antes, en la sustancia, el proceso comienza en febrero, oportunidad donde las empresas deben presentar las respectivas declaraciones juradas exigidas por el Servicio de Impuestos Internos.

Sin duda que este proceso representa un desafío para cada uno de los profesionales a cargo del área tributaria de toda compañía, lo anterior dada la complejidad de las transacciones realizadas durante el año por los contribuyentes, operaciones nacionales e internacionales, el tipo de rentas que se generaron, rentas de propietarios entre otras, a esto agregamos la complejidad de las normas impositivas y sus constantes modificaciones legales que se incorporan cada año.

2. DECLARACIONES JURADAS

Para el presente año tributario se han incorporaron nuevas exigencias para los contribuyentes, las cuales se traducen en la creación de nuevas declaraciones juradas, así como la modificación de otras declaraciones ya existentes en años anteriores, lo anterior según lo instruido por el Servicio de Impuestos Internos en suplemento de declaraciones juradas publicado el 30 de diciembre del año recién pasado.

Básicamente las nuevas exigencias responden a la necesidad por parte del organismo fiscalizador de obtener nueva de información para realizar futuras acciones de fiscalización, o implican necesariamente una mejora o cambios en la forma en que los contribuyentes deben hacer entrega de información en las declaraciones ya existentes.

Entre las declaraciones juradas modificadas para el presente año tributario podemos encontrar:

Operación Renta AT 2011

Declaración	Detalle
F-1828	Estado de Ingresos y Usos de Donaciones recibidas, conforme a los Art. 62 y siguientes de la Ley N° 19.712
F-1850	Declaración Jurada Anual Sobre Impuesto Adicional de de la Ley sobre Impuesto a la Renta que grava a las Rentas de fuente nacional percibidas o devengadas por personas sin domicilio ni residencia en Chile incluidas las rentas de Convenios y Gastos Rechazados correspondientes
F-1884	Dividendos Distribuidos y Créditos Correspondientes.
F-1885	Dividendos Distribuidos y Créditos Correspondientes por Acciones en Custodia
F-1889	Declaración Jurada Anual sobre Cuentas de Ahorro Voluntario sujetas a las Disposiciones Generales de la Ley de Impuesto a la Renta y Ahorros Previsionales Voluntarios acogidos al Inciso Segundo del Art.42 bis de la Ley de Impuesto a la Renta.
F-1894	Declaración Jurada Anual sobre Inversiones, Reinversiones, Liquidación y Rescate de Cuotas de Fondos Mutuos no acogidas a los artículos 42 bis y 57 bis de la Ley de la Renta.

Las nuevas declaraciones juradas incorporadas a partir del presente año tributario son las siguientes:

Declaración	Detalle
F-1805	Declaración Jurada Anual sobre operaciones de instrumentos de deuda de oferta pública acogidos al artículo 104, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
F-1806	Declaración Jurada Anual sobre retenciones de impuesto efectuadas conforme a lo establecido en artículo 74 N° 7 de la ley sobre Impuesto a la renta realizadas por Emisores de instrumentos acogidos al Art. 104 de la misma Ley.
F-1844	Declaración jurada Anual sobre créditos por donaciones en contra del Impuesto único de Segunda Categoría según artículos 5° inciso 2° y 9 N° 2 de la Ley N° 20444 del año 2010.
F-1845	Declaración jurada anual sobre Capital Propio asociado al inversionista.
F-1846	Declaración jurada Anual base imponible y Datos Contables Balance.
F-1847	Declaración Jurada Anual sobre Balance de 8 Columnas.
F-1849	Declaración Jurada Anual sobre intereses devengados e impuesto retenido conforme al artículo 74 N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la renta, correspondiente a inversiones efectuadas por Corredores de Bolsa, agentes de Valores u Otros Intermediarios, por cuenta de terceros inversionistas.
F-1872	Declaración Jurada Anual sobre diferencia de Valores Financieros y Tributarios.

3. MODIFICACIONES LEGALES PROMULGADAS DURANTE EL AÑO 2010

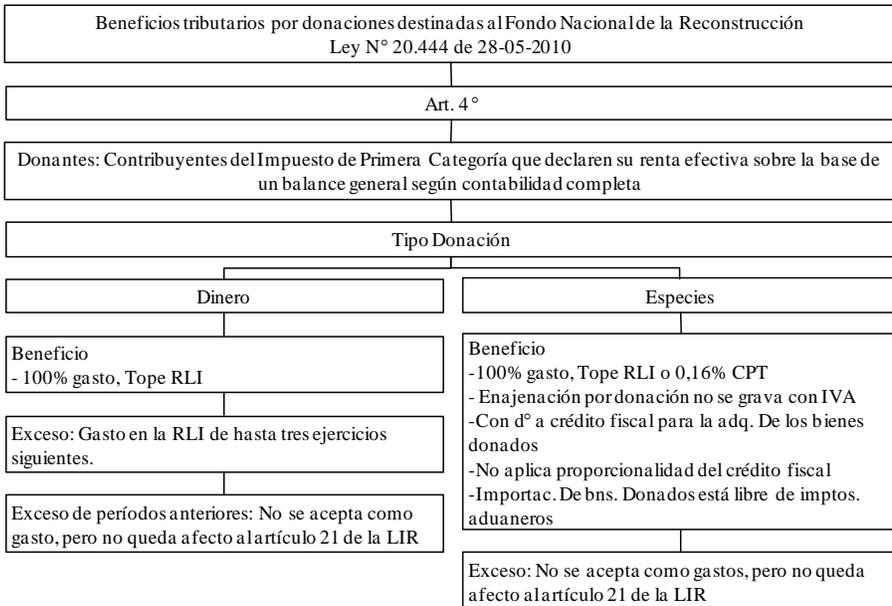
Con fecha 28.05.2010, se publicó la Ley N° 20.444, que mediante su artículo 1° crea el Fondo Nacional de la Reconstrucción, el cual se encuentra destinado a financiar la construcción y reconstrucción en las comunas, provincias o regiones afectadas por el terremoto, maremoto y otras catástrofes que a futuro puedan ocurrir en territorio nacional.

En materia impositiva, esta ley establece beneficios tributarios para aquellos contribuyentes sujetos al Impuesto de Primera Categoría, Impuesto Único de Segunda Categoría e Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, por aquellas donaciones que realizan y que se encuentran destinadas al fondo de reconstrucción.

El beneficio tributario al cual puede acceder el contribuyente donante en cuestión, se observa a través de dos modalidades: a) Una deducción a la base imponible y, b) Un crédito contra el tributo que afecte al donante.

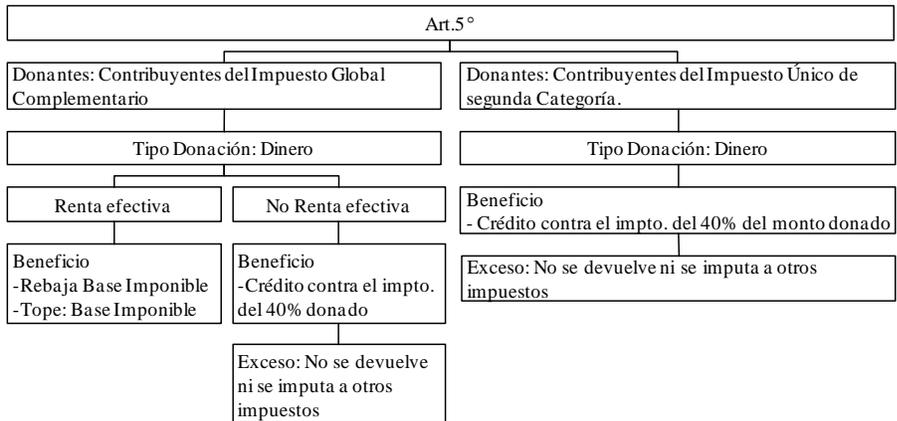
A continuación se desarrolla un esquema que explica la franquicia en comento:

Donante es contribuyente del Impuesto de Primera Categoría:



CPT: Corresponde al capital propio tributario determinado al término del ejercicio.

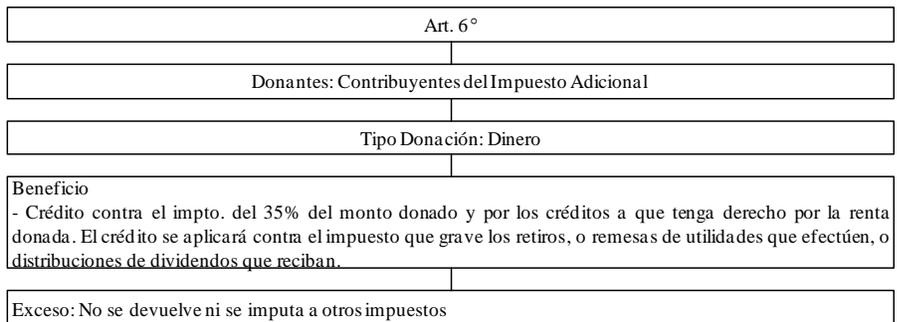
Donante es contribuyente del Impuesto Global Complementario o Impuesto Único al Trabajo:



En el caso de contribuyentes sujetos al Impuesto Global Complementario, el crédito al que se refiere este artículo se imputará a continuación de cualquier otro crédito, si de ello resultara un exceso, dicho diferencial no es susceptible de devolución ni de imputación a cualquier otro impuesto.

En el caso de contribuyentes sujetos al Impuesto Único al Trabajo, los empleadores deberán imputar el referido crédito al momento de la determinación del Impuesto Único de Segunda Categoría. La imputación en cuestión deberá efectuarse en el mismo período en que se proceda a la deducción por planilla con motivo de la donación.

Donante es contribuyente del Impuesto Adicional:



El crédito al que se refiere esta norma tiene dos formas de impetrar su beneficio. Una modalidad es mediante su imputación contra la retención del impuesto adicional que sea determinada al momento de la remesa; la segunda modalidad corresponde al uso efectivo del beneficio (crédito) al momento de la presentación de la declaración anual de impuestos a la renta, lo anterior obviamente dependiendo de la obligación o no del contribuyente no domiciliado ni residente en Chile de presentar declaración anual en nuestro país.

Las instrucciones sobre la materia fueron impartidas mediante la circular N° 44 de 29.07.2010.

Posteriormente, en el mes de julio de 2010 se publicó la Ley N° 20.455, norma que modificó diversos cuerpos legales con el objeto de obtener nuevos recursos para ser destinados al financiamiento de la reconstrucción del país. Las instrucciones respecto a esta materia, fueron impartidas por el Servicio de impuestos internos mediante Circulares N° 57 de fecha 22.09.2010 y N° 63 de fecha 30.09.2010.

La Ley N° 20.455 destaca en materia de Impuestos a la Renta, por el incremento transitorio de las tasas de impuesto de primera categoría a aplicar por los años tributarios 2012 y 2013, con un 20% y un 18,5% de aplicación respectivamente.

Seguidamente la Ley en comento, mediante los números 1° y 2° del artículo 2°, incorporó un nuevo régimen tributario a través del artículo 14 quáter, en concordancia con el N° 7 del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Este régimen consiste en otorgar una exención al impuesto de Primera Categoría por una suma de hasta 1440 UTM, para aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos que exige la norma, los cuales se pueden resumir de la siguiente manera:

- i. Contribuyentes obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa.
- ii. Que declaren rentas del artículo 20 de la LIR.
- iii. Que sus ingresos totales del giro no superen anualmente 28.000 UTM.
- iv. No posee o explotar derechos sociales o acciones de sociedades.
- v. No formar parte de contratos de asociación o cuenta en participación.
- vi. Que en todo momento el capital propio no supere 14.000 UTM.

Para acceder a la modalidad de tributación que ofrece el régimen establecido en el artículo 14° quáter, esto es posible de realizar en dos oportunidades, al momento del inicio de actividades o al momento de presentar la declaración anual de impuestos a la renta. En este último caso, la incorporación al régimen será a partir del 01 de enero del año en que se presentó la señalada declaración.

La entrada en vigencia de este régimen, como norma general es a contar del 01.01.2011. Sin embargo, en virtud del artículo transitorio undécimo de la Ley en análisis, los contribuyentes también podrán gozar del beneficio tributario a contar del 01.01.2010, sólo si se informa su incorporación al régimen dentro de los 60 días siguiente a la publicación de la ley, esto es, hasta el 30.09.2010.

Por otra parte, a través de los números 3° y 4° del artículo 2° de la Ley N° 20.455, se procedió a modificar el artículo 42 Ter de la Ley de la Renta, incorporando el nuevo artículo 42 quáter. Esta modificación a la ley, guarda directa relación con el artículo 5° de la Ley N° 20.455, el cual también introduce una modificación al artículo 20 del DL N° 3500, de 1980, normas que en su conjunto establecen una nueva tributación a los excedentes de libre disposición que correspondan a recursos originados por depósitos convenidos.

Antes de la modificación legal los excedentes de libre disposición originados en depósitos convenidos, no se podía acoger a la modalidad de retiros exentos según lo dispuestos por el artículo 42 ter. Sin embargo, luego de esta modificación, tales excedentes no se considerarán renta para fines tributarios por la parte que supere de un monto máximo de 900 UF, por cada trabajador. Lo anterior, es en atención a que tales sumas fueron gravadas con el impuesto único de segunda categoría o impuesto global complementario, según haya correspondido.

El siguiente recuadro resume lo señalado precedentemente.

Total depósitos convenidos (Anual)	1.050	
Menos: Ingreso no renta al momento del depósito (Art. 42 quáter LIR y 20 DL 3500)		
Límite máximo anual	900	
Renta Afecta a impuesto único o global complementario	150	Esta suma puede ser retirada libre de impuestos (Nuevo artículo 42 quáter)

Por otra parte, mediante el artículo 6° de la ley en comento se efectuaron modificaciones al DFL 2 de 1959, modificaciones que básicamente restringieron el beneficio tributario “no renta” sólo a personas naturales, dejando fuera explícitamente a las personas jurídicas que decidieran optar por este beneficio tributario.

La modificación a DFL 2 de 1959 implica una limitación a la cantidad de viviendas que podrán gozar del beneficio no renta en su explotación, estableciendo un máximo de 2 viviendas por persona natural, donde incluso una cuota de dominio sobre una vivienda representará una vivienda completa. Además se estableció como requisito esencial, que para hacer efectivo el uso de esta franquicia, los Notarios y

Conservadores de bienes raíces tendrán la obligación de informar al Servicio de Impuestos Internos todos los actos y contratos firmados ante ellos, caso contrario, la obligación de informar al ente fiscalizador de tales actos jurídicos recaerá sobre los propietarios de las viviendas.

Una situación especial constituye las viviendas DFL 2 o las cuotas de dominio que recaen sobre ellas, toda vez que estas son adquiridas por sucesión por causa de muerte, por cuanto no se considerarán para el límite si tales adquisiciones se producen a contar de la vigencia de la ley (01.11.2010).

Por otra parte, las corporaciones y fundaciones de carácter benéfico que adquieran por sucesión por causa de muerte o donación, viviendas económicas y derechos reales constituidos sobre ellas, mantiene la exención de impuesto de herencia, asignaciones y donaciones.

Finalmente, cabe destacar, que la modificación legal reconoce los derechos adquiridos de los contribuyentes amparados bajo el antiguo texto del DFL N° 2, sobre aquellas viviendas de las cuales sean propietarios a la fecha de entrada en vigencia de la ley. Lo anterior significa, que tales contribuyentes mantendrán la franquicia por la totalidad de los bienes que posean antes de la entrada en vigencia del cambio legislativo, sin embargo, tales viviendas deben ser consideradas dentro del tope de 2 viviendas por persona, en el evento que los referidos contribuyentes adquieran nuevos inmuebles a contar de la entrada en vigencia de la modificación legal en análisis.

A continuación se transcribe un cuadro resumen del beneficio atendiendo a la fecha de adquisición de las viviendas, según la circular N° 57 de 22.09.2010.

Caso	Fecha	Situación de los beneficios
Vivienda económica adquirida:	Hasta el día 31.10.2010	Mantiene todos los beneficios del DFL N° 2 anterior a las modificaciones.
	A contar del 01.11.2010	Regla general: accede a beneficios con límites de las nuevas disposiciones.
Viviendas económicas adquiridas en cumplimiento de un contrato de promesa o de arrendamiento con opción de compra celebrado:	Hasta el día 30.07.2010 (celebrados antes de publicarse la Ley 20.455)	Regla de excepción que permite acceder a todos los beneficios del DFL N° 2 anterior a las modificaciones, cualquiera sea la fecha en que se cumple la promesa/ejerce la opción (se inscriba el inmueble).
	A contar del 31.07.2010 (celebrados después de publicarse la Ley 20.455)	Promesas u opciones que se cumplan (se inscriba y adquiera la propiedad) al día 31.10.2010, mantienen todos los beneficios del DFL N° 2 anterior a las modificaciones. Promesas u opciones que se cumplan (se inscriba y adquiera la propiedad) después del 31.10.2010: acceden a los beneficios con límites de las nuevas disposiciones.

Otra modificación que afectó a la Ley sobre impuestos a la renta fue la introducida por la Ley N° 20.448, publicada en el Diario Oficial el 13.08.2010, la cual a través de su artículo 6° derogó los artículos 18 bis, 18 ter y 18 quáter e incorporó los artículos 106, 107, 108 y 109 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta. Esta modificación legal fue analizada por el Centro de Estudios a través del reporte tributario N° 9 de octubre de 2010.

Para ver con el reporte tributario octubre 2010 ingrese en el siguiente link, <http://www.cetuchile.cl/reportetributario/09/index.html>

4. SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS, CAMBIOS DE CRITERIO DURANTE EL AÑO 2010

Como nunca en la historia de nuestro sistema tributario, el año comercial 2010 ha sido uno de esos años donde la administración tributaria emitió gran cantidad de cambios de criterio relativos a interpretación de ciertas normas impositivas, situación que trae consigo en algunos casos, formas distintas de determinación de bases imponibles, las cuales se pueden traducir en una gran contingencia para los contribuyentes que tienen operaciones o rentas involucradas afectadas con el cambio de interpretación.

En este contexto, el año comercial 2010 comenzó con la emisión de la Circular N° 20 del 08.03.2010, la cual reinterpreta la expresión “En la que tenga interés” contenida en los artículos 17 N° 8 y 41 inciso cuarto del la LIR.

Antes de la Circular N° 20 antes señalada, el Servicio de Impuestos Internos sostenía que la persona que concurre a la constitución de una sociedad mediante su correspondiente aporte, no se encuentra relacionada con dicha sociedad, por tanto, el aporte en cuestión no califica como un aporte a empresa en la cual se tiene un interés comprometido.

Sin embargo y después de un nuevo estudio sobre la materia, el organismo fiscalizador concluyó necesario modificar el criterio antes indicado, teniendo en consideración que el interés al que se refieren los artículos 17 N° 8 y 41 inciso cuarto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe existir en el momento en que se efectúa la enajenación de los bienes que dichas normas regulan; lo cual permite concluir que tal interés también se produce entre el aportante y la sociedad en formación o constitución.

Por lo tanto, para los efectos de aplicar lo dispuesto en los artículos 17 N° 8 y 41 inciso cuarto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe entenderse que la persona

que concurre a la formación o constitución de una sociedad a través del respectivo aporte, tiene interés en la sociedad que se constituye, y a la que, acto seguido, enajena el bien aportado.

Posteriormente y con fecha 03.11.2010, el Servicio de Impuestos Internos emitió la Circular N° 68, instrucción que establece el tratamiento tributario que afectará a los ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y rentas afectas al impuesto de primera categoría en carácter de único, así como de los gastos de utilización por encontrarse vinculados simultáneamente a los ingresos antes señalados. Al respecto este tema fue abordado en extenso por el Centro de Estudios Tributarios en su Reporte Tributario N° 10 del mes noviembre de 2010.

Para ver con el reporte tributario noviembre 2010, ingrese en el siguiente link, <http://www.cetuchile.cl/reportetributario/10/index.html>

Finalmente, con fecha 04.11.2010 el organismo fiscalizador emitió Circular N° 69, la cual reinterpreta y establece una nueva forma de determinar el costo tributario en la enajenación de derechos sociales, particularmente en los que se refiere al costo tributario de aquellos contribuyentes que llevan contabilidad completa, estableciéndose la improcedencia de la aplicación del VPP tributario como ocurría anteriormente.

Por otra parte, a través del oficio N° 194 de 29.01.2010, el ente fiscalizador cambia su criterio en relación a la imputación de las pérdidas tributarias frente a los dividendos percibidos que correspondan a las rentas que no están afectas al impuesto de primera categoría, situación que acontece con los dividendos distribuidos por sociedades anónimas con cargo a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, es decir, rentas no contenidas en los registros Fondo de Utilidades Tributables ni Fondo de Utilidades No Tributables en la empresa de origen.

Como consecuencia de lo anterior, al no existir imputación de las pérdidas tributarias a estas rentas percibidas, que corresponde a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, tales sumas deberán convivir simultáneamente dentro del Fondo de Utilidades Tributables, sin que proceda su compensación. Esto significa que en el registro Fondo de Utilidades Tributables es posible encontrar un total compuesto por dos saldos con distinto signo matemático, negativo por las pérdidas tributarias no imputadas, las cuales podrán ser utilizadas como gasto necesario en los ejercicios siguientes en virtud del artículo 31 N° 3 de la LIR., y saldo positivo, por utilidades financieras como de las señaladas anteriormente, las cuales se encuentran afectas a los impuestos global complementario o adicional, según corresponda.

Cabe destacar que el cambio de criterio reflejado en el Oficio N° 194 de 2010, fue analizado por el Centro de Estudios Tributarios en su artículo del mes, contenido en el Reporte Tributario N° 4 de mayo de 2010.

Para ver el artículo del mes contenido en el Reporte Tributario N° 4, haga click en <http://www.cetuchile.cl/reportetributario/04/index.html>.

Finalmente, cabe recordar, que este cambio de criterio es sólo es aplicable cuando la operación descrita ocurre entre sociedades anónimas.

5. EJERCICIO ILUSTRATIVO CAMBIO DE CRITERIO OFICIO N° 194 DE 2010

Con el ánimo de retomar el Oficio N° 194 de 2010, a continuación se transcribe ejercicio explicativo desarrollado por este Centro de Estudios, el cual fue publicado en el artículo del mes del Reporte Tributario N° 4 de Mayo de 2010, y en la Revista de Estudios Tributarios N° 1 de 2010.

A continuación se describe:

Antecedentes (supuesto)

1	Registro FUT al 31.12.2009, registra utilidades netas generadas por la empresa, con derecho al crédito de Primera Categoría tasa 17%	\$ 100.000
2	Pérdida Tributaria determinada al 31.12.2010, de acuerdo a las normas de los artículos 29 al 33 de la Ley de la renta (LIR)	-\$ 300.000
3	Dividendo percibido de Sociedad Anónima chilena, del año 2010, correspondiente a utilidades de balance en exceso de las tributables.	\$ 120.000

Nota:

Para el caso propuesto no existen gastos rechazados de acuerdo al artículo 21 de la LIR, y la variación de IPC anual año 2010, es igual a 0%

Solución:

Cuando se trate de sociedades anónimas, considerando el cambio de criterio fijado por el Oficio N° 194 de enero de 2010

Detalle	FUT	Utilidades neta c/derecho a crédito 1° categoría, tasa 17%	Utilidades netas, sin derecho a crédito 1° categoría	Crédito de Primera Categoría	FUT utilidades de Balance retenidas en exceso de las tributables
Remanente 2009	100.000	100.000		20.482	
Pérdida Tributaria ejercicio 2010	-300.000	-283.000	-17.000	-17.000	
Dividendo percibido afecto a impuesto global complementario, sin derecho a crédito 1° categoría					120.000
Otros ingresos					
Pagos provisionales utilidades absorbidas, inciso 2° N° 3, Art 31, LIR.	17.000		17.000		
Crédito 1° categoría que se pierde Art 31 N° 3 \$ 20.482 (-) \$ 17.000				-3.482	
Remanente FUT para el año 2011	-183.000	-183.000	0	0	120.000

6. MODIFICACIONES AL FORMULARIO 22 A.T. 2011

Como es de conocimiento, nuestro legislador durante el año comercial 2010 realizó importantes modificaciones legales las cuales fueron de gran relevancia para nuestra economía, como asimismo, el organismo fiscalizador emitió sendos cambios de criterio que afectarán al presente año tributario. Sin embargo debe tenerse presente que muchas de las modificaciones analizadas entrarán en vigencia a contar del 01.01.2011, afectando en consecuencia el próximo año tributario 2012.

Si bien aún no es posible disponer del formulario 22 A.T. 2011, conforme a lo expuesto a lo largo de este reporte, es evidente que el formato de declaración debe ser modificado, al igual como ocurrió con muchas declaraciones juradas, cambios todos con motivo de las materias señaladas precedentemente. Estas modificaciones se materializan a través de nuevas líneas o nuevos códigos incorporados al formato de declaración, lo que generalmente involucra un movimiento general de las líneas dentro del formulario.

A modo de ejemplo, algunas modificaciones que debieran afectar al formulario 22 del presente año tributario serían las siguientes:

Incorporaciones de:

- Opción de incorporación al artículo 14 quáter. (Ley N° 20.455/2010)
- Los retiros de los contribuyentes acogidos al régimen 14 quáter. (Ley N° 20.455/2010)
- Los dividendos contribuyentes acogidos al régimen 14 quáter. (Ley N° 20.455/2010)
- Crédito por donaciones al Fondo de reconstrucción nacional. (Ley N° 20.444/2010)
- Gastos por donaciones al Fondo de reconstrucción nacional. (Ley N° 20.444/2010)

7. DATOS DE INTERÉS PARA EL PROCESO DE OPERACIÓN RENTA A.T. 2011

A continuación hemos estimado pertinentes para el lector, que este pueda contar con todos aquellos índices de actualización a utilizar durante el proceso de operación renta A.T. 2011, es así como a continuación detallamos:

Datos de interés para la operación Renta A.T. 2011

Porcentajes y Factores de Actualización Directos

Reajustes capital propio tributario inicial (anual) 2,5%
 Reajustes saldos positivos o negativos de FUT y FUNT 2,5%

Mes	Porcentaje de reajuste	Factor de actualización directo
Enero	2,9	1,029
Febrero	2,3	1,023
Marzo	2,0	1,020
Abril	2,0	1,020
Mayo	1,5	1,015
Junio	1,1	1,011
Julio	1,1	1,011
Agosto	0,5	1,005
Septiembre	0,6	1,006
Octubre	0,2	1,002
Noviembre	0,1	1,001
Diciembre	0,0	1,000

Tabla de cálculo del Impuesto Global Complementario A.T. 2011

RENDA IMPONIBLE ANUAL		TASA O FACTOR	CANTIDAD A REBAJAR (NO INCLUYE CREDITO 10% DE 1 UTA DEROGADO POR N° 3 ART. UNICO LEY N° 19.753, D.O. 28.09.2001)
DESDE	HASTA		
0,00	6.092.010,00	EXENTO	0,00
6.092.010,01	13.537.800,00	0,05	304.600,50
13.537.800,01	22.563.000,00	0,1	981.490,50
22.563.000,01	31.588.200,00	0,15	2.109.640,50
31.588.200,01	40.613.400,00	0,25	5.268.460,50
40.613.400,01	54.151.200,00	0,32	8.111.398,50
54.151.200,01	67.689.000,00	0,37	10.818.958,50
67.689.000,01	Y MAS	0,4	12.849.628,50
UNIDAD TRIBUTARIA	UTM Diciembre de 2010 = \$ 37.605		
	Anual (12 x \$ 37.605) = \$ 451.260		

Cotizaciones de Monedas Extranjeras y su Variación Porcentual

Tipos de Moneda	Cotizaciones al			Variación Porcentual	
	31.12.2009	30.06.2010	31.12.2010	Semestral	Anual
Dólar EE.UU.	507,10	547,19	468,01	-14,47%	-7,71%
Dólar Canadá	481,12	514,23	467,87	-9,02%	-2,75%
Dólar Australia	453,09	460,91	474,56	2,96%	4,74%
Dólar Neozelandés	365,42	375,43	359,90	-4,14%	-1,51%
Libra Esterlina	814,49	817,92	721,01	-11,85%	-11,48%
Yen Japonés	5,48	6,19	5,73	-7,43%	4,56%
Franco Suizo	489,10	507,60	499,37	-1,62%	2,10%
Corona Danesa	97,69	89,89	83,39	-7,23%	-14,64%
Corona Noruega	87,44	84,19	79,51	-5,56%	-9,07%
Corona Sueva	70,74	70,27	69,38	-1,27%	-1,92%
Yuan	74,30	80,69	70,84	-12,21%	-4,66%
EURO	726,82	669,51	621,53	-7,17%	-14,49%
DEG	792,09	809,24	720,75	-10,93%	-9,01%

NOTA: El valor de las monedas extranjeras al **30.06.2010** y **31.12.2010**, corresponde al que se observó en el Mercado Bancario los días **30.06.2010** y **30.12.2010** respectivamente (**últimos días hábiles bancarios**), y que publicó el Banco Central de Chile en el Diario Oficial los días **01.07.2010** y **03.01.2011**, respectivamente.

**Reporte N°13
Marzo 2011**

Franquicias Tributarias de Zonas extremas

Reporte Tributario preparado por:



Osvaldo Flores Olivárez
Magíster en Tributación ©,
Abogado,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios

1. INTRODUCCIÓN

El ingreso de Chile a la OCDE ha generado nuevos desafíos para el asesor tributario y en especial para la academia, dentro de ellos podemos mencionar la necesidad de conocer a cabalidad las franquicias tributarias regionales que están directamente relacionadas con inversiones nacionales y especialmente extranjeras en cuanto a los créditos contra los impuestos, precios de transferencia, planificación tributaria nacional e internacional, entre otros aspectos de índole tributario.

Desde hace más de treinta años, nuestro legislador se ha preocupado de crear franquicias tributarias cuyo beneficio vaya en directa relación con las zonas extremas de nuestro país, lo anterior con el fin de permitir el desarrollo industrial, comercial y turístico de dichas zonas geográficas de nuestro territorio nacional. Lo anterior se funda, en que nuestra propia Constitución Política de la República de Chile del año 1980, consagra dentro de las garantías constitucionales, en el N° 22 del artículo 19° la idea de que...”*el estado puede establecer beneficios directos o indirectos a favor de alguna zona geográfica*”..., como sería el caso de aquellas zonas denominadas extremas objeto de este reporte tributario.

Dentro de las franquicias tributarias para las zonas extremas se encuentran los créditos a la inversión realizados en la nueva región de Arica y Parinacota (región creada por la Ley N° 20.175), cuyos beneficios tributarios están vinculados a los impuestos a la renta y al impuesto a las ventas y servicios, sin perjuicio de los importantes beneficios aduaneros y comerciales que serán objeto de futuras publicaciones.

Lo anterior incluye la aplicación de la bonificación a la mano de obra y los créditos contra el impuesto a la renta de las inversiones realizadas en las provincias de Arica y Parinacota, a través de las denominadas Leyes Arica I y II.

2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO ZONA FRANCA (RENTA E IVA), RÉGIMEN PREFERENCIAL.

Conforme a lo establecido en el DFL N° 341 de 1977 (texto refundido en el DFL N°2 de 2001), todas las empresas que se instalen en la ciudad de Arica vinculadas a la actividad industrial y acogidas al régimen preferencial de Zona Franca, se encontrarán exentas del impuesto cedular de primera categoría de la Ley de la Renta (D.L 824) solo respecto de aquellas actividades desarrolladas en dichas zonas.

En consecuencia la referida exención de impuesto de primera categoría es una franquicia tributaria que favorece a todos aquellos contribuyentes que desarrollen

actividades clasificadas en el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, calificados como de actividad industrial, y se aplica a través de una exención a la utilidad tributaria devengada por las actividades realizadas dentro de zona franca.

Por su parte, estas mismas empresas estarán exentas de los impuestos a las ventas y servicios (IVA) del DL. 825 por las operaciones que realicen dentro de dichos recintos o zonas beneficiadas, ello sin perjuicio de la posibilidad de recuperar el IVA por servicios o suministros utilizados en la elaboración de productos exportados.

3. FRANQUICIA RECUPERACIÓN LEY 19.420 (LEY ARICA I)

De conformidad a lo establecido en el Artículo 27 de la Ley 19.420, norma que establece que las industrias amparadas por el régimen establecido en el DFL N° 341, de 1977, incluidas aquellas instaladas o que se instalen en Arica, en virtud de lo dispuesto en el Artículo 27 de dicho DFL N° 341, *tienen la posibilidad legal de recuperar los impuestos del Decreto Ley N° 825, de 1974*, esto es, tanto el Impuesto al Valor Agregado como sus Impuestos Adicionales, soportados en la utilización de servicios o de suministros o en el arriendo con opción de compra de bienes cumpliendo los siguientes requisitos que a continuación se exponen:

a) Debe tratarse de una industria que tenga por finalidad la elaboración de productos propios, aunque dicha producción no sea consecuencia de un proceso de manufacturación. Ello por cuanto, tanto el inciso final del Artículo 8 del DFL N° 341, como la nueva parte final del inciso primero del Artículo 27 de dicho cuerpo normativo, agregada por la letra a) del Artículo 30 de la comentada ley, permiten que se realicen en las Zonas Francas y en Arica, procesos industriales que no son de transformación, como por ejemplo, la armaduría, ensamblado, etc.;

b) Como consecuencia del requisito mencionado en la letra anterior, no pueden acogerse al nuevo beneficio establecido en el Artículo 27 de la Ley 19,420, aquellas industrias que presten servicios a otras, ya que en este caso o en tal caso, no se trataría de mercancías.

c) La industria respectiva sólo puede recuperar los impuestos del DL N° 825, soportados en la utilización de servicios o suministros necesarios para el proceso industrial de aquellas mercancías que reexpida o que exporte al extranjero, y

d) También es susceptible de ser recuperado el impuesto a las ventas y servicios soportado en la celebración de contratos de arriendo con opción de compra de bienes que se utilicen en el proceso productivo correspondiente de las mercancías señaladas en la letra c) anterior.

Es importante consignar que las empresas constituidas bajo la estructura de sociedad anónima y en comandita por acciones, dentro de zona franca, estarán afectas al impuesto único del 35% establecido en el artículo 21 de la ley de la renta y que los dueños, socios o accionistas de las empresas referidas están afectos al impuesto global complementario o adicional, según corresponda, respecto de remesas, o cantidades distribuidas por dichas empresas.

Por otro lado, si las empresas se acogen al artículo 14 bis de la ley de la renta, los propietarios o socios se afectaran con dichos tributos sobre los retiros, remesas, o distribuciones cualquiera sea el origen o fuente, aun cuando se trate de rentas no gravadas o exentas como ocurre con el régimen preferencial.

4. PRONUNCIAMIENTOS EMITIDOS POR EL SII – FRANQUICIA LEY 19.420 (LEY ARICA I)

El servicio de impuestos Internos por su parte ha impartido instrucciones sobre el tratamiento tributario de las empresas que se benefician del régimen privilegiado, estos pronunciamientos se encuentran contenidos en las Circulares emitidas por el ente fiscalizador y que a continuación pasamos a detallar:

Circular 95 del año 1978: imparte instrucciones sobre la forma de computar rentas de empresas que desarrollen actividades dentro y fuera de zona franca, y la manera de usar el respectivo crédito ya que este solo se puede limitar a las operaciones que se realicen dentro de las zonas. Dicha circular incluye ejemplos prácticos sobre la forma de usar el crédito cuando un contribuyente realiza actividades dentro y fuera de las zonas francas.

Circular 51 del año 1995: regula la forma como las industrias acogidas a régimen preferencial de zona franca pueden recuperar el IVA y los impuestos adicionales, por servicios o suministros empleados en sus procesos industriales que desarrollen para elaborar mercancías que exporten o reexporten al extranjero, y en los contratos de arrendamiento con opción de compra convenidos con la misma finalidad. La circular aclara que es exigencia para la recuperación del mencionado impuesto, que se trate de contribuyentes que tengan por finalidad elaborar productos propios, aunque dicha producción no sea consecuencia de un proceso de manufacturación (contribuyentes calificados como de zona industrial) quedando fuera del beneficio en cuestión, todas aquellas industrias que presten servicios a otras empresas por no tratarse de operaciones que involucren mercancías.

Circular 44 del año 2001: que regula el tratamiento del IVA en la construcción en zona franca (primer juicio “IVA en la construcción zona franca” defendido por el

suscrito caratulado “SII contra Constructora Puerto Iquique”, fallo favorable Excm. Corte Suprema casación fondo Rol 3668). Dicha circular regula además el tratamiento tributario de los intereses por depósito a plazo de usuarios de zona franca, aplicando el principio de la accesoriedad, siempre que se trate de intereses calificados como rentas accesorias a las utilidades generadas en el desarrollo de actividades realizadas por los usuarios de Zona Franca, siempre y cuando no hayan perdido su naturaleza u origen como consecuencia de operaciones posteriores que no formen parte de aquellas desarrolladas íntegramente en dicha zona.

Circular 26 del año 2004: que imparte instrucciones sobre el nuevo delito tributario del artículo 97 N° 25 del Código Tributario, por acciones de usuarios de zona franca (primer juicio oral penal por este delito en Iquique causa RIT 124-2005 defendida por el suscrito obteniendo sentencia absolutoria del usuario de zona franca).

5. EMPRESAS INSTALADAS EN ZONA FRANCA DE EXTENSIÓN EN LA REGIÓN DE ARICA - PARINACOTA

Como es sabido la expresión *zona franca* se explica porque abarca una zona o espacio geográfico donde existe alguna franquicia aduanera o tributaria, en el caso de la región de Tarapacá y de Arica – Parinacota, existen ambas franquicias aunque en este trabajo solo nos referimos a aquellas franquicias tributarias de la región de Arica y Parinacota, y no de las existentes en la región de Tarapacá (incluyendo Alto Hospicio).

La zona antes referida, conocida también como zona franca “de extensión”, no debe confundirse con aquella zona geográfica denominada “primaria”, la cual corresponde al recinto ubicado en la ciudad de Iquique.

La diferencia antes señalada es de suma importancia, ya que la venta de mercaderías nacionales o nacionalizadas, desde cualquier lugar del país hacia la Zona Franca Primaria, para los efectos tributarios de lo dispuesto en el DL. N°825 de 1974, son consideradas operaciones de exportación; por ende, exentas de IVA (Art. 12, letra D) y en consecuencia, el vendedor de acuerdo al artículo 36° y según el procedimiento que establece del DS. N° 348 de 1975 del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, podrá solicitar devolución del IVA soportado en la adquisición o compra de este tipo de bienes.

Otros beneficio en esta zona, es la inexistencia de impuestos tipo arancel cuando las mercancías se venden a una zona franca de extensión, afectándose con tributos cuando las enajenaciones son hacia otras zonas geográficas del país (con la salvedad de la franquicia comercial para viajeros o turistas bajo ciertos considerandos).

Por las mismas razones antes esgrimidas, las ventas de mercancías desde la zona franca primaria hacia las zonas francas de extensión son importaciones que pagan un 0,8 del valor CIF de las mercaderías, con un 0% en la primera venta en Zofri y un 19 % en la segunda venta en zona de extensión. (Circular N° 7 del año 1996 del SII, imparte instrucciones sobre esta materia).

6. ARICA, ZONA FRANCA INDUSTRIAL

El régimen preferencial comentado aplicable a las empresas dentro de zona franca primaria (Iquique), se aplica en iguales términos a las empresas calificadas como de industriales manufactureras instaladas o que se instalen en Arica. Para tal efecto el intendente regional es el organismo que autoriza a desarrollar dichas actividades, su ubicación y límites, todo ello por aplicación del artículo 27 del DFL 341 DE 1977, refundido en el DFL 2 de hacienda del año 2001 (ver caso HA Motors).

En Arica existe el denominado *Parque Industrial de Chacalluta* que forma parte de Zona Franca S.A, y en donde se desarrollan en forma mayoritaria las actividades industriales que se acogen al régimen preferencial visto precedentemente en la ciudad de Arica.

Dichos procesos industriales tales como armaduría, ensamblado, montaje , terminado, que signifiquen *aporte de valor agregado nacional* se encuentran exentos de derechos aduaneros e IVA a las materias primas, partes, piezas importadas e incorporadas a los procesos productivos, pudiendo recuperar el IVA soportado por los servicios o suministros usados en la elaboración de productos destinados a la exportación; de igual forma, la exención aplica para el impuesto de primera categoría de la Ley de la Renta.

Además, el beneficio tributario contempla un subsidio a la inversión de hasta un 50% de su monto, y una bonificación consistente en un subsidio de un 20% tratándose de inversiones o reinversiones de pequeños o medianos inversionistas y productores de bienes o servicios.

Finalmente existe el beneficio de bonificación de mano de obra DFL 889, que bonifica en un 17% de la remuneración imponible del trabajador tanto en la región de Arica y Parinacota como en la región de Tarapacá.

7. CRÉDITO POR INVERSIONES EN LAS PROVINCIAS DE ARICA - PARINACOTA

La difícil situación económica de la ciudad de Arica, que a juicio del suscrito se mantiene a la fecha, motivo a que el legislador en el año 1995 promulgara la ley N° 19420, conocida como Ley Arica I, modificada posteriormente por las Leyes N°s 19.478 y 19.669 (esta última conocida como ley Arica II), modificaciones que establecieron en favor de los contribuyentes de primera categoría que declarasen renta efectivas mediante contabilidad completa (incluyendo aquellos que tributan en dicha categoría por el artículo 20 o 14 bis de la ley de la renta), como crédito contra el impuesto de primera categoría determinado, un *porcentaje aplicado* sobre el monto de todas las inversiones efectuadas en las provincias de Arica y Parinacota. De la misma forma dicho crédito se hizo extensivo a todos aquellos contribuyentes acogidos al régimen preferencial señalado en el artículo 27 del DFL 341 de hacienda de 1977, lo cual significa hacer uso de dicho crédito contra el impuesto de primera categoría a las empresas manufactureras o industriales que se instalen o estén instaladas en Arica, lo anterior previa renuncia a la exención del impuesto de primera categoría que les favorezca (ya que las empresas acogidas al régimen preferencial de zona franca se encuentran exentas del impuesto de primera categoría.

En consecuencia, una vez recuperado el crédito a que tienen derecho de conformidad a lo establecido en la Ley Arica, los contribuyentes podrían retornar a la franquicia de estar exentos de impuestos a la renta de primera categoría aplicado al régimen preferencial zona franca, y respecto de la cual debieron renunciar precisamente para acogerse al beneficio por inversión.

En consecuencia no tienen derecho a este crédito:

- 1) Quienes no estén afectos a impuestos de primera categoría;
- 2) Los que estén exentos de impuesto de primera categoría (salvo acogidos a régimen preferencial zona franca DLF 341);
- 3) Quienes estén afectos a impuesto de primera categoría en calidad de impuesto único o sustitutivo de todos los demás impuestos de la ley de la renta;
- 4) Los contribuyentes de primera categoría que declaren sus rentas efectivas mediante contabilidad simplificada;
- 5) Los contribuyentes de primera categoría acogidos al sistema de renta presunta;
- 6) Contribuyentes de segunda categoría (dependientes e independientes); y
- 7) Contribuyentes que adeuden al fisco impuesto o gravámenes aduaneros con plazos vencidos o sanciones por infracciones tributarias o aduaneras.

En caso de acogerse a este beneficio, los contribuyentes deberán declarar y pagar el impuesto cédular respectivo a contar del año en que tengan el derecho de este

beneficio a la inversión, teniendo la posibilidad de acumular para ejercicios siguientes, debidamente reajustado, aquella parte del crédito no utilizado en el ejercicio en el cual hacen uso del beneficio.

La ley 19.420 estableció originalmente que este crédito era de un 20 % sobre el valor del proyecto de inversión correspondiente a bienes del activo fijo que correspondan a construcciones, maquinarias, equipos, inmuebles destinados preferentemente a explotación comercial con fines turísticos, cuyo valor sea superior a 2.000 UTM por inversiones en la ciudad de Arica, o de un valor superior a 1.000 UTM si dichas inversiones eran realizadas en Parinacota, todo lo anterior siempre vinculado a la producción de bienes o prestación de servicios del giro del contribuyente en esas provincias, adquiridos nuevos o terminados de construir durante el ejercicio. En caso de que el crédito utilizado supere el impuesto respectivo, el remanente podría ser acumulado para ser utilizado en períodos posteriores debidamente actualizado según la variación del IPC.

También es relevante señalar que esta ley se encargó de establecer expresamente que este crédito conferido era absolutamente compatible con el beneficio establecido en el artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pudiendo en consecuencia lograr su utilización en forma conjunta.

La misma ley se menciona que el crédito a la inversión, solo podrá invocarse respecto de aquellos *proyectos* realizados en bienes que la propia Ley señala, siempre y cuando la adquisición o término de la construcción definitiva haya ocurrido durante el año comercial respectivo, todo lo anterior debidamente acreditado con la documentación pertinente, quedando en consecuencia al margen del beneficio en comento, aquellas inversiones en bienes adquiridos o comenzados a construir con anterioridad al 01 de enero de 1995, los cuales tendría una duración en cuanto a su aprovechamiento hasta el 31 de diciembre del año 2020.

La ley antes comentada fue modificada por la Ley N° 19.478, modificación que en términos muy breves tuvo dos variaciones importantes a saber:

- I. En relación con las inversiones que dan derecho a crédito, se incorporan las siguientes inversiones:
 - 1) La construcción de edificaciones destinadas a oficinas, que incluyan o no, locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de 5 unidades, ubicadas en las áreas a que se refieren las letras a) y c) del Artículo 19 de la Ley N° 19.420, con una superficie construida no inferior a 1.000 m², terminadas de construir en el ejercicio.
 - 2) La construcción de edificaciones destinadas al uso habitacional, que incluyan o no, locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de

5 unidades, ubicadas en las áreas a que se refieren las letras a) y c) del Artículo 19 de la referida Ley N° 19.420, con una superficie construida no inferior a 1.000 m², terminadas de construir en el ejercicio.

Es necesario aclarar que el contribuyente que se beneficia con el crédito tributario en cuestión, por el nuevo tipo de inversiones incorporadas a su patrimonio, es la persona que invierte en la construcción de las edificaciones señaladas con las características descritas para su venta posterior, ya sea, que la construcción la haya efectuado directamente por cuenta propia o la haya encargado a un tercero, ya que la modificación legal establece expresamente que también tendrán derecho al crédito los contribuyente que inviertan en la construcción de las citadas edificaciones y no las personas que adquieren los referidos bienes. Además de lo anterior, la referida norma en su parte final, señala que el beneficio podrá ser solicitado sólo una vez para el mismo inmueble.

II. En relación al crédito por la inversión en vehículos motorizados en general. La modificación de la Ley N° 19.478 tuvo además por finalidad introducir una excepción a la prohibición original de la Ley N° 19.420, la cual prohibía invocar el crédito por la inversión que se efectuara en vehículos motorizados en general. Con la innovación introducida por la Ley N° 19.478, se estableció expresamente que no quedaban comprendidas en dicha limitación o prohibición, todas aquellas inversiones que se realicen en vehículos calificados por la ley de especiales fuera de carretera con maquinaria montada, entendiéndose por éstos, todos aquellos vehículos que sean utilizados únicamente en los territorios que comprenden las provincias favorecidas, esto es, en Arica y Parinacota, sin la posibilidad de que tales vehículos sean desplazados por las carreteras del país a otros lugares a desarrollar o a prestar las mismas actividades o servicios que señala la ley u otras diferentes, en territorios no amparados por las franquicias que se comentan. Entre este tipo de vehículos se pueden citar las grúas de todo tipo, y en general, los buldócer y vehículos motoniveladores, entre otros.

Con todo y pese a la extraordinaria ubicación geográfica de Arica, así como las excelentes ventajas comparativas que ofrece en su calidad de región transfronteriza, los resultados y las expectativas esperadas de la denominada Ley Arica I, a juicio del suscrito, no han logrado sus objetivos, lo cual ha sido tema de discusión y confirmación según distintos estudios internacionales realizados al respecto, en especial, aquellos estudios realizados por el Banco Interamericano del Desarrollo que precedió a la aprobación la Ley N° 19.669 del 5 de mayo de 2000, conocida como Ley Arica II; norma que vino a establecer importantes cambios tributarios a este régimen preferencial, con respecto a las inversiones realizadas en las provincias de Arica y Parinacota, y cuyos aspectos más relevantes pasamos a resumir:

- a) Incremento del porcentaje de crédito, pasando de 20% al 30% de la inversión realizada;
- b) Aumento del plazo para la utilización del crédito, hasta diciembre del 2030;
- c) Aumento del crédito tributario a un 40% tratándose de inversiones en inmuebles en la provincia de Parinacota, extensible en inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos en la provincia de Arica, los cuales en este último caso deben ser calificados como de *alto interés* por el Director Nacional del Servicio Nacional de Turismo.

Es importante señalar que las referidas leyes, además contemplaron incentivos aduaneros y comerciales (como los centros de exportación y la adquisición de inmuebles en zonas fronterizas) que no son materia de este trabajo y que exigieron como condición básica, previa para acogerse a esta franquicia tributaria, la de no adeudar al fisco ninguna clase de impuesto o gravamen aduanero con plazo vencido o haber incurrido en sanciones por infracciones tributarias o aduaneras.

Por su parte el Servicio de impuestos internos ha interpretado mediante distintas circulares las normas referidas sobre crédito a las inversiones en las provincias de Arica y Parinacota, señalando como aspectos más relevantes los siguientes:

Circular 50 de 1995: imparte instrucciones sobre bienes físicos del activo inmovilizado, concepto de proyecto de inversión, ejercicio en el cual nace el derecho a invocar el crédito, impuesto del cual se deduce el crédito, orden de imputación del crédito, remanentes de crédito, plazos para acogerse a franquicias, permanencia en las provincias de los bienes comprendidos en la inversión y las sanciones por el mal uso del crédito.

Circular 64 del año 1996: interpretación de la Ley N° 19.448 que vino a modificar la Ley N°19.420

Circular 46 del año 2000: modificaciones introducidas por la Ley N° 19.669 (Ley Arica II), y regulación sobre imputación de retiros, remesas y distribuciones de utilidades retenidas en el registro FUT (las rentas tributables generadas en el ejercicio podrán ser retiradas o remesadas sin aplicar el orden de prelación establecido en la ley de impuestos a la renta, esto es, a libre elección del contribuyente).

Circular 45 del año 2008: modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.268, en especial nuevo plazo para aprovechar el crédito ampliado hasta el año 2034 (prorrogado por la Ley N° 20.268), y las instrucciones sobre los antecedentes técnicos que deben presentar los contribuyentes para los efectos de inmuebles

destinados preferentemente a explotación comercial con fines turísticos calificados de alto interés.

En consecuencia los contribuyentes que declaren en primera categoría, ya sea mediante contabilidad o renta presunta, tendrán derecho a rebajar como crédito contra el impuesto de primera categoría determinado, los respectivos porcentajes aplicados sobre las inversiones que durante el ejercicio hayan efectuado en las provincias de Arica y Parinacota.

También tendrán derecho a este crédito, las empresas industriales manufactureras instaladas o que se instalen en Arica, siempre y cuando para los efectos de invocar dicho crédito, se sometan a las normas que lo regulan, renunciado de forma expresa a la exención de primera categoría que les favorece por ser empresas usuarias de zona franca.

8. CONCLUSIÓN

En este resumen de franquicias tributarias, me parece importante indicar que la Ley N° 20.252 de fecha 15 de febrero del 2008, señalo expresamente que “...Las *normas legales, reglamentarias y demás disposiciones que aludan conjuntamente a las provincias de Arica y Parinacota, se entenderán referidas a la región de Arica y Parinacota....*”

Las normas que actualmente se refieren a la Región de Tarapacá, deberán entenderse referidas a ambas zonas geográficas. Lo anterior porque existen numerosos cuerpos normativos de índole tributario que se refieren precisamente solo a la antigua región de Tarapacá.

El tema desarrollado presenta una gran cantidad de matices en relación a los delitos tributarios, precios de transferencia, tratamiento del FUT, planificación tributaria internacional, régimen aduanero, centros de exportación, DL 600, capítulo 14 del Banco Central y otros que serán desarrollados sistemáticamente a través del Centro de estudios tributarios de la U de Chile en su próximos reportes.

Reporte N°14
Abril 2011

Tributación de los menores de edad

Reporte Tributario preparado por:



Rodrigo Torres Neira.
Abogado
Colaborador CET-UChile

1. INTRODUCCIÓN

En esta oportunidad, el presente reporte tributario pretende exponer un tema que cada día es más frecuente de observar, hoy es fácil encontrar menores de edad que se incorporan al mundo laboral ejerciendo algún tipo de actividad, profesión, industria, oficio o cualquier forma de empleo remunerado, tal es el caso de menores ejerciendo actividad de cantante con los consiguientes premios o remuneración asociada, menores incursionando en televisión como actores, e incluso, menores de edad que trabajan en grandes cadenas de supermercados como empaquetadores o acomodadores.

Desde un punto de vista legal, estos menores o adolescentes trabajadores se encontrarían ejerciendo derechos y obligaciones, por lo anterior, el presente reporte tributario busca asociar estos derechos y obligaciones desde una perspectiva tributaria.

2. PATRIA POTESTAD

Esta institución jurídica contenida en los artículos 243° al 273° del Título X del Libro Primero de nuestro Código Civil, la define como “El conjunto de derechos y deberes que corresponden al padre o a la madre sobre los bienes de sus hijos no emancipados”.

Patria Potestad, es el conjunto de derechos, deberes y obligaciones que la ley reconoce a los padres sobre sus hijos y bienes que estos últimos pudieran tener (o cuando se requiere, a terceras personas) mientras estos son menores de edad o se encuentran incapacitados. Lo antes descrito se funda en lograr que alguien se haga responsable y pueda dar cumplimiento de aquellos deberes que tienen los padres respecto al sostenimiento y educación de sus hijos, como asimismo, responsabilidad sobre los derechos eventuales del hijo que está por nacer.

1. A quien corresponde el ejercicio de la Patria Potestad

El artículo 244° del Código Civil, señala que “*La Patria Potestad será ejercida por el padre o la madre o ambos en forma conjunta, según convengan en acuerdo suscrito por escritura pública o acta extendida ante cualquier oficial del Registro Civil, la cual se subinscribirá al margen de la inscripción de nacimiento del hijo dentro de los treinta días siguientes a su otorgamiento. A falta de acuerdo, al padre toca el ejercicio de la Patria Potestad*”.

De la disposición legal citada, es válido para el lector concluir que la Patria Potestad puede ser ejercida tanto por el padre, madre, o ambos en forma conjunta. Ahora bien cabe reflexionar ¿Es posible tomar conocimiento de quien está ejerciendo la Patria Potestad? Para dilucidar la respuesta a tal pregunta, nuestro legislador nos ilustra con su respuesta de la siguiente manera.

a.- Dada la inexistencia de acuerdo entre los progenitores del menor para ejercer la Patria Potestad, se entiende por el sólo ministerio de la Ley ésta recae sobre el padre, lo anterior según el inciso 2º del artículo 244 Código Civil.

b.- Por acuerdo de los padres se conviene que la Patria Potestad la tenga el padre, la madre, o el padre y madre en forma conjunta, dicho acuerdo debe estar por escritura pública o acta extendida ante cualquier oficial del Registro Civil, acuerdo que se subinscribirá al margen de la inscripción de nacimiento del hijo dentro de los treinta días siguientes a su otorgamiento.

c.- Judicialmente el juez puede asignar o radicar por medio de una resolución judicial, el ejercicio de la Patria Potestad al padre o madre que carecía de este derecho, o radicarlo en uno sólo de los padres, si la Patria Potestad es ejercida en forma conjunta, deberá subinscribirse la sentencia judicial al margen de la inscripción de nacimiento del hijo, la cual deberá practicarse dentro de los treinta días siguiente a su otorgamiento, según señala en forma expresa el inciso 3º del artículo 244 Código Civil.

d.- Si los padres viven separados, la Patria Potestad será ejercida por aquel que tenga a su cargo el cuidado personal del hijo. Por el solo ministerio de la Ley, corresponde a la madre el cuidado personal de los hijos y por ende posee la Patria Potestad. Esto, según el inciso 1º del artículo 225 y artículo 245, ambos del Código Civil.

De lo anterior, cabe cuestionarse cómo podrían terceros tomar conocimiento que los padres del menor se encuentran con separación de convivencia (de hecho) si la ley no exige subinscripción que demuestre la ocurrencia de este acontecimiento; tal omisión o vacío legal podría llevar al padre a verse obligado a cumplir exigencias de índole tributaria, aun cuando en la realidad éste no se encuentra al cuidado del menor, afectando su patrimonio personal al incorporar rentas del hijo en su declaración de impuesto global complementario. A lo anterior planteamos las siguientes interrogantes ¿Cómo demuestra el padre que no ejerce la patria potestad en el caso antes planteado? ¿Es posible demostrar los hechos negativos?

e.- Si por medio de una sentencia judicial con carácter de firme o ejecutoriada se determina la paternidad y maternidad contra la oposición del padre y de la madre, no corresponde a éstos ejercer la Patria Potestad, por lo que es fundamental nombrar al

hijo un tutor o curador, para la protección de su persona y la de sus bienes según corresponda. Cabe hacer una mención, un tercero distinto a los padres nunca ejerce la Patria Potestad.

De lo precedentemente expuesto, se puede concluir, que si la intención es contratar a un menor o se le quiera demandar judicialmente, se debe tener certeza respecto de quien ejerce la Patria Potestad sobre los bienes del adolescente.

3. ATRIBUTOS DE LA PATRIA POTESTAD

La Patria Potestad posee los siguientes atributos a saber:

- a) Derecho legal de goce
- b) Administración de los bienes del hijo
- c) Representación legal del menor

a) Derecho legal de goce. Consiste en la facultad que tiene el que ejerce la Patria Potestad para usar los bienes del hijo y percibir los frutos que dichos bienes generen, con cargo de conservar la forma y substancia, y de restituirlos si no son fungibles; o con cargo de devolver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor, si se tratase de bienes de tipo fungibles.

El artículo 253 del Código Civil señala “El que ejerza el derecho legal de goce sobre los bienes del hijo tendrá su administración, y el que se encuentre privado de ésta quedará privado de aquél.

Por otra parte, la misma norma en comento señala en su artículo 43, “Son representantes legal de una persona el padre o madre, el adoptante y su tutor o curador”.

La Patria Potestad confiere el derecho legal de goce sobre todos los bienes del hijo, además, tendrá también su administración, la que puede ser ejercida por el padre, madre o padre y madre en forma conjunta.

Los terceros pueden exigir – al que ejerce la Patria Potestad sobre los bienes del menor – el cumplimiento de las obligaciones civiles, declaración y pago de los impuestos que corresponda y en general del cumplimiento de las normas tributarias. Las rentas que generen los bienes del hijo se consideran como rentas propias para el o los padres que ejercen este derecho.

Ahora bien, nuestro ordenamiento jurídico establece ciertas restricciones al ejercicio del derecho legal de goce a saber, restricciones que a continuación se señalan:

- i) Los bienes adquiridos por el hijo en el ejercicio de todo empleo, oficio, profesión o industria (**peculio profesional o industrial**)
- ii) Los bienes adquiridos por el hijo a **título de donación, herencia o legado**, cuando el donante o testador ha estipulado que no tenga el goce o la administración quien ejerza la Patria Potestad; ha impuesto la condición de obtener la emancipación, o ha dispuesto expresamente que tenga el goce de estos bienes el hijo.
- iii) Las **herencias o legados** que hayan pasado al hijo por incapacidad, indignidad o desheredamiento del padre o madre que tiene la Patria Potestad.
- iv) El goce sobre las minas del hijo se limitará a la mitad de los productos y el padre que ejerza la Patria Potestad responderá al hijo de la otra mitad.

b) Administración de los bienes del hijo. Al respecto cabe distinguir:

- i) Los bienes que forman parte del peculio profesional o industrial, que son administrados por el hijo.
- ii) Los demás bienes. La regla es que su administración la tenga el padre o madre que tenga el derecho legal de goce. Si ninguno lo tiene, la administración corresponde a un curador.
- c) Representación legal del hijo menor. Sabido es que el hijo menor es absolutamente incapaz de ejercer derechos y obligaciones cuando éste es impúber, lo que se traduce en que dicho menor sólo puede actuar a través de su representante legal; si es menor adulto es relativamente incapaz, es decir, puede actuar representado o autorizado por un representante. Nuestro Código Civil en su artículo 43 señala, “Son representante legal de una persona el padre o madre, el adoptante y su tutor o curador.

4. PECULIO PROFESIONAL O INDUSTRIAL

El peculio profesional o industrial corresponde a todos los bienes adquiridos por el púber en el ejercicio de todo empleo, profesión, industria u oficio, teniendo sobre los cuales la administración y goce, pudiendo hacerse dueño de los frutos que ellos produzcan, considerándose para todo los efecto legales como mayor de edad.

El menor adulto puede celebrar todo tipo de contratos, así como también puede ejecutar todo tipo de acto jurídico, el cual será radicado en su persona y patrimonio (peculio profesional o industrial).

Los efectos jurídicos que dichos actos traen consigo, a modo de ejemplo, efectos civiles, comerciales y/o tributarios entre otros, serán de responsabilidad de aquel que los genera.

5. CAPACIDAD DE LOS MENORES DE EDAD

El Código Civil en su artículo 55° define a la persona natural como, “Son personas todos los individuos de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, estirpe o condición”. Uno de los atributos de la personalidad, es la capacidad de goce, es decir, la posibilidad de ser titular de derechos, lo que no significa estar habilitado para ejercerlos personalmente, para lo cual, se necesitar tener la capacidad de ejercicio de los mismos. Cabe distinguir, en relación a la capacidad de ejercicio entre los menores que éstos son capaces e incapaces.

El artículo 1446° del Código Civil señala de forma expresa, “Toda persona es legalmente capaz, excepto aquellas que la propia ley declara como incapaces”. De lo anterior, se desprende que, los incapaces no tienen discernimiento para actuar en la vida jurídica, o no tiene el discernimiento suficiente para actuar en ella correctamente.

Por otra parte, el artículo 1447° del Código Civil reconoce dos tipos de incapacidades: la incapacidad absoluta y la incapacidad relativa. La primera, implica que la persona incapaz no puede actuar nunca por sí misma en la vida del derecho, no obstante, pueden actuar debidamente representados por una persona capaz, ejemplo de esto, son las personas dementes, impúberes entre otros. Los incapaces relativos pueden actuar representados y también pueden actuar de forma individual, en este último su actuación debe estar debidamente autorizada por su tutor o representante, ejemplo de esto son los menores adultos.

Ahora bien, el artículo 26° del Código Civil expresa que “llámese infante o niño todo aquel que no ha cumplido siete años; impúber, el varón que no ha cumplido catorce años y la mujer que no ha cumplido doce años de edad; adulto, el que ha dejado de ser impúber; mayor de edad, o simplemente mayor, el que ha cumplido dieciocho años; y menor de edad, o simplemente menor, el que no ha llegado a cumplirlos.

Como consecuencia de lo anterior, incapaces absolutos serían hombres menores de catorce años y mujeres menores de doce años; incapaces relativos, mujeres menores de dieciocho y mayores de doce años y los hombres menores de dieciocho y mayores de catorce años.

¿Cómo pueden actuar válidamente en la vida del derecho, menores adultos y personas que son absolutamente incapaces?

Para responder esta pregunta, importante es señalar que nuestro legislador ha tenido una especial preocupación por estas personas y en especial por su patrimonio, es así, como existen normas legales que los protegen, además, dichas disposiciones legales señalan, quienes deben ser los encargados de representarlos.

Con respecto a tal temática, y como ya se mencionó anteriormente, el artículo 43 del Código Civil expresa, “Son representante de una persona el padre o madre, el adoptante y su tutor o curador”.

Conforme a lo anterior, para actuar válidamente en la vida jurídica, los incapaces deben estar debidamente representados legalmente, y aquellas personas definidas como relativamente incapaces, pueden actuar en la vida del derecho representados o autorizados.

6. DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS MENORES

Nuestra Constitución Política de la República de Chile, por medio de texto expreso, protege el derecho a la vida de todas las personas, incluso de aquellas que están por nacer; el derecho a la integridad física y psíquica de las personas, el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación, por citar algunos de los derechos de bienestar común. De igual forma, la legislación impone obligaciones a toda persona, como el deber de dar cumplimiento a las normas cívicas, el de respetar a los padres, en fin, el deber de acatar las leyes vigentes que en nuestra sociedad ha establecido como normas básicas y necesarias para una correcta convivencia.

La legislación laboral, le reconoce a toda persona que pueden contratar libremente la prestación de los servicios a los mayores de dieciocho años de edad; en el caso de menores adultos, éstos también podrán celebrar contratos de trabajo si cuentan con la autorización expresa de quienes indica la norma legal pertinente; en el caso de los menores de dieciséis años y mayores de quince años, pueden ser contratados sus servicios, siempre que realicen trabajos ligeros que no atenten contra su salud y desarrollo, además, requieren de la autorización de su representante legal y que den fiel cumplimiento a su obligación escolar.

7. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR MENORES

Nuestra Ley Sobre Impuesto a la Renta, en su párrafo tercero “De los contribuyentes” señala en su artículo 3° “Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él”.

Las rentas susceptibles de ser generadas por los bienes o el trabajo de menores, ya sea que tales rentas incrementen su propio patrimonio o el de su padre o madre, conforme a lo establecido en el artículo 3° de La Ley de la Renta, se encuentran afectos al impuesto de la referida Ley, considerando que nuestra legislación pertinente, señala claramente que, “toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen”

La ley sobre Impuesto a la Renta, en su artículo 2° N° 1 establece el hecho gravado, al señalar que es materia de afectación con impuesto la “RENTA”, concepto que abarca los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

8. DECLARACIÓN Y PAGO DE LOS IMPUESTOS A LAS RENTAS GENERADAS POR EL MENOR.

Conforme a lo señalado, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos en nuestro país por todas las rentas cualquiera que sea su naturaleza, origen, o denominación, es decir, tributará en nuestro país por todos los incrementos o ingresos de patrimonio que experimente la persona. La disposición legal en cuestión no distingue si el generador de la renta es infante, impúber, púber o menor adulto. Las rentas que eventualmente puedan generar las personas antes señaladas, se encuentran afectas al Impuesto a la Renta, el punto es quién declara y paga el tributo respecto de las rentas que produzcan los bienes o el trabajo de las referidas personas, he aquí lo que debemos distinguir:

- a) Un menor que obtiene rentas como trabajador dependiente queda afecto a la retención del impuesto único a las rentas del trabajo dependiente y su entero en arcas fiscales es de cargo del empleador.
- b) Un menor sujeto a Patria Potestad, ejercida por el padre, madre o ambos en forma conjunta, éstos gozan del usufructo legal sobre todos los bienes del hijo y por consiguiente su administración, las rentas que generen estos bienes del hijo se

consideran rentas propias del progenitor, estando obligado a declarar y pagar los impuestos que ellas ocasionen.

c) Un menor adulto que ejerce una profesión o industria, se le considera plenamente capaz por Ley, por tanto, dicho menor adulto puede administrar libremente sus bienes y hacerse dueño de lo que ellos produzcan, estando obligado a declarar y pagar los impuestos a la renta cuando corresponda.

d) El menor que obtiene rentas estando sujeto a curador o tutor, es éste, quien debe declarar y pagar los impuestos que correspondan por nombre y cuenta del menor.

9. JURISPRUDENCIA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

Al analizar el onus probandi u peso de la prueba, debemos determinar a quien le corresponde producir la prueba. Se debe tener presente que el rendir “prueba” es una necesidad para aquel que quiere fundamentar su derecho. El artículo 2º del Código Tributario señala que “en lo no previsto por este código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en las leyes generales o especiales.”

Así las cosas, el inciso 1º del artículo 1698 del Código Civil, se refiere a que “incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o éstas”.

Esta disposición legal se debe entender en un sentido general, es decir, se aplica a toda prueba, ya sea de hechos, derechos u obligaciones. Procesalmente se dice en forma general que corresponde al demandante probar los fundamentos de su acción y al demandado los fundamentos de su excepción.

La Circular N° 41 del año 2007 en el punto N° 6, de la prueba, expresa que “Teniendo en consideración que, en términos prácticos, los bienes de los menores serán administrados en general por el padre que ejerce la Patria Potestad sobre ellos y detenta, por tanto el derecho legal de goce, cabe advertir que cualquier otra situación en que no se cumpla esa regla, ya sea porque no se ejerce la Patria Potestad o, el padre no administra y/o no posee el derecho legal de goce sobre todos o parte de los bienes del hijo, deberá ser suficientemente probada ante los funcionarios fiscalizadores actuantes”.

Por otra parte el artículo 21º del Código Tributario señala que “Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus

declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de la operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”.

De lo anteriormente expuesto, es dable concluir que el ejercicio de la acción fiscalizadora debe señalar la infracción legal y los medios de prueba que le sirven de fundamento para atribuir la Patria Potestad en su acción fiscalizadora, es así como, del artículo 21 del Código Tributario se desprende que el contribuyente debe probar la verdad de sus declaraciones pero como excepción a la acusación o impugnación que eventualmente le formule Servicio de Impuestos Internos, organismo que deberá señalar la infracción legal y los medios de prueba que le permiten sustentar su afirmación en relación al ejercicio de la Patria Potestad y con ello las consecuencias en la forma de tributación.

Es decir, una vez que el servicio de impuestos internos ejerce la acción de fiscalización o acusación, deberá señalar la infracción legal, y además, los medios de prueba en que fundamenta su imputación o acusación, el contribuyente deberá exponer sus alegaciones como excepción a la acusación o impugnación formulada por el servicio de impuestos internos, es aquí donde deberá probar la verdad de sus declaraciones.

A mayor abundamiento planteamos la siguiente interrogante ¿El progenitor de un menor adulto que no ejerce la Patria Potestad de qué forma prueba que no es titular de la misma? Los hechos negativos no se pueden probar, nadie está obligado a probar lo imposible, es por ello que el Servicio de Impuestos Internos en primera instancia debe establecer y presentar los elementos de prueba que se basa para calificar a una persona de que ésta ejerce la Patria Potestad, sólo de esta forma el contribuyente podrá basarse en cada uno de los elementos o pruebas suficientes que posea que le permitirán demostrar la veracidad de sus declaraciones de impuesto e impugnar lo señalado por el organismo fiscalizador, operación similar a lo que ocurre con la calificación de habitualidad.

10. CONCLUSIONES FINALES

Toda persona domiciliada o residente en Chile que produzcan rentas se encuentran sujetas a tributación, cuando corresponda, en nuestro país. Si la renta es generada por un menor o impúber sujeto a Patria Potestad, la obligación de declarar y pagar el impuesto le corresponde al titular de la Patria Potestad.

Por el contrario, si la renta es generada por un menor adulto, que la obtiene del ejercicio de una profesión o industria, la obligación de declarar y pagar el monto del tributo, es de su propio cargo, dado que para efectos legales se le considera como

mayor de edad. Si la renta la genera un menor, pero sujeto a un curador o tutor, es este último quien deberá declarar y pagar por cuenta del menor, es decir, actúa como su representante legal.

En materia de prueba, la jurisprudencia y doctrina ha uniformado criterio en cuanto a que incumbe probar las obligaciones, o su extinción al que alega aquéllas o está.

**Reporte N°15
Mayo 2011**

Cambio de criterio, circular 69 del 2010

Reporte Tributario preparado por:



Manuel Montes Zárate
Contador Auditor,
Profesor Magíster en Tributación,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios

1. CIRCULAR 69/2010 – CAMBIO DE CRITERIO VALORIZACIÓN DERECHOS SOCIALES

Mucho tiempo ha transcurrido desde la publicación del reporte tributario N° 5 (junio de 2010), muchos cambios interpretativos y legislativos han acontecido, es por ello que resulta interesante volver a conversar, escribir e incluso discutir respecto de uno de los temas que ha sufrido cambios en su interpretación, nos referimos a la valorización de los derechos en sociedades de personas; más aún cuando a dicha conversación necesariamente debemos incorporar un importante grupo multidisciplinario de profesionales para la obtención de una conclusión que permita obtener el adecuado tratamiento tributario a este tipo de inversiones.

Sin duda que aquellos que nos dedicamos al estudio de las temáticas impositivas, a medida que el tiempo transcurre, nuestro pensamiento y formar de observar, analizar y concluir los temas tributarios están en constante evolución. Es por ello que estimamos necesario volver a opinar respecto a esta materia, más aún cuando el organismo fiscalizador ha dado potentes señales de evolución al ser capaz de refundir varios aspectos de la valorización de los derechos sociales en un solo pronunciamiento, el cual es claro y preciso en varios puntos de su desarrollo.

Utilizamos la expresión en varios puntos de su desarrollo, porque es precisamente uno de ellos, valorización tributaria de los derechos sociales cuando el contribuyente se encuentra obligado a llevar contabilidad completa, el que nos motiva nuevamente a interactuar con ustedes, nuestros lectores.

Más aún si consideramos que a la fecha muchas instituciones han realizado distintas charlas, seminarios o simposios para discutir al respecto, ejemplo de ello es la reciente actividad realizada por el Instituto Chileno de Derecho Tributario, donde precisamente uno de los temas a discutir fue el cambio en la valorización de los Derechos Sociales, a decir verdad, se extraña que en dicha oportunidad brillara por su ausencia tratar conceptos tales como “aporte”, “derogación de la Circular 158 de 1976” y la “interpretación histórica de que el inciso 3° del artículo 41 de la Ley de la Renta es solo para aquellos contribuyentes que no llevan contabilidad”.

2. INTEGRIDAD DEL PATRIMONIO

Tal cual nos referimos en el reporte tributario N° 5 anterior, los contribuyentes que en el ejercicio de su actividad obtienen resultados (utilidades), mientras estas no sean retiradas de la respectiva sociedad o empresa, dichos conceptos seguirán formando parte del patrimonio de dicha compañía a la espera que los propietarios por la mecánica del retiro den utilización a dicha utilidad. Este concepto es

consistente con la definición de Patrimonio Tributario que el legislador establece en el N° 1 del artículo 41 de la Ley de la Renta.

Sin el ánimo de redundar, sino con el claro objetivo de que el concepto antes señalado quede claro una vez más, estimamos pertinente explicar nuevamente el concepto patrimonio bajo un prisma algo diferente. Si pensamos en un ejemplo simple y práctico, un contribuyente que inicia actividades comerciales con un capital aportado en dinero en efectivo por \$1.000, acogiendo su forma de tributación a las normas de la primera categoría con contabilidad completa y balance general. Como información anexa agregamos que durante el año comercial tuvo ingresos por \$2.000 los cuales se encuentran íntegramente pagados en efectivo. De los ingresos obtenidos, \$1.500 de ellos corresponden a ingresos tributables, constituyendo el saldo un ingreso no renta. Agregamos al ejemplo que el contribuyente como socio efectuó retiros en el ejercicio por \$300.-

Los resultados tributarios que el contribuyente debe determinar son los siguientes:

Balance General al 31.12			
Caja	2.700	Capital	1.000
Retiro	300	Utilidad	2.000
Total Activo	3.000	Total Pasivo	3.000

Determinación Renta Líquida Imponible	
Resultado según balance	2.000
Agregados:	
Deducciones:	
Ingreso no renta	-500
Renta Líquida Imponible	1.500

Determinación Fondo de Utilidades			
Detalle	FUT	FUNT	Total Util.
Renta Líquida Imponible	1.500	500	2.000
Menos:			
Retiros socio	-300		-300
Saldo de utilidades	1.200	500	1.700

Determinación Capital Propio Tributario	
Total activo	3.000
Menos:	
INTO - Retiro socio	-300
Total capital efectivo	2.700
Menos Pasivo Exigible	
Capital Propio Tributario	
	2.700

Como podemos observar, el capital propio tributario inicial del contribuyente totaliza la suma de \$1.000, al final del ejercicio, dicho capital propio se ha visto incrementado a \$2.700. El incremento patrimonial del ejercicio en cuestión fue de \$2.000 (RLI + Ingreso no renta), teniendo además un detrimento patrimonial (Retiro) por \$300.

Como es posible concluir, las utilidades generadas por la compañía mientras estas no sean retiradas de la compañía (FUT – FUNT que asciende a \$1.700), dichos preceptos forman parte del patrimonio tributario de la respectiva sociedad, donde la cifra antes señalada (utilidades acumuladas) corresponde al incremento de patrimonio neto (incremento descontado los detrimentos patrimoniales) acumulado en la empresa aun no retirado.

La situación antes descrita permite dejar a firme lo manifestado en primera instancia, que las utilidades generadas u obtenidas por todo contribuyente mientras permanecen acumuladas en la empresa formarán parte del capital propio tributario de la sociedad, situación que en la práctica está en perfecta armonía con lo preceptuado por nuestro legislador al definir capital propio en el N° 1 del artículo 41 de la LIR.

3. NORMAS SOBRE CORRECCIÓN MONETARIA

No debemos perder de vista, que la esencia del artículo 41° es la aplicación de un mecanismo tendiente a minimizar el efecto inflacionario que provoca el mercado a los activos y pasivos de todo contribuyente obligado a llevar contabilidad (desde una perspectiva tributaria). Comprendido lo anterior, es factible inferir que el artículo 41° no es precisamente una norma que establece la valorización o costo de los activos y pasivos que en ella se encuentran contenidos, muy por el contrario, la norma en comento solo establece el “cómo dichos activos y pasivos se protegerán del efecto inflacionario”, jamás ha establecido una forma de valorización.

Pensar que el artículo 41° de la Ley de la Renta establece formas de valorización, sería desconocer o contradecir varias de las normas que establecen costo y que se encuentran dispersas por todo el cuerpo legal en comento, en efecto, si citamos el caso particular de las acciones, el costo tributario de dicho activo no es precisamente el señalado en el N°8 del inciso 1° del artículo 41 de la ley en comento, sino que es aquel que se encuentra claramente señalado en el N° 8 del artículo 17 del mismo cuerpo legal, no distinguiendo dicha norma de forma alguna si el enajenante lleva o no contabilidad; otro ejemplo son las “mercaderías o existencias”, donde el costo se encuentra contenido en el artículo 30 de la misma ley y no en el N° 3 del artículo 41 antes señalado que establece la mecánica de protección al proceso inflacionario.

4. INTERPRETACIÓN HISTÓRICA DEL INCISO 3° DEL ART. 41 DE LA LIR

“Cuando el legislador no distingue, no le es lícito al interprete distinguir”, reglas de interpretación de nuestra legislación que con tanta facilidad en muchas oportunidades transgredimos, es por ello que complejo resulta entender las motivaciones que conllevan a interpretar por parte del organismo fiscalizador que el inciso 3° del artículo 41 de la LIR es una norma aplicable a los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad.

Situación extrema es el caso inverso del tema en comento, las acciones, donde en forma clara de interpretación el organismo fiscalizador jamás ha señalado que dicha norma establece que el costo de los títulos en cuestión es para aquellos contribuyentes que llevan o no contabilidad, dado el tenor literal de la norma en análisis, siempre se ha entendido que dicho precepto legal establece la fijación de un costo atribuible a cualquier tipo de enajenación que se realice, a mayor abundamiento, cuando el enajenante lleva contabilidad no aplicamos el mecanismo de corrección monetaria dado que este es de carácter anual, constituyendo costo el valor invertido o pagado actualizado hasta el 31 de diciembre del año anterior al de la enajenación, caso muy diferente es cuando el enajenante no lleva contabilidad, donde el costo de las acciones que están siendo enajenadas es determinado de la forma que prescribe el propio artículo 17 N° 8 de la LIR.

Entonces, si la ley no distingue a quien resulta aplicable el inciso 3° del artículo 41 de la LIR ¿Por qué razón el organismo fiscalizador expresa que dicho precepto legal es solo aplicable para aquellos que no llevan contabilidad?, ¿Acaso constituye la enajenación de derechos sociales un tipo de transacción donde el legislador omitió la forma de establecer su costo?

5. EN UN SENTIDO COMPARATIVO ¿EXISTE UN SÍMIL DEL 17 N °8 DE LA LIR PARA LA VALORIZACIÓN DE LOS DERECHOS SOCIALES?

Bajo el prisma de que el inciso 3° del artículo 41 de la LIR solo establece un costo tributario para las enajenación de derechos sociales de aquellas personas no obligadas a llevar contabilidad, resulta complejo comprender cuales son las bases legales sobre las cuales el organismo fiscalizador sostiene su hipótesis de que el costo tributario de los derechos sociales es el “valor de aportes” más variación IPC y el posterior reajuste.

Lo cierto es que no podemos perder de vista que el artículo 41 de la LIR es una norma que establece un mecanismo de protección de los activos y pasivos del proceso inflacionario, es decir, la norma antes señalada establece la determinación de un valor o monto a través de la multiplicación de una base por un porcentaje (%), resultado que permite determinar el efecto inflacionario que tiene el mercado sobre los activos y pasivos contenidos en el patrimonio de todo contribuyente obligado a lleva contabilidad completa, jamás una forma de valorización.

Conforme a lo anterior, si el artículo 41 de la LIR establece el mecanismo de actualización de los activos y pasivos, por otra parte y a juicio del Servicio de Impuestos Internos, el inciso 3° del artículo 41 del mismo cuerpo legal establece el costo para la enajenación de los derechos sociales de aquellos que no llevan contabilidad, es posible cuestionarse ¿Cuál es la base legal para determinar el criterio sustentado en la Circular 69 de 2010 para aquellos que llevan contabilidad?, la respuesta a esta pregunta es categórica, “no existe base legal”, no existe un símil así como es para las acciones pero para los derechos sociales, esto último es trabajando sobre la base de que la teoría del organismo fiscalizador es correcta al interpretar que el inciso 3° del artículo 41 es aplicable solo para aquellos que no llevan contabilidad.

Dado lo anterior y partiendo del supuesto que no existe base legal (tomamos como correcta la interpretación del SII en torno al inciso 3° del artículo 41 de la LIR), es factible cuestionarse ¿Dónde queda la aplicación de las normas supletorias que regula este tipo de transacciones? ¿Por qué no aplicar la técnica o ciencia que sí trata la forma en que se valoriza el tipo de inversión que se está analizando? ¿Por qué no interpretar la aplicación supletoria de las normas contables ante la carencia legislativa que se tiene de la materia en comento?

6. APORTES A CUALQUIER TÍTULO

Si se da lectura atenta a la Circular 69 de 2010, se puede observar en su encabezado que el organismo fiscalizador establece como disposiciones legales aplicables, entre otras, “**Artículo 41, inciso 1º, N° 9**, e incisos 3º, 4º y 5º, de la LIR.” Se ha resaltado en negrilla y subrayado, la norma aplicable de corrección monetaria para aquellos contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, la intención es evidente ¿En qué parte de la circular el organismo fiscalizador hace referencia al inciso 2º del N° 9 del inciso 1º del artículo 41 como mecanismo de corrección monetaria? ¿Qué debemos entender por “Aporte” tanto para los efectos de valorización de la inversión y de su respectiva corrección monetaria al aplicar el mecanismo señalado en el artículo 41 de la LIR? Sin duda hoy estamos frente a una gran incertidumbre respecto a la aplicación de la Circular 158 de 1976, la que a nuestro juicio bajo ningún aspecto es contraria a la Circular 69 de 2010 como para quedar derogada.

Lo anterior necesariamente conlleva a la aplicación de la norma contable como técnica supletoria, con este criterio de interpretación, el Servicio de Impuestos Internos nos motiva a retirar las utilidades para invertir las de forma inmediata vía aumentos de capital, logrando de esta forma el mismo efecto que el VPP referido en la Circular 100 de 1975 y Oficio 744 de 2006; es cierto, bajo esta mecánica el FUT queda radicado en los socios de la sociedad que soporta el retiro, sin embargo, es posible enajenar los derechos sociales valorizados al VPP Tributario que estos tenían antes de la aplicación del cambio de criterio.

7. DICOTOMÍA ANEXOS DE CIRCULAR Y SU TEXTO PROPIAMENTE TAL

Difícil resulta abstraerse de todo lo comentado, interpretado, estudiado y aprendido en esta materia. Comprendemos a cabalidad que la norma en análisis no solo relaciona aspecto del mundo jurídico propiamente tal, muy por el contrario, esta temática corresponde a la aplicación de conocimientos multidisciplinarios en los que se sustenta.

Por tanto, si el Servicio de Impuestos Internos entiende que la norma del artículo 41 N° 9 es una regla que establece valorización o costo del derecho social, para aquellos que son capaces de abstraerse de lo aprendido, resulta complejo o difícil comprender que existiendo norma expresa que considera como “aportes” las cantidades que a cualquier título sean entregadas, ya sea en forma directa o indirecta a la sociedad, tal es el caso de la utilidad contenida en el registro FUT y FUNT de la sociedad (Circular 158 de 1976), el organismo fiscalizador no las considere bajo ningún aspecto en su último pronunciamiento.

Es por lo antes señalado, cada vez que damos lectura a la Circular 69 de 2010 seguimos visualizando la aplicación del VPP, dado que estructuralmente es imposible apartarnos de la norma que regula este aspecto en subsidio o carencia de norma tributaria expresa que lo señale, la contabilidad.

Ejemplo de lo expuesto es el desarrollo del punto 2 contenido en el ÍTEM III A N° 2.a) letra a) párrafo 3°, cuando el organismo fiscalizador al referirse al concepto de “aporte”, bajo ninguna circunstancia se manifiesta respecto a dicha expresión, por tanto, y no siendo contraria de forma alguna a la Circular en comento, mal podría interpretarse que la Circular 158 de 1976 que se refiere al aporte pudiera ser derogada con este nuevo pronunciamiento.

Es tal la confusión en la aplicación de este nuevo criterio, que cuando se analizan los casos descritos en anexos, tal es el caso del ejemplo N° 4, donde se aprecia un contribuyente que lleva contabilidad completa, que enajena derechos sociales que forman parte de su activo a personas con las cuales se encontraría relacionado en los términos que prescribe la ley, interesante resulta analizar en los antecedentes del ejemplo, que los \$5.000.000 de aporte realizado, parte de ellos han sido efectuado bajo modalidad de reinversión, dicha situación es compleja de aplicar a la generalidad de los contribuyentes que realiza inversiones, dado que dicho beneficio está circunscrito dentro del marco de la suspensión de los impuestos global complementario o adicional, jamás para contribuyentes del impuesto de categoría.

Ahora bien, debemos agradecer el esfuerzo, sin duda que el anexo antes aludido se encuentra en un contexto poco convencional de ocurrencia, con la única finalidad de presentarnos un caso extremo, que es cuando una persona sujeto del impuesto global complementario efectuó reinversión de utilidades a una determinada sociedad de responsabilidad limitada, luego procede a la asignación de sus derechos sociales como el activo inicial que tendrá el desarrollo de una nueva actividad bajo la modalidad de empresario individual, acogido a las normas de la primera categoría con contabilidad completa.

8. CONCLUSIONES FINALES

Sin importar el camino que se elija, todas las interpretaciones pudieran guiar a la aplicación del VPP tributario. Si consideramos el artículo 41° N° 9 como una forma de valorización o determinación del costo de los derechos sociales, el VPP resulta claro, el inciso 2° de la norma antes señalada que debe entenderse como el reajuste al ajuste por corrección monetaria determinado en primera instancia, donde el concepto “aporte” incorpora las utilidades no retiradas desde la sociedad en la cual se tienen radicados los derechos sociales (Circular 158 de 1976), es evidente, la

norma comienza señalando “Para estos efectos...”, el cual no puede interpretarse en un contexto distinto que al reajuste del ajuste.

Otra conclusión es que si el artículo 41 N° 9 es solo una norma que establece la aplicación del mecanismo de corrección monetaria, bajo este prisma y considerando que el inciso 3° del mismo artículo es solo para aquellos que no llevan contabilidad, nuestra Ley Sobre Impuesto a la Renta carecería de norma expresa que establezca un costo para el tipo de inversión en comento en el caso de contribuyentes que llevan contabilidad y sujetos a la aplicación de corrección monetaria, situación que necesariamente nos llevaría a la aplicación del derecho o norma supletoria, es decir, la contabilidad (Valor Patrimonial Proporcional, VPP).

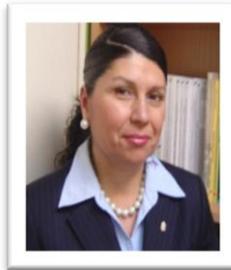
En definitiva, sea cual sea el camino que adoptemos, todos conducen a la aplicación del VPP Tributario para efectos de valorizar una inversión en Derecho Social.

Por último, a juicio de quien suscribe, el costo tributario de una inversión en Derecho Social hace bastante tiempo se encuentra contenido en nuestra normativa, no existen argumentos claros, precisos, ni mucho menos historia de que el inciso 3° del artículo 41 es una norma que establece costo tributario para aquellos contribuyentes que no llevan contabilidad, he aquí la fuente legal de determinación del costo, he aquí el símil de las acciones pero para derechos sociales, en definitiva, he aquí el VPP Tributario.

**Reporte N°16
Junio 2011**

**Crédito / Débito al impuesto al petróleo diesel
(IEPD) – Ley N° 20.493/2011**

Reporte Tributario preparado por:



Katia Villalobos Valenzuela
Contador Auditor
Magíster en Planificación y Gestión Tributaria
Perito Judicial – Sindico de Quiebras
Profesor en Tributación
Universidad De Chile
Colaborador CET-UChile

1. ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO AL PETRÓLEO DIESEL (IEPD) – LEY N° 20.493/2011

La Ley N° 18.502 (D.O 3-04-86) establece entre otros tributos específicos derivados del petróleo, un gravamen a la primera venta o importación de gasolina automotriz y de petróleo diesel. Su base imponible está formada por la cantidad de combustible, expresada en metros cúbicos. La tasa del impuesto es de 1,5 UTM por m³ para el petróleo diesel y de 6 UTM por m³ para la gasolina automotriz (tasas denominadas componente base), las cuales se modificarán sumando o restando, un componente variable determinado para cada uno de los combustibles señalados. (Ley 20.493).

Este componente variable (IEV), consiste en un mecanismo integrado por impuestos o créditos fiscales específicos de tasa variable que incrementarán o rebajarán el componente base o fijo (IEF), conforme a lo señalado en los siguientes numerales:

a) Cuando el precio de referencia inferior sea mayor que el precio de paridad, el combustible estará gravado por un impuesto cuyo monto por metro cúbico será igual a la diferencia entre ambos precios. En este caso, el componente variable será igual al valor de aquel impuesto y se sumará al componente base.

b) Cuando el precio de paridad exceda al precio de referencia superior, operará un crédito fiscal cuyo monto por metro cúbico será igual a la diferencia entre ambos precios. En este caso, el componente variable será igual al valor absoluto de dicha diferencia y se restará del componente base.

La Ley establece un sistema de recuperación en la declaración mensual de IVA, del impuesto al petróleo diesel soportado en su adquisición, cuando no ha sido destinado a vehículos motorizados que transiten por calles, caminos y vías públicas en general. Por otra parte, la Ley N° 19.764, de 2001, permite a las empresas de transporte de carga que sean propietarias o arrendatarias con opción de compra de camiones de un peso bruto vehicular igual o superior a 3.860 kilogramos, recuperar en la forma que se establece en la misma Ley, un porcentaje de las sumas pagadas por dichos vehículos, por concepto del impuesto específico al petróleo diesel.

2. CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN IMPUTAR EL IEPD COMO CRÉDITO FISCAL

Los contribuyentes que pueden utilizar el IEPD como crédito fiscal a imputar contra su Débito Fiscal son los siguientes: a) Contribuyente afectos al IVA; b) Los exportadores; y c) Transportistas de carga en los términos previstos en la ley N° 19.764, de 2001 (propietarias o arrendatarias con opción de compra de camiones),

tanto nacional, como por sus transportes de carga desde Chile al exterior y viceversa, que utilicen petróleo diesel en camiones, con un peso bruto vehicular igual o superior a 3.860 kilos, lo recuperan proporcionalmente en los términos que indicaremos más adelante.

Limitaciones

- El petróleo no debe destinarse al uso de vehículos que por naturaleza sirvan para transitar por calles, caminos y vías públicas, salvo transportistas de carga.
- Está sujeto a todas las normas del IVA (proporcionalidad, oportunidad, documentos, etc.).
- De conformidad con lo establecido por el inciso cuarto del artículo 1° de la ley N° 20.493 (D.O. 14.2.11), deberán calcular el monto de dicha imputación como crédito fiscal, sobre la base de los impuestos determinados conforme a dicha ley cuyos componentes pueden variar semanalmente, considerando el componente base o fijo del impuesto al petróleo Diesel (IEF), al que se le sumará o restará, según corresponda, un componente variable (IEV). La parte final de ese mismo inciso agrega que "si el monto a recuperar resultare negativo, su valor absoluto deberá ser sumado a los débitos del Impuesto al Valor Agregado".

3. REQUISITOS PARA IMPUTAR EL IEPD COMO CRÉDITO FISCAL

Los contribuyentes que tienen derecho a hacer uso del IEPD como Crédito Fiscal, deben cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Acreditar recargo del impuesto, mediante el original de las facturas recibidas, notas de débito o, tratándose de importaciones, con la declaración de importación (DI).
- b) Que estos documentos han sido registrados en el libro de compra y ventas.
- c) Que correspondan al mismo período tributario. En el caso de facturas, notas de débito y de crédito registrado o recibido con retraso, estas pondrán considerarse dentro de los dos períodos tributarios siguientes. Los documentos registrados o recibidos con retraso deberán anotarse en el libro de compras, separadamente y al final del mes siguiente o subsiguiente al de su fecha de emisión. Conforme a lo anterior, el libro de compras podrá tener registrado documento de hasta tres meses, vale decir, los del mes respectivo y las de los dos meses anteriores no recibidos oportunamente.

- d) Ausencia de una norma que expresamente deniegue la imputación del crédito fiscal, en los términos que prescribe el N° 2, 3, 4 y 5 del DL 825/74

4. LIBRO ESPECIAL IEPD (CIRCULAR N°32 DE 1986)

Los contribuyentes que no tengan vehículos para transitar en vías públicas deberán registrarán en el libro de compras y ventas separadamente el monto del impuesto soportado y recuperado en el período.

Sin embargo solo aquellos beneficiarios que no sean empresas transportistas terrestres y posean vehículos que por su naturaleza transiten en la vía pública y carreteras, tales como los automóviles en general, furgones, vehículos tipo jeeps, camionetas, camiones, etc., y en forma simultánea utilizan el IEPD en sus faenas productivas, deberán cumplir los siguientes requisitos:

- a) Llevar el libro “Combustible diesel, Ley N° 18.502” registrando en columnas separadas:
- Adquisición:
 - Fecha
 - Número de factura
 - Cantidad
 - Monto neto
 - impuesto
 - Destino
 - Cantidad
 - Monto
 - Monto del impuesto recuperable
- b) Estimar el probable uso del petróleo no utilizado en el período de adquisición.
- Relación porcentual en seis períodos anteriores y ajustar la cantidad efectiva a recuperar en mes o meses posteriores.
 - Si no existen antecedentes en períodos anteriores se hará estimación fundada en el primer mes, ajustándose posteriormente.
- c) Deberán dejar constancia en este libro
- Estimación del uso
 - Existencia anterior
 - Ajuste

- d) Registrar los vehículos a petróleo diesel
- Número de vehículos según cilindrada
 - Destino

5. EMPRESAS DE TRANSPORTE DE CARGA QUE PUEDEN RECUPERAR EL IEPD

Las empresas de transporte dedicadas al transporte de carga terrestre, que cumplan con los requisitos que más adelante se señalan, para poder efectuar la recuperación del IEPD deberán cumplir con los siguientes requisitos:

1. Requisitos:

Las empresas de transporte de carga tanto nacional como por sus transportes de carga desde Chile al exterior y viceversa pueden recuperar el Impuesto Específico al Petróleo Diesel, por las adquisiciones de combustible efectuadas a contar del día 20 de Octubre del 2001, destinado a camiones, bajo las siguientes condiciones:

- 1) Que sean propietarias o arrendatarias con opción de compra de camiones.
- 2) Que el peso bruto vehicular de los camiones sea igual o superior a 3.860 kilos.
- 3) En relación con el impuesto soportado en las adquisiciones de petróleo diesel, la recuperación se hace efectiva mediante la rebaja del Débito Fiscal, por concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA), aplicado a las operaciones propias de su giro.

2. Porcentajes a recuperar por concepto de IEPD

De acuerdo a lo dispuesto en las leyes indicadas más abajo los porcentajes a recuperar, por los períodos que se señalan y en los casos que proceda de acuerdo al nivel de las ventas registradas, son los siguientes:

Periodo		%	Ventas	
01.07.2006 y	hasta 30.06.2008	25%		
01.07.2008 y	hasta 30.06.2009	80%		
01.07.2009 y	hasta 30.06.2010	80%	<=18.600UTM	
		50%	>18.600	<= 42.500 UTM
		38%	> 42.500 UTM	
1.07.2010 y	Hasta 30.11.2011	63%	<=18.600UTM	
		39%	>18.600	<= 42.500 UTM
		29,65%	> 42.500 UTM	

En efecto, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 2° de la Ley N° 19.764 y artículo 2° transitorio de la Ley N° 20.278, publicada en el Diario Oficial de 24.06.2008, los porcentajes a recuperar, por los períodos que se señalan, son los siguientes:

- a) Entre el 1° de Julio del año 2006, y el 30 de Junio del año 2008, ambas fechas inclusive (actual inciso 2° del Art. 2° de la Ley N° 19.764): 25%. Dicho porcentaje rigió respecto del impuesto específico que se encontraba recargado en las facturas emitidas por las empresas distribuidoras o expendedoras de combustible a partir del 01.07.2006 y hasta el 30.06.2008.
- b) Entre el 1° de julio del año 2008, y el 30 de junio del año 2009, ambas fechas inclusive (Art. 2° transitorio Ley N° 20.278): 80%. Dicho porcentaje regirá respecto del impuesto específico que se encuentre recargado en las facturas emitidas por las empresas distribuidoras o expendedoras de combustible a partir del 01.07.2008 y hasta el 30.06.2009
- c) A partir del 1° de julio del año 2009 (actual inciso 2° del artículo 2° Ley N° 19.764):25%. Dicho porcentaje regirá respecto del impuesto específico que se encuentre recargado en las facturas emitidas por las empresas distribuidoras o expendedoras de combustible a partir del 01.07.2009.

Cabe señalar que en los periodos anteriormente señalados el legislador no consideró límites en los ingresos anuales.

De acuerdo con la Ley N° 20.360, publicada en el Diario Oficial del 30.06.2009, artículo segundo transitorio, excepcionalmente, durante el período comprendido entre el 1 de julio del año 2009 y el 30 de junio del año 2010, ambas fechas inclusive, el porcentaje a que se refiere el inciso segundo del artículo 2° de la ley N°19.764, será el que resulte de la aplicación de la escala siguiente, en función de los ingresos anuales del contribuyente durante el año calendario inmediatamente anterior:

- a) 80% para los contribuyentes cuyos ingresos anuales hayan sido iguales o inferiores a 18.600 UTM.
- b) 50% para los contribuyentes cuyos ingresos anuales hayan sido superiores a 18.600 y no excedan de 42.500 UTM.
- c) 38% para los contribuyentes cuyos ingresos anuales sean superiores a 42.500 UTM.

Finalmente, de acuerdo con la Ley N° 20.456, publicada en el Diario Oficial del 29 de Julio del 2010, excepcionalmente, durante el período comprendido entre el 1 de julio del año 2010 y el 30 de noviembre del año 2011, ambas fechas inclusive, el porcentaje a que se refiere el inciso segundo del artículo 2° de la ley N° 19.764, será

el que resulte de la aplicación de la escala siguiente, en función de los ingresos anuales del contribuyente durante el año calendario inmediatamente anterior:

- a) 63% para los contribuyentes cuyos ingresos anuales hayan sido iguales o inferiores a 18.600 UTM.
- b) 39% para los contribuyentes cuyos ingresos anuales hayan sido superiores a 18.600 y no excedan de 42.500 UTM.
- c) 29,65% para los contribuyentes cuyos ingresos anuales sean superiores a 42.500 UTM.

3. Declaración del IEPD como crédito fiscal en el formulario 29

Las empresas de transporte de carga, antes indicadas, deberán declarar el valor a recuperar por impuesto específico al petróleo diesel adquirido a contar del día 20 de Octubre del 2001, debidamente acreditado en las facturas correspondientes, en la línea 39, Códigos 729 y 544, del formulario N° 29 de Declaración y Pago Simultáneo Mensual.

4. Mecánica del componente variable y fijo del IEPD

Por su parte, a contar de la vigencia de la Ley N° 20.493, publicada en el D.O. del 14.02.2011, es decir, por las adquisiciones de petróleo diesel efectuadas desde el 24.02.2011, los contribuyentes indicados que tienen derecho a la recuperación del Impuesto Específico al petróleo diesel de acuerdo a lo dispuesto en la Ley N° 18.502 y Art. 1° y 3° del Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda. N° 311, de 1986, deberán recuperar el Impuesto Específico a los Combustibles, considerando sus componentes base y variable.

Si el componente variable de este impuesto, consignado en las respectivas facturas, fuere negativo y el valor absoluto de éste sea superior al componente base, el monto a recuperar como crédito por Impuesto Específico a los Combustibles dará negativo, en este caso su valor absoluto deberá ser sumado a los débitos del Impuesto al Valor Agregado, salvo que se encuentre en la situación del párrafo siguiente.

Las empresas referidas cuyos ingresos anuales del año calendario anterior, por las ventas, servicios u otras actividades de su giro, propios y de sus relacionados, hayan sido inferiores al monto señalado en el inciso quinto del artículo 1°, en concordancia con el artículo segundo transitorio, de la Ley N° 20.493, deberán efectuar dicha recuperación sólo por el monto del impuesto específico equivalente al componente base, sin considerar el componente variable.

6. COMPONENTE VARIABLE (IEV) VERSUS COMPONENTE BASE (IEF) DEL IMPUESTO AL PETRÓLEO DIESEL

La ley N° 20.493 (D.O. 14.2.11) creó un mecanismo con el objeto de facilitar el ajuste de los contribuyentes de los impuestos específicos a los combustibles establecidos en la N° 18.502 a las nuevas condiciones de los precios de venta internas de la gasolina automotriz, del petróleo diesel, del gas natural comprimido y gas licuado de petróleo, ambos de consumo vehicular, producto de los cambios en sus cotizaciones internacionales, de acuerdo con lo prescrito por el inciso primero del artículo 1° de dicha ley.

Dicho mecanismo operará principalmente a través de incrementos y rebajas a los impuestos específicos a los combustibles señalados precedentemente, el cual entró en vigencia a partir del jueves de la semana siguiente a la de publicación en el D.O. de la citada ley, esto es, a contar del jueves 24 de febrero de 2011.

De acuerdo con el inciso segundo del artículo 1° de la ley referida, los impuestos específicos a los combustibles establecidos en la ley N° 18.502, se revisarán periódicamente y, cuando corresponda en conformidad con dicha ley, se modificarán sumando o restando a las tasas establecidas en la misma ley, denominadas componente base, un componente variable determinado para cada uno de los combustibles señalados anteriormente, que incrementará o rebajará dichos impuestos de conformidad con lo establecido en su articulado.

El mecanismo mencionado se denomina Sistema de Protección al Contribuyente ante variaciones de los Precios de los Combustibles (SIPCO), en el cual el componente variable aludido se determinará considerando las diferencias con los precios de paridad de importación, respecto a precios de referencia superior e inferior calculados a partir del precio de referencia intermedio, los cuales serán determinados semanalmente para los combustibles derivados del petróleo de que se trata, salvo para el gas natural comprimido, para el cual se considerarán los precios del gas licuado de petróleo para uso vehicular.

Esta determinación se hará mediante decreto de precios de referencia respectivo, de los Ministerios de Energía y de Hacienda, respecto de los impuestos o créditos fiscales correspondientes a los combustibles derivados del petróleo a que se refieren las Leyes 18.502 y 20.493.

A modo ilustrativo, se expone la siguiente tabla el monto del impuesto específico al petróleo diesel informado por el SII veinte entre el jueves 5 de mayo hasta el miércoles 11 de mayo del año 2011:

Crédito / Débito al impuesto al petróleo diesel

Vigencia desde jueves: 05/05/2011		Componente Base	Componente Variable	Impuesto Específico Resultante	
Gasolina Automotriz	Impuesto	6,0		4,7301	UTM/m3
	Crédito Fiscal		-1,2699		
Petróleo Diesel	Impuesto	1,5		1,2156	UTM/m3
	Crédito Fiscal		-0,2844		
Gas Licuado de Petróleo de Consumo Vehicular	Impuesto	1,40	0	1,4000	UTM/m3
	Crédito Fiscal				
Gas Natural Comprimido de Consumo Vehicular	Impuesto	1,93	0	1,9300	UTM/1000m3
	Crédito Fiscal				

Cabe precisar que, de conformidad con el inciso cuarto del artículo 1° de la ley N° 20.493 los contribuyentes del impuesto al valor agregado que tengan derecho a recuperar el impuesto específico al petróleo diesel, deberán calcular el monto de dicha recuperación sobre la base de los impuestos determinados conforme a dicha ley, esto es, sumando o restando al componente base, según corresponda, el componente variable calculado y determinado de conformidad con la propia ley.

7. LÍMITE DE VENTAS PARA CONSIDERAR EL COMPONENTE VARIABLE DEL IEPD

De acuerdo a lo establecido en el artículo segundo de la ley 20.493, a contar de la declaración de impuestos del mes posterior al de publicación de esta ley y hasta la declaración del mes de junio de 2011 por las operaciones realizadas en mayo de ese año, los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que tengan derecho a recuperar el Impuesto Específico a los Combustibles y cuyos ingresos anuales del año calendario anterior, por ventas, servicios u otras actividades de su giro, hayan sido inferiores a 60.000 unidades tributarias mensuales, deberán efectuar dicha recuperación sólo por el monto del impuesto específico equivalente al componente base, sin considerar el componente variable.

Hasta la declaración del mes de junio de 2011 por las operaciones realizadas en mayo del año 2011, para calcular estos montos, los contribuyentes con ventas inferiores a 60.000 UTM no deberán sumar a sus ingresos los obtenidos por quienes hayan sido sus relacionados en los términos establecidos por el artículo 20, N° 1, letra b), de la Ley de Impuesto a la Renta.

Asimismo, también deberán efectuar la recuperación del IEPD, sólo por el monto del impuesto específico equivalente al componente base, sin considerar el componente variable, aquellos contribuyentes del IVA que inicien actividades entre el primero de enero de 2011 y el treinta de junio de 2011, y que producto de ello no tengan ingresos por ventas, servicios u otras actividades de su giro durante el año anterior.

Desde julio de 2011 y hasta julio de 2013, en cada mes calendario, el guarismo de 15.000 unidades tributarias mensuales referido en el inciso quinto del artículo 1° de la ley, se reemplazará por el guarismo resultante de restar a 60.000 unidades tributarias mensuales la cantidad de 1.800 unidades tributarias mensuales por cada mes transcurrido desde junio de 2011, hasta alcanzar la cifra de 15.000 unidades tributarias mensuales en julio de 2013.

Por su parte, la norma permanente establecida en el inciso quinto del primer artículo establecido en la ley 20.493. establece que los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que tengan derecho a recuperar el Impuesto Específico a los Combustibles y cuyos ingresos anuales del año calendario anterior, por ventas, servicios u otras actividades de su giro, hayan sido inferiores a 15.000 unidades tributarias mensuales, deberán efectuar dicha recuperación sólo por el monto del impuesto específico equivalente al componente base, sin considerar el componente variable, a contar de la declaración de impuestos del mes de julio de cada año por las operaciones realizadas en el mes de junio anterior y hasta la declaración de impuestos del mes de junio de cada año siguiente por las operaciones realizadas en el mes de mayo anterior.

Asimismo, a partir de la declaración del mes de julio de 2011 por las operaciones realizadas en junio del año 2011, para calcular los ingresos anuales del año calendario anterior, por ventas, servicios u otras actividades de su giro, cada contribuyente deberá sumar a los ingresos que obtuvo en el año calendario anterior, los obtenidos por quienes hayan sido sus relacionados en los términos establecidos por el artículo 20, N° 1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en ese mismo año calendario.

8. NORMAS DE RELACIÓN – ARTÍCULO 20 N°1, LETRA B) DE LA LIR

La Ley 20.493 incorpora un componente variable a la determinación del impuesto específico al petróleo, impuesto que es utilizado por algunos contribuyentes como crédito en contra de los débitos fiscales por concepto de impuesto al valor agregado o se solicita su devolución en el caso de exportadores o de transportistas de carga internacional. La misma ley señala que contribuyentes con ventas inferiores a 15.000 UTM sólo utilizarán como crédito el componente base del impuesto al petróleo y para tales efectos deberán considerar las ventas propias y las efectuadas por empresas relacionadas de conformidad a lo dispuesto en la letra b) del N° 1, del artículo 20 de la Ley de la Renta.

Lo anterior hace importante comentar lo dispuesto en dicha disposición legal.

El texto pertinente es el siguiente:

“Para los efectos de esta letra se entenderá que una persona está relacionada con una sociedad en los siguientes casos:

I) Si la sociedad es de personas y la persona, como socio, tiene facultades de administración o si participa en más del 10% de las utilidades, o si es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 10% del capital social o de las acciones. Lo dicho se aplicará también a los comuneros respecto de las comunidades en las que participen.

II) Si la sociedad es anónima y la persona es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades o de los votos en la junta de accionistas.

III) Si la persona es participe en más de un 10% en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que la sociedad es gestora.

IV) Si la persona, de acuerdo con estas reglas, está relacionada con una sociedad y ésta a su vez lo está con otra, se entenderá que la persona también está relacionada con esta última y así sucesivamente.”

Cabe hacer presente que la única relación indirecta contenida en la disposición es la descrita en el numeral IV, que señala que si una persona está relacionada con una sociedad y ésta lo está con otra, la persona se entiende relacionada con esta última.

Corresponde destacar que en el inciso séptimo de la letra b), del número 1, del artículo 20 establece que para efectos de determinar el tope de ventas se deben

sumar las ventas de las sociedades relacionadas con una misma persona, pero no indica que dichas sociedades estén relacionadas entre ellas, disposición que no se encuentra en la Ley 20.493. Por otra parte, respecto a los contribuyentes agricultores se suman ventas correspondientes a la actividad agrícola, en cambio, la Ley 20.493 no señala que se deben sumar ventas de empresas que utilicen el impuesto al petróleo, bastando para realizar la operación sólo el hecho de que estén relacionadas.

9. DECLARACIÓN JURADA PARA CONTRIBUYENTES QUE HACEN USO DEL BENEFICIO

Según se establece en la Resolución 57 de 2011, la “Declaración Jurada Anual sobre Participaciones en Comunidades y/o Sociedades” establecida en el artículo 1° de la Ley 20.493, rige para los contribuyentes de IVA con derecho a recuperar el Impuesto Específico a los Combustibles, para declarar los ingresos anuales propios y de sus relacionados, la cual deberá entregarse por Internet en el Formulario 3325

Su presentación es anual y estaba inicialmente considerada su presentación hasta el 15 de mayo, sin embargo y excepcionalmente se amplió el plazo hasta el 31 de mayo, conforme a lo dispuesto en la Resolución 63 de 2011.

Para tales efectos se diseñó el Formulario 3325, a ser entregado por Internet por los contribuyentes de IVA con derecho a recuperar el Impuesto Específico a los Combustibles, cuyos ingresos anuales del giro, propios y de sus relacionados del año calendario anterior, sean inferiores a 15.000 UTM, según lo dispuesto por el artículo 1° de la Ley 20.493.

Excepcionalmente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 2° transitorio de la citada Ley, también deben completar el Formulario 3325 los contribuyentes afectos a IVA que pueden recuperar el Impuesto Específico a los Combustibles, cuyos ingresos anuales del giro, propios y de sus relacionados, por los años que se señalan a continuación, estén en las siguientes situaciones:

- Que durante el año calendario 2010 hayan obtenido ingresos inferiores a 58.200 UTM, la obligación de declarar rige para el año tributario 2011. Este grupo de contribuyentes deberá declarar en formulario 3325, hasta el 15 de mayo de 2011.
- Que durante el año calendario 2011 hayan obtenido ingresos inferiores a 49.200 UTM, la obligación de declarar rige para el año tributario 2012.
- Que durante el año calendario 2012 hayan obtenido ingresos inferiores a 27.600 UTM, la obligación de declarar rige para el año tributario 2013.

10. CÁLCULO CRÉDITO FISCAL IEPD, CONSIDERANDO COMPONENTE VARIABLE Y FIJO LEY 20.493

A partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.493, que incorpora un componente variable al Impuesto Específico a los Combustibles, el cálculo del monto de este impuesto a recuperar por contribuyentes y exportadores amparados en la Ley N° 18.502 y Art. 1° y 3° del D.S. del Ministerio de Hacienda. N° 311, de 1986, por las operaciones que se realicen en los períodos tributarios marzo, abril y mayo de 2011, deberá efectuarse considerando el monto de los ingresos propios anuales del año calendario anterior (Año calendario 2010) por ventas, servicios u otras actividades de su giro; esto es, si los ingresos del giro fueron inferiores a 60.000 UTM, equivalentes a \$2.256.300.000 (UTM a diciembre de 2010 \$37.605), según Artículo Segundo Transitorio de la Ley 20.493, deberán efectuar la recuperación sólo por el impuesto específico equivalente al componente base, sin considerar el componente variable; luego, si sus ingresos del giro fueron iguales o superiores a dicho monto, recuperará tanto el componente base como el componente variable del impuesto, pudiendo ser este último, positivo, negativo o igual a cero.

En estos períodos para determinar los ingresos anuales del año calendario 2010 se considera sólo los ingresos propios del contribuyente, sin sumar a sus ingresos los obtenidos por quienes hayan sido sus relacionados en los términos establecidos por el artículo 20, N° 1, letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por su parte, el Art. 15 del Reglamento de la Ley N° 20.493, Decreto N° 332 del Ministerio de Hacienda, D.O. 09.04.2011, establece que: “En las facturas que se emitan respecto de las ventas de los combustibles afectados por los impuestos específicos a que se refiere la ley y el presente Reglamento, deberá dejarse constancia expresa y en forma separada del componente base y del componente variable del impuesto que las grava y de la fecha de la operación que se esté facturando”.

A continuación se muestra un ejemplo numérico para efectuar dicho cálculo:

Ejemplo: Contribuyente recibe factura de fecha 31.03.2011, correspondiente a Guía de Despacho emitida el 19.03.2011, por compra de 5.000 litros de petróleo Diesel, equivalentes a 5 m³, con el siguiente detalle:

Base Imponible IVA	2.200.668	
19% IVA	418.127	
IEF Componente Base (Fijo)	283.455	((1,5 UTM/m ³)*5 m ³)
IEV Componente Variable	-118.314	((-0,6261 UTM/m ³)*5 m ³)
Total factura	<u>2.783.936</u>	

(UTM marzo de 2011=\$37.794)

Crédito fiscal y formulario 29, contribuyentes y exportadores Ley N° 18.502 y artículos 1° Y 3° D.S. Min. de Hda. N° 311, de 1986

Según sea la suma de los ingresos del contribuyente y considerando los datos de la factura, la recuperación del crédito a declararse en línea 38 del formulario 29 quedaría como sigue:

- i. Contribuyentes cuyos ingresos propios anuales del año calendario anterior por ventas, servicios u otras actividades de su giro, hayan sido inferiores a 60.000 UTM: Recupera el crédito fiscal considerando el componente base del impuesto.

Línea 38: Código 730: 5 (M3 comprados con derecho a crédito)	
Código 742: Componente Base	\$ 283.455
Código 743: Componente Variable	\$ 0
Código 127: Crédito	\$ 283.455

- ii. Contribuyentes cuyos ingresos propios anuales del año calendario anterior por ventas, servicios u otras actividades de su giro, hayan sido 60.000 UTM o más. Recupera el crédito fiscal considerando el componente base y el componente variable.

Línea 38: Código 730: 5 (M3 comprados con derecho a crédito)	
Código 742: Componente Base	\$ 283.455
Código 743: Componente Variable	\$-118.314
Código 127: Crédito	\$ 165.141

Crédito fiscal y formulario 29, transportistas de carga Ley N° 19.764

El Art. 17 del Reglamento de la Ley N° 20493, Decreto N° 332 del Ministerio de Hacienda, D.O. 09.04.2011, establece que: “Las empresas de transporte de carga que tienen derecho a la recuperación del Impuesto Específico al petróleo diesel de acuerdo a lo dispuesto en la ley N° 19.764, deberán calcular el monto a recuperar aplicando los porcentajes establecidos en dicha ley, al impuesto específico determinado, considerando sus componentes base y variable.

Por lo anterior, los Transportistas de Carga siguen aplicando los mismos porcentajes establecidos en la Ley N° 20.456 (porcentaje a que se refiere el inciso segundo del artículo 2° de la ley 19.764), hasta el 30 de noviembre del año 2011, los cuales son:

- a) 63% para los contribuyentes cuyos ingresos anuales hayan sido iguales o inferiores a 18.600 UTM.
- b) 39% para los contribuyentes cuyos ingresos anuales hayan sido superiores a 18.600 y no excedan de 42.500 UTM.
- c) 29,65% para los contribuyentes cuyos ingresos anuales sean superiores a 42.500 UTM.

Por otra parte, el Art. 15 del Reglamento de la Ley N° 20493, D. 332 del Ministerio de Hacienda, D.O. 09.04.2011, establece que: “En las facturas que se emitan respecto de las ventas de los combustibles afectados por los impuestos específicos a que se refiere la ley y el presente Reglamento, deberá dejarse constancia expresa y en forma separada del componente base y del componente variable del impuesto que las grava y de la fecha de la operación que se esté facturando”.

Considerando los mismos datos del caso anterior, según sea la suma de los ingresos del contribuyente y considerando los datos de la factura, la recuperación del crédito a declararse en línea 39 del formulario 29 quedaría como sigue:

- i. Transportistas de Carga cuyos ingresos propios anuales del año calendario anterior (Año calendario 2010) por ventas, servicios u otras actividades de su giro, hayan sido inferiores a 60.000 UTM, equivalentes a \$2.256.300.000 (UTM diciembre de 2010 \$37.605). Ejemplo: Transportista de Carga cuyos ingresos anuales propios del giro en el Año Calendario 2010 son 15.000.UTM. No tiene ingresos por relacionados. El monto a recuperar se determina aplicando el porcentaje establecido en la Ley 19.764, sobre el componente base facturado. Para el ejemplo, se aplica el 63% considerando que los ingresos anuales propios del año calendario 2010 son 15.000 UTM.

Línea 39: Código 729: 5 (M3 comprados con derecho a crédito)
Código 744: Componente Base \$ 178.577 (63% de \$283.455)
Código 745: Componente Variable \$ 0
Código 544: Crédito Fiscal IEPD \$ 178.577

ii Transportistas de Carga cuyos ingresos propios anuales del año calendario anterior (Año calendario 2010) por ventas, servicios u otras actividades de su giro, hayan sido 60.000 UTM o más.

Ejemplo: Transportista de Carga cuyos ingresos anuales propios del giro en el Año Calendario 2010 son \$2.331.510.000, equivalentes a 62.000 UTM (UTM diciembre de 2010 \$37.605). No tiene ingresos por relacionados. Recupera el crédito fiscal considerando los componentes base y variable del impuesto. El monto a recuperar, se determina aplicando los porcentajes establecidos en la Ley 19.764, sobre el Componente Base y el Componente Variable. Para el ejemplo se aplica el 29,65% considerando que los ingresos anuales son 62.000 UTM.

Línea 39: Código 729: 5 (M3 comprados con derecho a crédito)
Código 744: Componente Base \$ 84.044 (29,65% de \$283.455)
Código 745: Componente Variable \$ -35.080 (29,65% de -\$118.314)
Código 544: Crédito Fiscal IEPD \$ 48.964 (\$84.044 menos 35.080)

11. DÉBITO FISCAL IEPD, CONSIDERANDO COMPONENTE VARIABLE Y FLJO LEY 20.493

De conformidad a lo prescrito en el inciso quinto del artículo 1 de la ley 20.493, en concordancia con el artículo segundo transitorio, de la referida ley los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que tengan derecho a recuperar el Impuesto Específico a los Combustibles y cuyos ingresos anuales del año calendario anterior, por ventas, servicios u otras actividades de su giro, hayan sido inferiores a 15.000 unidades tributarias mensuales (60.000 UTM para el periodo marzo-abril y mayo del 2011), deberán efectuar dicha recuperación sólo por el monto del impuesto específico equivalente al componente base, sin considerar el componente variable, en virtud de lo cual no generarán débitos fiscales por dicho concepto.

Por otra parte, de acuerdo a lo señalado en la ley en comento, los contribuyentes que utilizan el componente variable son aquellos cuyas ventas sean superiores a 15.000 unidades tributarias mensuales (60.000 UTM para el periodo marzo-abril y mayo del

2011), deberán considerar el componente variable de este impuesto. En el evento que dicho componente variable consignado en las respectivas facturas, fuere negativo y el valor absoluto de éste sea superior al componente base, el monto a recuperar como crédito por Impuesto Específico a los Combustibles dará negativo, en este caso su valor absoluto deberá ser sumado a los débitos del Impuesto al Valor Agregado.

A continuación se muestra un ejemplo numérico para efectuar dicho cálculo:

Ejemplo: Contribuyente recibe factura de fecha 31.03.2011, correspondiente a Guía de Despacho emitida el 19.03.2011, por compra de 5.000 litros de petróleo Diesel, equivalentes a 5 m³, para cuyo efecto se consideró un hipotético componente variable -1,6261 UTM/m³, con el siguiente detalle:

Base Imponible IVA	2.200.668	
19% IVA	418.127	
IEF Componente Base (Fijo)	283.455	((1,5 UTM/m ³)*5 m ³)
IEV Componente Variable	<u>-307.284</u>	((-1,6261 UTM/m ³)*5 m ³)
Total factura	<u><u>2.594.966</u></u>	

(UTM marzo de 2011=\$37.794)

Débito fiscal y formulario 29, contribuyentes y exportadores Ley N° 18.502 y artículos 1° Y 3° D.S. Min. de Hda. N° 311, de 1986

En este caso solo afectaría a los contribuyentes cuyos ingresos propios anuales del año calendario anterior por ventas, servicios u otras actividades de su giro, hayan sido 60.000 UTM o más, recupera el crédito fiscal considerando el componente base y el componente variable.

Línea 19: Código 738: 5 (M3 comprados con derecho a crédito)
Código 739: Componente Base \$ 283.455
Código 740: Componente Variable \$ -307.284
Código 741: Débito Fiscal IEPD \$ 23.829 (\$307.284 menos \$283.455)

Débito fiscal y formulario 29, transportistas de carga Ley N° 19.764

Asimismo en este caso solo afectaría a los transportistas de Carga cuyos ingresos propios anuales del año calendario anterior (Año calendario 2010) por ventas,

servicios u otras actividades de su giro, hayan sido equivalentes a 60.000 UTM o más.

Ejemplo: Transportista de Carga cuyos ingresos anuales propios del giro en el Año Calendario 2010 son \$2.331.510.000, equivalentes a 62.000 UTM (UTM diciembre de 2010 \$37.605). No tiene ingresos por relacionados. Recupera el crédito fiscal considerando los componentes base y variable del impuesto. El monto a recuperar, se determina aplicando los porcentajes establecidos en la Ley 19.764, sobre el Componente Base y el Componente Variable. Para el ejemplo se aplica el 29,65% considerando que los ingresos anuales son 62.000 UTM.

Línea 19: Código 738: 5 (M3 comprados con derecho a crédito)
Código 739: Componente Base \$ 84.044 (29,65% de \$283.455)
Código 740: Componente Variable \$ -91.110 (29,65% de \$307.284)
Código 741: Débito Fiscal IEPD \$ 7.066 (\$91.110 menos \$84.044)

12. CONCLUSIONES

Con la dictación de la Ley N° 20.493, publicada en el Diario Oficial del 14 de febrero de 2011, se creó un nuevo sistema de protección a los contribuyentes de los impuestos específicos establecidos en la Ley N° 18.502 ante las variaciones en los precios internacionales de los combustibles, se crearon mecanismos que facilitan el ajuste de los Impuestos Específicos a los Combustibles (IEC) establecidos en la Ley N° 18.502, a las nuevas condiciones de los precios de venta internos de la gasolina automotriz, del petróleo diesel y del gas natural comprimido y gas licuado de petróleo, ambos de consumo vehicular, motivadas por cambios en sus cotizaciones internacionales; estableciendo, entre otras disposiciones, que la tasa de los Impuestos Específicos a los Combustibles que se aplique será igual al componente base sumando o restando, según corresponda, el componente variable calculado y determinado semanalmente de conformidad a la citada ley.

En efecto la ley 20.493, propuso la creación de un nuevo sistema de protección al contribuyente (SIPCO) para hacer frente a las variaciones de los precios internacionales de los combustible, en reemplazo del Fondo de Estabilización de Precios del Petróleo (FEPP), que en pocas palabras en su primera etapa elimina los créditos e impuestos del FEPP y reemplaza los impuestos y créditos definidos en el Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles Derivados del Petróleo (FEPC), por incrementos y rebajas al monto del impuesto específico a los combustibles establecido en la ley N° 18.502.

La “estabilización” sólo puede ocurrir cuando los precios tienden a volver a sus valores originales a lo largo del tiempo, es decir, cuando los cambios iniciales de precios son compensados por los cambios posteriores; sin embargo, gran parte de las variaciones en los precios de los combustibles han sido, y serán, de naturaleza permanente, no transitoria. De esta manera, los fondos de estabilización no fueron adecuados para facilitar el ajuste a las nuevas condiciones de precios, ya que frente a aumentos permanentes y sucesivos tendieron a agotarse.

De este modo, desde la vigencia de la ley N° 20.493, el impuesto específico a los combustibles tendrá dos componentes:

- Su valor base, que permanece fijo en las magnitudes definidas por la ley N° 18.502, aunque por estar definidas en UTM se modifican mensualmente, y
- Un componente variable, que en el nuevo sistema de protección al contribuyente, en esta primera etapa, se calcula del mismo modo que se habría calculado el impuesto y el crédito del FEPC.

En la segunda etapa, se propone perfeccionar el aspecto financiero del sistema de protección recién referido, reemplazando el cálculo del componente variable del impuesto específico a los combustibles, por las fórmulas propias de un seguro. En efecto, bajo este nuevo sistema, denominado "Seguro de Protección del Contribuyente ante Variaciones en los Precios de Combustibles" (SEPCO) el impuesto específico a los combustibles tendrá de nuevo dos componentes:

- Su valor base, que permanece fijo en las magnitudes definidas por la ley N° 18.502 para cada combustible, y
- El componente variable, que cambia entre períodos. Este valor se calcula como la suma de las primas para los seguros que se hayan pagado en ese período, menos la suma de las indemnizaciones que se hayan cobrado en el mismo período, siguiendo la práctica mundial para coberturas de este tipo.

En síntesis si comparamos las diferencias entre el anterior sistema y el nuevo propuesto tenemos que:

Antes de la aplicación de la ley N° 20.493, de acuerdo por lo señalado en la historia de la ley cerca del 37% de los litros consumidos en Chile de IEC, no pagan el referido impuesto en periodos normales, por cuanto los imputaban como crédito fiscal, en períodos normales, de manera tal que el usuario lo recuperaba íntegramente en la declaración mensual de IVA, siempre que tuviera débito positivo de IVA, en aplicación del mecanismo dispuesto en el referido D.S. N° 311, de 1986.

Ahora, con el nuevo mecanismo establecido por la ley N° 20.493, cuando ocurra un aumento muy rápido en los precios internacionales, el valor base del IEC resultará inferior, en valor absoluto, al crédito calculado con el nuevo componente variable, entregando un valor negativo para el IEC combinado, lo que en definitiva se traducirá en un débito fiscal.

En el caso contrario cuando los precios internacionales se estabilicen, el valor base del IEC resultará superior, en valor absoluto, al crédito calculado con el nuevo componente variable, entregando un valor positivo para el IEC combinado, lo que en definitiva se traducirá en un crédito fiscal.

En suma, este es el resultado buscado para los grandes consumidores no vehiculares, sean de la industria, la minería o la generación eléctrica.



CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile



www.cetuchile.cl

Reporte N°17 Julio 2011

Retiros en exceso

**Reporte Tributario preparado por el
Centro de Estudios Tributarios
De la Universidad de Chile (CET UChile).**

1. RETIROS EN EXCESO. ANÁLISIS TRIBUTARIO

Nuestro Sistema Tributario está compuesto por varias normas impositivas, una de ellas es la Ley Sobre Impuesto a la Renta, donde el hecho gravado es precisamente la Renta generada. Dicho cuerpo legal establece la tributación de las rentas, la cual puede provenir del capital y/o trabajo, respecto de la primera forma de generación (capital), las empresas que obtienen dicha renta son las que deben cumplir con la tributación que afecta a dicha ganancia mediante el pago del Impuesto de Primera Categoría sobre base percibida o devengada; mientras que los propietarios de las empresas dan cumplimiento a su obligación tributaria mediante el pago de los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, cuando dicha renta sean retirada o distribuidas de las referidas empresas.

De esta manera podemos señalar que el legislador ha tenido en mente que los retiros que correspondan a utilidades tributables, son los que deben formar parte de la base imponible de los impuestos Global Complementario o Adicional, según se trate, en caso contrario, los referidos retiros al no corresponder a utilidades tributables, su afectación con impuesto no procedería ni mucho menos obligación tributaria alguna para los beneficiarios de dichos retiros, salvo que el propio legislador establezca una modalidad distinta.

El Servicio de Impuestos Internos (SII) ha indicado que el concepto de retiro comprende no solo los retiros en dinero o en especies, sino que hace extensible tal definición a aquellos retiros que la propia ley ha otorgado dicho carácter en forma expresa.

Tal es la importancia que en la actualidad tienen los retiros en exceso, que la propia autoridad administrativa (SII) evalúa la forma o manera de gravar dichos retiros en excesos.

Es por ellos que consideramos oportuno efectuar un análisis de los retiros en exceso en distintas situaciones, como por ejemplo; analizar el momento mismo en que estamos frente a un retiro que pudiera ser calificado como de exceso, y conocer los efectos tributarios que estos pueden originar en una reorganización de empresas, o en la venta de los derechos sociales y/o cuando se tome la decisión de efectuar término de giro de la empresa que soportó los referidos retiros en exceso.

2. TRIBUTACIÓN DE LOS RETIROS DESDE EL 01.ENERO.1984 AL 31.DICIEMBRE.1988

En virtud del N° 1 del artículo 1° de la Ley N° 18.293 de 1984, norma que reemplazo el texto del artículo 14 de la Ley de la Renta (LIR), se estableció una nueva estructura tributaria para los contribuyentes obligados a tributar en base a renta efectiva con contabilidad completa.

Es así, como el inciso primero del artículo 14 LIR, establece que los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, se devenga cuando los propietarios de las empresas que determinan su renta efectiva por medio de contabilidad completa efectúen retiros de utilidades de sus respectivas compañías. Por tal motivo, ante el hecho de producirse tales retiros, nace para el beneficiario de las referidas rentas la obligación de declarar y pagar impuesto por el referido beneficio, ya sea que el retiro en cuestión corresponda a utilidades tributarias del ejercicio o de ejercicios anteriores registradas y acumuladas en la empresa.

De esta manera, la obligación de tributar por los retiros frente a los impuestos Global Complementario o Adicional, sucede cuando al término del ejercicio existan utilidades tributables disponibles para tales efectos; en caso contrario, si a igual fecha no existieren utilidades tributarias disponibles no es posible que nazca a la vida del derecho la obligación de pagar impuestos por los retiros realizados, donde dichos flujos se entienden que corresponden al retiro o reparto de otros valores que no estaban formando parte de las rentas imponible o tributarias a que se refería el inciso primero del artículo 14 LIR, tal es el caso de: Ingresos no constitutivo de renta o rentas exentas del impuesto Global Complementario, o devoluciones de capital.

De lo anterior es posible concluir que no estamos en presencia del concepto de retiro en exceso, en el período comprendido entre el 01 de enero de 1984 al 31- diciembre de 1988.

Situación práctica

a) Antecedentes:

EMPRESA	:	SOCIEDAD COMERCIAL SUR LTDA.
GIRO	:	COMERCIO
AÑO COMERCIAL	:	1988

b) Por intermedio de su representante legal proporciona los siguientes antecedentes al 31-12-1988

Antecedentes:	\$
a) Remanente de FUT al 31-12-1987, reajustado	4.000.000
b) Gastos rechazados provisionados, pagados 1988	600.000
c) Renta Líquida imponible de Primera categoría al 31-12-1988	15.000.000
d) Gastos rechazados del ejercicio-1988	2.400.000
d) Retiro persona natural con domicilio en Santiago	8.000.000
Retiros persona jurídica, con domicilio en Santiago	10.000.000

c) Confección del registro FUT al 31-12-1988

	\$
1. Remanente de FUT al 31-12-1987, reajustado	4.000.000
(-) Menos : Gastos rechazados provisionados, pagados 1988	<u>(600.000)</u>
= Saldo remanente de FUT	3.400.000
2. Renta Líquida imponible de Primera categoría al 31-12-1988	15.000.000
(-) Menos: Gastos rechazados del ejercicio-1988	<u>(2.400.000)</u>
= Saldo de Fut antes de imputación de retiros	16.000.000
10. Retiro persona natural, \$ 8.000.000 44,44%	(7.110.400)
Retiros persona jurídica \$ 10.000.000 55,56%	<u>(8.889.600)</u>
Remanente de FUT para el año siguiente	<u>\$ 0</u>
	=====

d) Retiros no imputados FUT Y FUNT:

1. Retiro persona natural, \$ 8.000.000 (-) \$ 7.110.400	\$ 889.600
2. Retiros persona jurídica \$ 10.000.000 (-) \$ 8.889.600	<u>1.110.400</u>
Total retiros que no son tributables a nivel de los impuesto personales, por corresponder a valores representativos de devolución de capital social y no son considerados retiros en excesos para fines tributarios.....	\$ 2.000.000

3. AÑO 1989, CAMBIO EN LA FORMA DE TRIBUTACIÓN

Con fecha 14 de Enero de 1989 se publica Ley N° 18.775, que introdujo una serie de modificaciones a la Ley de la Renta, entre las cuales se modifica el artículo 14, quedando del siguiente tenor: “ Las rentas que se determinen o correspondan a un contribuyente obligado a declarar su renta imponible en base a un balance general, según contabilidad, se gravarán respecto de éste con el impuesto de primera categoría de conformidad al Título II y sólo respecto de las cantidades retiradas o distribuidas en el ejercicio. Dichas rentas, más todos los ingresos, beneficios y participaciones percibidos por la empresa, que no formen parte de su renta imponible de categoría, se gravarán respecto del empresario individual, socios o accionistas, según proceda, cuando se efectúen retiros de la empresa o sociedad o distribuciones en el caso de sociedades anónimas o en comandita por acciones, sólo con los impuestos global complementario o adicional.”

Por su parte, el SII mediante Circular N° 11 de 1989, expreso que la modificación introducida tiene como único objeto precisar en la Ley de la Renta, que el impuesto de primera categoría, en el caso de contribuyentes que declaren su renta efectiva mediante contabilidad completa y balance general, se aplicará también bajo la misma base de distribución que la del impuesto global complementario o adicional, esto es, en relación a los retiros o distribuciones que se efectúen durante el ejercicio de las empresas o sociedades respectivas.

De esta manera, la base imponible del impuesto de primera categoría de los contribuyentes que declaren su renta efectiva mediante contabilidad completa y balance general, estaba conformada por los retiros o distribuciones del ejercicio comercial 1989, período por el cual estuvo vigente la norma en comentario. Al tenor de lo expresado durante el año comercial 1989 es posible inferir la inexistencia de retiros en exceso, en efecto, porque todos los retiros del referido año formaron parte de la base imponible del impuesto de primera categoría, con tope de las utilidades tributables de las empresas.

Situación práctica

a) Antecedentes:

EMPRESA	:	SOCIEDAD COMERCIAL ZONA CENTRAL LTDA.
GIRO	:	COMERCIO
AÑO COMERCIAL	:	1989

b) Por intermedio de su representante legal proporciona los siguientes antecedentes al 31-12-1989

Antecedentes:	\$
a) Renta Líquida imponible de Primera categoría al 31-12-1989	17.000.000
b) Retiro persona natural con domicilio en Santiago	12.000.000
c) Retiros persona jurídica, con domicilio en Santiago	8.000.000

c) Determinación de la base Imponible del impuesto de Primera Categoría al 31-12-1989

= Retiro efectuados por los socios año 1989	<u>\$ 17.000.000</u>
Total Base Imponible de Primera Categoría	\$ 17.000.000

De acuerdo a las normas vigentes para el año comercial 1989, cabe hacer presente que la obligación tributaria de los retiros estaba dada hasta las utilidades tributables que la empresa determinó de acuerdo a los antecedentes proporcionados, es decir \$ 17.000.000, y la diferencia de \$ 3.000.000, no tienen obligación tributaria alguna que cumplir y en tal sentido no se consideran retiros en excesos.

4. TRIBUTACIÓN DE LOS RETIROS A CONTAR DEL 01.ENERO.1990 EN ADELANTE

De acuerdo al N° 2 del artículo 1° de la Ley N° 18.985 de fecha 28 de Junio de 1990, el legislador sustituye el artículo 14 de la Ley de la Renta. Es así como el inciso 1° de la letra b) de la letra A) del citado artículo establece sobre la materia lo siguiente:

“b) Los retiros o remesas que se efectúen en exceso del fondo de utilidades tributables, que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en el número 3, letra a), de este artículo. Si las utilidades tributables de ese ejercicio no fueran suficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso, el remanente se entenderá retirado en el ejercicio subsiguiente en que se produzcan utilidades tributables y así sucesivamente. Para estos efectos, el referido exceso se reajustará según la variación que experimente el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se efectuaron los retiros y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se entiendan retirados para los efectos de esta letra.”

El Servicio de Impuestos Internos (SII), mediante Circular N° 60 de 1990, ha expresado lo siguiente en atención a la normativa legal del artículo 14 de la LIR:

a) Rentas a considerar cuando los retiros excedan el Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

Cuando los retiros o remesas de rentas efectuados por el empresario individual, contribuyentes del artículo 58 N° 1, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, debidamente reajustados, excedan del Fondo de Utilidades Tributables determinado al término del ejercicio por las propias empresas de las cuales son sus propietarios o dueños, también deberán considerarse dentro de dicho Fondo de Utilidades Tributables para los efectos de la aplicación de los impuestos global complementario o adicional las rentas tributables devengadas por las referidas empresas en las sociedades de personas en las cuales sean socias. Para estos efectos, se entiende por rentas tributables devengadas aquellas utilidades que al final del ejercicio se encuentran pendiente de retiro en las respectivas sociedades de personas, vale decir, excluidas las rentas ya retiradas por sus socios durante el ejercicio comercial que corresponda.

Las rentas devengadas antes mencionadas, se incluirán en el FUT, de las empresas socias, hasta el monto que sea necesario para cubrir el exceso de retiros producido en éstas, independiente el porcentaje de participación que les corresponda a las citadas empresas socias en las utilidades de las respectivas sociedades de personas.

Por exceso de retiros en este caso, se entienden aquellos no cubiertos por el Fondo de Utilidades Tributables determinado por la empresa al término del ejercicio, sea este positivo o negativo. En el evento de que dicho exceso se origine por la existencia al final del período de un FUT negativo las rentas tributables devengadas provenientes de otras sociedades, deberán absorber en primer lugar dicho FUT negativo, y luego, a los excedentes que se produzcan de dichas rentas tributables devengadas, deberán imputarse los retiros efectuados durante el período, debidamente reajustado, sin perjuicio del derecho a recuperar como pago provisional mensual el impuesto de primera categoría que afectó a tal utilidad en la empresa fuente y, a su vez, disminuir la pérdida tributaria de arrastre de categoría para ejercicios futuros, si existiere.

Ahora bien, en el evento que los excesos de retiros se dé en dos o más empresas socias de una misma sociedad de persona, las rentas tributables devengadas en la citada sociedad de personas se traspasarán a sus empresas socias en la proporción que representen los excesos de retiros de cada empresa en el total de estos excesos, respecto de dichas utilidades tributables devengadas.

Es del caso señalar que el SII, ha expresado mediante Oficio N° 700 del 24-02-2006, que para los efectos de computar las utilidades devengadas en otras empresas o sociedades, conforme a lo dispuesto por el inciso segundo de la letra a) del N° 1 de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, por exceso de retiro debe entenderse cuando la empresa o sociedad de donde se efectuaron los retiros, éstos no quedaron cubiertos con las utilidades tributables anotados en registro FUT, sin considerar para tales efectos las utilidades no tributables registradas en el FUNT, ya que de acuerdo al orden de imputación que se establece en la letra d) del N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, en el caso de las empresas individuales, sociedades de personas y sociedades en comandita por acciones respecto de los socios gestores, en primer lugar, deben entenderse retiradas de las empresas o sociedades las utilidades tributables dentro de las cuales deben comprenderse las utilidades devengadas en otras empresas y pendiente de retiro, y en última instancia se entienden retiradas las utilidades no tributables registradas en el FUNT.

Lo anteriormente expuesto nace claramente de lo dispuesto por las normas legales antes mencionadas y las instrucciones impartidas mediante la Circular N° 60, de 1990, y además, se ajusta plenamente al espíritu y objetivo que se persigue con el establecimiento del sistema tributario a base de retiros, el cual se sustenta en que los propietarios o socios de las empresas o sociedades en primer lugar deben retirar las utilidades tributables con los impuestos Global Complementario o Adicional ya sea generadas por la propia empresa o sociedad o por otras en las cuales participen, y en ausencia de éstas o no ser suficientes para cubrir los retiros efectuados, se pueden retirar aquellas utilidades que no son tributables con los impuestos antes indicados, todo ello con la finalidad de evitar una postergación de la tributación más allá de lo que permite la ley.

Por otra parte, se precisa que conforme a lo dispuesto por el inciso segundo de la letra a) del N° 1 de la Letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta y lo instruido mediante la Resolución Ex. N° 2154, de 1991 y Circular N° 60, de 1990, es una obligación, y no una opción, la que tiene la sociedad en que participa la empresa de rebajar de su Registro de Utilidades Tributables las rentas devengadas, sin perjuicio de que ello no obliga a una distribución efectiva de las utilidades a favor de la empresa desde la que se efectúa el retiro.

b) *Orden en que se gravan los retiros o remesas de rentas*

Los retiros, como norma general, se gravarán con lo impuestos global complementario o adicional por los montos efectivos y de acuerdo al orden de precedencia en que se efectúan; excepto en el caso de los socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones cuando los retiros excedan el Fondo de Utilidades Tributables determinado por tales sociedades al término del ejercicio,

incluyendo cuando sea procedente, las rentas tributables devengadas y las cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los mencionados impuestos, cuando correspondan.

c) Oportunidad en que se gravarán con impuestos los excesos de retiros o remesas de rentas producidos en el ejercicio.

Los excesos de retiros o remesas de rentas que se produzcan en un determinado ejercicio, al ser los retiros totales efectuados durante el período, debidamente actualizados, superiores al FUT, sea este positivo o negativo y de las cantidades no tributables, a partir de la vigencia de la citada disposición año tributario 2001, serán gravados con impuestos en los años siguientes en que existan utilidades tributables suficientes a las cuales deban ser imputados.

Situación práctica

a) Antecedentes:

EMPRESA : SOCIEDAD COMERCIAL ZONA NORTE LTDA.
GIRO : COMERCIO- INVERSIONES
AÑO COMERCIAL : 2009

b) Por intermedio de su representante legal proporciona los siguientes antecedentes al 31-12-2009

Antecedentes:	\$
a) Remanente de FUT al 31-12-2008, reajustado	
• Gastos rechazados	400.000
• Pérdida Tributaria	6.600.000
b) Pérdida Tributaria del ejercicio 2009	35.000.000
c) Gastos rechazados del ejercicio-2009	500.000
d) Remanente de FUNT, al 31-12-2008, reajustado	3.000.000
e) Retiro persona natural con domicilio en Santiago	7.000.000
Retiros persona jurídica, con domicilio en Santiago	13.000.000

c) Por otra parte informa que su representada desde el año 2009, posee derechos sociales equivalente al 2% del capital social de la Sociedad Comercial el Desierto Ltda., empresa con domicilio en Santiago, cuyo giro es “Comercio”. Además, informa que durante el año comercial 2009, no ha materializado retiros de utilidad de dicha sociedad.

Solución:

1. Determinación del monto de los retiros en exceso, a fin de establecer el monto de la solicitud devengada, a la sociedad Comercial el desierto Ltda.

\$

1.	Remanente de FUT al 31-12-2009, reajustado	
	• Gastos rechazados	(400.000)
	• Pérdida Tributaria	(6.600.000)
2.	Pérdida Tributaria del ejercicio 2009	(35.000.000)
3.	Reposición de la pérdida tributaria incluida en la R.L.I.	6.600.000
4.	Gastos rechazados del ejercicio-2009	<u>(500.000)</u>
	Total saldo negativo del FUT	(35.900.000)
5.	Más: total retiros de los socios año 2009	<u>(20.000.000)</u>
	Total necesidad de renta devengada a solicitar al Sociedad Comercial Desierto Ltda.	\$ 55.900.000

2. Establecida la necesidad del monto de la renta devengada a solicitar a la sociedad ya individualizada, con fecha 15 de Enero del año 2010, por intermedio de su representante informa que dicha solicitud fue acogida en parte, por no existir en dicha empresa FUT suficiente, y en tal sentido ha procedido a rebajar de dicho registro utilidades netas con derecho a crédito tasa 17% por un valor de \$ 40.000.000, de acuerdo a la normativa del artículo 14 de la LIR.

3. Confección del Registro FUT, sobre la base de una columna al 31-12-2009

	Detalle		\$
1.	Remanente de FUT al 31-12-2009, reajustado		
	• Gastos rechazados		(400.000)
	• Pérdida Tributaria		<u>(6.600.000)</u>
	Total remanente al 31-12-2009		(7.000.000)
2.	Pérdida Tributaria del ejercicio 2009	(\$ 35.000.000)	
	Más: PPUA, Art.31.Nº 3 Ley de la Renta = \$ 35.000.000/1,17 x 0,17.....	5.085.470	(29.914.530)
2.1	Reposición Pérdida Tributaria incluida en la R.L.I 2009		6.600.000
2.2	Menos: Gastos rechazados del ejercicio-2009		(500.000)
10.	Más: Renta devengada de la Sociedad Comercial el Desierto Ltda.		<u>40.000.000</u>
	Saldo de FUT antes de imputación de retiros		9.185.470
10.1	Imputación retiro de los socios:		
	Retiro persona natural \$ 7.000.000 35%		(3.214.915)
	Retiros persona jurídica \$ 13.000.000 65%		<u>(5.970.555)</u>
	Remanente de FUT para el año siguiente		\$ 0

4. Confección del Registro FUNT al 31-12-2010, sobre la base de una columna

	Detalle	\$
1.	Remanente año anterior	3.000.000
2.	Imputación de retiro: (Retiros de los socios, no imputados al FUT)	
	• Retiro persona natural, \$ 3.785.085 35%	(1.050.000)
	• Retiros persona jurídica \$ 7.029.445 65%	(1.950.000)
	Remanente de FUNT año siguiente.....	\$ 0

5. Monto de retiros en excesos determinados al 31-12-2009

	Socios:	\$
1.	Retiro persona natural	2.735.085
2.	Retiros persona jurídica	<u>5.079.445</u>
	Total retiros en exceso para el año siguiente	\$ 7.814.530 =====

5. RETIROS EN EXCESO A LA FECHA DE ENAJENACIÓN DE LOS DERECHOS SOCIALES, SOCIEDAD OBLIGADA A LLEVAR REGISTRO FUT

El inciso segundo de la letra b) del N° 1 letra a) del artículo 14 de la LIR, establece que, tratándose de sociedades, en el caso de los retiros en exceso, los socios tributarán con los impuestos global complementario o adicional, en su caso, sobre los retiros efectivos que hayan realizado en exceso de las utilidades tributables reajustados. Agrega la citada norma que en el caso que el socio hubiere enajenado el todo o parte de sus derechos, el retiro referido se entenderá hecho por el o los cesionarios en la proporción correspondiente.

Por otra parte indica, si el cesionario – adquirente es una sociedad anónima, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas, o un contribuyente del artículo 58 número 1, deberá pagar el impuesto a que se refiere el artículo 21, inciso tercero, sobre el total del retiro que se le imputa cuando se generen utilidades tributables que absorban dichos retiros en exceso.

Ahora bien, si el cesionario es una sociedad de personas, las utilidades que le correspondan por aplicación del retiro que se le imputa se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades. Si alguno de éstos es una sociedad, se deberán aplicar nuevamente las normas anteriores, gravándose las

utilidades que se le imputan con el impuesto del artículo 21, inciso tercero, o bien, entendiéndose retiradas por sus socios y así sucesivamente, según corresponda.

Situación práctica

1. Antecedentes:

EMPRESA : SOCIEDAD COMERCIAL LOS CASTAÑOS LTDA.
 GIRO : INDUSTRIAL
 AÑO COMERCIAL : 2009

2. Socios que conforman la sociedad:

Socios	Participación Social
Sociedad Comercial Luz Ltda.	40 %
Srta. Claudia A.	25 %
Sr. Fernando B.	35 %

3. Al 31 de Diciembre de 2008, por intermedio de su representante legal informa los siguientes:

Antecedentes	\$
a) Remanente de FUT para año siguientes-2009	(15.000.000)
b) Retiros en excesos – socios:	
Sociedad Comercial Luz Ltda.	10.000.000
Srta. Claudia A.	6.250.000
Sr. Fernando B.	8.750.000

4. Con fecha 15 de enero del año 2009, Don Fernando B. informa que ha procedido a enajenar el 100% sus derechos sociales que poseía en la Sociedad Comercial Los Castaños Ltda. a la Sociedad Comercial Los Álamos S. A.

5. Con fecha 21 de marzo de 2010, la Sociedad Comercial Los Castaños Ltda., certifica al Socio: Sociedad Comercial Los Alamos S.A, que los retiros en exceso correspondiente al socios Sr. Fernando B., han sido imputados a utilidades tributable año 2009, que en la calidad de cesionario le corresponde cumplir con su tributación, de acuerdo al inciso tercero del artículo de la LIR. Al respecto se informa lo siguiente:

Retiros en exceso

	Antecedentes	\$
a)	Retiro en exceso año 2008, afectos a Impuesto Global Complementario.....	8.750.000
b)	Incremento por Impuesto de Primera Categoría	1.792.166
c)	Crédito por impuesto de Primera Categoría	1.792.166

Solución

Determinación de la obligación tributaria que afecta a la cesionaria Sociedad Comercial Los Álamos S.A., por retiros en exceso año 2009:

a) Determinación de la Base Imponible del Inciso tercero Artículo 21 de la LIR

	Base imponible	\$
1.	Retiros en excesos	8.750.000
		=====

b) Cálculo del Impuesto Único del Impuesto del Inciso Tercero Artículo 21 de la LIR

	Base Imponible		Tasa	Impuesto según tasa
1.	Retiro en exceso	\$ 8.750.000	35%	\$ 3.062.500
	Imputación			
2.	Crédito por Impuesto de Primera Categoría			<u>(1.792.166)</u>
	Impuesto determinado al 31-12-2009			\$ 1.270.334
				=====

Nota : Se hace presente que en la base imponible del impuesto Único del Inciso tercero Artículo 21 de la LIR, no procede incorporar el incremento por Impuesto de Primera Categoría, por no existir norma legal, de acuerdo a la LIR que así lo disponga.

6. RETIROS EN EXCESO FRENTE A LA TRANSFORMACIÓN DE LA SOCIEDAD DE PERSONAS EN UNA SOCIEDAD ANÓNIMA

En el inciso final de la letra b) del N° 1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, establece que en el caso de transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, ésta deberá pagar el impuesto del inciso tercero del artículo 21, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, según se dispone en el inciso anterior, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación. Esta misma tributación se aplicará en caso que la sociedad se transforme en una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas.

Situación práctica

1. Antecedentes:

EMPRESA : SOCIEDAD COMERCIAL LOS ALERCES LTDA.
 GIRO : COMERCIO
 AÑO COMERCIAL : 2009

2. Por acuerdo de los Socios que conforman la sociedad, estos han decidido transformar dicha compañía en Sociedad Comercial Los Alerces S.A., a contar del 01-07-2009. Para ello se aporta los siguientes antecedentes al 30-06-2009:

Los socios han efectuados retiros en el período comprendido entre el 01-01 al 30-06 de 2009, que han sido considerado retiros en exceso producto que la sociedad no tiene utilidades retenidas a la fecha de transformación:

Socios	Fecha del Retiro	Monto \$
Sociedad Comercial Agua Ltda.	15-04-2009	20.000.000
Sr. Juan L.	14-05-2009	15.000.000
Sociedad Comercial La Loma S.A.	16-03-2009	5.000.000

3. Al 31 de Diciembre de 2009, el representante de la Cía. presenta la siguiente información en el Registro FUT:

	Detalle	FUT	Ut. neta c/crédito	Impto.1° Categoría	Crédito 1° Categoría	Increment.1° Categoría
1	Remanente 2008	0	0	0	0	0
(+)						
2	Renta. L. Imponible-2009	60.000.000	49.800.000	10.200.000	10.200.000	10.200.000
(-)	Menos:G. R.no base imponible inc.3° Art. 21.LIR Multas e Intereses-Imptos.	(240.000)	(240.000)		(49.157)	(49.157)
=	Saldo de FUT antes de Imputaciones	59.760.000	49.560.000	10.200.000	10.150.843	10.150.843
8.	Imputaciones Retiros en Exceso de los socios antes de la Transformación:					
(-)	Sociedad Comer.Agua Ltda. \$ 20.000.000 x 1,000	(20.000.000)	(20.000.000)		(4.096.380)	(4.096.380)
(-)	Sr. Juan L. \$ 15.000.000 x 1,000	(15.000.000)	(15.000.000)		(3.072.285)	(3.072.285)
(-)	Sociedad Comer. La Loma S.A. \$ 5.000.000 x 1,000	(5.000.000)	(5.000.000)		(1.024.095)	(1.024.095)
=	Remanente de FUT año Siguiete	19.760.000	\$ 9.560.000	10.200.000	1.958.083	\$ 1.958.083

De la información que se consigna en el Registro FUT, se puede apreciar que los retiros en excesos de los socios materializados antes de la Transformación, fueron imputados a utilidades retenidas por la Sociedad Anónima al 31 de diciembre de 2009, generándose la obligación tributaria para la compañía del Impuesto Único Inciso Tercero Artículo 21 de la LIR, de acuerdo a la norma descrita anteriormente.

4. Determinación del Impuesto Único Inciso Tercero Artículo 21 LIR, que afecta a la Sociedad Comercial Los alerces S.A. por los retiros en exceso que se determinaron a la fecha de la transformación, y cuya obligación tributaria nace en el año de imputación de los referidos retiros al FUT de la S.A.:

	Base Imponible		Tasa	Impuesto
a)	Sociedad Comer. Agua Ltda.	\$ 20.000.000		
b)	Sr. Juan L.	15.000.000		
c)	Sociedad Comer. La Loma S.A.	<u>5.000.000</u>		
	Total Base Imponible al 31-12-2009	\$ 40.000.000	35%	\$14.000.000
	Imputación:			
(-)	Crédito por Impuesto de 1° Categoría, según Registro de FUT: \$4.096.380 (+) \$ 3.072.285 (+) \$1.024.095 =			<u>(8.192.760)</u>
(=)	Impuesto a Pagar al 31-12-2009			<u>\$ 5.807.240</u> =====

7. SITUACIÓN TRIBUTARIA DE LOS RETIROS EN EXCESO EN EL CASO DE FUSIÓN POR REUNIÓN DEL 100% DE LOS DERECHOS O ACCIONES EN MANOS DE UNA MISMA PERSONA

Instrucciones impartidas por el SII.

a) Sobre esta materia, cabe expresar que el SII, mediante Circular N° 2 de 1998, en concordancia con lo dictaminado por la Superintendencia de Valores y Seguros, concluye que en el caso de la disolución de una sociedad por la reunión del cien por ciento de sus acciones en poder de un solo titular, si bien el título y el modo de adquirir es la Ley y no una convención, no es menos cierto que se produce una enajenación, esto es, se origina un traspaso de los activos de la sociedad disuelta al adquirente del 100% de las acciones, traspaso que, atendido que se genera como consecuencia del término de la existencia de la sociedad, asume la forma de una transmisión de bienes y no una transferencia.

b) Por Circular N° 66 de 1998, dicha Autoridad Tributaria indicó en el punto 2.4. ¿Quiénes deben dar aviso de Término de Giro?

“La norma general del artículo 69 del Código Tributario señala que toda persona, natural o jurídica, que ponga fin a su giro comercial o industrial o que cese en sus actividades y que por esta razón deje de estar afecta a impuestos, debe efectuar el trámite de término de giro.

Por excepción, esta misma norma permite que no se dé el aviso de término en los siguientes casos:

- Empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente, en la respectiva escritura social, de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativas a su giro o actividad.
- Sociedades de cualquier naturaleza que aportan a otra u otras todo su activo y pasivo, siempre que en la escritura de aporte la sociedad que se crea o subsiste se haga responsable de todos los impuestos que se adeuden por la sociedad aportante.
- Sociedades de cualquier naturaleza que se fusionen, siempre que la sociedad que se crea o subsiste se haga responsable – en la escritura de aporte – de todos los impuestos que adeudare la sociedad fusionada que deja de existir.
- Disolución de sociedades de cualquier naturaleza por reunirse todos los derechos o acciones en una persona jurídica y siempre que esta última se haga responsable de todos los impuestos adeudados por la sociedad que se disuelve, en una escritura pública suscrita para tal efecto.

Se hace presente que esta norma no se aplica si los derechos o acciones se reúnen en una persona natural”.

c) Finamente es del caso agregar que mediante Oficio N° 4118 de 1994, el SII, sobre la materia en estudio, indica que tanto en el caso de fusión por creación como en el caso de incorporación, nos encontramos frente a personas jurídicas que terminan su existencia legal, dando lugar a nueva sociedad que se constituye, o bien, siendo absorbida por una nueva sociedad ya existente.

De los antecedentes antes descritos, es posible concluir que en el caso de los retiros en exceso que se determinen en la sociedad de persona que es objeto de una fusión, ya sea por incorporación o por creación, los retiros en exceso no se afectarían con

ninguna tributación, en la medida que no correspondan a utilidades tributables de aquellas que no se han pagado los impuesto de acuerdo a la LIR.

Situación práctica

1. Antecedentes:

EMPRESA : SOCIEDAD COMERCIAL LOS ULMOS LTDA.
 GIRO : COMERCIO- INVERSIONES
 AÑO COMERCIAL : 2009

2. Socios que conforman la sociedad:

Socios	Participación Social
a) Sociedad Comercial Las Acacias Ltda.	50%
b) Srta. Pamela G.	30%
c) Sr. Lautaro N.	20%

3. Los socios que conforman la Sociedad Comercial Los Ulmos Ltda., han decidido con fecha 31 de Octubre de 2010, aportar el 100% de sus derechos a la Sociedad Comercial Los Notros Ltda., Giro: Comercio; con domicilio en Santiago. A igual fecha, la sociedad que es fusionada presenta la siguiente información:

Antecedentes	\$
a) Saldo de FUT, negativo al 31-10-2010	(45.000.000)
b) Retiros en excesos – socios:	
a) Sociedad Comercial Las Acacias Ltda.	15.000.000
b) Srta. Pamela G.	9.000.000
c) Sr. Lautaro N.	6.000.000
c) Capital Propio Tributario al 31-10-2010	54.000.000

4. Conclusión respecto de los retiros en exceso de los socios indicados en el N° 3 precedente, no generan obligación tributaria alguna para sus socios como para la sociedad Comercial Los Notros Ltda.

8. RETIROS EN EXCESO EN EL CASO DE DIVISIÓN DE UNA SOCIEDAD DE PERSONAS

Sobre el particular, cabe expresar que el SII, por Oficio N° 633 de 1993, ha expresado que atendida la naturaleza jurídica de las sociedades de personas y las atribuciones de sus socios, no existe impedimento desde el punto de vista tributario, para que dichas sociedades pudieren realizar su división en los mismos términos en que una sociedad anónima se divide, esto es, en forma tal que a los socios en la nueva sociedad, les correspondan los mismos derechos y participaciones que tienen en el capital de la sociedad que se divide.

Finalmente, el SII, mediante Oficio N° 2.616 de 1998, ha establecido que los excesos de retiros existentes en el Fondo de Utilidades Tributables de la sociedad que se divide, se asignan a las nuevas sociedades que resultan de la división en la misma proporción en que se divide el patrimonio de la sociedad primitiva.

Después de haber descrito la jurisprudencia emitida por el SII, sobre la situación tributaria de los retiros en exceso en el caso de una división de una Sociedad de Persona, esta estará condicionada a la decisión que tomen los socios, es decir, si producto de la división nacen nuevas sociedades de personas y/o sociedades anónimas, le serán aplicables los comentarios descritos en el presente trabajo.

9. TÉRMINO DE GIRO DE UNA SOCIEDAD DE PERSONAS CON RETIROS EN EXCESO

En relación a esta materia es necesario indicar que el SII, en atención a una consulta formulada donde solicitan que se confirme o rectifique su afirmación: en el sentido que frente a un eventual término de giro, una sociedad de personas que arrastra una pérdida financiera y tributaria, como asimismo declara un FUT Negativo, excesos de retiros y capital propio tributario negativo no debe declarar ni pagar ningún impuesto a la renta, este mediante Oficio N° 3.796 del 30-09-2005, da respuesta a dicha consulta, expresando “De acuerdo a lo dispuesto por los artículos 14 y 38 bis de la Ley de la Renta e instrucciones impartidas sobre la materia contenidas en Circulares N°s. 46 y 60, ambas del año 1990, publicadas en el sitio web de Internet de este organismo (www.sii.cl), y considerando la situación tributaria en que se encuentra la sociedad a que alude en su escrito, se informa que de acuerdo con dichas disposiciones legales la sociedad y sus respectivos socios personas naturales por los excesos de retiros que éstos poseen, no se afectarían con los impuestos de la Ley de la Renta, ya que a la fecha no existen utilidades tributables retenidas en el Registro FUT (existiendo un Saldo Negativo). No obstante lo anterior, se hace presente que cuando un contribuyente procede a efectuar el trámite de término de

giro de sus actividades conforme a las normas del artículo 69 del Código Tributario, este Servicio, está facultado para revisar todos sus antecedentes contables y tributarios y en el caso que resulten diferencias de impuesto debe proceder a su cobro.”.

10. INFORMACIÓN A PROPORCIONAL LOS CONTRIBUYENTES QUE SOPORTAN RETIROS EN EXCESO

a) Declaración Jurada N° 1886

Dicha Declaración Jurada deberá ser presentada por las Sociedades de Personas, Sociedades de Hecho, Sociedades en Comandita por Acciones y Comunidades que soportan los retiros realizados por sus socios, socios gestores o comuneros, durante el ejercicio del año anterior, afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional, los exentos del Impuesto Global Complementario y los no constitutivos de Renta debidamente reajustados.

Para tal efecto en dicha declaración Jurada se debe registrar la información referente a retiros en excesos.

“Columna “Exceso de Retiros”: Se debe indicar la parte del retiro del período que no fue financiada con las utilidades tributables y/o no tributables al cierre del ejercicio y, por lo tanto, queda pendiente su situación tributaria para el ejercicio siguiente.”

b) Certificado N° 5

Las instrucciones impartidas para confeccionar dicho certificado en relación a la materia de estudio, establece que debe ser emitido por las Sociedades de Personas, Sociedades de Hecho, Sociedades en Comandita por Acciones y las Comunidades acogidas, ya sea, a los regímenes de tributación de los Artículos 14 letra A) de la Ley de la Renta, informando a sus socios, socios gestores o comuneros, cualquiera que sea su condición jurídica, la situación tributaria de los retiros.

Es así para la confección del recuadro Retiros, en la Columna (9) “Se debe registrar el monto de los excesos de retiros determinados para el ejercicio siguiente. Dicho valor se calculará deduciendo de las cantidades registradas en la columna (5) las anotadas en las columnas (6), (7) y (8).”

c) Sección: Recuadro N° 6: Datos de FUT, Formulario N° 22 Año Tributario 2010.

En el Suplemento Tributario de cada año, se imparten instrucciones para el llenado del Formulario N° 22, en la Sección Recuadro N° 6 Datos de FUT, se indica que el “CODIGO 320: Exceso de retiros para el ejercicio siguiente. Anote en este Código los excesos de retiros que quedaron al 31.12.2009 pendientes de tributación para los ejercicios siguientes, después de haber imputado al Fondo de Utilidades Tributables y/o no Tributables determinado por la empresa al 31.12.2009, en el orden de imputación que establece la ley, los excesos de retiros del ejercicio anterior (2008) y los retiros efectuados durante el período 2009, ambos conceptos debidamente actualizados en la forma indicada en el recuadro correspondiente al Código (226). En resumen, lo que debe registrarse en este recuadro es la diferencia que resulte de restar del Fondo de Utilidades Tributables y no Tributables determinado al 31.12.2009, conforme a las normas del N° 3 de la Letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, en concordancia con aquellas establecidas en la Resol. Ex. N° 2.154, de 1991, los excesos de retiros del ejercicio anterior y los retiros del período, ambos conceptos debidamente actualizados, deduciendo previamente de las utilidades tributables los retiros presuntos que correspondan, los cuales por disposición de la ley deben rebajarse en primer lugar.”.

11. COMENTARIOS FINALES

Luego de haber presentado la normativa aplicable, jurisprudencia emitida por el SII y la generación de casos prácticos, nos permitimos comentar lo siguiente:

1. En primer lugar, debemos indicar que los retiros en exceso nacen a partir del año 1990 y se refiere cuando los retiros en dinero o especies que materialice el empresario individual o los socios de las sociedad personas, ambos entes obligados a tributar en base a renta efectiva contabilidad completa, y las utilidades retenidas tanto en el FUT como FUNT no son suficientes para absorber dichos retiros. Dichos retiros en exceso suspenden su tributación hasta el instante en que la empresa que soportó el retiro en cuestión, genere utilidades ya sea tributables o no con los impuestos personales en el año siguiente o subsiguiente y así sucesivamente, que absorban los excesos en comento.

2. De acuerdo a la normativa que estuvo vigente en los años 1984 a 1989, los retiros en exceso como norma general no eran representativos de incremento de patrimonio de quienes los percibían, de acuerdo al concepto de renta que describe la Ley de la Renta contenido en el Artículo 1° del D.L. N° 824 de 1974.

3. Claro es que la tributación de los retiros en exceso dependerá de la decisión que tomen los dueños de las empresas, en forma muy especial nos referimos a los socios de sociedades, debido a que ellos pueden tomar la decisión de transformarse en sociedad anónima y será esta última quien asuma la obligación tributaria en pro de sus dueños, e igual comentario en el caso de enajenación de derechos sociales, donde el cesionario es legalmente responsable de la tributación cuando dichos retiros en exceso son imputado a utilidades tributables con los impuestos Global Complementario o Adicional, o el Impuesto Único del Inciso 3° del artículo 21 de la LIR.

4. Por otra parte, los retiros en exceso son un elemento importante cuando se trata de una sociedad de persona obligada a tributar en base a renta efectiva contabilidad completa y balance general, la cual además participa en otra sociedad de personas que está obligada a llevar el Registro FUT, solicitándole a esta última renta devengada por encontrarse en presencia de retiros en excesos, donde la necesidad de renta devengada estará dada por la sumatoria del saldo negativo del FUT más los retiros en exceso.

De esta manera la sociedad que solicita renta devengada primero imputará a la renta devengada al saldo negativo de FUT que esta tuviera, situación que podría corresponder a Pérdidas Tributarias, donde el contribuyente podrá invocar el derecho que le asiste a solicitar un Pago Provisional por Utilidades Absorbidas, con la consecuencia que los retiros en exceso continúan pendientes de tributación. En este caso, las empresas no tienen opción de proceder a la imputación que establecen las normas legales y las instrucciones que ha impartido el SII sobre esta materia. Esta situación resulta ser muy positiva para las empresas que generen pérdidas tributarias y retiros en excesos.

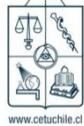
5. También, llama la atención la inequidad tributaria que se produce para el sistema dado el caso de transformación de sociedades de personas en sociedad anónima, cuando la sociedad que se transforma se encuentra en situación de retiros en exceso, ya que dichos retiros son imputados a utilidades tributables en la empresa fuente y la obligación debe cumplirla una Sociedad Anónima. Ahora bien, al momento de determinar la base imponible del impuesto Único del inciso tercero del artículo 21 de la ley de la renta, dicha base imponible no es incrementada por el impuesto de primera categoría cuando este le asiste de crédito, de esta manera su obligación tributaria no corresponde al 35% según tasa efectiva, por cuanto su base imponible no está formada por una renta bruta, si no por 83%, cuando la tasa del impuesto de Primera categoría sea del 17%. Por lo tanto, este es un hecho que resulta ser muy positivo y una variable a considerar por los dueños de las sociedades donde se generan los retiros en excesos.

6. Finalmente, después de haber analizado la historia y la evolución de los retiros en exceso, consideramos relevante que la autoridad administrativa se preocupe de este hechos y verifique que cuando los retiros en exceso son representativos de incrementos de patrimonio y no hayan cumplido con su obligación tributaria, proceda a su cobro.

En virtud de la equidad tributaria, que es una característica de nuestro sistema tributario, esperamos que la autoridad administrativa incluya en sus análisis tributarios futuros los efectos tributarios que se pueden producir al estar en presencia de los retiros en excesos, con la finalidad evitar el no cumplimiento de la obligación tributaria de los beneficiarios de dichos flujos o recursos monetarios (retiros en exceso).



CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile



Reporte N°18
Agosto 2011

Devoluciones de capital social

Reporte Tributario preparado por el
Centro de Estudios Tributarios
De la Universidad de Chile (CET UChile).

1. INTRODUCCIÓN

Cuando un inversionista quiere explotar bienes o desarrollar una actividad, puede llevarlas a cabo mediante la constitución de una sociedad, adquirir derechos sociales o la adquisición de acciones de una sociedad anónima, modalidad o estructura donde el inversionista invierte su capital. Dicho aporte de capital, en el caso de sociedades de personas o, la adquisición de acciones de pago cuando se trate de sociedades anónimas, constituyen para dichas compañías un ingreso no renta para su perceptor, no afectándose con impuesto la percepción de dicho aporte.

Ahora bien, cuando dicho aportes de capitales son devueltos por las sociedades a sus dueños, los referidos desembolsos podrían constituir un flujo susceptible de afectar con impuesto a la renta, lo anterior es cuando se cumplen ciertas condiciones que al efecto establece el actual N° 7 del artículo 17 de la Ley de la Renta. Sin embargo, es necesario hacer presente que la norma en referencia fue modificada por el N° 2 del artículo 2°, de la ley N° 18.985 de 1990, y que entro en vigencia a contar del 1° de Abril de 1990.

Ahora bien, antes de la modificación al N° 7 del artículo 17 de la ley en referencia, las devoluciones de capital más su reajustes no constituían renta alguna afecta a impuesto, salvo que la devolución de capital correspondiere a utilidades tributables capitalizadas las cuales no habían tributado con los Impuestos Global Complementario o Adicional, situación última que derivo que los inversionistas postergaran la tributación de las utilidades retenidas en las empresas, para ello procedían a retirar sólo el capital y sus respectivos reajustes.

En la actualidad, la norma legal en estudio evita la postergación de la tributación de las utilidades tributables retenidas en las empresas por parte de sus propietarios, es por ello que resulta importante conocer las condiciones que deben cumplirse para que dicha devolución tenga tratamiento tributario de ingreso no renta, evitando de esta forma la doble tributación de dicho flujo en los impuestos finales.

2. NORMATIVA LEGAL VIGENTE

La Ley de la Renta, en el N° 7 del artículo 17, establece lo siguiente:

“Las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos efectuados en conformidad a esta ley o a leyes anteriores, siempre que no correspondan a utilidades tributables capitalizadas que deben pagar los impuestos de esta ley. Las sumas retiradas o distribuidas por estos conceptos se imputarán en primer término a las

utilidades tributables, capitalizadas o no, y posteriormente a las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables.”

3. CIRCULAR N° 53 DE FECHA 17 DE OCTUBRE DE 1990 – SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS

La autoridad administrativa ha expresado que de conformidad con el nuevo texto del N°7 artículo 17 antes indicado, se mantiene el carácter de ingreso no renta que tiene en general la devolución de capital y su reajuste (entendiéndose por este último, aquel proveniente de texto anteriores de la Ley de la renta y la parte de la revalorización del capital propio referida en el N° 13 del artículo 41 que proporcionalmente corresponda a dicha devolución de capital), con la única limitante que no corresponda a utilidades capitalizadas que no han pagado los impuesto Global Complementario o Adicional.

Agrega, por consiguiente, la devolución de capital social y su correspondiente reajuste, proveniente de utilidades capitalizadas en las empresas, se encuentra gravada con los impuestos Global Complementario o Adicional según proceda, toda vez que la tributación de tales “utilidades” quedó en suspenso al no ser retirados o distribuidos dichos flujos de las respectivas empresas que los generaron. Naturalmente, dicha imposición no procederá respecto de aquellas utilidades que provienen de ejercicios anteriores al año 1984, respecto de los contribuyentes que debían cumplir con toda la tributación a la renta en el mismo ejercicio tanto respecto del impuesto de categoría como del Global Complementario o Adicional.

Ahora bien, los efectos antes señalados, la nueva norma precisa el orden de imputación a que quedarán sujetas las devoluciones de capital, con el objeto de establecer si ellas estarán afectas o no a los impuestos ya señalados, donde el orden de imputación tiene una directa relación con el orden establecido para los retiros y dividendos en su imputación al registro FUT – letra d) del N° 3, Párrafo A) del artículo 14 de la ley de la Renta – dentro de los cuales obviamente se comprenden las citadas devoluciones.

En efecto, de acuerdo con dicho orden de imputación las mencionadas devoluciones de capital quedarán sujetas al siguiente régimen tributario respecto de sus beneficiarios, cualquiera sea la calidad jurídica o societaria del contribuyente que las efectúa:

ORDEN DE IMPUTACION	TRIBUTACION
1) A utilidades tributables capitalizadas o no, acumuladas en las empresas, en el caso de sociedades anónimas y en comandita por acciones (socio accionista) al 31 de diciembre del año anterior a la fecha de la devolución, o al 31 de diciembre del mismo ejercicio respecto de los demás contribuyentes, determinadas de acuerdo al artículo 14, Párrafo A), N° 3, letra a), Ley de la Renta.	Afectas a impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda.
2) A utilidades de balance o financieras retenidas, en las sociedades anónimas y en comandita por acciones (socio accionista) al 31 de diciembre del año anterior a la fecha de la devolución, o al 31 de diciembre del mismo ejercicio respecto de los demás contribuyentes, en exceso de las tributables.	Afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda.
3) A cantidades o ingresos no constitutivos de rentas o exentas del Impuesto Global Complementario o Adicional	No afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional.

En todo caso, si no existen utilidades tributables capitalizadas o no, pero si utilidades de balance retenidas, también quedan afectas a impuestos la devoluciones de capital que se realicen.

Para efectos anteriores, utilidad de balance retenida en exceso de las tributables, será la que se encuentre como saldo contable al 31 de diciembre del año anterior a la fecha de la devolución, tratándose de sociedades anónimas y en comandita por acciones (socios accionistas), y al 31 de diciembre del mismo ejercicio en que se efectúa la devolución respecto de los restantes contribuyentes. En el caso que las utilidades financieras acumuladas no retiradas ni distribuidas se hubieren capitalizado, el mencionado saldo no existirá como registro o cuenta contable independiente, para el debido cálculo de la referida utilidad, será necesario para su determinación, deducir en cada año de la utilidad de balance que se determine, los retiros o distribuciones de utilidad efectuados en el ejercicio, debidamente reajustados en la forma dispuesta en el artículo 41 de la Ley de la Renta. Para el cálculo de la cantidad que excede las utilidades tributables acumuladas en el registro FUT, será necesario deducir del remanente positivo de este último del saldo de utilidades según balance.

Finalmente agrega la citada instrucción, que se entiende que las utilidades de balance deben corresponder a las que se determinen de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados – en la actualidad tendríamos que entender que conforme a normas IFRS – incluyendo todos los ingresos que obtenga la empresa ya sea de su propio giro o de terceros.

4. NORMAS QUE REGULAN LAS DEVOLUCIONES DE CAPITAL SOCIAL – CÓDIGO TRIBUTARIO

Al respecto, cabe indicar que el inciso final del artículo 69 del Código Tributario, establece que “No podrá efectuarse disminución de capital en las sociedades sin autorización previa del Servicio.”

De la norma legal antes descrita, las devoluciones de capital social para su materialización deben contar con la autorización previa del Servicio de Impuesto Internos.

Para cumplir con dicha obligación tributaria accesoria, los contribuyentes deberán presentar el Formulario N° 3239 denominado “Formulario de Modificación y Actualización de la Información”, el cual es presentado en la oficina del Servicio de Impuestos Internos jurisdiccional que corresponda al contribuyente de acuerdo a su domicilio.

5. REPATRIACIÓN DE CAPITALES INVERTIDOS EN EL EXTRANJERO

El Servicio de Impuesto Internos ha expresado que en el caso de empresas con domicilio y residencia en Chile que efectúen inversiones en el exterior y deseen repatriar el capital invertido a nuestro país, tal devolución se encuentra regulada por lo establecido en el artículo 41B de la Ley de la Renta, norma que dispone que los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no podrán aplicar, respecto de estas inversiones e ingresos, lo dispuesto en los números 7 y 8, con excepción de la letra f) y g), del artículo 17, y en los artículos 57 y 57bis. No obstante, agrega la referida disposición legal, que dichos contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de esta ley hasta el monto invertido, siempre que la suma respectiva se encuentre previamente registrada en este Servicio en la forma establecida en el N° 2 de la letra C del artículo 41 A, y se acredite con instrumentos públicos o certificados de autoridades competentes del país extranjero debidamente autenticados; pudiendo este organismo, en los casos en que no se pueda contar con la documentación referida, autorizar que se acredite la disminución o retiro de capital, mediante certificados o informes de auditores externos del país extranjeros respectivo, también debidamente autenticados (Oficio N° 3422 de 14/07/2004).

6. SITUACIÓN PRÁCTICA DE LAS DEVOLUCIONES DE CAPITAL

Para ilustrar la normativa y jurisprudencia antes expuesta, a continuación se presentan dos situaciones de tipo prácticas con el objeto de ejemplificar la normativa aplicable. En tal sentido se presentan los siguientes antecedentes cuyos datos son supuestos:

Situación N° 1, Sociedad de Persona Ltda.

Empresa	:	Sociedad de persona Ltda.
Giro	:	Comercio
Año comercial	:	2010
Domicilio	:	Santiago Chile

El representante legal, al 31 de diciembre proporciona la siguiente información:

- a) **Los socios todos con domicilio en Chile, con fecha 15-10-2010 han acordado disminuir el capital social en la suma de \$ 70.000.0000, el cual será asignado a los respectivos socios de acuerdo a su porcentaje de participación social:**

	Socio	Participación social
1)	Persona natural	40%
2)	Persona jurídica	60%

- b) **El registro FUT al 31 de diciembre de 2009, consigna la siguiente información:**

1.	• Remanente de utilidades neta, con derecho a crédito por impuesto de primera categoría, tasa 17%	30.000.000
	• Remanente de utilidades sin derecho a crédito de primera categoría	2.000.000
	• Impuesto de primera categoría A.T.2010	<u>7.650.000</u>
	Total Remanente	\$ 39.650.000

- c) **El registro FUNT al 31-12-2009, consigna la siguiente información:**

1.	Remanente de ingresos no renta	\$ 4.000.000
----	--------------------------------	--------------

d) Anexo del Libro FUT, Registro Diferencia entre depreciación acelerada y normal, inciso tercero del N° 5 artículo 31, ley de la Renta, al 31-12-2010.

1.	Remanente de diferencia entre la Depreciación acelerada y normal	\$ 6.300.000 =====
----	--	-----------------------

e) Registro del patrimonio al 31-12-2010:

1.	Capital social más revalorización de capital propio, deducida la disminución de capital social	60.000.000
2.	Utilidades acumuladas más revalorización capital propio	32.000.000
3.	Utilidad del ejercicio-2010	23.000.000

f) Otros antecedentes tributarios al 31-12-2010:

1.	Renta Líquida Imponible de Primera	\$ 18.000.000
2.	Retiros actualizados, actualizados:	
	2.1 Persona natural	8.000.000
	2.2 Persona jurídica	12.000.000
3.	Gastos Rechazados, Impuesto de Primera Categoría A.T. 2010 pagado y actualizado	7.803.000

Situación N° 2, Sociedad Anónima

Empresa	:	Sociedad Anónima (cerrada)
Giro	:	Comercio
Año comercial	:	2010
Domicilio	:	Santiago Chile

El representante legal de la compañía, proporciona la siguiente información:

- a) La junta extraordinaria de accionistas aprobó disminución de capital social, para hacerse efectiva el 15-06-2010, por la suma de \$ 75.000.000. Dicha disminución se asignará en relación al número de acciones que poseen los accionistas a dicha fecha.**

b) El registro FUT al 31 de diciembre de 2009, consigna la siguiente información:

1.	• Remanente de utilidades neta, con derecho a crédito por impuesto de primera categoría, tasa 17%	\$ 50.000.000
	• Remanente de utilidades sin derecho a crédito de primera categoría	3.000.000
	• Impuesto de primera categoría A.T.2010	<u>10.200.000</u>
	Total Remanente	\$ 63.200.000

c) El registro FUNT al 31-12-2009, consigna la siguiente información:

1.	Remanente de ingresos no renta	\$ 6.000.000 =====
----	--------------------------------	-----------------------

d) Anexo del Libro FUT, Registro Diferencia entre depreciación acelerada y normal, inciso tercero del N° 5 artículo 31, ley de la Renta, al 31-12-2009.

1.	Remanente de diferencia entre la Depreciación acelerada y normal	\$ 2.800.000 =====
----	--	-----------------------

e) Registro del patrimonio al 31-12-2009:

1.	Capital pagado	150.000.000
2.	Reserva revalorización de capital	45.500.000
3.	Utilidad del ejercicio-2009	62.000.000

f) Otros antecedentes tributarios al 31-12-2010:

1.	Con fecha 15-04-2010, la junta de accionista acuerda distribuir y pagar dividendos	20.000.000
2.	Gastos Rechazados, Impuesto de Primera Categoría A.T. 2010 pagado 25-04-2010	10.200.000
3.	Gastos Rechazados, Impuesto Único Inciso tercero artículo 21 LIR, pagado el 25-04-2010	3.700.000

Devoluciones de capital social

7. SOLUCIÓN A LOS EJEMPLOS PRÁCTICOS DE DEVOLUCIÓN DE CAPITAL

A continuación procedemos al desarrollo de las situaciones prácticas expuestas en el punto VI anterior.

Solución a situación N° 1, Sociedad de Personas

a) Determinación del Registro FUT al 31-12-2010:

	Detalle	FUT	Ut. neta c/crédito	Ut. neta s/crédito	Impuesto 1° categoría	Crédito e Incrém.1° Categoría
1	Remanente 2009	39.650.000	30.000.000	2.000.000	7.650.000	6.144.570
(+)	Reajuste 2,5%	991.250	750.000	50.000	191.250	153.614
=	Remanente reajustado	40.641.250	30.750.000	2.050.000	7.841.250	6.298.184
(-)	Menos: Gastos Rechazados Impuesto Renta A.T. 2010	(7.803.000)		38.250	(7.841.250)	
	Saldo Remanente al 31-12-2010	32.838.250	30.750.000	2.088.250	0	6.298.184
2	Renta. L. Imponible-2010	18.000.000	14.940.000	0	3.060.000	3.060.000
=	Saldo ingresos FUT antes de Imputaciones	50.838.250	45.690.000	2.088.250	3.060.000	9.358.184
10.	Imputaciones					
(-)	Socio Persona Natural	(8.000.000)	(8.000.000)			(1.638.552)
(-)	Socio Persona Jurídica	(12.000.000)	(12.000.000)			(2.457.828)
=	Remanente de FUT al 31-12-2010, antes de imputación de devolución de capital social	\$ 30.838.250	25.690.000	2.088.250	3.060.000	\$ 5.261.804
(+)	Diferencia de depreciación Acelerada y normal registrada en anexo FUT, actualizada	6.300.000		6.300.000		
	Imputación de la Devolución de capital, octubre - 2010, actualizado \$ 70.140.000 (-) 37.138.250 = \$ 33.001.750	(37.138.250)	(25.690.000)	(8.388.250)	(3.060.000)	(5.261.804)
	Remanente de FUT, para el año 2011	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0

Registro FUNT al 31-12-2010

1.	Remanente de ingresos no renta, reajustado al 31-12-2010	\$ 4.100.000
(-)	Imputación de la devolución de capital no imputada al FUT \$ 33.001.750 (-) \$ 4.100.000 = \$ 28.901.750	(4.100.000)
	Remanente de FUNT para el año 2011	\$ 0

b) Determinación del Fondo de utilidades tributables para los fines del N° 7 del artículo 17, de la Ley de la Renta, al 31-12-2010, de acuerdo a la Circular N° 53 de 1990:

1)	Saldo positivo de FUT	\$
	Utilidades netas, con crédito de Primera Categoría	10.750.000
	Utilidades sin derecho a crédito de Primera Categoría	2.088.250
	Utilidad bruta	<u>18.000.000</u>
	Total FUT	30.838.250
2)	Utilidades de Balance en exceso de las tributables:	13.761.750
	a) Utilidad Financiera, al 31-12-2010	
	• Ut. acumuladas más Rev. Capital Propio	32.000.000
	• Utilidad del ejercicio-2010	<u>23.000.000</u>
	Total	55.000.000
	Menos:	
	b) Saldo FUNT	(4.100.000)
	c) Saldo Diferencia de depreciación Acelerada normal	(6.300.000)
	d) Saldo de FUT	<u>(30.838.250)</u>
3)	Diferencia entre depreciación acelerada y normal, según anexo de FUT, sin derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría	<u>6.300.000</u>
	Total Fondo de Utilidades Tributables, retenidas al 31-12-2010	\$ 50.900.000
	Imputación:	
	Devolución de Capital Social	
	Octubre 2010 \$ 70.000.000 x 1,002..... \$ 70.140.000 menos \$ 50.900.000 = \$ 19.240.000, no imputado al fondo de utilidades.	(50.900.000)
	Saldo de Fondo	\$.....0.....

Devoluciones de capital social

c) Análisis tributario de la devolución de capital materializada por los socios de la Sociedad de Persona Ltda., el día 15-10-2010, actualizada al 31-12-2010:

Socios	Total	Devolución de capital, ingreso no renta Art. 17 N° 7	Registro FUNT	Fondo Utilidad N°7 Art. 17.LIR, tributables.
Devolución de capital	70.140.000	\$ 15.140.000	\$ 4.100.000	\$ 50.900.000
Imputación				
a) P.Natural, 40% Part.	(28.056.000)	(6.056.000)	(1.640.000)	(20.360.000)
b) P.Jurídica,60% Part.	(42.084.000)	(9.084.000)	(2.460.000)	(30.540.000)
Total	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0

d) Situación tributaria de la devolución de capital social al 31-12-2010:

e.1) Socio Persona Natural

1.	Retiro afecto a impuesto Global Complementario	\$ 20.360.000
	Incremento por impuesto de primera categoría	880.722
	Crédito por impuesto de Primera categoría	2.104.722
2.	Retiro imputado a ingresos no renta	1.640.000
	Nota: Devolución de capital social \$ 6.056.000.-	

e.2) Socio Persona Jurídica

1.	Retiro afecto a impuesto Global Complementario	\$ 30.540.000
	Incremento por impuesto de primera categoría	1.321.082
	Crédito por impuesto de Primera categoría	3.157.082
2.	Retiro imputado a ingresos no renta	2.460.000
	Nota: Devolución de capital social \$ 9.084.000.-	

Nota:

En el caso del socio persona jurídica, deberá proceder a deflactar los valores para su posterior registro en el libro Registro de Renta Líquida Imponible y Fondo de Utilidad Tributable (FUT), que a partir de los antecedentes descritos, los valores son los siguientes:

Centro de Estudios Tributarios

*	Total devolución de capital al día 15-10-2010, 60% / \$ 70.000.000	\$ 42.000.000
a)	Retiro afecto a Global Complementario a registrar en el FUT \$ 30.540.000 / 1,002	30.479.042(+)
b)	Retiro ingreso no renta, a registrar en el FUNT \$ 2.460.000 / 1,002	2.455.090(+)
c)	Devolución de capital social, que no constituye renta \$ 9.084.000 / 1,002, no se registra en el FUT y FUNT	9.065.868(+)
	Total	\$ 42.000.000

Solución a situación N° 2, Sociedad Anónima

a) Determinación del Registro FUT al 15-06-2010

	Detalle	FUT	Ut. neta c/crédito	Ut. neta s/crédito	Impuesto 1° categoría	Crédito e Increm.1° Categoría
I	Remanente 2009	63.200.000	50.000.000	3.000.000	10.200.000	10.240.950
(+)	Reajuste a abril-2010 : 0,6%	379.200	300.000	18.000	61.200	61.446
=	Remanente reajustado, 04/2010	63.579.200	50.300.000	3.018.000	10.261.200	10.302.396
(-)	Imputación					
	Dividendo, 15/04.2010	(20.000.000)	(20.000.000)			(4.096.380)
	Saldo remanente	43.579.200	30.300.000	3.018.000	10.261.200	6.206.016
(+)	Reajuste a Junio-2010, 0,8%	348.634	242.400	24.144	82.090	49.648
	Saldo remanente a junio-2010	43.927.834	30.542.400	3.042.144	10.343.290	6.255.664
(-)	Menos: Gastos Rechazados Impuesto Renta A.T. 2010 25/04/210 \$ 10.200.000 x 0,8%	(10.281.600)		61.690	(10.343.290)	
(-)	Impuesto Único Inciso 3° Art.21 \$ 3.700.000 x 0,8%	(3.729.600)	(3.729.600)			(763.893)
	Saldo Remanente al 15-06-2010	29.916.634	26.812.800	3.103.834	0	5.491.771
(+)	Diferencia de depreciación Acelerada y normal registrada en anexo FUT, actualizada	2.839.200		2.839.200		
	Subtotal al 15-06-2010	32.755.834	26.812.800	5.943.034		5.491.771
	Imputación de la Devolución de capital, 15 de junio-2010 \$ 75.000.000 (-) 32.755.834 = \$ 42.244.166	(32.755.834)	(26.812.800)	(5.943.034)		(5.491.771)
	Remanente de FUT, al 15-06-2010	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0

Devoluciones de capital social

b) Registro FUNT al 15-06-2010

1.	Remanente de ingresos no renta, reajustado al 15-06-2010	\$ 6.000.000
(+)	Reajuste, 1,4%	<u>84.000</u>
	Remanente reajustado	\$ 6.084.000
(-)	Imputación de la devolución de capital no imputada al FUT \$ 42.244.166 (-) \$ 6.084.000 = \$ 36.160.166	<u>(6.084.000)</u>
	Remanente de FUNT al 15-06-2011	\$ 0

c) Anexo del Libro FUT, Registro Diferencia entre depreciación acelerada y normal, inciso tercero del N° 5 artículo 31, ley de la Renta, al 31-12-2009.

1.	Remanente de diferencia entre la Depreciación acelerada y normal	\$ 2.800.000
(+)	Reajuste a junio-2010, 1,4%	<u>39.200</u>
	Total Reajustado al 15-06-2010	\$ 2.839.200
(-)	Imputado a FUT	<u>(2.839.200)</u>
	Saldo al 15-06-2010	\$ 0

d) Determinación del Fondo de utilidad tributables de acuerdo al N° 7 del Artículo 17 de la Ley de la Renta, al 31-12-2010, en concordancia con la Circular N° 53 de 1990:

1)	Saldo positivo de FUT		\$
	Utilidades netas, con crédito de Primera Categoría		26.812.800
	Utilidades sin derecho a crédito de Primera Categoría		<u>3.103.834</u>
	Total FUT		29.916.634
2)	Utilidades de Balance en exceso de las tributables:		3.868.166
	e) Utilidad Financiera, al 15-06-2010		
	<ul style="list-style-type: none"> • Ut. Acumuladas al 31-12-2009, más reajuste a junio-2010 \$62.000.000 x 1,014 	62.868.000	
	<ul style="list-style-type: none"> • Utilidad del ejercicio-2010 		
	<ul style="list-style-type: none"> • Menos: Distribución dividendo \$20.000.000 x 1,008 	(20.160.000)	
	Total	42.708.000	

Centro de Estudios Tributarios

	Menos:		
	f) Saldo FUNT	(6.084.000)	
	g) Saldo Diferencia de depreciación Acelerada normal	(2.839.200)	
	h) Saldo de FUT	(29.916.634)	
3)	Diferencia entre depreciación acelerada y normal, según anexo de FUT, sin derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría		<u>2.839.200</u>
	Total Fondo de Utilidades Tributables, retenidas al 15-06-2010		\$ 36.624.000
	Imputación:		
	Devolución de Capital Social		
	15/junio/2010 \$ 75.000.000, menos \$ 36.624.000 = \$ 38.376.000, no imputado al fondo de utilidades.		<u>(36.624.000)</u>
	Saldo de Fondo		\$.....0.....

e) Análisis tributario de la devolución de capital materializada por los accionistas de la Cía., el día 15-10-2010:

Socios	Total	Devolución de capital, ingreso no renta Art. 17 N° 7	Registro FUNT	Fondo Utilidad N°7 Art. 17.LIR, tributables.
Devolución de capital	\$ 75.000.000	\$ 32.292.000	\$ 6.084.000	\$ 36.624.000

f) Situación tributaria de la devolución de capital el 15-06-2010:

1.	Distribución de dividendo afecto a impuesto Global Complementario	36.624.000
	Incremento por impuesto de primera categoría	5.491.771
	Crédito por impuesto de Primera categoría	5.491.771
2.	Distribución de dividendo imputado a ingresos no renta	6.084.000
3.	Distribución que corresponde a devolución de capital	32.292.000

8. COMENTARIOS FINALES

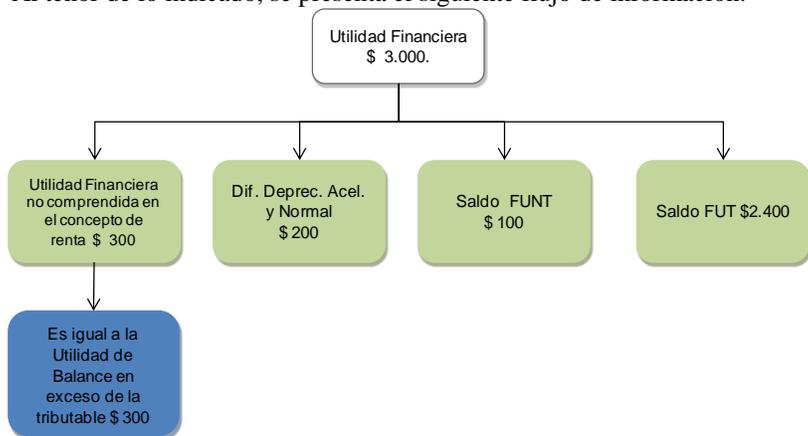
Después de haber presentado la normativa legal y las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuesto Internos que rigen frente a las devoluciones de capitales sociales, complementadas con situaciones prácticas, podemos señalar lo siguiente:

1. La normativa legal que al efecto establece el N° 7 del artículo 17, de la Ley de la Renta, es aplicable a las empresas o sociedades de la Primera Categoría, que se encuentre afecta a impuesto en Chile, obligadas a tributar en base a renta efectiva contabilidad completa.

Por otra parte, es necesario tener presente que el Servicio de Impuestos Internos ha expresado que cuando se trate de empresas con domicilio y residencia en Chile que efectúen inversiones en el exterior y deseen repatriar el capital al país, tal devolución se encuentra regulada por lo establecido en el artículo 41 B de la Ley de la Renta, norma que dispone que los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos e ingresos de fuente extranjera, no podrán aplicar respecto de estas inversiones e ingresos, lo dispuesto en el N° 7 del artículo 17 de la Ley de la Renta.

2. Para efectos de determinar las utilidades de balance en exceso de las utilidades tributables, la Circular N° 53 de 1990 emitida por el Servicio de Impuestos Internos, establece que dicha utilidad financiera corresponderá a las utilidades financieras de balance menos las utilidades tributables registradas en el FUT.

Al tenor de lo indicado, se presenta el siguiente flujo de información:



Como podemos apreciar, y teniendo presente la normativa del N° 7 del artículo 17 de la Ley de la Renta, dicha norma legal busca gravar con impuesto finales las utilidades financiera que no se encuentran registradas en el registro tributario (Libro FUT), de esta manera, las utilidades de balance en exceso de las tributables deberían corresponder a la diferencia positiva de restar al total de las utilidades financieras el Saldo de Fut \$ (+); Saldo de FUNT \$ (+) y Saldo de diferencia de depreciación acelerada y normal \$ (+). Dicho procedimiento descrito fue aplicado en la solución a los casos prácticos propuesto en el desarrollo del presente tema.

3. Cuando los propietarios de las sociedades tomen la decisión de materializar una devolución de capital social, deberán tener presente que en la sociedad donde se produce la devolución de capital no existan utilidades financieras ni tampoco utilidades tributables, en tal sentido, la devolución de capital de acuerdo a la ley de la renta constituye un ingreso no renta, por ende, al percibir devoluciones de capital careciendo de utilidades tributables y financieras, dicha devolución no corresponde a hecho gravado que afecte a las personas que perciben dicho ingreso.
4. En el caso de sociedad de personas, las devoluciones de capital que se efectúen a sus socios, son considerados simples retiros, los cuales al 31 de diciembre del año en que produce dicha devolución de capital se define su situación tributaria; si a dicha fecha existen utilidades tributables y/o utilidades de balance en exceso de las tributables, la devolución de capital calificará como un hecho gravado hasta dicho monto, gravándose con los impuestos Global Complementario o Adicional según corresponda, situación que se puede apreciar en las situaciones: N° 1 (Sociedad de Persona) y N°2 (Sociedad Anónima), presentadas en los puntos VI y VII precedentes, generándose una doble tributación a nivel de los impuesto finales o simplemente anticipando una tributación de un ingreso que no constituye un hecho gravado por no constituir un incremento de patrimonio.

Finalmente, recordar que toda disminución de capital en las sociedades debe ser previamente autorizada por el Servicio de Impuestos Internos, comunicación que se materializa mediante la presentación del Form. N° 3239, todo ello en virtud del inciso final del artículo 69 del Código Tributario.



CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile



www.cetuchile.cl

Reporte N°19
Septiembre 2011

Rentas de capitales mobiliarios

Reporte Tributario preparado por el
Centro de Estudios Tributarios
De la Universidad de Chile (CET UChile).

1. RENTAS DE CAPITALES MOBILIARIOS, TRIBUTACIÓN APLICABLE A LAS RENTAS DEL ARTÍCULO 20 N°2 DE LA L.I.R.

Cuando un inversionista debe tomar decisiones de donde canalizar sus inversiones, por lo general, son las instituciones financieras las que se encargan de orientar a dichas personas, lo anterior con la finalidad de que el inversionista coloque sus recursos en instrumentos o productos que le permitan generar rentabilidades del mercado que pudieran ser interesantes.

Sin embargo, cuando los inversionistas rescatan o procedan a liquidar sus inversiones, dicho proceso será puesto en conocimiento de la autoridad tributaria al año siguiente, toda vez que la respectiva institución financiera informe acerca de la rentabilidad positiva o negativa de las inversiones realizadas en el año anterior por todos sus clientes. A partir de esa información, cada contribuyente deberá establecer su situación tributaria, es decir, que impuesto debe pagar por la renta obtenida, lo cual puede resultar una sorpresa o en algunas ocasiones alteraciones económicas importantes por desconocer la carga tributaria.

De esta manera consideramos importante presentar la normativa tributaria que es aplicable a las rentas de capitales mobiliarios, de acuerdo a la Ley de la Renta, con la finalidad que cada inversionista tenga un conocimiento previo de cuál es la obligación tributaria que debe cumplir al momento en que nace la obligación de determinar sus impuestos.

Consideramos importante, que así como el contribuyente se informa de las distintas alternativas de inversiones que le ofrece el mercado para invertir sus valores, lo invitamos a que también comprenda y conozca ciertos aspectos tributarios que son aplicables a los resultados que generen dichas inversiones, lo anterior con el objeto de maximizar sus beneficios tributarios.

2. NORMATIVA LEGAL APLICABLE A LAS RENTAS DEL ARTÍCULO 20 N°2 DE LA L.I.R.

La Ley de la Renta, contenida en el artículo primero del D.L. 824, establece para el estudio en comento, una serie de normas que se encuentran dispersas dentro del texto legal. A continuación detallamos cada una de las normas legales que aplican con el objeto de facilitar la comprensión del lector.

- 1) Título II, Primera Categoría, rentas del capital y de las empresas comerciales industriales, minería y otras. Párrafo 1°, de los contribuyentes y de la tasa del impuesto.**

“Artículo 20.-

Establécese un impuesto de 17% que podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, N° 3 y 63. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre:

- 2°.- Las rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquiera clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación, y que no estén expresamente exceptuados, incluyéndose las rentas que provengan de:
- a) Bonos y debentures o títulos de crédito, sin perjuicio de lo que se disponga en convenios internacionales;
 - b) Créditos de cualquier clase, incluso los resultantes de operaciones de bolsas de comercio;
 - c) Los dividendos y demás beneficios derivados del dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas extranjeras, que no desarrollen actividades en el país, percibidos por personas domiciliadas o residentes en Chile;
 - d) Depósitos en dinero, ya sea a la vista o a plazo;
 - e) Cauciones en dinero;
 - f) Contratos de renta vitalicia, y
 - g) Instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104, las que se gravarán cuando se hayan devengado.

En las operaciones de crédito en dinero, se considerará interés el que se determine con arreglo a las normas del artículo 41 bis.

Los intereses a que se refiere la letra g), se considerarán devengados en cada ejercicio, a partir del que corresponda a la fecha de colocación y así sucesivamente hasta su pago. El interés devengado por cada ejercicio se determinará de la siguiente forma: (i) dividiendo el monto total del interés anual devengado por el instrumento, establecido en relación al capital y la tasa de interés de la emisión respectiva, por el número de días del año calendario en que el instrumento ha devengado intereses, y (ii) multiplicando dicho resultado por el número de días del año calendario en que el título haya estado en poder del contribuyente respectivo. Los períodos de colocación

se calcularán desde el día siguiente al de la fecha de su adquisición y hasta el día de su enajenación o el último día del ejercicio, lo que ocurra primero, ambos incluidos.

No obstante las rentas de este número, percibidas o devengadas por contribuyentes que desarrollen actividades de los números 1º, 3º, 4º y 5º de este artículo, que demuestren sus rentas efectivas mediante un balance general, y siempre que la inversión generadora de dichas rentas forme parte del patrimonio de la empresa, se comprenderán en estos últimos números, respectivamente.”

2) **Párrafo 3º, de la base imponible. (Primera Categoría)**

“Artículo 29

Inciso primero

Constituyen "ingresos brutos" todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto los ingresos a que se refiere el artículo 17. En los casos de contribuyentes de esta categoría que estén obligados o puedan llevar, según la ley, contabilidad fidedigna, se considerarán dentro de los ingresos brutos los reajustes mencionados en los números 25 y 28 del artículo 17 y las rentas referidas en el número 2 del artículo 20º.

Inciso segundo

El monto a que asciende la suma de los ingresos mencionados, será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente, con excepción de las rentas mencionadas en el número 2º del artículo 20, que se incluirán en el ingreso bruto del año en que se perciban.”

“Artículo 33.-

Inciso primero

Para la determinación de la renta líquida imponible, se aplicarán las siguientes normas:

- 2º.- Se deducirán de la renta líquida las partidas que se señalan a continuación, siempre que hayan aumentado la renta líquida declarada:
- a) Los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente en tanto no provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del país, aún cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas;

4°.- La renta líquida correspondiente a actividades clasificadas en esta categoría, que no se determine en base a los resultados de un balance general, deberá reajustarse de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior a aquél en que se percibió o devengó y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo. Tratándose de rentas del artículo 20, N° 2, se considerará el último día del mes anterior al de su percepción.”

3) Párrafo 4°, de las exenciones.

“Artículo 39.-

Estarán exentas del impuesto de la presente categoría las siguientes rentas:

1°.- Los dividendos pagados por sociedades anónimas o en comandita por acciones, respecto de sus accionistas, con excepción de las rentas referidas en la letra c) del N° 2 del artículo 20.

4°.- Los intereses o rentas que provengan de:

- a) Los bonos, pagarés y otros títulos de créditos emitidos por cuenta o con garantía del Estado o por las instituciones, empresas y organismos autónomos del Estado.
- b) Los bonos o letras hipotecarios emitidos por las instituciones autorizadas para hacerlo.
- c) Los bonos, debentures, letras, pagarés o cualquier otro título de crédito emitidos por la Caja Central de Ahorros y Préstamos; Asociaciones de Ahorro y Préstamos; empresas bancarias de cualquier naturaleza; sociedades financieras; institutos de financiamiento cooperativo y las cooperativas de ahorro y crédito.
- d) Los bonos o debentures emitidos por sociedades anónimas.
- e) Las cuotas de ahorro emitidas por cooperativas y los aportes de capital en cooperativas.
- f) Los depósitos en cuentas de ahorro para la vivienda.
- g) Los depósitos a plazo en moneda nacional o extranjera y los depósitos de cualquiera naturaleza efectuados en alguna de las instituciones mencionadas en la letra c) de este número.
- h) Los efectos de comercio emitidos por terceros e intermediados por alguna de las instituciones financieras fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos e Instituciones

Financieras o por intermediarios fiscalizados por la Superintendencia de Compañías de Seguros, Sociedades Anónimas y Bolsas de Comercio.

Las exenciones contempladas en los N°s. 2° y 4° de este artículo, relativas a operaciones de crédito o financieras no registrarán cuando las rentas provenientes de dichas operaciones sean obtenidas por empresas que desarrollen actividades clasificadas en los Nos. 3, 4 y 5 del artículo 20 y declaren la renta efectiva.”

4) Párrafo 5°, de la corrección monetaria de los activos y pasivos

“Artículo 41 bis.-

Los contribuyentes no incluidos en el artículo anterior, que reciban intereses por cualquier obligación de dinero, quedarán sujetos para todos los efectos tributarios y en especial para los del artículo 20, a las siguientes normas:

- 1.- El valor del capital originalmente adeudado en moneda del mismo valor adquisitivo se determinará reajustando la suma numérica originalmente entregada o adeudada de acuerdo con la variación de la unidad de fomento experimentada en el plazo que comprende la operación.
- 2.- En las obligaciones de dinero se considerará interés la cantidad que el acreedor tiene derecho a cobrar al deudor, en virtud de la ley o de la convención, por sobre el capital inicial debidamente reajustado en conformidad a lo dispuesto en el N° 1 de este artículo. No se considerarán intereses sin embargo, las costas procesales y personales, si las hubiere.”

TÍTULO III, del Impuesto Global Complementario

5) Párrafo 2°, de la base imponible

“Artículo 54.-

Inciso primero

Para los efectos del presente impuesto, la expresión renta bruta global comprende:

- 1°.-

Inciso séptimo

Las rentas del artículo 20, N° 2, y las rentas referidas en el número 8° del artículo 17, percibidas por personas que no estén obligadas a declarar según contabilidad, podrán

compensarse rebajando las pérdidas de los beneficios que se hayan derivado de este mismo tipo de inversiones en el año calendario.

- 4°.- Los intereses provenientes de los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104, los que se gravarán cuando se hayan devengado en la forma establecida en el número 2° del artículo 20.”

“Artículo 57.-

Inciso primero

Estarán exentas del impuesto global complementario las rentas del artículo 20 N° 2 cuando el monto total de ellas no exceda en conjunto de veinte unidades tributarias mensuales vigentes en el mes de diciembre de cada año, y siempre que dichas rentas sean percibidas por contribuyentes cuyas otras rentas consistan únicamente en aquellas sometidas a la tributación de los artículos 22 y/o 42 N° 1.

TITULO IV

6) Del impuesto Adicional

“Artículo 62

Inciso primero

Para determinar la renta imponible en el caso de los impuestos establecidos en el N° 1 del artículo 58 y en los artículos 60 y 61 se sumarán las rentas imponibles de las distintas categorías y se incluirán también aquellas exentas de los impuestos cedulares, exceptuando sólo las rentas gravadas con el impuesto del N° 1 del artículo 43. Se observarán las normas de reajuste señaladas en el inciso penúltimo del artículo 54° para la determinación de la renta imponible afecta al impuesto adicional.

Inciso sexto

Las rentas del artículo 20, número 2° y las rentas referidas en el número 8° del artículo 17, percibidas por personas que no estén obligadas a declarar según contabilidad, podrán compensarse rebajando las pérdidas de los beneficios que se hayan derivado de este mismo tipo de inversiones en el año calendario.”

**TITULO V
DE LA ADMINISTRACION DEL IMPUESTO**

7) Párrafo 1°, de la declaración y pago anual

**“Artículo 68
Inciso primero**

Los contribuyentes no estarán obligados a llevar contabilidad alguna para acreditar las rentas clasificadas en el N° 2 del artículo 20,.....”

8) Párrafo 2°, de la retención del impuesto

“Artículo 73

Las oficinas públicas y las personas naturales o jurídicas que paguen por cuenta propia o ajena, rentas mobiliarias gravadas en la primera categoría del Título II, según el N° 2 del artículo 20, deberán retener y deducir el monto del impuesto de dicho título, al tiempo de hacer el pago de tales rentas. La retención se efectuará sobre el monto íntegro de las rentas indicadas.

Tratándose de intereses anticipados o descuento de valores provenientes de operaciones de crédito de dinero no se efectuará la retención dispuesta en el inciso anterior, sin perjuicio que el beneficiario de estas rentas ingrese en arcas fiscales el impuesto del artículo 20 N° 2 una vez transcurrido el plazo a que corresponda la operación.

Cuando estas rentas no se paguen en dinero y estén representadas por otros valores, deberá exigirse a los beneficiados, previamente el pago del impuesto correspondiente.”

**3. INSTRUCCIONES IMPARTIDAS POR S.A., C.P.A. Y S.P.A. (ARTS. 14, 14
BIS Ó 14 QUÁRTER) (LÍNEA 2, FORM. N°22)**

- a) Personas naturales con domicilio o residencia en Chile, que no declaren sus rentas en la Primera Categoría mediante contabilidad, que sean accionistas de sociedades anónimas, sociedades por acciones o en comandita por acciones que declaren la renta efectiva en la Primera Categoría mediante contabilidad completa, según normas de la Letra A) del artículo 14 ó 14 quáter de la Ley de la Renta.

- b) Personas naturales con domicilio o residencia en Chile, que no declaren sus rentas en la Primera Categoría mediante contabilidad, que sean accionistas de sociedades anónimas, sociedades por acciones y en comandita por acciones acogidas al régimen de tributación optativo simplificado del artículo 14 bis de la Ley de la Renta
- c) Personas naturales o jurídicas, sin domicilio ni residencia en Chile, que sean accionistas de sociedades anónimas, sociedades por acciones o en comandita por acciones, constituidas en el país, ya sea, acogidas a los regímenes de tributación de los artículos 14 Letra A), 14 bis ó 14 quáter de la Ley de la Renta.

Estas personas, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 65 de la Ley de la Renta, no están obligadas a declarar renta en el Formulario N° 22, los dividendos que las citadas sociedades les hayan distribuido durante el ejercicio comercial 2010 e informados mediante los modelos de certificados, debido a que el impuesto Adicional del artículo 58 N° 2 de la Ley de la Renta que afecta a este tipo de rentas, debió ser retenido por la respectiva sociedad anónima, sociedad por acciones o en comandita por acciones en el momento del reparto o distribución de los dividendos en virtud de lo dispuesto por el N° 4 del artículo 74 de la ley del ramo.

- d) Personas naturales, con residencia o domicilio en Chile, que sean accionistas de sociedades anónimas, sociedades por acciones o en comandita por acciones, acogidas a las normas de la Letra A) del artículo 14, 14 bis ó 14 quáter de la Ley de la Renta, que durante el año 2010 hayan iniciado actividades y en el mismo período hayan puesto término de giro a sus actividades, estas personas también deberán declarar en esta Línea 2 los dividendos o rentas que les correspondan con motivo del término de giro practicado por la respectiva sociedad y el respectivo crédito por impuesto de Primera Categoría, cuando hayan optado por declarar las citadas rentas como afectas al impuesto Global Complementario del año del término de giro, todo ello conforme a lo señalado por el inciso tercero del artículo 38 bis de la Ley de la Renta.

Esta opción también procederá cuando la sociedad que puso término de giro en el año 2010 tenga una existencia efectiva igual o superior a un año y la tasa promedio a que se refiere el N° 1 del inciso tercero del artículo 38 bis de la ley, no pueda determinarse, ya sea, porque las personas naturales indicadas en los períodos de existencia de la respectiva empresa no estuvieron obligadas a declarar impuesto Global Complementario, o quedaron exentas o no imposables respecto de dicho tributo.

1) Rentas de capitales mobiliarios y ganancias de capital (Art.17 N° 8), que formen parte de la base imponible de los impuesto global complementario o adicional (Línea N°7, Form. N° 22)

a) En primer lugar se trata de contribuyentes no obligados a declarar en la Primera Categoría mediante contabilidad, para la declaración de las rentas esporádicas obtenidas durante el año 2010, consistentes entre otras, en rentas e ingresos provenientes del artículo 20 N° 2 de la LIR y del Art. 17, N° 8, (ganancias de capital) modo de ejemplo se indican los siguientes:

- a.1) Contribuyentes del Art. 20 N° 1 que declaren a base de renta presunta;
- a.2) Pequeños mineros artesanales del Art. 22 N° 1;
- a.3) Pequeños comerciantes del Art. 22 N° 2 que desarrollen actividades en la vía pública;
- a.4) Suplementeros del Art. 22 N° 3;
- a.5) Propietarios de un taller artesanal u obrero del Art. 22 N° 4;
- a.6) Pescadores Artesanales del Art. 22 N° 5;
- a.7) Mineros de mediana importancia del Art. 34 N° 1, que declaren a base de renta presunta;
- a.8) Contribuyentes del Art. 34 bis N°s. 2 y 3 que exploten vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros o carga ajena y que declaren a base de una presunción de renta;
- a.9) Los trabajadores dependientes e independientes clasificados en el Art. 42 N°s. 1 y 2; y
- a.10) Rentistas del Art. 20 N° 2, no comprendidos en los números anteriores.

b) Rentas que se declaran.

Las rentas provenientes de capitales mobiliarios, referidas en el N° 2 del Art. 20, consistentes en intereses, pensiones o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquier clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación. Entre estas se pueden citar las siguientes:

- b.1) Rentas derivadas de bonos y debentures o títulos de créditos (Art. 20 N° 2, letra a)).
- b.2) Las rentas derivadas de créditos de cualquier clase, incluso los resultantes de operaciones de Bolsa de Comercio (Art. 20 N° 2, letra b)).
- b.3) Rentas (dividendos y demás beneficios) derivadas del dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas extranjeras, que no desarrollen actividades en el país (Art. 20 N° 2, letra c)).
- b.4) Rentas derivadas de depósitos en dinero, ya sea a la vista o a plazo no acogidos al mecanismo de incentivo al ahorro de los artículos 42 bis y 57 bis de la Ley de la Renta (Art. 20 N° 2, letra d)).
- b.5) Rentas derivadas de cauciones en dinero (Art. 20 N° 2, letra e)).
- b.6) Rentas derivadas de contratos de rentas vitalicias, con excepción de las sumas percibidas como beneficiarios de estos contratos que, sin cumplir con los requisitos establecidos en el Código Civil, hayan sido o sean convenidos con sociedades anónimas chilenas cuyo objeto social sea el de constituir pensiones o rentas vitalicias y siempre que el monto mensual de las pensiones o rentas mencionadas no sea en conjunto superior a un cuarto de unidad tributaria (Art. 20 N° 2, letra f) y Art. 17 N° 4).
- b.7) Rentas derivadas de instrumento de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 de la Ley de la Renta (Art. 20 N° 2, letra g)).
- b.8) Rentas provenientes del mayor valor obtenido en el rescate de cuotas de Fondos Mutuos no acogidos a los mecanismos de incentivo al ahorro de los artículos 42 bis y 57 bis de la Ley de la Renta, cualquiera sea la fecha de adquisición de las cuotas (Arts. 20 N° 2, inciso primero y 18 quáter y/o 108 de la Ley de la Renta y Art. 17 D.L. 1.328, de 1976).
- b.9) Beneficios distribuidos por los Fondos de Inversión Nacionales y Privados a que se refiere la Ley N° 18.815, de 1989 y Fondos Mutuos según incisos tercero y cuarto del artículo 17 del D.L. N° 1328, de 1976, ambos Fondos no acogidos a los mecanismos de incentivo al ahorro de los artículos 42 bis y 57 bis de la Ley de la Renta.
- b.10) Las rentas (rentabilidad positiva) determinadas sobre los retiros efectuados durante el año calendario 2010 de las cuentas de ahorro voluntario abiertas en las

AFP, acogidas a 148 las disposiciones generales de la Ley de la Renta y no al mecanismo de incentivo al ahorro de la Letra A.- del artículo 57 bis de la LIR.

b.11) Las rentas (rentabilidad positiva) determinadas sobre los retiros efectuados de los Ahorros Previsionales Voluntarios (APV) acogidos al régimen de tributación establecido en el inciso segundo del artículo 42 bis de la LIR.

b.12) Intereses u otras rentas pagadas por los bancos e instituciones financieras por operaciones de captación de cualquier naturaleza.

b.13) Rentas provenientes de seguros dotales de aquellos contratados a contar del 07.11.2001, y cuyo plazo estipulado o pactado sea superior a cinco años (Art. 17 N° 3). Para la aplicación de los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, el contribuyente tiene derecho a rebajar una cuota que no constituye renta de 17 UTM vigente al 31.12.2010, equivalente a \$ 639.285. (Instrucciones en Circular N° 28, del año 2002.

c) Las rentas provenientes de las operaciones a que se refiere el N° 8 del Art. 17, cuando tales negociaciones por tratarse de transacciones realizadas habitualmente por el contribuyente o no cumplir con los requisitos exigidos para cada una de ellas, se encuentren afectas al régimen general de la Ley de la Renta, esto es, al impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, y no al impuesto único de Primera Categoría establecido en el inciso tercero del N° 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta, cuando se trate de rentas de fuente chilena. Entre estas se pueden señalar las siguientes:

c.1) Rentas provenientes del mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de sociedades anónimas, independientemente del plazo que haya transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación de las acciones, incluyendo las situaciones en que tales operaciones sean no habituales, y entre la fecha de adquisición y la de enajenación de las acciones haya transcurrido un plazo inferior a un año o exista relación entre el enajenante de las acciones y su respectivo adquirente, en los términos previstos en el inciso cuarto del N° 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta (Art. 17 N° 8 letra a) e inciso cuarto). Se hace presente que si el mayor valor proviene de la enajenación de aquellas acciones que cumplan con los requisitos y condiciones que exige artículo 18 ter y/o 107 de la Ley de la Renta, dicho mayor valor se califica como un ingreso no constitutivo de renta y en virtud de tal condición no es declarable en ningún impuesto de la ley del ramo.

c.2) Rentas percibidas o devengadas con ocasión de un préstamo o arriendo de acciones efectuado conforme al cumplimiento de los requisitos y condiciones

exigidos por los incisos sexto, séptimo y octavo del N° 8 del artículo 17 de la LIR (Art. 17 N° 8 incisos sexto y siguientes).

c.3) Rentas provenientes del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces. (Art. 17 N° 8, letra b)).

c.4) Rentas provenientes del mayor valor obtenido en la enajenación de pertenencias mineras. (Art. 17 N° 8, letra c)).

c.5) Rentas provenientes del mayor valor obtenido en la enajenación de derechos de agua efectuada por personas que no sean contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva en la Primera Categoría (Art. 17 N° 8, letra d)).

c.6) Rentas provenientes del mayor valor obtenido en la enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, cuando no se cumpla con los requisitos exigidos para dicha operación en el inciso primero del Art. 17 N° 8, letra h)).

c.7) Rentas provenientes del mayor valor obtenido en la enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad. (Art. 17 N° 8, letra i)).

c.8) Rentas provenientes del mayor valor obtenido en la enajenación de bonos y debentures (Art. 17 N° 8, letra j)).

c.9) Rentas provenientes del mayor valor obtenido en las enajenaciones a que se refieren las letras a), b), c), d), h), i), j) y k) del N° 8 del Art. 17, efectuadas por los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, con la propia empresa o sociedad a la cual pertenecen o en las que tengan intereses (Art. 17 N° 8, inciso cuarto).

c.10) Rentas provenientes del mayor valor obtenido en la enajenación de cuotas de participación de los Fondos de Inversión Nacionales y Privados a que se refiere la Ley N°18.815, de 1989, no acogidos a los mecanismos de incentivo al ahorro de los artículos 42 bis y 57 bis de la Ley de la Renta.

2) Rentas exentas del impuesto global complementario o adicional (Art. 54 N°3) (Línea 8, Form. N° 22)

Los contribuyentes del impuesto Global Complementario, si han declarado rentas afectas a dicho tributo, deben computar las rentas exentas del citado gravamen que hayan obtenido durante el año 2010.

Las mencionadas rentas deben formar parte de la "renta bruta global" sólo para los efectos de aplicar la escala progresiva de tasas del impuesto, ya que, en su compensación, se rebaja la parte proporcional del impuesto que corresponda a dichas rentas exentas.

Las rentas exentas del impuesto Global Complementario, pueden provenir a vía de ejemplo de los siguientes conceptos o actividades:

Rentas de capitales mobiliarios; mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de S.A. ó SpA; mayor valor obtenido en el rescate de cuotas de Fondos Mutuos; rentas provenientes de retiros de las cuentas de ahorro voluntario de las AFP acogidas a las normas generales de la Ley de la Renta y/o rentas provenientes de retiros de los Ahorros Previsionales Voluntarios (APV) acogidos al sistema de tributación del inciso segundo del artículo 42 bis de la LIR, percibidas por contribuyentes sometidos únicamente a la tributación de los artículos 22 (pequeños contribuyentes) y/o 42 N° 1 y 42 bis y 42 ter (trabajadores dependientes), cuyo monto neto de fuente chilena debidamente actualizado e individualmente considerado, no exceda de \$ 752.100 (20 UTM. del mes de diciembre del año 2010) y \$ 1.128.150 (30 UTM. del mes de diciembre del año 2010), este último límite en el caso de las rentas provenientes del rescate de cuotas de Fondos Mutuos, de las cuentas de ahorro voluntario de las AFP y los APV acogidos al inciso segundo del artículo 42 bis de la LIR.

4) Pérdida en operaciones de capitales mobiliarios y ganancias de capital – líneas 2, 7 y 8 / (línea 12, Form. N° 22)

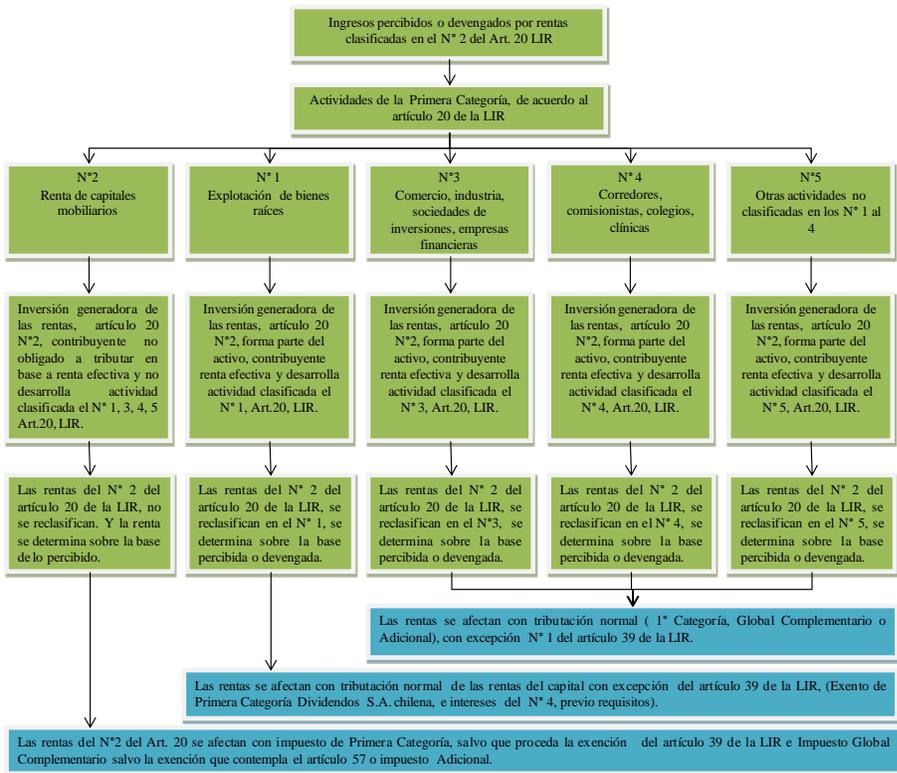
La pérdida puede ser utilizada por los mismos contribuyentes indicados en punto 2 precedente, vale decir, los NO obligados a declarar en la Primera Categoría mediante contabilidad las rentas de capitales mobiliarios y ganancias de capital, para que registren en esta línea 12 las pérdidas obtenidas en las operaciones referidas en los artículos 20 N° 2 y 17 N° 8 de la Ley de la Renta, debidamente actualizadas, con su tope correspondiente a dichas rentas.

Se hace presente que no deben declararse en esta línea las pérdidas obtenidas en las operaciones a que se refiere el artículo 17 N° 8 de la Ley de la Renta, cuando la

citada operación se encuentre afecta al impuesto de Primera Categoría, en calidad de Impuesto Único a la Renta, por cumplirse con los requisitos para ello; pérdidas que en tales casos deben deducirse de los resultados positivos obtenidos en dichas negociaciones, para los efectos de la declaración del resultado neto en la Línea 39 del Formulario N° 22.

4. PRESENTACIÓN GRÁFICA DE LAS ETAPAS DE ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LAS RENTAS CLASIFICADAS EN EL N°2 DEL ARTÍCULO 20 DE LA L.I.R.

A continuación desarrollamos presentación gráfica del esquema de tributación de las rentas obtenidas del artículo 20 N° 2 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta:



5. PRESENTACIÓN CASO PRÁCTICO (SUPUESTOS)

Para ilustrar la normativa y jurisprudencia antes expuesta, a continuación se presentan antecedentes relativos a operaciones del artículo 20 N° 2, las cuales serán impetradas por distintos contribuyentes. En tal sentido se presentan los siguientes antecedentes cuyos datos son supuestos:

Antecedentes de la rentas clasificadas en el N° 2 del artículo 20 de la Ley de la Renta, actualizadas al 31-12-2010.

1	Dividendo distribuido por S.A. chilena, afecto a impuesto Global Complementario.....	\$ 200.000
*	Incremento por impuesto de Primera Categoría	40.964
*	Crédito por impuesto de Primera Categoría	40.964
2	Intereses reales positivos pagados por una Institución financiera chilena, depósito a plazo.....	\$ 300.000
3.	Pérdida en venta de acciones de S.A. cerrada, acogidas al régimen general de tributación (N° 8, artículo 17 de la LIR)...	\$ 400.000

Para el desarrollo del caso propuesto serán presentados en los siguientes contribuyentes, a fin de poder apreciar los distintos procedimientos que establece la LIR.

1.	Empresa, persona Jurídica, con domicilio en Chile, giro: Comercio, resultado tributario por el año comercial 2010, no considera los hechos descritos en el 1) anterior.....	\$20.000.000
2.	Empleado, con domicilio en Chile, renta artículo 42 N° 1	\$ 20.000.000
3.	Profesional, con domicilio en Chile, percibe renta artículo 42 N°2, deducidos los gastos presuntos.....	\$ 20.000.000

6. SOLUCIÓN AL CASO PRÁCTICO

A continuación procedemos al desarrollo de las situaciones prácticas expuestas en el punto anterior:

Detalle	Empresa P. Jurídica	Empleado	Profesional
	Rentas del N°3 del artículo 20, LIR.	Rentas del N°1 del artículo 42, LIR.	Rentas del N°2 del artículo 42, LIR.
* Rentas del año comercial 2010, según correspondan	\$ 20.000.000	\$ 20.000.000	\$ 20.000.000
A. Determinación B. Imponible de 1° Categoría			
1 Dividendo distribuido por S.A. chilena, afecto a impuesto Global Complementario.....	Exento Art. 39 N° 1	Exento Art.39 N° 1	Exento Art. 39 N° 1
2 Intereses reales positivos pagados por una Institución financiera chilena, depósito a plazo.	300.000	Exento Art. 39 N° 4 letra g)	Exento Art. 39 N° 4 letra g)
3. Pérdida en venta de acciones de S.A. cerrada, acogidas al régimen general de tributación (N° 8, artículo 17 de la LIR)	(400.000)	0	0
Total Base Imponible 1° Categoría.	19.900.000	0	0
B. Determinación B. Imponible Global Complementario			
1 Dividendo distribuido por S.A. chilena, afecto a impuesto Global Complementario.....	200.000	Renta Art. 20N° 2 200.000 40.964 <u>300.000</u>	200.000 40.964
2 Intereses reales positivos pagados por una Institución financiera chilena, depósito a plazo.		540.964 Exento, menor a 20 UTM Art.57.	300.000
3. Pérdida en venta de acciones de S.A. cerrada, acogidas al régimen general de tributación (N° 8, artículo 17 de la LIR)	0	0	Art. 54 N° 1 (400.000)
Total renta afecta a impuesto Global Complementario	\$ 20.100.000		\$ 20.140.964
	Nota Debe agregarse el incremento por impuesto de Primera Categoría, respecto de las utilidades netas, cuando corresponda.	No es contribuyentes de impuesto Global Complementario.	Es contribuyente de impuesto Global Complementario.

7. COMENTARIOS

Al observar la normativa tributaria que contempla la Ley sobre Impuesto a La Renta, sobre el tratamiento tributario de las rentas de capitales mobiliarios, podemos expresar lo siguiente:

- 1) La renta de capitales mobiliarios, son rentas que tienen su origen en el capital, de esta manera se clasifican en la Primera Categoría, específicamente en la actividad del N°2 del artículo 20 de la LIR. Por otra parte, como norma general las rentas de capital se determinan en base a lo percibido o devengado, dando origen a una base imponible o hecho gravado, afectándose con los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, según corresponda. También se debe tener presente que existen exenciones de ciertas rentas, cuando se cumplan ciertos requisitos a nivel de los impuestos de Primera Categoría o Global Complementario, en virtud de los artículos 39 y 57 de la LIR.
- 2) Es importante señalar, que después de haber recorrido la normativa de la LIR, e instrucciones impartidas por el SII, respecto de las rentas de capitales mobiliarios, resulta relevante precisar que los contribuyentes que solo desarrollen actividades cuya renta se clasifica en el N° 2 del artículo 20 del mencionado cuerpo legal, en concordancia con el artículo 68 de la LIR, no estarán obligados a llevar contabilidad para acreditar las rentas clasificadas en el N° 2 del mencionado artículo, para fines tributarios, teniendo presente que el contribuyente no obtiene otras rentas que clasifiquen en los N 1, 3, 4 y 5, del artículo 20 LIR. De esta manera, una persona contribuyente con domicilio en Chile, puede acceder a ciertas exenciones del impuesto de Primera Categoría, de impuesto Global Complementario, en el evento que existas resultado negativos podrán compensarse con las rentas que como persona obtenga de acuerdo al N° 8 del artículo 17 de la LIR.
- 3) Al estar en presencia de rentas de capitales mobiliarios, cuya actividad clasifica en el N° 2 del artículo 20 y no se reclasifica en las actividades de los N°s. 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, la renta se determinada solo sobre la base de lo percibido y sus ingresos no constituyen base para el cálculo de pago provisional mensual a que se refiere el artículo 84 de la LIR.

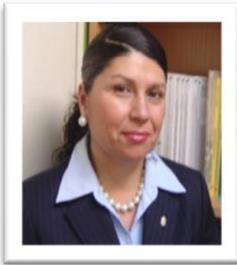
- 4) Cuando se trata de un contribuyente de impuesto Único de Segunda Categoría y percibe rentas que clasifican en el artículo 20 N°2 de la LIR, cuyo monto no excedan de 20 UTM, valor vigente al 31-12, estará exento del Impuesto Global Complementario artículo 57 de la LIR. Ahora bien, teniendo presente que a nivel del Impuesto de Primera Categoría se encuentra exento de acuerdo al artículo 39 de la LIR, cuando se cumplan lo que la referida disposición establece.
- 5) Un contribuyente del impuesto Global Complementario, profesional, que perciba rentas de capitales mobiliarios que clasifican en el N° 2 del artículo 20 de la LIR, se encontrara exento de impuesto de Primera categoría cuando se cumpla lo establecido en el artículo 39 de la LIR, y afecto a impuesto Global Complementario. Sin embargo, el profesional tiene la posibilidad de rebajar de la renta bruta del Global Complementario las pérdidas que haya generado, que provengan de hechos que describe el N° 8 del artículo 17 de la LIR, afectos a impuesto normales.

Finalmente podemos decir que resulta muy importante que el inversionista tenga un conocimiento sobre la tributación que afecta a las rentas de capitales mobiliarios y por otra parte, analizar las distintas opciones que puede tomar para llevar a cabo sus inversiones, con la finalidad de acceder a ciertos beneficios tributarios los que se reflejaren en una menor carga tributaria como inversionista.

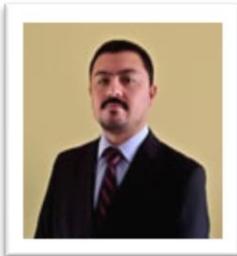
Reporte N°20
Octubre 2011

Efectos tributarios derivados de una empresa en quiebra

Reporte Tributario preparado por:



Katia Villalobos Valenzuela
Contador Auditor
Magíster en Planificación y Gestión Tributaria
Universidad De Chile
Colaborador CET-UCHile



José Sepúlveda Alvarado
Abogado, Universidad de Chile
Magíster en Tributación (c),
Colaborador CET UChile

1. INTRODUCCIÓN

Las empresas por lo general nacen con la necesidad de lograr una mayor obtención recursos para ser destinados a cumplir con el objeto social para el cual fueron creadas, para ello, deberán solicitar a los distintos agentes económicos el financiamiento de dichos recursos, el cual por lo general es otorgado a través del endeudamiento o crédito.

Sin embargo, muchas veces las empresas que nacen a la vida no son lo suficiente exitosas o solventes como para poder hacer frente a los diversos compromisos adquiridos, ya sean de producción o crediticios, lo que trae como consecuencia que algunos patrimonios se encuentren mermados por su incumplimiento, se entorpezca la libre circulación de los bienes tanto propios como ajenos, e incluso se recurra por parte de éstas a medios fraudulentos a fin de salvar su situación de insolvencia, repercutiendo en el patrimonio de las demás personas vinculadas con ella.

No pudiendo hacer frente al cumplimiento oportuno de sus obligaciones, se produce un estado de insolvencia para dichas empresas, insolvencia que se genera o debe generarse de la insuficiencia, deterioro o impotencia de generar recursos por parte de dicha compañía, no bastando con la sola imposibilidad transitoria de generar recursos. Dicha insolvencia afecta patrimonios sanos los cuales se ven perjudicados, por las malas decisiones tomadas por un tercero con el cual han mantenido relaciones comerciales.

A fin de evitar que la situación de insolvencia se prolongue y afecte de manera permanente a patrimonios sanos, es que el sistema jurídico ha creado un serie de instituciones y normativas destinadas a salvar o terminar con el estado de insolvencia por la cual atraviesa el deudor, la doctrina a denominado a este conjunto de instituciones como Derecho Concursal, el cual se encuentra inspirado en el principio romano de la “*Par conditio creditorum*”, es decir, pagar a los acreedores sus acreencias de manera proporcional e igualitaria en la medida que el patrimonio del deudor así lo permita, sin perjuicio de las excepciones legales o convencionales establecidas en la ley.

Dentro de estas instituciones de derecho concursal podemos mencionar los convenios; la cesión de bienes; la liquidación forzosa y la quiebra, y es respecto a esta última a la cual nos referiremos en el presente reporte tributario, atendida su importancia y los diversos efectos que produce en materia tributaria.

La primera normativa en el derecho chileno referentes a la quiebra la encontramos en el Código de Comercio de 1865, en su Libro IV dedicado a tratar “De las quiebras”, libro que fue derogado por la Ley N° 4558, promulgada el 29 de enero de

1929, transformándose en la ley de quiebras vigente en dicha época, sin embargo mediante Ley N° 4.949, el parlamento delegó facultades en el ejecutivo, a fin de que éste modificase la referida ley de quiebras, así se procedió a dictar el DFL N° 248.

La propia Ley N° 4.949, también facultó al Presidente de la República para refundir el texto de la ley de quiebras contenida en la ley 4.558 y en el DFL N° 248, por lo que en virtud de dicha delegación de procedió a dictar con fecha 23 de junio de 1931, el Decreto Supremo N° 1.297, que contenía el texto definitivo de la Ley de Quiebras, texto que se mantuvo vigente hasta el año 1982, siendo derogado por la Ley N° 18.175.

Finalmente, el artículo único de inciso segundo de la Ley N° 20.080, publicada el 24 de noviembre de 2005, incorporó las disposiciones de la Ley de Quiebras nuevamente al Código de Comercio en su Libro IV, dejando sólo en la Ley N° 18.175 las disposiciones referentes a la Superintendencia de Quiebras contenidas en el título II, que se mantiene como la Ley Orgánica de la Superintendencia de Quiebras.

En el presente reporte tributario nos referiremos a los efectos tributarios que genera la declaratoria de quiebra tanto para el fallido (contribuyente) como para los terceros que han contratado con el fallido o han mantenido relaciones comerciales con éste, así, nos referiremos a los alcances de la representación del síndico respecto del contribuyente, a la recuperación del crédito IVA por parte de terceros, a la facultad de giro inmediato de impuestos que ostenta el Servicio de Impuestos Internos al momento de declararse la quiebra, etc.

2. REPRESENTACIÓN DEL FALLIDO POR PARTE DEL SINDICO

El síndico es un órgano de la quiebra cuya función es representar los intereses generales de los acreedores en su conjunto y los derechos del fallido en los casos que sean de interés de la masa, es decir, mas que representar a la persona del fallido representa a la universalidad jurídica que constituye su patrimonio concursal, radicándose sus actuaciones en el referido patrimonio.

Según lo señalado por el artículo 27 del Libro IV del Código de Comercio, el síndico representa los derechos del fallido en los casos que sean de interés de la masa, no es mandatario del fallido, sino del patrimonio concursal, ejemplo de ello es que el fallido puede designar mandatarios judiciales que lo representarán en el juicio, los que velarán por el respeto a sus derechos.

Dicha administración comienza una vez notificado de su designación, sin perjuicio de la correspondiente aceptación del cargo por su parte, teniendo como primera obligación incautar la contabilidad, documentos y bienes del fallido, según lo dispuesto por los artículos 94 y siguientes del Libro IV del Código de Comercio y la Instrucción N°5 de la Superintendencia de Quiebras, de 29 de Diciembre de 2009.

La representación de la que goza el síndico respecto del fallido no es una representación completa, puesto que aún cuando el deudor ha sido declarado en quiebra ello no significa que el deudor no pueda administrar por sí mismo los bienes que no forman parte de la declaratoria de quiebra o que se transforme en incapaz, sólo pierde la administración de aquellos bienes que se encuentran formado parte del patrimonio concursable, los cuales se encuentran administrados por el síndico.

El Código Tributario en concordancia con lo antes mencionado, señala en su artículo 8 N° 6, que para los fines de este Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá *“Por “representante”, los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, síndicos y cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o beneficio de otra persona natural o jurídica”*.

El propio Servicio de Impuestos Internos con motivo de la dictación de la Circular 55, del 27 de Abril de 1977, reconociendo esta representación, señaló que *“durante la administración de bienes, la Sindicatura de Quiebras tiene la plena representación del fallido y, por consiguiente, los actos ejecutados por ella durante dicho ejercicio se entienden realizados por él (contribuyente)”*

En merito de lo expuesto anteriormente le corresponderá al síndico comparecer ante el Servicio o ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros cuando existan reclamaciones pendientes ante dichos órganos, puesto que según lo dispone el inciso 3° del artículo 64 del Libro IV del Código de Comercio, le queda expresamente prohibido al fallido comparecer en ningún tipo de juicios en calidad de demandante ni de demandado, siempre que aquellos digan relación con los bienes de la masa. Por lo tanto, sólo podría comparecer personalmente sin necesidad de ser representado por el síndico, por ejemplo, cuando interponga algún reclamo por haberse infringido algunos de los derechos contemplados en el artículo 8 bis del Código Tributario, en aquellos casos que el ejercicio de dicho reclamo no diga relación con los bienes que se encuentran en quiebra.

La Circular N° 54, del 20 de Septiembre de 2002, que imparte instrucciones sobre comparecencia de los contribuyentes ante el Servicio de Impuestos Internos, establece que en términos generales los contribuyentes pueden actuar ante el Servicio de dos maneras, personalmente o representado por un tercero.

La comparecencia personal en términos generales es facultativa para los contribuyentes, pudiendo estos designar un mandatario que los represente, sin perjuicio de la existencia de actuaciones que atendida su naturaleza requieren exclusivamente la presencia personal del contribuyente (artículo 34 y 60 inciso 8 del Código Tributario).

La referida Circular aún cuando reconoce que cualquier contribuyente puede comparecer personalmente ante el SII, también reconoce que determinadas personas sólo pueden comparecer a través de un representante legal, entre ellas el fallido, cuyo representante expresa la Circular 54 de 2002, es el síndico de quiebras, esto en cuanto el fallido se encuentra imposibilitado de ejercer sus derechos en lo que dice relación con su patrimonio concursal.

Debemos señalar que aún cuando la referida Circular sólo señala el caso de la persona física, esta excepción también es aplicable a las personas jurídicas que se encuentran declaradas en quiebra, en cuyo caso su representante legal también es el síndico.

La Circular 54 de 2002, no hace más que reconocer lo dispuesto en el artículo 27 del Libro IV del Código de Comercio, en el sentido que el síndico representa los derechos del fallido, en cuanto puedan interesar a la masa, y lo dispuesto en el artículo 8 N° 6 del Código Tributario.

Así el síndico podrá actuar ante el Servicio en todas las actuaciones administrativas, sin limitación alguna, salvo aquellas en que se requiera la comparecencia personal del fallido, también tendrá poder suficiente para comparecer en juicio en representación del éste, en todos los tramites e incidentes, hasta la dictación de la sentencia definitiva, es decir, el síndico podrá comparecer ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros en representación de aquella persona declarada en quiebra. Debe tenerse claro que siendo el síndico el representante del fallido, es a este a quien debe notificarse cualquier actuación por parte del Servicio.

Sin embargo, esta representación ante las autoridades administrativas y judiciales por parte del síndico sólo se justifican en la medida que se refiera a los derechos del fallido y el patrimonio de la masa.

Esta representación legal trae importantes consecuencias para el síndico quien deberá cumplir con obligaciones que son propias del contribuyente declarado en quiebra, más aún si se decide la continuidad del giro, puesto que el incumplimiento de dichas obligaciones pueden acarrear importantes sanciones tanto pecuniarias como corporales para el síndico.

3. OBLIGACIONES DEL SÍNDICO EN MATERIA TRIBUTARIA

No sólo la Ley de Quiebras establece obligaciones para el síndico, sino que también existen diversas disposiciones tributarias que lo obligan a cumplir con todas las obligaciones tributarias de responsabilidad del fallido, que atendido su estado de quiebra y la representación que ostenta el síndico se ve obligado a cumplir por aquél, siendo alguna de ellas las siguientes:

- a) En primer término el Código Tributario en su artículo 91 le impone al síndico la obligación de comunicar dentro de los 5 días siguientes al de la aceptación del cargo por su parte, al Director Regional correspondiente al domicilio del fallido, la declaratoria de quiebra de éste. Obligación que trataremos en profundidad más adelante.
- b) La ley de Impuesto a la Renta señala en su artículo 66, Párrafo 1º del Título V, referido a la declaración y pago anual del impuesto, que será el síndico el encargado de presentar la declaración de renta a la que se hace referencia, en la misma forma que debiera hacerlo la persona del fallido, así el impuesto adeudado calculado sobre la base de la referida declaración será recaudado en la misma forma que si fuera cobrado a la persona de cuyos bienes éste tenga la custodia, por lo que será el síndico en razón de la representación que ostenta del fallido el que deberá cumplir con la obligación de declaración y pago del impuesto, y será él el único responsable de ello, debiendo proceder a realizar la declaración y pago del impuesto a través del formulario 22, el que deberá ser llenado y presentado en representación del fallido, en la época que corresponda.

A este respecto debe tenerse presente lo establecido en los artículos 98 y 99 del Código Tributario, en el primero de ellos se establece que de las sanciones pecuniarias responde el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas y el artículo 99 establece que las sanciones corporales y los apremios, se aplicarán a quién debió cumplir con la obligación y en caso de personas jurídicas a los gerentes y administradores o a quienes hagan las veces de éstos, por lo que si el síndico en merito de la representación que ostenta, no cumple con las obligaciones del fallido, se puede ver expuesto tanto a sanciones de carácter pecuniario como a sanciones de tipo corporal, estas últimas en la medida que haya tenido participación dolosa en la comisión del delito, esto ha sido reconocido por el Servicio de Impuestos Internos en su Circular 55, de 27 de Abril de 1977.

- c) También el síndico tiene la obligación de emitir las notas de debito a los acreedores que hubieren verificado en forma oportuna sus créditos y que fueren contribuyentes del IVA, a fin de que los referidos acreedores puedan recuperar y utilizar como crédito fiscal el impuesto ya pagado y enterado en arcas fiscales, según lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley 18.591, lo que será explicado en extenso en otro acápite de este reporte.
- d) Corresponderá al síndico la emisión de las respectivas facturas por las ventas que realice de los bienes que componen la masa o las que se produzca como consecuencia de la continuidad de giro, las que emitirá bajo el Rut del fallido, con la documentación que se encuentre en su poder o debiendo timbrar nuevos documentos si es necesario.
- e) Asimismo corresponderá al síndico asumir la representación del fallido en todos los juicios seguidos por éste, atendido que la ley de quiebra prohíbe al deudor comparecer como demandado o demandante ante cualquier tribunal siempre que diga relación con los bienes comprendidos en la masa.
- f) El síndico se encuentra obligado a incautar los libros y documentos contables, así como también los bienes del fallido, este tema será tratado en otro apartado del presente reporte.
- g) Queda obligado el síndico a emitir las respectivas declaraciones juradas y certificados que establece el artículo 101 de la Ley de Impuesto a la Renta en representación del fallido, aún en aquellos casos en que los hechos sean anteriores a la declaratoria de quiebra. Como consecuencia de ello deberá presentar en representación del fallido cuando así proceda la declaración jurada N° 1886 referentes a la situación tributaria de los retiros, incremento del impuesto de Primera Categoría y créditos a que dan derecho como asimismo la Declaración Jurada 1887 referente a el monto de las rentas pagadas y otros conceptos o componentes de las remuneraciones e impuesto Único de Segunda Categoría retenido, entre otras declaraciones juradas.

Asimismo deberá emitir los certificados correspondientes a las remuneraciones de los trabajadores aún cuando estas se hayan pagado antes a la declaratoria de quiebra, en razón de la representación que ostenta, en este sentido también se ha pronunciado el Servicio en su Oficio N° 6665 de 2003.

Finalmente, debe tenerse presente que el síndico responde de la culpa más grave por el incumplimiento de sus obligaciones, es decir, responde de culpa levísima, con su propio peculio o patrimonio.

4. DOMICILIO DEL FALLIDO PARA NOTIFICACIONES SII Y TESORERÍA

Como ya hemos señalado, el síndico es quién representa los derechos del fallido según lo señalado en el artículo 27 del libro IV del Código de Comercio y el artículo 8 N° 6 del Código Tributario. En este mismo contexto, lo ha señalado la Circular 55, del 27 de Abril de 1977, la cual manifiesta que *“durante la administración de bienes, la Sindicatura de Quiebras tiene la plena representación del fallido y, por consiguiente, los actos ejecutados por ella durante dicho ejercicio se entienden realizados por él (contribuyente)”*.

Así es el síndico quién en merito de la representación que invoca será quién deberá comparecer ante el Servicio de Impuestos Internos para cumplir con las obligaciones que le son propias en el ámbito del negocio declarado en quiebra, radicándose todas sus actuaciones en el patrimonio del fallido.

El síndico tiene como obligación según lo dispuesto en el artículo 91 del Código Tributario, comunicar al Servicio de Impuestos Internos a través de la Dirección Regional correspondiente al domicilio del fallido, la quiebra del contribuyente, comunicación en la que además fijará su domicilio para efectos de cualquier notificación por parte del Servicio.

Cabe señalar que una vez declarada la quiebra el fallido pierde la administración de sus bienes recayendo ella en el síndico de la quiebra, es decir, se produce el desasimiento del fallido. Asimismo, una vez nombrado el síndico deberá proceder a la incautación de todos los libros y documentos del fallido, manteniéndolos en su oficina según lo señalado por la superintendencia de Quiebras en su Instructivo N° 5.

En virtud de lo antes expuesto es que el Servicio deberá notificar las actuaciones que realice al síndico de la quiebra en representación del fallido, en el domicilio que aquél señalo al efecto en la comunicación en que informó a la respectiva Dirección Regional la quiebra del contribuyente. En aquellos casos en que el síndico designado en la sentencia declaratoria de quiebra no fuese confirmado por la junta de acreedores el nuevo síndico designado deberá informar al Servicio su designación y su domicilio afín de que éste pueda notificarle las respectivas actuaciones.

Lo anterior se ve corroborado por lo dispuesto en la Circular 54 de 2002, que establece instrucciones sobre comparecencia de los contribuyentes ante el Servicio de Impuestos Internos, la cual establece que las personas naturales que *“tiene un representante legal o ha designado apoderado o mandatario para que lo represente en todas las actuaciones ante el Servicio, la notificación debe dirigirse a la persona del representante legal, apoderado o mandatario, según corresponda.”*, igual instrucción establece respecto de las personas jurídicas al señalar que *“la*

notificación debe efectuarse dirigiendo la comunicación respectiva a la persona autorizada como representante para obrar y comparecer a nombre de ellas”.

Así, no queda más que concluir que el Servicio deberá notificar cualquier actuación que diga relación con el fallido y con los bienes que componen el patrimonio concursal, en el domicilio del síndico designado en la quiebra.

5. COMUNICACIÓN DECLARATORIA DE QUIEBRA

El Código Tributario en su artículo 91 le impone al síndico la obligación de comunicar dentro de los 5 días siguientes al de la aceptación del cargo, al Director Regional correspondiente al domicilio del fallido, la declaratoria de quiebra de éste.

El anterior artículo 91, derogado por la ley 18.175 del año 1982, establecía la obligación del síndico de solicitar al Servicio de Impuestos Internos y al Servicio de Tesorería una liquidación de los impuestos adeudados por el fallido y en mérito de dicha liquidación verificar por el fisco el monto de los impuestos adeudados, obligación que por cierto ya no existe.

Debemos señalar que este plazo de 5 días, es de días hábiles conforme lo establecido en el inciso 2º del artículo 10 del Código Tributario, así también lo ha entendido la Circular 10 del 15 de febrero de 1991, la cual estableció que dicho plazo además de ser de días hábiles también es fatal. Esta obligación recae en el primer síndico que asuma el cargo ya sea en forma provisoria o permanente.

Debemos recordar que según lo establece el artículo 26 del Libro IV del Código de Comercio, el síndico asume sus funciones previa aceptación y juramento ante el ministro de fe que lo notifique de su designación, el cual dejará constancia en el respectivo expediente de dichas diligencias. Sin perjuicio de ello, el síndico entra en sus funciones tan pronto acepte el cargo y no desde que el ministro de fe deja constancia de la aceptación y juramento.

Lo anterior es de vital importancia en el cómputo del plazo de 5 días hábiles establecido en el artículo 91 del Código Tributario, plazo que comienza a correr desde el momento en que el síndico acepta el cargo y presta juramento y no desde que el ministro de fe deja constancia de ello.

Finalmente, el incumplimiento de la obligación de información por parte del síndico se encuentran sancionada con la multa establecida en el artículo 109 del Código Tributario así lo ha establecido la Circular 10 de 1991.

6. INCAUTACIÓN DE LIBROS Y DOCUMENTOS CONTABLE

El síndico tiene como primera obligación al momento de ser notificado de su designación, el incautar los bienes y documentos contables del fallido, según lo dispuesto el artículo 94 del Libro IV del Código de Comercio y regulado por el Instructivo N° 5 de la Superintendencia de Quiebra, de 29 de Diciembre de 2009.

Al momento de la incautación de los libros y documentos del fallido, el síndico deberá en primera instancia levantar un acta en la cual deberá dar cuenta de la referida diligencia. Una vez incautados los libros contables del contribuyente se procederá a cerrarlos de manera que se asegure que no se realizarán anotaciones posteriores al cierre y aquellos casos en que el contribuyente llevase contabilidad computacional el síndico deberá dejar constancia de folios utilizados y de aquellos sin utilizar de los formularios continuos, boletas, facturas, guías de despacho, notas de crédito, etc., indicando los periodos que comprenden.

El instructivo N° 5 de la Superintendencia de Quiebras señala expresamente que el síndico es exclusivamente el responsable por el extravío de los libros y documentos bajo su custodia, debiendo conservar por regla general toda la documentación del fallido por el plazo de un año desde que la sentencia que declare el sobreseimiento definitivo de la quiebra. Sin embargo, no podrá destruir en caso alguno la documentación de naturaleza tributaria, la que se deberá conservar al menos por los plazos señalados en el artículo 200 del Código Tributario.

Esta obligación de incautación por parte del síndico debemos relacionarlo con lo contemplado en el artículo 97 N° 16 del Código Tributario, referente a la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos del fallido, infracción que puede ser sancionada tanto con multa como con una pena privativa de libertad contemplada en el inciso 1° del N° 4 del artículo 97 del referido cuerpo legal.

El mencionado artículo 97 N° 16 sanciona la pérdida no fortuita de los libros contables o documentos que sirva para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionadas con las actividades afectas al impuesto, presumiendo no fortuita la pérdida, salvo prueba en contrario, con penas de carácter pecuniarias y con una pena privativa de libertad consistente en presidio menor en sus grados medio a máximo.

Además esta pérdida o inutilización de los libros de contabilidad suspenderá los plazos de prescripción establecida en los incisos 1° y 2° del artículo 200 del Código Tributario.

Las sanciones pecuniarias pueden ser aplicadas a la persona del contribuyente representado por el síndico, ya sea que la pérdida hubiese ocurrido antes o con posterioridad a la declaratoria de quiebra. Creemos que aún cuando el extravío de los libros y documentos del fallido se produjese una vez declarada la quiebra, de igual manera la multa deberá imponerse al contribuyente representado por el síndico, aún cuando la Superintendencia de Quiebras haya establecido que el síndico luego de la incautación es el responsable exclusivo de los documentos, atendido que el síndico actúa en representación del fallido.

Lo anterior se explica puesto que es el contribuyente el cual se encuentra obligado a llevar los libros contabilidad debiendo ser conservados por éste, junto a la correspondiente documentación según lo establece el artículo 17 del Código Tributario. Sin embargo, y aún cuando el síndico sólo ostenta la representación del fallido una vez declarada la quiebra, esto no obsta a que pueda ser perseguida su responsabilidad y sancionado por su negligencia en caso de extravío de los referidos libros y documentos, ya sea por parte de los acreedores, por el propio fallido o por la Superintendencia de Quiebras.

En lo que dice relación a la posible pena privativa de libertad que conlleva la pérdida de los libros y documentos contables a través de un procedimiento doloso encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, deberá asumir dicha sanción según ya lo hemos explicado quién haya cometido el ilícito tributario, debiendo ser el contribuyente personalmente o el síndico según sea el sancionado por la referida conducta dolosa.

7. CONTINUIDAD DE GIRO

El juicio de quiebra tiene por finalidad realizar todos los bienes del fallido en un solo procedimiento, no obstante bajo determinadas circunstancias, es aconsejable proceder con la continuidad del giro del fallido, ya sea por que existen bienes a medio terminar que una vez concluidos se puedan vender en un precio mayor, o se llegue a la convicción de que continuando con el giro pueda venderse la empresa como una unidad económica obteniendo un mayor valor en su enajenación, o finalmente, que la administración realizada por el fallido era defectuosa, pero que con una nueva administración la empresa pueda ser saneada, pagando a los acreedores sólo con los frutos que se produzcan evitando así la enajenación de la empresa o de los bienes que la componen.

El Libro IV del Código de Comercio permite la continuidad del giro de fallido, la que puede ser provisoria o definitiva, la primera de ellas está contemplada en los artículos 27 N° 8, a propósito de las facultades del síndico, y el artículo 99 del

mencionado cuerpo legal, y tiene por única finalidad efectuar todos los actos o gestiones destinados a facilitar la enajenación de la masa y preparar una liquidación progresiva de los bienes, es facultad del síndico decretarla y se mantiene hasta la primera junta ordinaria de acreedores; la segunda se encuentra regulada en los artículos 27 N° 9, 99 inciso final y 112 a 116 del Libro IV del Código de Comercio, esta continuidad no persigue enajenar los bienes del fallido, sino que proceder a pagar a los acreedores con los frutos que genera la empresa en la realización de las actividades que le son propias, pudiendo ser acordada por los acreedores por el periodo de un año prorrogable por un año más. Sin embargo, en esta última situación, deberá nombrarse a un administrador distinto del síndico, quien conservará sólo facultades de interventor.

El síndico que proponga la continuidad de giro a la junta de acreedores o al tribunal de la quiebra deberá fundamentar su solicitud, señalando los beneficios que reportará para la masa la continuidad o el perjuicio que se evitará con ello.

En ambos casos el síndico deberá, según expresa el Instructivo N° 7 de la Superintendencia de Quiebras, tomar todas medidas tendientes a separar la administración del giro de la administración de la quiebra para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias propias del negocio y para deslindar sus responsabilidades y de las del administrador en la continuidad del giro, cuando éste sea distinto del síndico.

Determinada que fuere la continuidad del giro total o parcial, deberá determinarse por parte del síndico, los activos que quedan adscritos a la continuidad del negocio debiendo dejar constancia en los respectivos registros contables.

Una vez decretada la continuidad de giro, el síndico deberá utilizar la documentación tributaria del fallido, ya que deberá cumplir con todas las obligaciones que la ley tributaria impone al contribuyente y será el síndico según lo hemos visto quien será el responsable de su incumplimiento, salvo en el caso que exista un administrador designado distinto del síndico, al respecto no debemos olvidar lo señalado en los artículos 98 y 99 del Código Tributario y lo establecido por la Circular 55 de 1977.

Asimismo, la referida Circular establece que en los casos de continuidad de giro *“no es necesario que el síndico o administrador designado al efecto, presente en los términos del artículo 68 del Código Tributario, declaración jurada de iniciación de actividades; como tampoco ha sido necesario el aviso de término de giro del artículo 69 si ello no implicara la concurrencia de los presupuesto que exige este precepto”*.

En aquellos casos en que la documentación ya timbrada se haya utilizado en su totalidad, deberá el síndico proceder solicitar al Servicio el timbraje y autorización de nueva documentación señalando que el contribuyente se encuentra declarado en quiebra, en aquellos casos en que por algún motivo el contribuyente tuviese bloqueado el timbraje de documentos antes de declarada la quiebra, deberá el Servicio levantar dicha prohibición y proceder al timbraje de los documentos, según lo establecido en la Circular Interna N° 26 del 30 de septiembre de 1991.

Asimismo, podrá el síndico imputar los remanentes de IVA que existiesen antes de la declaratoria de quiebra a los debitos fiscales que se generen como consecuencia de la continuidad del giro o de la realización de los bienes, siempre que haya habido solución de continuidad en el tiempo, de las declaraciones del tributo.

En el caso de la continuidad de giro las facturas por las ventas de los bienes del activo realizable serán emitidas por el síndico en representación del fallido las que deberán incorporar en la razón jurídica la frase “en quiebra”.

Se podrá además imputar las pérdidas anteriores a la declaratoria de quiebra, el síndico o administrador podrán utilizar los PPM, pedir incluso la devolución de PPUA, etc., así lo ha señalado el Servicio en el Oficio 2342 de 1983.

En consecuencia, la gran diferencia entre una y otra continuidad de giro será la duración y los actos que podrá realizar el síndico, puesto que en la continuidad provisoria del giro sólo podrá realizar actos o gestiones necesarias para la realización de los bienes que componen la masa y nada más, no así en la continuidad efectiva, en que tanto el síndico en una primera instancia como el administrador que se nombre con posterioridad podrán realizar todos los actos necesarios para que dicha continuidad pueda cumplir con el objetivo de pagar a los acreedores, así podrá adquirir materias primas, podrá contratar nuevos créditos, etc., Sin embargo, no podrá iniciar nuevos negocios a nombre del fallido bajo el pretexto de la continuidad de giro.

En el caso en que la continuidad de giro se decrete con la finalidad de proceder a la venta de la empresa como una unidad económica deberá tenerse presente lo establecido en el artículo 8 letra f) y letra m) del Decreto Ley 825 de 1975, así la venta del establecimiento de comercio que comprenda bienes corporales muebles de su giro, se encontrará afecta a IVA, siendo la base imponible de la referida operación según lo establecido en el artículo 16 letra d) del D.L. 825 el valor de los bienes corporales muebles comprendidos en la venta, sin que sea posible deducir de dicho valor el monto de las deudas que pueden afectar a los referidos bienes, pudiendo el Servicio hacer uso de la facultad de tasación establecida en el artículo 64 del Código Tributario para efectos de determinar la base imponible de los bienes

comprendidos en la venta. En lo que dice relación con el artículo 8 letra m) de la Ley del IVA, debe tenerse presente por parte del síndico que la venta de bienes corporales muebles, que no formen parte del activo realizable, que se efectúe en representación del fallido contribuyente del IVA, se encontrará su venta gravada con dicho impuesto si se realiza antes de que haya terminado su vida útil normal, de conformidad a lo dispuesto en el N°5 del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta o antes de que hayan transcurrido cuatro años desde su primera adquisición o fabricación, y siempre que el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes. Así también la venta de un establecimiento de comercio, sólo se considerará incluido en la letra m) cuando ella se efectuó antes de doce meses contados desde la adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda.

Finalmente, el Instructivo N° 7 de la Superintendencia de Quiebras obliga al síndico ha practicar un balance final de la continuidad de giro, que refleje los resultados obtenidos en dicha gestión, los que se deberán incorporar a la quiebra contabilizados como excedentes o pérdidas del giro.

8. INFRACCIONES Y SANCIONES

El síndico como hemos señalado es representante de los derechos del fallido, según lo establecido en los artículos 27 del Libro IV del Código de Comercio y 8 N° 6 del Código Tributario, así y en merito de la representación legal que ostenta, le corresponde asumir una serie de obligaciones tanto civiles, comerciales como tributarias que son responsabilidad del fallido en el ámbito de su giro.

En merito de la referida representación y en razón del incumplimiento de obligaciones tributarias, el síndico puede incurrir en sanciones tanto de carácter pecuniarias como de carácter corporal. Asimismo, el síndico podrá incurrir en sanciones que son propias o inherentes a su función, y otras que son relativas a la representación legal que tiene del fallido.

Así, podrá el síndico ser multado por no haber dado a conocer a la Dirección Regional correspondiente la circunstancia de haber sido declarada la quiebra del contribuyente dentro del plazo de 5 días hábiles, infracción que según la Circular 10 de 1991 deberá ser sancionada con la multa contemplada en el artículo 109 del Código Tributario, siendo esta multa una sanción al incumplimiento de una obligación que esta impuesta directamente a él y no en base a la representación que ostenta del fallido.

Respecto de las sanciones que pueden ser impuestas al contribuyente estas se encuentran principalmente establecidas en los distintos numerales del artículo 97 del Código Tributario, dichos numerales contemplan infracciones de distinta naturaleza, así se contemplan infracciones civiles (sancionadas con multa e intereses), infracciones administrativas (sancionadas con multa) e infracciones penales o delitos (sancionados con pena corporal).

En lo que dice relación con las referidas sanciones debemos tener presente lo establecido en los artículos 98 y 99 del Código Tributario, así la primera de las disposiciones mencionadas establece que *“De las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas”*, en la segunda de ellas se establece que *“Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quines corresponda dicho cumplimiento”*.

La pregunta que cabe plantearse atendido lo antes expuesto es si el síndico puede ser sancionado en merito de la representación que ostenta sólo con penas de carácter pecuniario o también con sanciones de carácter corporal. En nuestra opinión el síndico en principio puede ser sancionado tanto con penas pecuniarias como corporales, es decir, no sólo puede ser multado sino que también se le pueden aplicarse penas privativas de libertad, en razón del acaecimiento de infracciones de carácter tributario.

En lo que dice relación con las penas de carácter pecuniario que se imponga al contribuyente dentro del giro será el síndico, quien como representante legal del fallido, el que deberá solucionar la multa o los intereses impuestos por parte de la administración, ya sea que la infracción se haya cometido antes o después de la declaratoria de la quiebra, puesto que el artículo 98 del Código Tributario expresa que es el contribuyente el que deberá responder por las sanciones pecuniarias, y siendo el síndico quien tiene la representación del fallido, quién se encuentra impedido de administrar sus bienes, y conforme a lo preceptuado por los artículo 27 del Libro IV del Código de Comercio, 8 N° 6 del Código Tributario y la Circular 55 de 1977, no cabe más que concluir que será él quien será responsable del pago de la multa o intereses impuestos al contribuyente, sanción que será asumida por el patrimonio concursal, sin perjuicio, de las posibles acciones judiciales que podrán ser interpuestas por los acreedores del fallido en contra del síndico, para determinar su responsabilidad respecto de las sanciones impuestas, siempre que lo sean como consecuencia de la negligencia en su actuar.

En lo que dice a las penas corporales que pueden ser impuestas el artículo 99 del Código Tributario, señala expresamente que las sanciones corporales y apremios se

aplicarán a quién debió cumplir con la obligación, esto no es antojadizo, puesto que las penas corporales tienen el carácter de personales, es decir, quien comete el delito sancionado es quien debe ser privado de su libertad y no otro en su representación. Así en aquellos casos en que el contribuyente haya sido condenado por sentencia ejecutoriada a una pena privativa de libertad por haber incurrido en una infracción sancionada con dicha penalidad antes de la declaratoria de quiebra o con posterioridad, será éste y no el síndico quién deberá cumplirla.

Como señalábamos anteriormente, el síndico también puede incurrir en sanciones privativas de libertad siempre que haya participado en la comisión del delito, es decir, siempre que haya tenido una participación dolosa en los hechos sancionados con penas corporales, penas que serán impuestas directamente a él y no como representante del fallido.

Como podemos apreciar el síndico debe ser cuidadoso en su actuar, puesto que puede ser sancionado no sólo con penas de carácter pecuniario, sino también de carácter privativas de libertad, más aún cuando el síndico responde por culpa levísima en su actuar.

9. FACULTAD DE GIRO INMEDIATO DE IMPUESTOS POR PARTE DEL SII

Declarada la quiebra por parte de un contribuyente, el Servicio Impuestos Internos podrá hacer uso de la facultad contemplada en el inciso 4º del artículo 24 del Código Tributario, norma la cual establece que declarada la quiebra por parte del contribuyente, el Servicio podrá girar de inmediato y sin otro trámite previo, los impuestos adeudados por el fallido, sin perjuicio de la posterior verificación del Fisco en el juicio de la quiebra. Esta materia se encuentra tratada por parte del Servicio en la Circular 10 del 15 de Febrero de 1991.

Es decir, el Servicio una vez declarada la quiebra por el tribunal que conoce de la solicitud podrá de inmediato girar los impuestos adeudados por el contribuyente, sin que sea necesario esperar la comunicación que el síndico debe enviar a la Dirección Regional correspondiente según lo exige el artículo 91 del Código Tributario, ni la publicación que debe realizar el síndico en el Diario Oficial de la sentencia que declara la quiebra, publicación necesaria para concurrir a la verificación de los respectivos créditos por parte de los acreedores.

Esta facultad de giro inmediato se extiende a todos los impuestos que son fiscalizados por el Servicio de Impuestos Internos, sin que sea necesario que estén previamente contabilizadas las sumas o los impuestos que puedan girarse ni que se realice ningún trámite previo, y en general sin la necesidad de realizar ningún

trámite anterior al giro.

Como señalamos anteriormente, el Servicio puede hacer uso inmediato de la facultad contemplada en el inciso 4° del artículo 24 del Código Tributario. Sin embargo, existen determinadas situaciones que son interesantes de analizar con respecto a esta facultad, tal es el caso de ¿Qué sucede en aquellos casos en que el contribuyente antes de ser declarada la quiebra es notificado de una citación, liquidación o existen reclamos interpuestos ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros? o ¿Qué pasa si aún existen recursos pendientes ante la Ilustrísima Corte de Apelaciones o ante la Excelentísima Corte Suprema?, a continuación nos referiremos a cada una de las estas interrogantes.

Al momento de analizar las situaciones previamente mencionadas, debemos recordar dos efectos que se producen una vez publicada la sentencia de quiebra, el primero de ellos es que el fallido queda de inmediato inhabilitado para administrar sus bienes, administración que pasa de pleno derecho al síndico, salvo respecto de aquellos bienes que la ley declara como inembargables, es lo que se conoce con el nombre de desasimio del fallido, y un segundo efecto es que le queda expresamente prohibido al fallido comparecer en cualquier tipo de juicios en calidad de demandante ni de demandado, siempre que aquellos digan relación con los bienes de la masa, según lo dispone el artículo 64 del Libro IV de Código de Comercio.

En el caso en que al fallido se le haya notificado de alguna citación de conformidad a lo prescrito en el artículo 63 DL 830/74, antes de declarada la quiebra y se encuentren pendientes los plazos para cumplir con la citación, será el síndico en razón del desasimio de fallido y en merito de la representación que ostenta quién deberá concurrir a la citación ante el Servicio de Impuestos Internos, esto en concordancia con lo establecido en la Circular N° 54 de 2002.

En lo que dice relación con una liquidación notificada al contribuyente antes de ser declarada su quiebra y encontrándose pendiente aún el plazo para interponer la reclamación, al igual que la situación anterior será el síndico quién en merito de los antecedentes deberá ponderar la conveniencia o la factibilidad de interponer la respectiva reclamación. No debemos olvidar que el síndico representa los intereses de los acreedores de todos los acreedores y los derechos del fallido.

En las dos situaciones anteriores la facultad del Servicio de Impuestos Internos o de girar de inmediato los impuestos no se ve afectada, siempre que en el caso de la liquidación el síndico no opte por interponer la reclamación correspondiente ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros en contra de la liquidación, puesto que si así lo realizase el Servicio no podrá girar los impuestos reclamados hasta que se haya notificado el fallo del Tribunal según lo establece el artículo 24 inciso 4° del Código

Tributario, luego de ser modificado por la Ley 20.322. Lo anterior no es aplicable en aquellas localidades en que las reclamaciones aún se interponen ante la administración tributaria, puesto que en dicha situación el Servicio puede girar de inmediato los impuestos sin esperar el fallo del reclamo según lo establece el artículo 147 inciso 2º del Código Tributario.

En lo que dice relación con reclamaciones que se encuentran pendientes ante algunas de las Ilustrísimas Cortes de Apelaciones y Excelentísima Corte Suprema, entendemos que será el síndico quién deberá asumir la representación del fallido ante los referidos tribunales de alzada, no viéndose por ello impedida la administración de poder girar de inmediato los impuestos, salvo que exista resolución que ordene la suspensión total o parcial del cobro del impuesto por parte de la Corte respectiva de conformidad a lo prescrito en el inciso quinto del artículo 147 del Código Tributario.

10. RECUPERACIÓN DEL IVA CRÉDITO FISCAL EN QUIEBRA

En la mayoría de los casos, el deudor a fin de poder mantener su empresa en funcionamiento pide a sus proveedores prorrogas para poder un cumplir con el pago de materias adquiridas, sin embargo, el acreedor deberá, aún cuando haya otorgado dichas esperas al deudor, cumplir con declarar y pagar el Impuesto al Valor Agregado que haya debido recargar en las respectivas facturas emitidas, aún cuando estás se encuentren impagas por parte del fallido, producto de la prórroga concedida.

Como ya hemos señalado, una vez declarada la quiebra el fallido queda inhabilitado de poder administrar sus bienes, recayendo dicha facultad en la persona del síndico. No pudiendo el deudor hacer pago alguno a los acreedores, quedando éstos impagos en sus mercaderías y ya habiendo enterado en arcas fiscales el impuesto con recursos propios.

A fin de evitar dicha circunstancia se publicó con fecha 3 de enero de 1987 la Ley 18.591, que en su artículo 29 permite al acreedor que ha pagado el impuesto, encontrándose impaga la facturas por parte del fallido, recuperar la cantidad pagada por impuesto solicitándole al síndico de la quiebra le emita una nota de débito en representación del fallido, a fin de poder recuperar e imputar como IVA crédito fiscal el impuesto originalmente retenido y declarado como IVA débito fiscal.

A continuación nos referiremos al método establecido por dicha disposición para poder recuperar el IVA pagado por parte del acreedor de una deudor declarado en quiebra, dicha recuperación el Servicio la ha regulado en la Circular 12 de 1987.

La recuperación del impuesto procede según lo dispone el artículo 29 de la Ley 18.591, respecto de los impuestos establecidos en el Título II (IVA) y en los artículos 40 (contemplaba el impuesto adicional que grava la venta de televisores con recepción a color, hoy por cierto se encuentra derogado) y 42 (impuesto adicional a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares), pudiendo recuperarse sólo el impuesto que haya sido recargado.

Para que el acreedor pueda recuperar el impuesto recargado en la factura este debe cumplir con los siguientes requisitos:

- 1) Debe haber verificado dentro del plazo establecido en el artículo 131 del Libro IV del Código de Comercio, esto es, dentro del plazo de 30 días hábiles siguientes a la notificación de la sentencia de quiebra en el Diario Oficial, en lo que se denomina periodo ordinario de verificación. El aprovechamiento de este beneficio sólo procede encontrándose el deudor en estado de quiebra, así si esta cesa por aprobación de algún convenio, el síndico no podrá emitir la correspondiente nota de débito, con posterioridad a la aprobación del referido convenio. (Oficio N°3295 de 1987).
- 2) Que los impuestos respecto de los cuales se pide la devolución hayan sido declarados y pagados oportunamente, es decir, deben haberse pagados dentro de plazo legal, por lo que no procede este beneficio si se ha sólo declarado el impuesto y no pagado, o si se ha enterado en forma tardía en arcas fiscales.
- 3) Que el acreedor que invoca el beneficio se encuentre al día en el pago del impuesto, situación que se acreditará al síndico con los tres últimos recibos de pago del impuesto, además deberá exhibir los recibos de pagos de los impuestos devengados en los meses a los que correspondan las facturas que presente para obtener el beneficio.
- 4) Que el impuesto haya sido recargado en forma separada en la respectiva factura que se debió emitir por las ventas o prestaciones de servicios.
- 5) Que el fallido también sea contribuyente de los mismos impuestos que se desean recuperar.

Hay que tener en cuenta que si el deudor encontrándose pendiente el pago de la factura realiza algún abono al acreedor, por expresa disposición del inciso 2° del artículo 29, deberá ser imputado primero a los impuestos recargados en ella, pudiéndose recuperar mediante esta modalidad sólo la diferencia no cubierta con el abono. Es importante esta disposición puesto que no existiendo norma legal que así lo señale, el acreedor podría haber imputado dicho abono a la deuda que el fallido

mantenía con él y no a los impuestos recargados en la correspondiente factura.

Una vez notificada la sentencia de quiebra en el Diario Oficial, al acreedor que desea aprovecharse del beneficio tendrá 30 días hábiles para verificar su crédito, en su escrito de verificación deberá individualizar por número y fecha de emisión las facturas según la siguiente información: aquellas facturas a las cuales se les recargaron los impuestos, se deberá en forma separada, indicar el monto total de la operación, tributos recargados y abonos según el inciso 2° del artículo 29 que corresponda imputar para descontar de dichos tributos. Una vez reconocida la deuda, ya sea, por que no se ha impugnado el crédito o por existir sentencia ejecutoriada que haya rechazado la impugnación del crédito, el síndico en representación del fallido, emitirá una nota de débito por el monto correspondiente solamente a los impuestos recargados, contabilizando el referido impuesto como un débito fiscal del fallido en los libros sus libros.

En contra de la partida emitida, la correspondiente nota de débito, el acreedor deberá contabilizar dicha nota en el libro de compras y ventas, a continuación de la anotaciones del periodo indicándose el número y fecha de la nota, individualización del deudor, número de Rut del mismo y crédito fiscal, señalando que corresponde a la aplicación del artículo 29 de la Ley 18.591.

Emitida la nota de débito, el Fisco, por el sólo ministerio de la ley, se subroga en los derechos del acreedor para recuperar del deudor el importe del impuesto respectivo con la preferencia establecida en el N° 9 del artículo 2474 del Código Civil.

Cabe agregar que la recuperación del crédito fiscal establecido en el artículo 29 de la Ley N° 18591, por facturas impagas por contribuyentes declarados en quiebra se extiende al anticipo del IVA retenido en un 12% para el caso de la harina y en un 5% con respecto a la carne, en este sentido se ha pronunciado el Servicio de Impuestos Internos en su Oficios N° 5193 de 2003 y N° 5009 de 2005.

Finalmente, el Servicio en su Oficio N° 667 de 2007, ha señalado que los contribuyentes pueden acogerse a este beneficio cuando el fallido realice una actividad gravada con IVA, aún cuando dicha actividad se encuentre exenta del referido impuesto por expresa disposición de la ley, puesto que según expone: *“como puede apreciarse de las normas legales y de las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos, para que opere el beneficio del artículo 29° de la Ley 18.591, de 1987, entre otros, es requisito que el deudor fallido posea la calidad de “contribuyente” del Impuesto al Valor Agregado o de los Impuestos Adicionales establecidos en los artículos 40 y 42 del D.L. 825, condición que se cumple, de acuerdo al artículo 3° de dicho cuerpo legal, cuando se efectúa cualquier clase de operaciones gravadas con dichos tributos.*

Ahora bien, de acuerdo con el criterio sostenido en diversos pronunciamientos, el término “gravar” supone la imposición de una carga u obligación, en este caso de un tributo, en otras palabras, importa la realización de una operación que califica como hecho gravado con el respectivo impuesto. De este modo, una operación se encontrará “gravada” con un determinado impuesto en la medida que dé cumplimiento con los requisitos que taxativamente establece la respectiva norma legal impositiva, sin importar si el impuesto es efectivamente pagado o no por gozar de una exención.

En consecuencia, para estos efectos, debe considerarse como “contribuyente” a toda persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realice operaciones que califican como hecho gravado con el Impuesto al Valor Agregado o con los Impuestos Adicionales establecidos en los artículos 40 y 42 del D.L. 825, siendo indiferente si éstos en definitiva son o no recargados en las respectivas boletas o facturas o enterados en arcas fiscales, por encontrarse exentos en virtud de alguna disposición legal expresa”.

11. SITUACIÓN DE CRÉDITOS INCOBRABLES

El síndico tiene como primera obligación, el asumir sus funciones procediendo a la incautación de los bienes y documentos del fallido, bienes que por regla general son escasos e insuficientes para poder cumplir con la totalidad de las obligaciones contraídas por éste con sus acreedores, así una vez publicada la quiebra, los acreedores verificarán sus acreencias con la finalidad de que estos sean pagados en lo posible con la realización de los bienes de la masa o con los frutos que se obtengan de dichos bienes en aquellos casos en que se acuerde la continuidad de giro.

La Ley de Impuesto a la Renta en su artículo 31 permite al contribuyente que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de Primera Categoría, que para efectos de determinar su renta líquida imponible, la deducción de todos los gastos necesarios para producirla siempre que no hubieren sido rebajados como costo, que se encuentren pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente y siempre que se justifiquen o acrediten de manera fehaciente ante el Servicio.

Dentro de los gastos que la Ley de Impuesto a la Renta permite deducir como gastos tributarios para la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría, y que tienen especial importancia en esta materia son las partidas referentes a los créditos incobrables (artículo 31 N° 4 LIR), los que pueden ser deducidos siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

- 1) Que provengan de operaciones relacionadas con el giro del negocio, es decir, que dichos créditos provengan de operaciones realizadas con la empresa o negocio que se encuentra declarado en quiebra.
- 2) Que el castigo de los créditos incobrables haya sido contabilizado oportunamente.
- 3) Que se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro respecto de dicho crédito.

Respecto de los requisitos antes mencionados sólo nos referiremos al singularizado en el numeral 3°, recordemos que declarada la quiebra los acreedores deben comparecer ante el tribunal donde se tramita verificando el monto de sus acreencias, atendido ello cabe analizar dos situaciones, la primera de ellas es si la verificación efectuada por el acreedor basta para acreditar que se han agotado prudencialmente todos los medios de cobro, y si la verificación sólo puede producirse en el periodo ordinario o también en lo que se denomina periodo extraordinario.

Respecto de la primera interrogante, debemos señalar que efectuada la verificación del crédito por parte de los acreedores se ha terminado de cumplir con el requisito de agotar los medios para el cobro, esto atendido que declarada que fuere la quiebra el único medio por el cual se puede obtener el pago de los créditos por parte de los acreedores es a través de su verificación, quedando vedado a los acreedores iniciar ejecuciones individuales tendientes a obtener el pago de los créditos, salvo el caso de los acreedores prendarios e hipotecarios, los cuales pueden ejecutar individualmente al fallido pero sólo respecto de los bienes que garantizan sus créditos.

En lo que dice a la oportunidad de la verificación, debemos señalar que el artículo 140 del Libro IV del Código de Comercio, permite que el acreedor verifique su crédito con posterioridad al término de 30 días establecido en el artículo 131 del referido Libro del Código de Comercio, siempre que existan fondos susceptibles de repartir a los acreedores, debiendo considerarse el crédito verificado en los futuros repartos, atendida dicha situación es posible que la verificación extraordinaria se haya realizado cuando ya no existan bienes suficientes para el pago del crédito atendido que el síndico puede haber realizado la gran mayoría de los activos de deudor y procedido a efectuar los repartos sólo entre los acreedores que ya hubieren verificados sus créditos, cabe entonces preguntarse si basta con la simple verificación del acreedor para cumplir con este requisito o está debe ser realizada de manera oportuna, es decir, antes de que el síndico realice algún reparto entre los acreedores por muy pequeño que fuere, para haber cumplido con el requisito de haber agotado los medios de cobro, en una primera instancia podría pensarse que la verificación debiera ser en el periodo ordinario como extraordinario, para haber cumplido con la obligación de agotar prudencialmente los medios de cobro. Sin

embargo, creemos que dicha situación es la correcta sólo en la medida que en se verifique antes de que el síndico realice algún reparto a los acreedores respecto de los bienes realizados, mas aún cuando el no haber verificado en tiempo oportuno haya sido como consecuencia de la negligencia del acreedor.

Otra situación interesante es la que sucede cuando el síndico solicita el sobreseimiento temporal de la quiebra, en aquellos casos en que no existen bienes suficientes para solventar ni siquiera los gastos propios de la quiebra, sobreseimiento que trae como consecuencia la suspensión del estado de quiebra, pero no su término, y la restitución a los acreedores del derecho de ejecutar individualmente al fallido, según lo dispuesto por artículo 161 del Libro IV del Código de Comercio. Cabe entonces preguntarse si es en esta situación necesario para poder deducir como un crédito incobrable el monto de lo adeudado iniciar acciones judiciales nuevamente, afín de poder declarar la incobrabilidad del crédito, la respuesta debe ser negativa puesto que dicho requisito se cumplió al momento de verificar el respectivo crédito en la quiebra, mas aún si se considera que el juicio de quiebras tiene como finalidad realizar todos los bienes del fallido en un sólo procedimiento afín de pagar sus deudas, por lo que, si el propio síndico estima, una vez que ya ha procedido a la incautación de los bienes del deudor, que estos no son ni siquiera suficientes para el pago de los gastos mínimos de la quiebra, no tiene sentido iniciar una ejecución individual en la cual se tienen altas posibilidades de no obtener nada, con los consiguientes gastos asociados a las nuevas acciones. Por lo que habiendo verificado oportunamente el crédito y declarándose el sobreseimiento temporal, debemos entender que el requisito de haber agotado prudencialmente los medios de cobro se encuentra cumplido, sin necesidad de iniciar acciones individuales por parte de los acreedores.

Finalmente, es importante determinar en que momento puede ser deducido el monto del crédito castigado para efecto de determinar la renta líquida de primera categoría, al respecto podría pensarse que sólo podrá deducirse esta partida una vez que el síndico rinda cuenta definitiva de su gestión, puesto mientras no se realice dicha cuenta no podrá saberse si existen nuevos bienes para el pago de los créditos cobrados en autos. Sin embargo, nos parece mas plausible la posibilidad de poder deducir el monto del crédito en el periodo en que se verificó en la quiebra, sin perjuicio, de contabilizar la recuperación del castigo de la deuda como un ingreso tributable, en el periodo que corresponda, los posibles repartos que el síndico realice.

En el caso en que se declare el sobreseimiento temporal no cabe duda que podrá rebajarse dicha cantidad en el periodo en que se efectúe dicha declaración, atendido que en esta situación el crédito claramente quedará incobrable atendida la falta de bienes por parte del deudor.

Por tanto, habiéndose rematado la totalidad de los bienes de los bienes de la quiebra y con el producto de ello sólo se procederá a cancelar los créditos preferentes reconocidos, los acreedores valistas reconocidos solicitaran al Síndico un certificado para proceder a reconocer la pérdida en el ejercicio.

12. RECUPERACIÓN COMO PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS POR PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

Una vez declarada la quiebra y durante la administración del síndico podrá, según lo dispone el artículo 31 N° 3 inciso 2°, solicitar al Servicio la devolución del impuesto de Primera Categoría pagado por el fallido siempre que existan utilidades tributables acumuladas en el registro FUT, propias y ajenas, respecto de la pérdidas generadas en el ejercicio de la declaratoria de quiebra.

Asimismo, podrá el síndico imputar las pérdidas generadas por la empresa durante el periodo de la continuidad de giro y obtener la devolución del impuesto de Primera Categoría que haya soportado la empresa o el impuesto pagado por aquellas utilidades ajenas recibidas, por participaciones que tenga en otras empresas.

Al respecto no debemos olvidar que existen diferencias tributarias a la hora de recuperar como PPUA el impuesto pagado por la propia empresa y el impuesto pagado por otra empresa en la que se tiene interés o participación.

En el primero de los casos la recuperación del impuesto constituye un ingreso correspondiente a la recuperación de un gasto o desembolso indebidamente pagado, el cual se encuentra exento del impuesto de Primera Categoría, puesto que tal partida ya cumplió con dicho gravamen, contrarrestando la rebaja que se hizo en el momento del pago del impuesto. Sin embargo, dicho ingreso corresponde a una renta susceptible de ser retirado/distribuido por los socios/accionistas debiendo reponerse dicha suma en el registro FUT en virtud de lo cual estaría afecta al impuesto Global complementario o Adicional, según corresponda pero sin derecho a crédito de primera categoría.

En lo que dice relación con la segunda situación planteada el impuesto recuperado constituye una ingreso en los términos del artículo 2 N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, puesto que la empresa se ve beneficiada con la percepción de una suma que no ha desembolsado, es decir, no hay una recuperación de un gasto como en el caso anterior, pasando a formar dicha suma parte de la renta líquida imponible de Primera Categoría para la aplicación del referido impuesto, pasando por esta vía a formar luego parte del FUT.

Este derecho de solicitar la devolución del impuesto surge en el ejercicio en que se produjeron las pérdidas o en el ejercicio en que se imputan los saldos negativos a las utilidades percibidas en el ejercicio.

Cabe recordar que el síndico deberá, a efectos de solicitar la devolución del PPUA, respetando el orden de imputación establecido en la Circular N° 17, del 19 de Marzo de 1993, la cual establece que la referida imputación deberá realizarse de la misma forma en se efectúan los retiros o distribuciones de rentas en el FUT, esto es desde las mas antiguas, propias o ajenas, y con o sin derecho al crédito de Primera Categoría con el cual se afectaron.

Así con la recuperación del impuesto de Primera Categoría pagado por el fallido el síndico podrá tener recursos frescos destinados a poder continuar con la actividad propia de la empresa en el caso del término de giro o poder concurrir al pago de las acreencias del fallido.

13. CLAUSURA DE QUIEBRA

La quiebra no es un estado permanente, lo natural es que el estado de quiebra cese en algún momento, pudiendo concluir cuando la realización de los bienes haya alcanzado para cubrir la totalidad de los créditos verificados en el proceso, terminando el estado de insolvencia que afectaba al fallido, por lo que ya no existe la causa que justifique la quiebra; cuando habiéndose enajenado los bienes del fallido estos no alcancen a solucionar la totalidad de los créditos verificados en el concurso y no existan más bienes del fallido, y finalmente, por un acuerdo celebrado entre el fallido y sus acreedores, destinado al pago de sus créditos, acuerdo denominado convenio.

El Libro IV del Código de Comercio regula estas diferentes forma de poner término al estado de quiebra, en este acápite nos referiremos exclusivamente al sobreseimiento definitivo regulado en el artículo 165 del Libro IV del Código de Comercio, debemos recordar que el sobreseimiento temporal no pone fin al estado de quiebra sino que sólo lo suspende.

Las causales que dan motivo al sobreseimiento definitivo, es posible clasificarlas en ordinarias y extraordinarias, las primeras se encuentran reguladas en el artículo 164 del Libro IV del Código de Comercio y las segundas en el artículo 165 del mismo cuerpo legal.

El artículo 165 del Libro IV del Código de Comercio, dispone en su inciso final:

“El sobreseimiento de que trata este artículo extingue, además, las obligaciones del fallido por los saldos insolutos de sus deudas anteriores a la declaración de quiebra, sin perjuicio de distribuirse entre los acreedores el producto de los bienes adquiridos con posterioridad y ya ingresados a la quiebra, con arreglo al inciso segundo del artículo 65°.”

Así, declarado que fuere el sobreseimiento definitivo, se termina el juicio de quiebra, es decir, cesan todos los efectos de la quiebra, desaparece el desasimiento, se vuelven a las reglas generales de competencia para entablar nuevos juicios, cesa la facultad del síndico de administrar los bienes del fallido, que es asumida nuevamente por el deudor en lo sobrante, asimismo deberá el síndico devolver los libros y papales al fallido, siempre que se cumpla con las circunstancias descritas en el artículo 168 del Libro IV del Código de Comercio.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 165 inciso final, ejecutoriada que fuere la resolución que declara el sobreseimiento definitivo de la quiebra, traer como consecuencia que aquellos créditos verificados que no fueron pagados íntegramente con la liquidación de los bienes de la masa quedan extinguidos, es decir, su remante no podrá ser cobrado por los acreedores al deudor, una vez que este asuma nuevamente la administración de sus bienes.

Estableciendo con esto el propio artículo 165 una condonación o remisión a favor del fallido, lo que trae como consecuencia, que el fallido deberá contabilizar el monto de dicha remisión como un ingreso no renta en sus libros, atendido lo dispuesto en el artículo 17 N° 22 de la Ley de Impuesto a la Renta, no ocurre lo mismo en el caso de que exista un convenio entre el fallido y los acreedores, puesto que si estos acuerdan la remisión de determinados créditos, no podrá considerarse dichos montos como ingresos no renta, atendido que el artículo 17 N° 22 establece como ingresos no renta las cantidades remitidas por ley y no las remitidas de manera convencional. Si no existiera la disposición del artículo 165, el fallido debería considerar dichas cantidades como ingresos atendido lo dispuesto en el artículo 2 de la referida ley.

14. CONSERVACIÓN Y ELIMINACIÓN DE DOCUMENTOS

Como señalábamos anteriormente el síndico una vez aceptado el cargo tiene la obligación de incautar y conservar los documentos del fallido. Dicha obligación de conservación de los documentos se extiende, según el Instructivo N° 5 de la Superintendencia de Quiebras, hasta un año después de ejecutoriada la sentencia que

declara el sobreseimiento definitivo en el procedimiento de quiebra, transcurrido el plazo antes señalado el síndico deberá devolver la documentación al fallido.

No obstante lo antes mencionado, el síndico deberá conservar al menos cinco años contados desde la presentación de la cuenta definitiva de administración los documentos que sirva de respaldo a todos los ingresos, egresos y contrataciones efectuadas en la quiebra o en la continuidad de giro.

Sin perjuicio, de la obligación de conservación de los documentos el síndico puede solicitar a la Superintendencia de Quiebras se le autorice a la destrucción o su devolución al fallido antes de cumplidos los plazos mencionados anteriormente. Asimismo, el Instructivo establece un proceso de destrucción de documentos en aquellos casos en que el síndico se encuentra en la imposibilidad de devolver los documentos al fallido luego de transcurridos los plazos, por no ser éste ubicado, por haber cerrado sus oficinas, etc.

En materia tributaria y en lo que dice relación con los libros y documentos contables, debemos señalar que el artículo 17° del Código Tributario establece la regla general en materia de conservación de los libros de contabilidad señalando que *“Los libros de contabilidad deberán ser llevados en lengua castellana y sus valores expresarse en la forma señalada en el artículo 18°, debiendo ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones”*.

El artículo 200 del Código Tributario establece que el Servicio, podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, dentro del término de tres años contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago. En forma excepcional el plazo señalado será de 6 años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando dicha declaración no se hubiese presentado o habiéndose presentado fuere maliciosamente falsa.

De lo antes expuesto, y en lo que dice relación con las obligaciones de conservación de libros y documentos en el ámbito tributario, éstos deberán ser conservados a lo menos durante el referido periodo 6 años plazo que tiene el Servicio para efectuar la revisión de impuestos declarados por el contribuyente. Este plazo puede verse aumentado por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente de conformidad al artículo 63 del Código Tributario o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para determinar o liquidar un impuesto. Asimismo, si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva, se entenderán aumentados, en los mismos términos, los plazos de prescripción referidos.

No debemos olvidar y según ya lo hemos expuesto, que el artículo 97 N° 16 del Código Tributario establece la suspensión de la prescripción, mientras los libros no se encuentren legalmente reconstituidos y queden a disposición del Servicio.

Conforme a las disposiciones antes mencionadas, la obligación de conservar los libros de contabilidad se extendería por el plazo de 6 años contados desde la época en que corresponde pagar los referidos impuestos. Por lo que transcurrido dicho plazo, la destrucción de los libros, registros y demás anotaciones contables no se encontraría sancionada en la Ley.

Sin embargo, el Servicio en diversos pronunciamiento a manifestado que en determinadas situaciones como remanentes de crédito fiscal, utilidades retenidas, pérdidas de arrastre, etc., *“en que sea necesaria una revisión de las anotaciones y antecedentes contables que puedan servir de base para su determinación, el Servicio de Impuestos Internos puede revisar los libros contables y demás registros más allá del plazo legal de prescripción de seis años, ya que constituyen el único antecedente que permite su justificación y prueba, lo cual no significa exceder los plazos legales de prescripción, sino que sólo implica el cumplimiento de la carga legal de la prueba que recae sobre el contribuyente que invoca una situación acaecida con anterioridad a los plazos de prescripción”*.

En lo que dice relación a boletas y facturas el artículo 58° del D.L. 825 señala que *“Los duplicados de las facturas y los originales de las boletas a que se refiere este párrafo deberán ser conservados por los respectivos contribuyentes durante seis años. Sin embargo, cuando el cumplimiento de esta obligación ocasionare dificultades de orden material a los contribuyentes, el Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar la destrucción de dichos duplicados u originales, conforme al procedimiento que establezca el Reglamento”*.

El artículo 7° de la Ley 18.845 establece como facultad del Director Regional correspondiente el autorizar, antes de los plazos de prescripción, la destrucción de los libros contables y los documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a impuestos, siempre que se proceda previamente a su microcopia o micrograbado, de acuerdo con el procedimiento señalado en la referida norma legal.

Finalmente, y en merito de lo expuesto anteriormente, cabe señalar que el síndico sólo podrá proceder a la destrucción de los documentos del fallido según lo establece la Superintendencia de Quiebras, en aquellos casos en que dichos documentos no sean de carácter tributario, puesto que si tienen dicha naturaleza el síndico sólo podrá proceder a su destrucción en conformidad con las disposiciones tributaria dictadas al efecto. Situación reconocida por el Instructivo N° 5 en su

artículo 17, que establece determinadas situaciones en que el síndico no podrá en caso alguno destruir los documentos, así no podrá destruir toda la documentación de naturaleza tributaria, la que deberá conservar al menos por los plazos señalados en el artículo 200 del Código Tributario, es decir, el síndico no podrá en caso alguno destruir los documentos tributarios salvo que hayan transcurrido el plazo de 3 o 6 años, o que se ampare en el artículo 58 del D.L 825 o en la facultad del Director Regional respectivo contemplada en el artículo 7 de la Ley 18.845.

15. CONCLUSIONES

La declaración de quiebra respecto de una persona produce diversas consecuencias en el ámbito tributario, la primera de ellas y la más importante es que perderá la administración de los bienes que componen su patrimonio que se encuentra en quiebra, perderá asimismo la posibilidad de comparecer como demandante o demandado en juicio, etc., asumiendo en ambos casos su representación el síndico.

Respecto de los acreedores estos deberán verificar sus créditos en el juicio de quiebras, quedando impedidos de ejecutar individualmente al deudor, esperando poder obtener el pago íntegro de sus créditos con la realización de los bienes incautados, situación que en la práctica es poco probable, atendido la falta de bienes del fallido, viéndose en la obligación de castigar dichos montos insolutos.

Atendido el desasimiento que se produce con la declaración de la quiebra será el síndico quién asumirá la representación del fallido, con las consiguientes obligaciones en materia tributaria, así deberá ser el quien realice las declaraciones exigidas al fallido, deberá emitir la correspondiente documentación exigidas en las distintas operaciones que realice, incluso exponiéndose a la imposición de sanciones tanto pecuniarias como corporales en caso de incumplimiento.

El juicio de quiebra tiene como finalidad realizar todos los bienes del fallido en un sólo procedimiento, sin embargo, este no sólo termina con la realización de bienes, sino que existen otros medios que ponen fin al estado de quiebra, como los convenios o el sobreseimiento definitivo. Asimismo puede ser que no existan enajenación de bienes cuando se acuerda la continuidad del giro del fallido.

Finalmente, y como se ha expuesto en el presente reporte, el juicio de quiebra provoca una serie de consecuencias no sólo en el ámbito comercial, sino también en el ámbito civil, penal y tributario.

Reporte N°21
Noviembre 2011

Prescripción Tributaria

Reporte Tributario preparado por:



Alejandro Dumay Peña

Abogado, Licenciado en Cs. Jurídicas y Sociales,
Universidad de Concepción.

Magíster en Tributación, Universidad de Chile.

Colaborador CET – UChile

1. LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

- Claridad y consistencia de las normas que la consagran.
- Significado práctico o expresión concreta de la prescripción.
- Improcedencia de discriminar entre declaraciones con resultado positivo y negativo.

Consideraciones generales.

Frente a las graves y profundas deficiencias que presenta nuestro sistema tributario, expresadas en normas contradictorias, ininteligibles o inoperantes, en reglas insuficientes o excesivamente generales – (que hacen que sea la jurisprudencia administrativa la que deba señalar la normativa a aplicar) – o en disposiciones apartadas de la realidad, carentes de fundamento, obsoletas o impracticables, la normativa legal sobre la prescripción tributaria resulta ser la excepción.

La prescripción impositiva aparece regulada por normas claras y consistentes, con el agregado de que se trata de una normativa coherente con los principios, fundamentos y conceptos doctrinarios que informan la institución de la prescripción. En esos términos, resulta incomprensible la jurisprudencia administrativa y judicial, que, con pretextos absurdos o pseudoargumentos que no resisten análisis, intente oscurecer lo que probablemente es la única materia que, en nuestra legislación tributaria, se encuentra regulada con la claridad y consistencia que sería tan deseable en otros temas impositivos.

La prescripción, con el respaldo de los fundamentos que la sustentan – (dentro de los cuales destaca la certeza jurídica) – busca dar fijeza o carácter definitivo e inalterable a determinados hechos o antecedentes, evitando la necesidad de remontarse, ilimitadamente, (o más allá del tiempo que se estime razonable), a la verificación, comprobación o demostración de los mismos.

Un ejemplo típico se produce en el estudio de títulos inmobiliarios, en que la necesidad de comprobar si el que se dice dueño adquirió de quien era efectivamente el propietario legítimo, nos lleva, a su vez, a indagar respecto del propietario anterior y así, sucesivamente.

A no mediar la prescripción, que en términos prácticos nos dice que nos remontemos en este análisis retroactivo, sólo hasta determinada fecha, dando por válidos los títulos de ese propietario, el estudio de títulos se haría impracticable, ya que en cada caso se haría necesario llegar hasta la fecha del descubrimiento del continente o de las primeras encomiendas.

Nos parece un ejemplo adecuado, puesto que resulta perfectamente equivalente a lo que sucede con la prescripción tributaria, a no mediar la cual, cualquiera revisión de una empresa sujeta a contabilidad, debería, necesariamente, remontarse hasta su primer ejercicio.

Tomaría demasiado espacio demostrar científicamente la afirmación anterior, pero cualquier profesional vinculado al tema impositivo sabe, positivamente, que no es posible validar los resultados de un determinado año, sin verificar los antecedentes del ejercicio anterior y así sucesivamente, hasta llegar al año de inicio de actividades.

Ello, por la simple razón de que la información contable de cada ejercicio, se alimenta de los antecedentes registrados en los ejercicios precedentes, por lo que cada declaración anual, no puede ser revisada o verificada aisladamente y sólo puede ser validada verificando antecedentes de respaldo, que corresponden a información de años anteriores.

Ello es obvio, si se tiene en cuenta la necesaria continuidad en el quehacer de las empresas, el que de modo, por cierto artificial, se corta o separa a través de los balances anuales.

Por lo tanto, en una revisión tributaria sucede lo que en un estudio de títulos. Si la ley, a través de la prescripción, no pusiera un límite, la tarea se haría materialmente impracticable, puesto que habría que remontarse, necesariamente, de un propietario a su predecesor en el dominio, y así, indefinidamente.

2. AUSENCIA DE LA DISCRIMINACIÓN EN LA NORMATIVA LEGAL

Lo señalado, derriba, desde ya, el primer mito que se ha pretendido construir en esta materia, cuando se señala que los ejercicios o declaraciones con resultados negativos – pérdidas –, no prescribirían, porque en tal caso, ese resultado negativo tiene incidencia en los posteriores.

Lo cierto es:

- a) Que, por una parte, los resultados de **TODOS** los ejercicios (expresados en la respectiva declaración de impuestos) tienen, necesariamente, efectos e incidencia en los ejercicios futuros, de modo que el resultado negativo no constituye ninguna particularidad en este sentido, ya que **SIEMPRE**, la verificación de los resultados de un año obliga a verificar la información del año anterior – de la cual provienen gran parte de los antecedentes –, y así sucesivamente, y

- b) Por otra, que las normas que regulan la prescripción no hacen ningún distingo entre declaraciones con resultado positivo o negativo, de modo que cuando se discrimina en tal sentido se contraviene ese principio jurídico esencial según el cual, cuando el legislador no distingue, no es lícito al intérprete distinguir.

La revisión tributaria que obliga, siempre, a remontarse al ejercicio anterior, al igual que el estudio de títulos de dominio a que se ha hecho referencia, no sería posible sin la ayuda de la prescripción, que es, en definitiva, la que permite poner fin a esa retroactividad indefinida.

La prescripción tributaria no limita las facultades del Servicio, como erróneamente se asume. Por el contrario, es la que hace posible el ejercicio racional de la facultad de fiscalizar.

Si no existiera un límite legal establecido a través de la prescripción, cualquier proceso de fiscalización debería ser necesariamente integral, vale decir, remontarse hasta el primer ejercicio del contribuyente, ya que cualquier otro corte antojadizo resultaría arbitrario y sin respaldo.

3. NORMATIVA LEGAL

Como se ha dicho, las normas que regulan la prescripción, a diferencia de lo que generalmente ocurre en materia impositiva, son claras, consistentes, armónicas y unívocas.

El Código Tributario señala, en su artículo 200, que el Servicio podrá revisar a los contribuyentes “dentro del término de tres años contados.....”.

Por su parte, el artículo 59 señala que: “Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar....”

En idéntico predicamento, el artículo 25 dispone que toda liquidación o determinación de impuestos tiene carácter provisional “mientras no se cumplan los plazos de prescripción.....”.

En consecuencia, la prescripción tributaria está consagrada en nuestro sistema de manera clara, expresa y taxativa, sin distingos respecto de declaraciones con resultado positivo o negativo, según se ha señalado, y sin que existan disposiciones legales cuyo tenor pudiera dar lugar a dudas, confusiones o conflictos de interpretación.

Por el contrario, las normas que tienen alguna relación o vínculo con el límite de tiempo que las normas sobre prescripción imponen al ejercicio de las facultades fiscalizadoras, son perfectamente consistentes, como el caso del artículo 17, que ordena mantener la información contable a disposición del Servicio “mientras esté pendiente el plazo (que tiene el SII) para la revisión de las declaraciones.”

Así ocurre también con el artículo 126, que limita también a tres años el plazo que tiene el contribuyente para solicitar devolución de impuestos que hubiere pagado indebidamente.

A propósito de la norma anterior, cabe cuestionar el supuesto que normalmente se asume, en el sentido de que la revisión de declaraciones sólo puede generar diferencias en contra del contribuyente. Obviamente, los errores, en cuanto tales, pueden tener cualquier signo.

4. EXPRESIÓN PRÁCTICA DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

Lo que en concreto hace la prescripción, para materializar el concepto que la inspira, es dar fijeza o carácter definitivo e inalterable a aquella información que sigue al período en el cual termina el plazo de 3 o 6 años a que se refiere el artículo 200.

Si, por ejemplo, de acuerdo a la prescripción, la acción revisora o de fiscalización, respecto de un caso determinado, sólo puede retrotraerse hasta el ejercicio 2001, ello significa que el fiscalizador debe dar por definitiva e inamovible la información del respectivo contribuyente, contenida en su declaración correspondiente al año 2000.

Ese y no otro es el sentido y efecto concreto de la prescripción.

En términos prácticos, por lo tanto, el fiscalizador del caso, debe tomar esa declaración del año 2000 y dando por definitiva e inmodificable esa información – (en los mismos términos que si esa declaración hubiera sido revisada y validada más allá de toda duda) –, se limitará a verificar si los antecedentes consignados por el contribuyente en los ejercicios siguientes – los susceptibles de revisión –, se ajustan y son consistentes con la información y antecedentes que en tal declaración se contienen.

(Es lo mismo que ocurre en un estudio de títulos cuando damos por propietario legítimo a quien era dueño del inmueble en una determinada fecha, porque la prescripción así lo indica y no porque hayamos verificado que adquirió el inmueble de quien era legítimo titular).

En consecuencia, la prescripción se manifiesta por la vía indicada, vale decir, validando y dando carácter definitivo e inamovible a determinada información, única manera de dar racionalidad al ejercicio de la facultad fiscalizadora por parte del Servicio – y la correlativa certeza al contribuyente –, puesto que de otro modo, la validación de los antecedentes contenidos en la declaración relativa al año 2000 – para seguir con el caso del ejemplo –, implicaría una revisión de los antecedentes provenientes del año 1999, al revisar el cual nos encontraríamos, necesariamente, con que la única manera de comprobar sus datos, es remontarse a la declaración del año anterior y así sucesivamente, hasta llegar, ineludiblemente, al primer ejercicio.

5. LA PRESCRIPCIÓN Y LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

Hemos señalado que las declaraciones de impuesto con resultados negativos, no presentan ninguna particularidad respecto a la prescripción y que la pérdida tributaria no constituye antecedente que justifique distingo alguno, en lo que se refiere a esta institución.

Desde luego, la ley no distingue entre declaraciones con resultado positivo o negativo, como lo hace con las declaraciones omitidas o maliciosamente falsas, para señalar que, en tal caso, el plazo para la revisión aumenta a seis años.

Tampoco el resultado negativo hace diferencia en lo que respecta a los aspectos conceptuales u operativos de la prescripción, puesto que con independencia de los resultados positivos o negativos de las declaraciones de los años anteriores, la revisión de los períodos previos resulta siempre indispensable para validar la información y resultados del año que se examina.

Ello es simple consecuencia de la correlación de las operaciones de las empresas, que, artificialmente, se separa en períodos anuales, pero que, obviamente, tiene continuidad.

Así, por ejemplo, ¿Cómo podría validarse un cargo por depreciación que aparece rebajado en un determinado ejercicio, sin verificar el valor de compra en el ejercicio de adquisición del activo? ¿Cómo podría verificarse la procedencia de una indemnización por años de servicio sin remitirse al ejercicio en el que el trabajador fue contratado? ¿Cómo podría constatarse el carácter necesario de gastos que están asociados a ingresos que fueron reconocidos con anterioridad?

Los ejemplos son infinitos, ya que la actividad de la empresa y situaciones con incidencia tributaria, no comienza el 1 de enero del año que es objeto de revisión,

sino que se remontan a ejercicios anteriores y, en algunos casos, al inicio de sus operaciones.

Es por ello que, a no mediar la prescripción, la validación de los antecedentes de un determinado período, obligarían a retrotraerse, sin límite de tiempo, a períodos que pudieran ser muy remotos, cualquiera hubiere sido el resultado (positivo o negativo) de éstos.

En definitiva, las declaraciones con resultado negativo, no presentan ninguna particularidad que justifique un distingo respecto de la prescripción y, desde luego, la ley no establece tal distingo.

Se ha dicho, al respecto, que la prescripción no operaría en el caso de pérdidas tributarias, porque en tal caso, es el contribuyente el que invoca (o el interesado en invocar) ese resultado negativo que se proyecta a los ejercicios siguientes.

Se trata, desde luego y según ya se ha demostrado, de una falacia, puesto que no es el contribuyente – sino que la ley, a través de la prescripción – la que pone límite a la facultad de revisión o fiscalización.

Por ejemplo, cuando se rechazan gastos, por su calidad de extemporáneos – (vale decir, porque debieron rebajarse en ejercicios anteriores) –, es obvio que el contribuyente estaría interesado en poder reabrir esos ejercicios, hacer valer las deducciones y obtener devolución de lo pagado en exceso, situación que quedará impedida por la prescripción, si el ejercicio de que se trata es de aquellos que ha quedado fuera de posibles revisiones, en virtud de la prescripción.

Volviendo a la situación a que se hacía referencia con anterioridad, es la ley la que señala que el ejercicio de la facultad revisora sólo puede retrotraerse hasta la declaración del año 2001, con lo que, según se ha explicado, da fijeza e inamovilidad, a la declaración del año 2000, independiente de que ésta presente un resultado positivo o de pérdida tributaria o que su reapertura beneficie al Fisco o al contribuyente.

También se ha dicho – (en el predicamento de defender lo indefendible) –, que las declaraciones con resultado negativo o pérdida tributaria no prescriben, porque al proyectarse a los ejercicios siguientes y tener efectos en éstos, su revisión se hace indispensable para poder validar las declaraciones de los años siguientes, no prescritas y que el fiscalizador está habilitado para revisar.

También se ha explicado que éste no es un efecto propio o exclusivo de las declaraciones con resultados negativos, ya que toda declaración anual recoge,

necesariamente, antecedentes y elementos generados en los ejercicios previos, los que teóricamente – a mediar la prescripción –, deberían ser verificados como única forma de validar, seria y científicamente, las declaraciones de los años siguientes.

En consecuencia, el fiscalizador que revisa una declaración, debería remontarse, necesariamente, – (si se trata de un trabajo serio y profesional) – a las declaraciones de todos los años previos, situación que se evita gracias a la prescripción, que es la que pone un límite racional.

En virtud de la prescripción, esa revisión retroactiva sólo opera hasta llegar a esa declaración que se ha hecho intocable – (puesto que la prescripción le ha dado carácter inamovible) –, donde, legalmente, debe detenerse, para tomar la información que en ella se contiene, como cierta y definitiva, con independencia de que el resultado que ella muestre sea de pérdida o utilidad.

Con independencia del resultado positivo o negativo que ella muestre, esa es la última declaración a que se puede llegar en el proceso de revisión retroactiva y la información que en ella se contiene – (que no es revisable, desde el momento que es la ley la que ordena darla por cierta, definitiva e inamovible) –, es la que necesariamente deberá tomarse como base, para verificar los resultados determinados por el contribuyente en los ejercicios siguientes.

No existe ningún antecedente que justifique razonar distinto, ni menos aplicar o dejar de aplicar las normas legales sobre prescripción, en razón de que la declaración que se ha hecho inamovible, – la correspondiente al año 2000, en nuestro ejemplo –, muestre un resultado de +100 o de -100.

Es cierto que la declaración con -100 tendrá incidencia en la declaración del o de los años siguientes (en los cuales se rebajarán o imputarán esos 100), pero también la declaración con resultado positivo (+100) tendrá efectos y proporcionará antecedentes que pueden ser determinantes para el rechazo o validación de los resultados que muestren las declaraciones del contribuyente de los años 2001 y siguientes.

6. RESUMEN Y CONCLUSIONES

Mientras más se profundice en el análisis de la prescripción tributaria y de las normas que la consagran, se hace más inexplicable la jurisprudencia que la desconoce, que asume que existiría normativa distinta para declaraciones con resultado positivo o negativo, que hace discriminaciones con argumentos que no resisten el más mínimo análisis, que razona sobre la base de que la prescripción estaría limitando las facultades del Servicio (y correlativamente, amparando eventuales evasiones), en circunstancias de que es la prescripción la que hace posible el ejercicio racional de la facultad de fiscalizar (la que, según se ha demostrado, en ausencia de la prescripción, supondría, necesariamente, remontarse hasta el primer ejercicio del contribuyente).

Analizado el tema, exclusivamente desde el punto de vista de la equidad y la transparencia, si no existiera la prescripción, que pone plazo a las revisiones, y ante la imposibilidad práctica de remontarse hasta la fecha en que la empresa inició sus actividades ¿Quién señalaría y definiría el plazo a que debe extenderse, en cada caso, la fiscalización? ¿Por qué, arbitrariamente, la fiscalización se remontó a 5 años en el caso del contribuyente A y a 10 en el caso del contribuyente B?

¿Qué ocurriría – como perfectamente podría suceder –, si en la revisión del ejercicio 12, previo al año en que se está practicando la revisión, se determinara que el contribuyente pagó impuestos en exceso? ¿En ese caso si aplicaríamos la prescripción?

Como se ha reiterado, las normas legales son claras y categóricas y nadie – menos aún los magistrados – pueden alegar su ignorancia.

No hay una sola norma, inciso o expresión, dentro de los artículos del Código Tributario que se refieren a la materia, que pueda generar dudas o, menos aun, inducir a error.

Tratándose de impuestos sujetos a declaración – (como Renta, IVA y otros) – la ley pone de cargo del contribuyente la responsabilidad inicial, pero señala, expresamente, que esas declaraciones tienen carácter provisional, puesto que el Servicio, en el ejercicio de su función fiscalizadora, puede revisarlas, para lo cual cuenta con un plazo mínimo de tres años.

Al término del plazo que corresponda, las declaraciones se tornan definitivas, vale decir, la información dada por el contribuyente, se tiene por cierta (en los mismos términos que si se hubiere revisado y validado) y debe tomarse como base o antecedente para la revisión de los períodos siguientes no prescritos.

Frente al claro tenor literal de las disposiciones citadas, aun cuando se considere que se trata de normas obsoletas, los tribunales de la República deberían aplicarlas y hacerlas cumplir.

Tampoco hay razones o fundamentos para considerar que las normas o los plazos que en ellas se señalan son arcaicos, puesto que, con la tecnología actual, los plazos de 3 o 6 años resultan cada vez más satisfactorios o suficientes, como lo evidencia la nueva normativa – véase modificaciones incorporadas al artículo 59 del Código Tributario por la Ley 20.420, de 2010 – que establece plazos de meses para la revisión y resolución de determinadas materias.

El presente artículo ha sido elaborado teniendo a la vista fallos que niegan, desconocen o limitan los efectos de la prescripción tributaria, los que se ha preferido no citar, ni menos transcribir, para evitar cualquier grado o forma de complicidad con criterios que, en nuestra opinión, implican desconocimiento o transgresión flagrante de nuestra normativa tributaria.

7. ANÁLISIS CONCEPTUAL

Si, prescindiendo de la normativa legal, se examina el tema en la búsqueda de reglas ideales, que armonicen conceptos de equidad con principios jurídicos y aspectos prácticos, que nos lleven a un escenario que compatibilice criterios de fiscalización adecuada con las necesarias garantías que la ley debe otorgar a los contribuyentes, caben las siguientes reflexiones:

El postulado de que la prescripción no debería tener aplicación en determinadas materias, como la revisión del FUT o de las pérdidas tributarias, no presenta, a nuestro juicio, respaldo jurídico, práctico o de equidad, desde el momento que implicaría:

- Dejar a los contribuyentes en situación de permanente incertidumbre, con la obligación de conservar, indefinidamente, la documentación y antecedentes de respaldo y con la objeción ética que se derivaría del efecto unilateral de las revisiones, a menos que su derecho a obtener devoluciones, por los pagos en exceso que pudieran detectarse, tampoco quedara sujeto a plazo;
- Transformar la labor fiscalizadora en una tarea que en muchos casos se haría impracticable, ya que toda revisión tributaria debería retrotraerse, sin límite de tiempo, hasta el primer ejercicio de la empresa. Ello, teniendo en cuenta, además, que dejar a la decisión del fiscalizador, el determinar, en

cada caso, los períodos a cubrir, implicaría patentar la arbitrariedad y poner término al Estado de Derecho.

- Asumir las repercusiones que, en todo orden de materias, se derivarían, puesto que la inexistencia o inaplicabilidad de la prescripción tributaria tendría efectos jurídicos, económicos, financieros y en otros ámbitos, imposibles de prever.

La institución de la prescripción tuvo, desde sus inicios, objeciones, críticas y detractores, pero, a través del tiempo ha demostrado que sus virtudes priman sobre sus inconvenientes.

Se hace duro asumir que el ente fiscalizador deba reconocer, por ejemplo, una pérdida tributaria que pudiera no ser tal – (a lo menos en su cuantía) – y que, sin embargo, debe aceptarse, porque no se verificó en su oportunidad y porque en el momento que el ente fiscalizador está en disposición de revisarla, se ve impedido en virtud de la prescripción.

Sin embargo, ese tipo de situaciones, deben asumirse como “el costo“ de la prescripción, en el bien entendido que, tanto la normativa legal como los programas de fiscalización, contemplan reglas o mecanismos que hacen posible la fiscalización oportuna de las declaraciones de los contribuyentes – la declaración con resultado de pérdida, en el caso a que se hace referencia –, sea por la vía de ampliación del plazo – (de 3 a 6 años) – o a través de otros mecanismos – (como las declaraciones juradas, por citar sólo un ejemplo) – que permiten compatibilizar la prescripción con la adecuada fiscalización y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por tanto, en el plano teórico y con independencia de cuál fuera la normativa, los distintos objetivos – jurídicos, prácticos, de equidad y otros –, que se cumplen a través de la prescripción, harían necesario su establecimiento.

La prescripción se traduce, según se ha reiterado, en dar carácter definitivo e inamovible a una determinada declaración (la que precede al último período que el Servicio está en condiciones de revisar), y se valida porque, sin comprometer en grado relevante las facultades fiscalizadoras del Servicio, da racionalidad y juridicidad a la labor revisora.

Lo señalado respalda también nuestra posición en cuanto a que no existen fundamentos para asumir situaciones de excepción que la ley no establece, ni para plantear doctrinas o teorías conforme a las cuales la prescripción no tendría cabida frente al FUT o las pérdidas tributarias.

Si se establecieran reglas especiales que hicieran inoperante la prescripción en determinadas materias, el derecho a revisión ilimitada de las mismas, lejos de fortalecer las facultades del ente fiscalizador – con la necesaria afectación de los derechos de los contribuyentes – generaría situaciones caóticas e inmanejables, que la prescripción permite evitar.

Sólo un ejemplo: En una normativa en que el FUT no prescribe, asumimos que durante el año 2011 se revisa el Registro de una S.A. abierta y se determina que existió un error en virtud del cual, a un dividendo distribuido en marzo de 1991, se asignó un crédito distinto al que correspondía.

Ante la imposibilidad de obligar a los accionistas a rectificar sus declaraciones de abril de 1992, cabe preguntarse sobre las medidas a adoptar por parte del Servicio, sea en el evento de que el crédito informado hubiere sido superior o inferior al que correspondía.

Queremos decir que la ausencia de prescripción lleva a situaciones absurdas e irracionales.

La prescripción no debe ser vista como institución que extingue las facultades del Servicio (y que en tal sentido conspira en contra de una administración más eficiente o fomenta la evasión), sino que como un instrumento legal que da racionalidad al sistema tributario y al cumplimiento y control de las normas impositivas.

El contribuyente sabe que sus declaraciones pueden ser revisadas, que debe responder por ellas, civil y penalmente, que debe conservar y disponer de todos los antecedentes de respaldo, que existen cruces de información y una multiplicidad de mecanismos que, por diversas vías pueden hacer aflorar, en cualquier momento, una información o dato inexacto.

Los recargos, multas y sanciones que pueden derivarse de cualquiera diferencia que se determine, son bastante onerosos y la posibilidad de que se detecten errores, cada vez más alta.

Sin embargo, mantener esa situación – vale decir, el carácter provisional de las liquidaciones –, en forma indefinida, no sólo atentaría en contra de la certeza jurídica, el mundo de los negocios y las garantías de los contribuyentes, sino que tampoco resultaría positivo en lo que respecta a un mejor ejercicio de la facultad fiscalizadora, ya que:

- Si el período de revisión fuere ilimitado, la tarea revisora se haría impracticable o, a lo menos, extremadamente más larga y compleja que en la actualidad;
- El hecho de que las declaraciones de los contribuyentes permanecieran, indefinidamente, a disposición del Servicio para su revisión, produciría un inevitable relajo en la administración tributaria, y
- La circunstancia de que el plazo de revisión quedara al arbitrio de cada fiscalizador, introduciría un elemento de arbitrariedad, obviamente no deseable.

Nos parece, por lo tanto, que desde todo punto de vista, la normativa vigente es la que se ajusta a la equidad, a la realidad práctica del funcionamiento del sistema tributario, a los conceptos jurídicos que inspiran nuestra legislación y sirven de base al estado de Derecho y a una ecuación razonable entre las facultades del fiscalizador y los derechos del fiscalizado.

Por lo tanto, la prescripción no debe verse sólo en la perspectiva de aquella institución que extingue, por el paso del tiempo, las facultades fiscalizadoras del Servicio, puesto que una lectura, en esos términos, de la norma que se contiene en el artículo 200 del Código Tributario, no hace justicia al espíritu de la disposición y al rol que cumple en el funcionamiento del sistema tributario.

Lo que está detrás de esa disposición legal – y de las restantes, que consagran la prescripción tributaria en nuestro sistema –, es el reconocimiento de la continuidad en la operatoria de las empresas, como necesaria consecuencia de lo cual, la verificación de los resultados de un ejercicio, obligan a examinar, ilimitadamente, los antecedentes de los períodos anteriores.

Es frente a esa realidad que el legislador advierte la necesidad de límites, que no persiguen como objetivo restringir la función fiscalizadora, sino que, por el contrario, racionalizarla y hacerla posible, en términos prácticos, y en armonía con las garantías esenciales que merece el contribuyente fiscalizado.

Considerando la multiplicidad de razones que determinan la irracionalidad e inconveniencia de revisiones ilimitadas en el tiempo, la prescripción pone un límite por la vía de dar fijeza a los datos que se contienen en una determinada declaración.

Ordena, en ese predicamento, que ella debe tenerse por definitiva e inamovible, no en virtud de una revisión que la haya validado, sino que en virtud la ley, que en este caso, más que sustituir la labor fiscalizadora, la complementa.

Compete a la ley, da un marco a la función fiscalizadora y ello se cumple señalando la forma, los instrumentos o mecanismos a utilizar y, por cierto, los tiempos para su ejecución.

No se trata, por lo tanto, de que la prescripción se ponga de lado del contribuyente y en contra del funcionario fiscalizador o que tenga como objetivo limitar las facultades de este último, sino que, por su intermedio, el legislador cumple con su obligación de regular, en un plano de equidad, racionalidad y equilibrio, la función fiscalizadora de la Administración.

Hemos explicado que la prescripción hace factible una fiscalización rigurosa (que con plazos indefinidos no podría ser tan profunda ni expedita), releva al contribuyente de la obligación de mantener indefinidamente los antecedentes que respaldaron sus declaraciones, hace posible la certeza jurídica (que no podría lograrse por otros medios), castiga el incumplimiento del contribuyente, (duplicando el plazo de revisión en el caso de declaraciones omitidas o falseadas), y cumple, en definitiva numerosos objetivos indispensables para el adecuado funcionamiento del sistema tributario.

Como lo demuestra nuestra realidad legal, la tendencia en esta materia, no apunta a eliminar la prescripción o a extender los plazos que ella contempla. Por el contrario, consciente el legislador de que la administración cuenta con mecanismos cada vez más efectivos y expeditos, la tendencia es acortar los plazos e imponer al Servicio períodos cada vez más breves para el cumplimiento de sus funciones, no en el ánimo de limitar sus facultades, ni de fomentar la evasión o relajar la consciencia tributaria de los contribuyentes, sino que en el bien entendido que, en el mundo actual, la fiscalización de los contribuyentes no puede derivar en un proceso que implique remontarse, sin límites, a períodos que están sepultados por el tiempo, porque la ley así lo dispone, pero, además, porque es bueno y razonable que así sea y porque la equidad, el sentido común, la certeza jurídica y las bases indispensables para un Estado de Derecho, así lo exigen.

Reporte N°22
Diciembre 2011

Reforma a la Justicia Tributaria

Reporte Tributario preparado por



Francisco Javier Valdivia V.
Magíster en Planificación y Gestión Tributaria
Profesor Diplomas Área Tributación
Colaborador CET UChile

1. GÉNESIS Y TRAMITACIÓN DE LA REFORMA

La instalación de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante T.T.A.) se encuentra en una etapa de importantes definiciones.

Rápidamente esta histórica reforma que alteró sustantivamente la administración de justicia tributaria y aduanera, se acerca a las grandes urbes, las cuales concentran, tanto cuantitativa como cualitativamente, la mayoría de los contribuyentes que más influyen en la recaudación fiscal. Corresponderá en el lapso del año 2012, el definir a los integrantes titulares de éstos T.T.A. – los más críticos – , como también la composición definitiva de las salas especializadas en materia tributaria y aduanera de las Cortes de Apelaciones de Valparaíso, Santiago, San Miguel y Concepción.

Sabemos que en la actualidad coexisten, dependiendo de la región del país en que – de acuerdo a las reglas del artículo 115° del Código Tributario – tenga competencia el Director Regional respectivo (actuando como juez tributario) o el Juez del Tribunal Tributario y Aduanero, dos sistemas jurisdiccionales distintos, tanto desde un punto de vista orgánico como procedimental, divergentes en sus principios y nivel de independencia como judicatura, siendo ésta última circunstancia la que precisamente, fue el motivo originario y estímulo primordial para el legislador, en orden a instaurar, a finales de los años noventa, la discusión sobre este importante y delicado asunto, siendo su punto culminante la dictación de la Ley N° 20.322 de 2009, que como su nombre lo indica, pretende fortalecer y perfeccionar la jurisdicción tributaria y aduanera, en orden a garantizar la igualdad de las partes litigantes y la coherencia con los principios procesales aplicables en los demás ámbitos del derecho.

Los antecedentes mediatos formales de la reforma los podemos remontar al año 2000, cuando nace la idea de legislar en esta materia a partir del Mensaje Presidencial N° 178-242, de 24 de agosto de 2000, que dio inicio a la tramitación legislativa de la emblemática Ley N° 19.738, de 19 de junio de 2001, que estableció normas legales para combatir la evasión tributaria en nuestro país. En su exposición de motivos, se formuló el compromiso de propiciar una iniciativa legislativa que perfeccionara la jurisdicción tributaria, particularmente en cuanto a establecer una instancia que resolviera de forma expedita y con el adecuado respaldo técnico, las apelaciones respecto de los fallos de primer grado.

A partir de esa declaración de intenciones generales, se convocó a un "Comité de expertos", compuesto por Senadores, Diputados, representantes del Poder Judicial, Colegio de Abogados, Colegio de Contadores, Consejo de Defensa del Estado, Confederación de la Producción y del Comercio, Profesores Universitarios y autoridades de Gobierno, particularmente las pertenecientes a los órganos

fiscalizadores – Servicio de Impuesto Internos y Servicio Nacional de Aduanas – quienes manifestaron sus opiniones, dentro y fuera de las reuniones formales, respecto de los aspectos centrales que debía contener una normativa para perfeccionar la Justicia Tributaria. Estas consideraciones y propuestas fueron debidamente evaluadas y constituyeron un significativo aporte para el marco jurídico general, siendo la base del Proyecto de ley que finalmente se envió al Parlamento para su discusión.

Finalmente, con fecha 20 de noviembre de año 2002 (boletín 3139-05), ingresó a la Cámara de Diputados el mensaje presidencial, el cual indicó los motivos primordiales de la iniciativa legal:

- Superar las limitaciones que la judicatura tributaria de primera y segunda instancia presentaban, pero manteniendo sus niveles de eficiencia y oportunidad.
- La iniciativa, en un delicado equilibrio, debía propender a perfeccionar el régimen vigente superando sus limitaciones, pero evitando, al mismo tiempo, caer en un sistema engorroso, caro y lento, que sin mejorar la situación existente, se transforme en un incentivo perverso para los agentes económicos, o que los estimulara a evitar o postergar el pago de los tributos.
- En el mensaje se valoró los aspectos positivos del sistema antiguo indicando que, en general, resultaba eficiente y equitativo. Así, por ejemplo, en los reclamos de liquidaciones, los tribunales tributarios (Directores Regionales o sus delegados), aproximadamente en un 58% de los casos, habían aceptado parcial o totalmente la posición del contribuyente. En cuanto a los reclamos de denuncias, habían dado lugar aproximadamente al 24% de ellos.
- Sin embargo, se reconoció que la estructura jurisdiccional antigua, perteneciente a la propia Administración Tributaria, había merecido reparos, que se centraban fundamentalmente en la falta de independencia de ellas con respecto al organismo público que las cobijaba. Principalmente, estas críticas se fundamentaban en el grado de dependencia que el juez tributario o aduanero tenía respecto al ente fiscalizador respectivo.

Fueron esos los principales tópicos abordados por el proyecto sometido a discusión en el Parlamento, debate que finalmente desembocó en la dictación con fecha 27 de enero de 2009, de la ley cuyos aspectos fundamentales revisaremos en los demás apartados.

Hitos más relevantes de la generación de la Ley N° 20.322

Fecha	Sub-etapa
20/11/2002	Ingreso de proyecto por mensaje presidencial.
20/11/2002	Cuenta de proyecto. Pasa a Comisión de Hacienda
07/04/2004	Discusión general Cámara de Diputados. Aprobado en general, pasa a segundo informe de Comisión de Hacienda y luego, a la de Constitución.
13/12/2005	Discusión particular Cámara de Diputados. Aprobado.
13/12/2005	Oficio de ley a Cámara Revisora (Senado).
12/09/2007	Discusión general Senado. Aprobado en general Se fija como plazo para presentar indicaciones el 08/10/2007.
29/07/2008	Discusión particular Senado. Aprobado con modificaciones.
09/09/2008	Cuenta del Mensaje 760-356 que retira y hace presente la urgencia Discusión inmediata, presenta indicaciones.
10/09/2008	Discusión única en el Parlamento. Aprobadas las modificaciones del Ejecutivo.
10/09/2008	Oficio N° 7697 del Congreso al Ejecutivo, que comunica aprobación de modificaciones.
10/09/2008	Oficio de ley al Ejecutivo.
16/09/2008	Cuenta oficio N° 7697, que comunica aprobación de modificaciones.
30/09/2008	P. de la Rep., comunica que no hará uso de la facultad que le confiere el inciso primero del artículo 73, de la Constitución. (veto).
08/10/2008	Oficio al Tribunal Constitucional.
06/01/2009	Tribunal Constitucional remite copia de sentencia favorable (Oficio N° 2613).
27/01/2009	Publicación de la Ley en el Diario Oficial.

2. PRINCIPIOS, OBJETIVOS Y CARACTERÍSTICAS

Estos se desprenden de la historia fidedigna del establecimiento de la ley, y de las incesantes disquisiciones que rodearon la generación de su articulado:

A. Principios rectores.

- a) **La independencia de los jueces.** Los T.T.A. son independientes de toda autoridad administrativa en el ejercicio de sus funciones, particularmente de la autoridad tributaria. Sólo quedan sujetos a la supervigilancia de las Cortes de Apelaciones y Corte Suprema, debiendo reportar periódicamente el grado de cumplimiento de su gestión.
- b) **La igualdad procesal de las partes.** Los litigantes (los reclamantes y el Servicio de Impuestos Internos o Aduanas) gozan de igualdad de derechos en los juicios, pudiendo exigir que las resoluciones sean fundadas y que sean revisadas por los tribunales superiores, ejerciendo los medios de impugnación establecidos en la ley. Asimismo, se clarifica el tema referente a las medidas precautorias que puede invocar el Fisco durante el proceso.
- c) **Eficacia y eficiencia.** El mensaje presidencial del proyecto de ley, insistió en que la reforma no debía entorpecer o burocratizar la administración de justicia. De esta forma, los conflictos serán resueltos por un tribunal especializado, en un proceso expedito, y acotado por plazos determinados.
- d) **La integralidad.** La generalidad de los conflictos de naturaleza jurídico – tributaria que nazca entre los particulares y los servicios de la administración en materias tributarias y aduaneras, caen bajo la competencia del tribunal (Ej.: reclamo por vulneración de derechos, reclamos de avalúo de bienes raíces, denuncios, aranceles, etc.)
- e) **Gradualidad.** Se contempla su aplicación gradual en un plazo máximo de cuatro años, desde la fecha de publicación en el Diario Oficial. De este modo, la implementación de la nueva judicatura se inició por las regiones del norte del país, avanzando gradualmente hasta incorporar, finalmente, a la Región Metropolitana.
- f) **Especialización.** Los Jueces, Secretarios y demás personal de los T.T.A., son nombrados atendiendo principalmente a sus aptitudes y conocimientos técnicos, de manera de dar una solución acertada a las complejas materias que les corresponderá conocer.

B. Objetivos.

- a) **Garantizar la independencia de los T.T.A.** Por la vía de separarlos, tanto orgánica como funcionalmente, del Servicio de Impuestos Internos. La indicación sustitutiva del año 2006, por su parte, amplió la competencia a materias aduaneras.

- b) **Asegurar una administración moderna y gestión eficiente de los T.T.A.** A través de la creación de un sistema descentralizado de tribunales de primera Instancia, sujetos a la supervigilancia de la Corte Suprema. Para asegurar la dedicación completa de los integrantes de los tribunales al ejercicio de su función, se crea una unidad especializada, desconcentrada, vinculada a la Subsecretaría de Hacienda, que se encargará de la gestión económica y administrativa necesaria para el buen funcionamiento de los tribunales. Tal vinculación es sólo administrativa, toda vez que su dependencia jerárquica y jurisdiccional lo será respecto a la Corte de Apelaciones y la Corte Suprema.

- c) **Nombramiento profesional y transparente de los Jueces y personal auxiliar.** Mediante un procedimiento concursal de naturaleza mixta en que participará el Consejo de Alta Dirección Pública, que propondrá una lista de personas idóneas para desempeñar el cargo a la respectiva Corte de Apelaciones. La Corte escogerá una, la que será elevada a la decisión final del Presidente de la República.

C. Algunas características.

- a) **Distribución geográfica y funcional de los tribunales.** Se crean tribunales en cada capital regional y cuatro tribunales en la Región Metropolitana, contemplándose la existencia de dos jueces para el tribunal del sector de Santiago Oriente, en atención a la mayor acumulación de procesos que existe en dicha jurisdicción.

- b) **Procedimientos claros y accesibles.** Se consagra legalmente la posibilidad de solicitar la reconsideración administrativa (reposición administrativa voluntaria) ante el Servicio correspondiente, o bien, dirigir su reclamación directamente ante los nuevos tribunales especializados. El plazo para reclamar ante el tribunal se amplía de 60 a 90 días hábiles, para permitir un tiempo prudente en el que pueda efectuarse el procedimiento de reconsideración administrativa (R.A.V.).

- c) **Defensa letrada.** Se impone la necesidad de contar con el patrocinio de abogado en las causas sometidas al conocimiento de los T.T.A., que superen cierta cuantía (32 UTM).

Protección de los derechos de los contribuyentes. A través de la generación de un procedimiento nuevo, denominado reclamo por vulneración de derechos, que protege los derechos fundamentales contemplados en los numerales 21, 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución Política. El conocimiento en primera instancia de estas causas también se encomienda a los T.T.A.

3. PARALELO CON EL SISTEMA ANTERIOR (PRINCIPALES CAMBIOS).

Con el objeto de efectuar un paralelo que identifique las principales similitudes y diferencias existentes entre estos dos sistemas, se presenta a continuación el siguiente esquema:

1. Diferencias Orgánicas.

A. *Sistema antiguo (Director Regional-Juez Tributario)*

- a) **El Juez.** Corresponde al Director Regional del S.I.I. que tenga competencia de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 115 del Código Tributario, que es nombrado y debe mantener la confianza del Director Nacional.

En relación a su dependencia funcional, cabe señalar que el artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.322 de 2009, eximió a los Directores Regionales de la obligación de ceñirse a las instrucciones administrativas dadas por el Director Nacional, cuando desempeñaren su labor jurisdiccional. Ello, con el objeto de asegurar una similar independencia de los jueces a nivel país, mientras se termina de implementar la reforma.

- b) **Administración del tribunal.** De acuerdo a la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, los diversos tribunales tributarios (Directores Regionales respectivos) forman parte integrante del organigrama administrativo de este servicio público, y son dependientes, tanto funcional como presupuestariamente, de este último.
- c) **Supervigilancia disciplinaria.** Dependen administrativa y disciplinariamente de las autoridades competentes de los respectivos

servicios públicos, y se encuentran sometidos al Estatuto Administrativo y demás normas aplicables a los funcionarios públicos.

B. Sistema nuevo (Tribunales Tributarios y Aduaneros).

- a) **El Juez.** Es el Juez Tributario y Aduanero independiente, inamovible y que no pertenece al S.I.I. ni al S.N.A. De acuerdo a la ley, el Tribunal Tributario y Aduanero es un órgano jurisdiccional letrado, especial e independiente en el ejercicio de su ministerio.

El Tribunal Tributario y Aduanero es, además, un tribunal de derecho, especial, servido por un juez que no forma parte del Poder Judicial, pero que está sujeto disciplinariamente a los tribunales superiores de justicia.

Es un tribunal unipersonal, porque está constituido por una sola persona, sin perjuicio del personal auxiliar. Sólo el Cuarto Tribunal de la Región Metropolitana (Santiago Oriente) tendrá dos jueces, pero las causas que deban conocer se distribuirán entre ellos de acuerdo a un procedimiento objetivo y general establecido por la Corte de Apelaciones de Santiago.

Cabe precisar que por ley los nombramientos de jueces y secretarios se efectúan conforme a las normas que rigen el Sistema de Alta Dirección Pública, es decir, las nóminas son confeccionadas por el Servicio Civil y enviadas a las Cortes de Apelaciones de cada región para que los respectivos presidentes conformen las ternas que finalmente son resueltas por el Presidente de la República. Los jueces tributarios y aduaneros cesan en sus funciones al cumplir 75 años de edad, y son calificados por las respectivas Cortes de Apelaciones.

Estructura básica de los T.T.A.:



- b) **Administración del tribunal.** Esta es una característica histórica que se vio alterada por la nueva institucionalidad, ya que los nuevos tribunales tributarios y aduaneros son administrados por una entidad independiente desde el punto de vista funcional, la denominada Unidad Administradora, que, sin embargo, algún grado de vinculación tiene con el poder ejecutivo, con motivo de su dependencia con el Ministerio de Hacienda.
- c) **Cortes de Apelaciones.** Se crean 4 Salas especializadas en las Cortes de Apelaciones más importantes (Valparaíso, Concepción, San Miguel y Santiago). Para su integración, se nombran 12 nuevos Ministros, los que deben tener conocimientos acreditables en materias tributarias y aduaneras. Se dota a 14 Cortes de Apelaciones de un Relator especializado, con conocimiento acreditable en temas tributarios y aduaneros. En Indicación de 26.10.07, se incorporan 2 Relatores adicionales: 1 para la Corte de Arica y otro para la de Valdivia.

2. Diferencias de Procedimiento (Procedimiento general de reclamaciones)

A. Sistema antiguo.

- a) **Plazo para reclamar.** El reclamo deberá interponerse, ordinariamente, en el término fatal de sesenta días hábiles, que se cuentan desde la notificación del acto reclamable.
- b) **Comparecencia en juicio.** En las reclamaciones y, en general, en cualquier proceso tributario cuyo conocimiento corresponda a un Director Regional, en cuanto tribunal tributario, sólo podrán actuar los contribuyentes por sí o por medio de sus representantes legales o mandatarios. No se requiere comparecer patrocinado por abogado, a menos que el tribunal tributario lo exija. Ahora, cuando comparezca este profesional, deberá constituirse el mandato judicial de acuerdo a lo expresado en la Ley N°18.120 (escritura pública; por escrito autorizado ante ministro de fe; o en audiencia judicial que lo tenga por constituido)
- c) **Valoración de la prueba.** Rige el principio de la prueba legal tasada; esto es, la propia ley tributaria o la común definen los medios de prueba que pueden ofrecerse por las partes en el juicio, y le asignan un valor que el juez tributario debe respetar en su sentencia.
- d) **Recursos.** Reposición contra las resoluciones dictadas durante el juicio, y el de apelación contra la sentencia definitiva o la que haga imposible su continuación.

- e) **Partes del proceso.** El reclamante, el S.I.I. no era parte en el juicio (en 2° instancia representaba al Fisco el Consejo de Defensa del Estado).
- f) **Notificaciones.** Se aplican a cabalidad las formas de notificación establecidas en forma general en el artículo 11 del Código Tributario (personal, cédula, carta certificada), y las demás que procedan de acuerdo a la aplicación supletoria del Código de Procedimiento Civil.
- g) **Revisión de la Actuación Fiscalizadora (R.A.F.).** Corresponde a una instancia administrativa previa al reclamo, de carácter voluntaria, que puede agotar el contribuyente para que se revise, por el Departamento Jurídico de una Dirección Regional, la legalidad de un acto reclamable. Se rige por la Circular SII N°26 de 2008, y su presentación suspende el plazo para reclamar, el que se continúa computando una vez notificada al contribuyente la resolución que recaiga en este trámite. Puede presentarse incluso vencido el plazo para reclamar.

B. Sistema Nuevo.

- a) **Plazo para reclamar.** De acuerdo a las modificaciones efectuadas al artículo 124 del Código Tributario, el nuevo plazo para presentar reclamo es de 90 días hábiles (todos los días del año, sólo exceptuados domingos y festivos) los que se computan desde la notificación válidamente efectuada, de los actos susceptibles de someterse al juicio general de reclamación.
- b) **Comparecencia en juicio.** Sólo podrán actuar las partes por sí o por medio de sus representantes legales o mandatarios. Sin embargo, las partes deberán comparecer en conformidad a las normas establecidas en la Ley N°18.120 (patrocinado por abogado habilitado para el ejercicio de la profesión y representado por las personas que señala la ley), salvo que se trate de causas de cuantía inferior a treinta y dos unidades tributarias mensuales, en cuyo caso podrán comparecer sin patrocinio de abogado.
- c) **Valoración de la prueba.** De acuerdo a las reglas de la Sana Crítica.
- d) **Recursos.** Reposición en general contra la mayoría de las resoluciones del juicio, además del recurso de apelación contra aquellas indicadas en el artículo 133 del Código Tributario. Contra la sentencia definitiva de primera instancia, el recurso de apelación.
- e) **Notificaciones.** Se mantienen las notificaciones del sistema antiguo, pero se incorpora una forma de notificación general: la publicación de las

resoluciones en el sitio web del tribunal tributario. Esta forma se aplica a todas las resoluciones, excepto aquellas más delicadas que la ley ordena notificar en forma más tradicional.

- f) **Partes del proceso.** El reclamante (contribuyente) y el Fisco (a través del SII o el SNA).
- g) **Reposición administrativa voluntaria (R.A.V.).** Es un trámite administrativo previo al reclamo, que se interpone ante la misma autoridad que emitió un acto reclamable, para que reconsidere su emisión o alcance. A diferencia de la R.A.F., su interposición no suspende al plazo de 90 días para reclamar, por lo que, para no perder la vía judicial, el contribuyente debe calcular el plazo de su presentación, y procurar que se resuelva antes del vencimiento de aquél.

La reforma, evidentemente, no se remite sólo a las menciones anteriores, pues existen otros cambios específicos que se observan en las modificaciones e incorporaciones a los textos tributarios y procesales, que fueron necesarios realizar para la implementación de este nuevo concepto de administración de justicia en materia de impuestos internos y aduaneros.

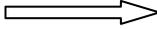
4. NOVEDADES EN MATERIA PROBATORIA

a) **Valoración según Sana Crítica:** Corresponde a una de las modificaciones de fondo más importantes de la ley, por cuanto altera la forma en que el juez debe apreciar la prueba aportada en el juicio. El remozado artículo 132 del Código Tributario señala lo siguiente:

"La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador".

Por tanto, la reforma ha establecido un nuevo sistema de apreciación de la prueba en materia tributaria, alterando la forma en que adquieren eficacia probatoria los elementos de prueba. (producción de éstos medios y determinación de su valor probatorio).

Prueba legal tasada Sana Crítica



En el sistema de la prueba legal o tasada (que era el sistema que se utilizaba en el Código Tributario, antes de la modificación legal en estudio) el legislador predetermina los medios de prueba y el valor probatorio que el juez debe dar a cada una de las probanzas que se le presentan a su consideración, para así poder dar por probado un hecho y sus circunstancias. De esta forma, el legislador establece los medios de prueba de que pueden valerse las partes; regula el proceso consistente en la producción de la prueba, e indica el valor probatorio que el juez debe darle a la prueba rendida.

En el sistema de la sana crítica, si bien existe libertad de medios probatorios, siendo el Juez libre para valorar la prueba, se le exige que en el descubrimiento de la verdad, éste aplique los medios que aconseja la razón y el criterio racional, debiendo motivar las conclusiones a que llega en la sentencia. El Juez debe explicar razonadamente por qué motivo concluye de la forma que lo hace en su sentencia, ya que es en dicho acto procesal donde el juez procede a dar cuenta de su apreciación de las pruebas.

b) Limitación a la presentación de antecedentes o “Discovery” tributario. Esta restricción al principio general de libertad de los medios de prueba se encuentra regulada en el artículo 132 del Código Tributario. En esta norma se expresa:

“No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables”.

Consiste en una sanción procesal – probatoria para el contribuyente que deliberadamente no puso a disposición sus antecedentes que el Servicio de Impuestos Internos le requirió específicamente en la Citación prevista en el artículo 63 del Código Tributario. En realidad busca evitar que el contribuyente planifique la entrega de sus medios probatorios, a su conveniencia, limitando la certeza y eficacia de la acción fiscalizadora.

Por ende, de ahora en adelante se hará esencial para los contribuyentes y sus asesores el preparar correctamente la respuesta a la Citación, de manera de no verse privados de medios probatorios en la etapa de reclamación. Asimismo, el S.I.I.

deberá especificar los citados documentos en dicha actuación para poder aprovecharse de esta limitación procesal del contribuyente.

Además, en la práctica, sobre el T.T.A. pesa la obligación de pronunciarse expresamente sobre este asunto en la sentencia, cuando se señala "*El Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad*".

c) **Valoración de la contabilidad.** El legislador específicamente quiso aclarar y amparar el valor de la contabilidad frente a la consagración de la libertad de prueba. Reconoce de esta forma la preponderancia histórica que tiene la contabilidad como medio probatorio en materia tributaria.

Art. 132 del Código Tributario: "En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad".

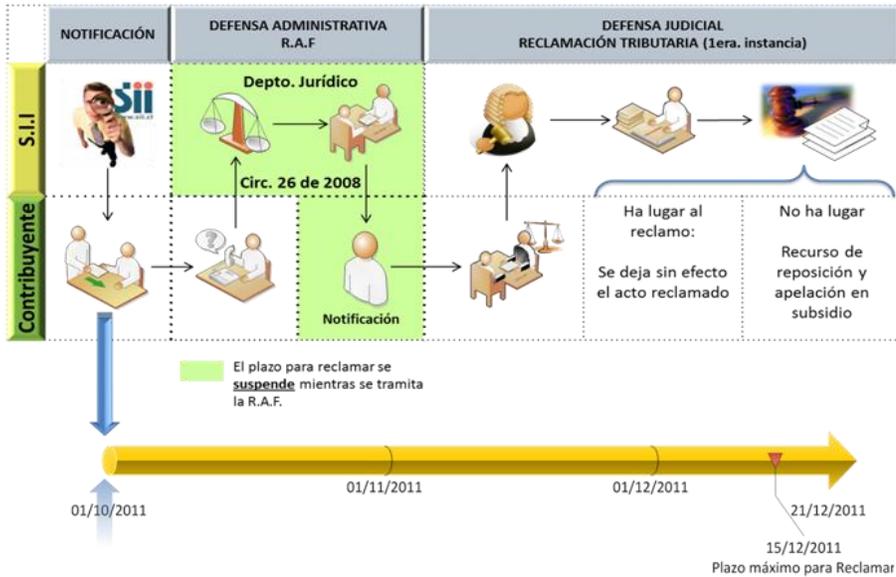
Es decir, la ley ordena que el T.T.A. deba preferir la contabilidad frente a otros medios probatorios cuando, a propósito de un mismo punto de prueba, se presenten medios incompatibles o contradictorios.

De esta forma, la norma procesal es coherente con la sustancia – contenida en los diversos cuerpos normativos tributarios – que reiteradamente recurren a la contabilidad como medio para respaldar el cumplimiento tributario y el ejercicio de ciertos derechos y privilegios, que deben ser acreditados conforme lo dispone el artículo 21 del Código Tributario.

5. ESTRUCTURA GENERAL DEL NUEVO PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES

Esta reforma efectuó algunos cambios relevantes en la estructura del procedimiento general de reclamaciones (artículos 123 a 148 del código Tributario) que pasaremos a revisar en forma didáctica a partir de las siguientes líneas de tiempo:

1. Procedimiento de Reclamo antiguo.

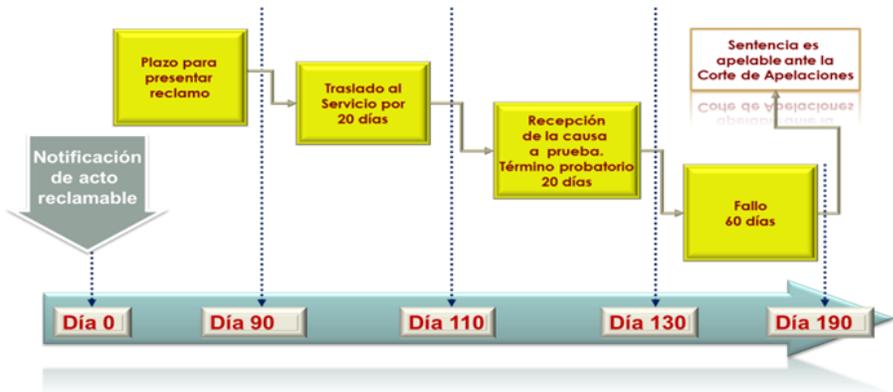


Explicación:

- 1) Por ejemplo, si el S.I.I. notificara un acto reclamable el día 01.10.2011, el contribuyente dispone de **60 días hábiles para reclamar**.
- 2) Según se indica, el contribuyente tiene la posibilidad de, previo a reclamar, interponer ante el Departamento Jurídico de la regional respectiva, una solicitud de Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF). Durante la tramitación de este trámite, se suspende el plazo para reclamar.
- 3) Una vez resuelta la RAF, y en el caso que no sea favorable para el contribuyente, se continúa contando el plazo del artículo 124 del Código Tributario para presentar el reclamo.
- 4) Presentado el reclamo ante el Director Regional, se inicia su tramitación establecida en la ley, disponiéndose generalmente que el área de fiscalización que emitió el acto reclamado evacúe un informe técnico sobre su actuación, al tenor de los argumentos del reclamo.
- 5) El tribunal decide a su arbitrio si abre o no un término probatorio por el plazo que estime adecuado.

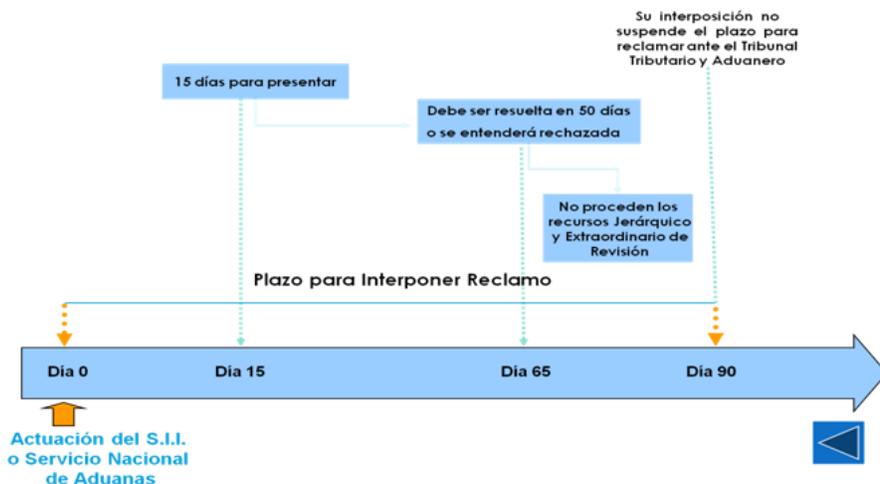
- 6) Las resoluciones dictadas durante el juicio sólo son susceptibles del recurso de reposición.
- 7) El tribunal (Director Regional) emitirá su sentencia de primera instancia, la cual es susceptible de recurso de reposición y apelación.

2. Procedimiento de Reclamo nuevo.



Explicación:

- 1) Si el S.I.I. notificare un acto reclamable el día (0), el contribuyente dispone de **90 días hábiles para reclamar**.
- 2) El contribuyente tiene la posibilidad de, previo al reclamo, interponer ante la misma autoridad que emitió el acto notificado, una solicitud de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV), dentro del plazo fatal de 15 días hábiles, para que la autoridad, dentro del plazo de 50 días como máximo, resuelva la solicitud. Durante la tramitación de este trámite, no se suspende el plazo para reclamar, el que sigue corriendo hasta completar los 90 días. A saber:



- 3) Una vez resuelta la R.A.V., y en el caso que no sea favorable para el contribuyente, el contribuyente puede presentar el reclamo ante los T.T.A.
- 4) Presentado el reclamo, se inicia su tramitación establecida en la ley, disponiéndose la notificación al SII o al SNA para que contesten el reclamo (20 días hábiles). Los informes del área de fiscalización los dispondrá el juez cuando lo estime necesario.
- 5) El tribunal deberá disponer la apertura de término probatorio si existen hechos sustanciales y controvertidos (20 días).
- 6) El tribunal deberá dictar su sentencia de primera instancia, la cual es susceptible del recurso de apelación.

6. GRADO DE AVANCE Y PRIMEROS BALANCES DEL NUEVO SISTEMA

- 1) De acuerdo a lo informado en la página web de los nuevos tribunales tributarios y aduaneros (www.tta.cl) el índice consolidado de causas acumuladas en el período Febrero de 2010 a Septiembre de 2011, es el siguiente:

Tribunales Tributarios y Aduaneros			
Procedimientos Tributarios	Ingresadas	Terminadas	En tramitación
General de reclamación	134	69	66
Reclamación por vulneración de derechos	5	4	1
General para aplicación de sanciones	16	2	14
Especial de aplicación de ciertas multas	33	24	9
Reclamo de avalúo de bienes raíces	4	3	1
Especial secreto bancario	-	-	-
Total	192	102	91

- 2) Asimismo, se informa el número de causas terminadas en el nuevo sistema.

Causas Tributarias y Aduaneras Terminadas							
Tribunal Tributario y Aduanero	Acumuladas	Por no presentadas	Desistidas	Inadmisibles	Abandonos	Falladas	Total
Arica	-	-	3	8	-	5	16
Tarapacá	30	60	9	33	-	43	175
Antofagasta	-	1	6	5	-	8	20
Atacama	-	3	3	1	-	3	10
Coquimbo	-	-	5	1	-	3	9
Maule	2	-	4	4	-	1	11
Araucanía	2	2	2	6	-	7	19
Magallanes	-	-	3	2	-	2	7
Total	34	66	35	60	-	72	267

Estas cifras dan cuenta de que el sistema ha operado hasta la fecha con eficiencia y prontitud, manteniendo en cuanto a su cumplimiento formal y cuantitativo, índices satisfactorios considerando el breve tiempo de puesta en marcha.

En todo caso, una evaluación más certera debería efectuarse cuando puedan computarse y analizarse los datos recabados a nivel país, incluidos aquellos que se generen después de haberse implementado la reforma en Concepción, Valparaíso y Santiago.

7. REFLEXIONES FINALES

Sin duda este trascendental cambio en la manera de resolución jurisdiccional de las controversias generadas entre la administración tributaria y aduanera y los contribuyentes, seguirá generando nuevos análisis e interrogantes en el futuro próximo.

Ciertamente algunos de los efectos de esta nueva forma de administrar justicia ya se han hecho palpables. Por ejemplo, se han hecho públicas algunas estrategias prácticas adoptadas por las partes litigantes para dar una solución rápida y al margen de un pronunciamiento final de los T.T.A. El no despreciable número de desistimientos de las causas terminadas (13%), sin causa aparente, es prueba de ello.

Asimismo, sería a esta altura relevante evaluar el papel selectivo que han tenido los procedimientos administrativos previos al reclamo, como la R.A.F. y la R.A.V., como medios para evitar la judicialización innecesaria de casos que pueden tener una solución o corrección mediante estos mecanismos que nacieron, precisamente, para evitar contiendas judiciales evitables.

El protagonismo que en esta materia asumen los actores principales de esta nueva dinámica procesal – los reclamantes y áreas de litigación de los servicios públicos involucrados – es innegable, ya que ellos darán forma y generarán modelos de acción y estrategias procesales tipo emulables en el futuro próximo.

Otro de los aspectos que destaca en este escenario, es el futuro de las áreas del Servicio de Impuestos Internos que históricamente debían asumir el conocimiento y resolución de las contiendas seguidas ante los antiguos tribunales tributarios. Su conocimiento y expertiz en estas materias debiera ser objeto de una reconversión, de manera descanalizarlos en el nuevo contexto, lleno de desafíos e incertidumbres, momento de profundos cambios en el área de litigios tributarios.

En el mismo contexto, se ofrecen desafíos para los profesionales del área, tanto abogados como profesionales ligados a la actividad.

Para los primeros, por una parte, se ofrecerá un incremento sustancial de las posibilidades laborales y de desarrollo profesional, ventaja motivada principalmente por la obligación de defensa letrada en las causas tributarias de mayor cuantía. Del mismo modo, como contracara, el nivel de exigencia en cuanto al manejo de conocimientos, técnicas y procedimientos serán cada vez mayores, sobre todo para las áreas de litigación de los organismos públicos involucrados, los cuales por el modelo de gestión judicial del sistema antiguo, carecen de la debida experiencia con que cuentan las defensas privadas.

En cuanto a los profesionales y técnicos ligados a la ciencia contable, la auditoría y las áreas administrativas, si bien es cierto que la ley limita la posibilidad que hasta ahora tenían, de representar al reclamante en las etapas de impugnación de carácter judicial, en lo sustancial su trabajo especializado reafirma su valía y trascendencia, por cuanto cada vez las fiscalizaciones de los servicios públicos son más complejas, abordando materias inexploradas, que requieren un alto dominio de materias alambicadas, como lo son algunas normas tributarias de nuestro país.

Asimismo, podemos preguntarnos cuál ha sido el grado de cumplimiento de la norma establecida en el artículo 3° transitoria de la Ley, que exime a los Directores Regionales de la obligación de acatar las instrucciones administrativas del Director Nacional, cuando desempeñen su labor en calidad de jueces tributarios. Recordemos que existe una gran carga de causas judiciales pendientes, sobretudo en Santiago, que deben ser resueltas por la judicatura actual, la que obviamente se encuentra sujeta a una natural presión producto de su ambivalencia defunciones.

En cuanto al desarrollo de una incipiente jurisprudencia judicial – uno de las consecuencias más esperadas por los estudiosos del área – todavía no se observan canales apropiados de publicidad y difusión, siendo uno de los puntos en que quizá debería ahondarse para, mediante una comparación sana y altruista, hacer un estudio del verdadero impacto en la interpretación particular de algunas normas y figuras, que históricamente los contribuyentes han debatido con el Fisco.

El mismo análisis debería recaer sobre el grado de aceptación en tribunales independientes de una fuente muy recurrida del derecho tributario, la jurisprudencia administrativa. Hasta hoy, tanto contribuyentes, funcionarios fiscales, asesores y estudiosos de esta rama jurídico – contable, tenían incorporado, en suma relevancia, los criterios y lineamientos que la autoridad tributaria que, en forma proactiva y reactiva, emitía periódicamente sobre un pasaje obscuro o nuevo de la norma positiva. En el futuro próximo también sería interesante saber el impacto que, sobre su eficacia e influencia en el raciocinio de los jueces, ha significado la implementación de la reforma.

Por último, y sabiendo que aun es muy temprano para esgrimir juicios definitivos sobre el cumplimiento de las expectativas generadas por este cambio, sólo podemos desear que se alcancen los objetivos, presupuestos y metas que un día se plantearon por sus creadores. En todo caso, tenemos la certeza desde ya que este tipo de reformas, como la que atravesó la justicia penal, la de familia, la laboral y quizás mañana la Civil, han significado, pese a errores y desaciertos iniciales, un avance significativo en el acceso, modernización y transparencia de nuestros sistemas de administración de justicia.

Reporte preparada en base a las siguientes fuentes de información y consulta:

- *Tribunales Tributarios y Aduaneros*(Ugalde, García, Ugarte).
- *Tribunales y procedimientos tributarios* (Massone)
- *Historia de la Ley 20.322 de 2009* (www.bcn.cl)
- www.tta.cl (página web de los nuevos tribunales)
- *Manuales del S.I.I.*
- *Código Tributario.*

ÍNDICE

OPERACIÓN RENTA AT 2011

1. Introducción	2
2. Declaraciones Juradas	2
3. Modificaciones legales promulgadas durante el año 2010.....	4
4. Servicios de Impuestos Internos, cambios de criterio durante el año 2010...	9
5. Ejercicio ilustrativo cambio de criterio Oficio N° 194 de 2010	11
6. Modificaciones al formulario 22 A.T. 2011	12
7. Datos de interés para el proceso de operación renta A.T. 2011	13

FRANQUICIAS TRIBUTARIAS REGIONALES

1. Introducción	16
2. Tratamiento tributario zona franca (Renta e IVA), régimen preferencial. ..	16
3. Franquicia recuperación Ley 19.420 (Ley Arica I)	17
4. Pronunciamientos emitidos por el SII – Franquicia Ley 19.420 (Ley Arica I)	18
5. Empresas instaladas en zona franca de extensión en la Región de Arica - Parinacota.....	19
6. Arica, Zona Franca industrial.....	20
7. Crédito por inversiones en las provincias de Arica - Parinacota.....	21
8. Conclusión	25

TRIBUTACIÓN DE LOS MENORES DE EDAD

1. Introducción	28
2. Patria Potestad.....	28
3. Atributos de la Patria Potestad	30
4. Peculio profesional o industrial.....	31
5. Capacidad de los menores de edad.....	32
6. Derechos y obligaciones de los menores	33
7. Tributación de las rentas obtenidas por menores	34
8. Declaración y pago de los impuestos a las rentas generadas por el menor.	34
9. Jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos	35
10. Conclusiones finales	36

CAMBIO DE CRITERIO, CIRCULAR 69 DEL 2010

1. Circular 69/2010 – Cambio de criterio Valorización Derechos Sociales	40
2. Integridad del patrimonio.....	40
3. Normas sobre Corrección Monetaria	42
4. Interpretación histórica del inciso 3° del art. 41 de la LIR.....	43
5. En un sentido comparativo ¿Existe un símil del 17 N°8 de la LIR para la valorización de los Derechos Sociales?	44

6.	Aportes a cualquier título	45
7.	Dicotomía anexos de circular y su texto propiamente tal.....	45
8.	Conclusiones Finales.....	46

CRÉDITO / DÉBITO AL IMPUESTO AL PETRÓLEO DIESEL (IEPD) – LEY N° 20.493/2011

1.	Aspectos generales del impuesto al petróleo diesel (IEPD) –Ley N° 20.493/2011.....	50
2.	Contribuyentes que pueden imputar el IEPD como Crédito Fiscal.....	50
3.	Requisitos para imputar el IEPD como Crédito Fiscal.....	51
4.	Libro especial IEPD (Circular N°32 de 1986).....	52
5.	Empresas de transporte de carga que pueden recuperar el IEPD	53
6.	Componente variable (IEV) versus componente base (IEF) del impuesto al petróleo diesel	56
7.	Límite de ventas para considerar el componente variable del IEPD	57
8.	Normas de relación – Artículo 20 N°1, Letra b) de la LIR.....	59
9.	Declaración Jurada para contribuyentes que hacen uso del beneficio	60
10.	Cálculo crédito fiscal IEPD, considerando componente variable y fijo Ley 20.493.....	61
11.	Débito Fiscal IEPD, considerando componente variable y fijo	64
12.	Conclusiones.....	66

RETIROS EN EXCESO

1.	Retiros en exceso. Análisis Tributario	70
2.	Tributación de los retiros desde el 01.enero.1984 al 31.diciembre.1988	71
3.	Año 1989, cambio en la forma de tributación	73
4.	Tributación de los retiros a contar del 01.enero.1990 en adelante	74
5.	Retiros en exceso a la fecha de enajenación de los derechos sociales, sociedad obligada a llevar registro FUT.....	79
6.	Retiros en exceso frente a la transformación de la sociedad de personas en una sociedad anónima	81
7.	Situación tributaria de los retiros en exceso en el caso de fusión por reunión del 100% de los derechos o acciones en manos de una misma persona	83
8.	Retiros en exceso en el caso de división de una sociedad de personas	86
9.	Término de giro de una sociedad de personas con retiros en exceso	86
10.	Información a proporcional los contribuyentes que soportan retiros en exceso.....	87
11.	Comentarios Finales.....	88

DEVOLUCIONES DE CAPITAL SOCIAL

1. Introducción	92
2. Normativa legal vigente	92
3. Circular N° 53 de fecha 17 de octubre de 1990 – Servicios de Impuestos Internos	93
4. Normas que regulan las devoluciones de capital social – Código Tributario 95	
5. Repatriación de capitales invertidos en el extranjero	95
6. Situación práctica de las devoluciones de capital	96
7. Solución a los ejemplos prácticos de devolución de capital	99
8. Comentarios finales	105

RENTAS DE CAPITALES MOBILIARIOS

1. Rentas de Capitales Mobiliarios, tributación aplicable a las rentas del artículo 20 N°2 de la L.I.R.	108
2. Normativa legal aplicable a las rentas del artículo 20 N°2 de la L.I.R. ...	108
3. Instrucciones impartidas por S.A., C.P.A. y S.p.A. (Arts. 14, 14 bis ó 14 quárter) (Línea 2, Form. N°22).....	114
4. Presentación gráfica de las etapas de análisis tributario de las rentas clasificadas en el N°2 del artículo 20 de la L.I.R.	121
5. Presentación caso práctico (Supuestos)	122
6. Solución al caso práctico.....	123
7. Comentarios	124

EFFECTOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE UNA EMPRESA EN QUIEBRA

1. Introducción	128
2. Representación del fallido por parte del sindico	129
3. Obligaciones del síndico en materia tributaria	132
4. Domicilio del fallido para notificaciones SII y Tesorería	134
5. Comunicación declaratoria de quiebra.....	135
6. Incautación de libros y documentos contable	136
7. Continuidad de giro.....	137
8. Infracciones y sanciones	140
9. Facultad de giro inmediato de impuestos por parte del SII.....	142
10. Recuperación del IVA crédito fiscal en quiebra	144
11. Situación de créditos incobrables.....	147
12. Recuperación como pago provisional por utilidades absorbidas por pérdidas tributarias	150
13. Clausura de quiebra	151
14. Conservación y eliminación de documentos.....	152
15. Conclusiones.....	155

PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

1. La prescripción tributaria	158
2. Ausencia de la discriminación en la normativa legal	159
3. Normativa legal	160
4. Expresión práctica de la prescripción tributaria	161
5. La prescripción y las pérdidas tributarias	162
6. Resumen y conclusiones	165
7. Análisis conceptual	166

REFORMA A LA JUSTICIA TRIBUTARIA

1. Génesis y tramitación de la reforma	172
2. Principios, objetivos y características	175
3. Paralelo con el sistema anterior (principales cambios).	177
4. Novedades en materia probatoria	181
5. Estructura general del nuevo Procedimiento General de Reclamaciones..	183
6. Grado de avance y primeros balances del nuevo sistema.....	187
7. Reflexiones finales	188

ÍNDICE.....	191
-------------	-----

Calidad Tradición Vanguardia
Prestigio
Investigación Aplicada

Diplomados
Universidad de Chile
2013

Tributación

- Aspectos Contables en Tributación
- Derecho de la Empresa
- Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios
- Rentas Empresariales
- Fondo de Utilidades Tributables (FUT)
- Rentas de las Personas Físicas
- Impuesto Adicional
- Código Tributario
- Taller de Profundización Tributaria

Planificación Tributaria

- Impuesto a las Ventas y Servicios
- Impuesto a la Renta de Primera Categoría
- Fondo de Utilidades Tributables (FUT)
- Reorganización Empresarial
- Impuesto Global Complementario y su Optimización
- Fundamentos del Derecho Tributario
- Planificación Tributaria
- Planificación Tributaria Patrimonial
- Impuesto Adicional
- Tributación Internacional

Tributación Internacional

- Fundamentos Económicos de la Tributación Internacional
- Fundamentos Jurídicos de la Tributación Internacional
- Convenios para Evitar la Doble Imposición I
- Convenios para Evitar la Doble Imposición II
- Tributación Internacional en el IVA
- Tributación Aduanera
- Precios de Transferencia
- Normas Antiabuso en la Tributación Internacional
- Planificación Tributaria Internacional

En colaboración con:



/uejecutivos



@uejecutivos



Comisión Nacional de Acreditación
CNA



WWW.DCS.UCHILE.CL

CET

WWW.CETUCHILE.CL