

**MODIFICACIONES AL SISTEMA TRIBUTARIO PARA FINANCIAR LA  
REFORMA EDUCACIONAL**

Por Ley N° 20.630 publicada en el D.O. de 27.09.2012, se han modificado 38 artículos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y además, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (2), de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas (3), de la Ley sobre Impuesto al Tabaco (1) y uno que modifica las facilidades de pago de impuestos adeudados dispuestas en el Código Tributario.

Tales modificaciones admiten su sistematización en:

**1.- Modificaciones de tasas de impuestos**

- a) Aumento de la tasa del Impuesto de Primera categoría (Art. 20)
- b) Disminución de tasas del Impuesto de Timbres y Estampillas (Art. 1º, 2º y 3º LITE)
- c) Disminución de tasas de los Impuestos Únicos de Segunda Categoría y Global Complementario (Art.43 N° y 52)
- d) Reliquidación del Impuesto Único de Segunda Categoría (Art. 47)
- e) Crédito por gastos de educación imputables al Impuesto de Segunda Categoría o Global Complementario (Art. 55 ter)
- f) Exención de Impuesto Adicional a pagos al exterior por uso de programas computacionales estándar (Art. 59 inciso 1º)

**2.- Reglas de limitación del arbitraje unilateral en materia tributaria**

- a) Nuevas reglas de fuente de la renta en enajenación de derechos sociales, acciones y títulos convertibles por no residentes ni domiciliados en el país (Art. 10 y 58 N° 3).
- b) Determinación del costo en la enajenación de derechos sociales y acciones y tratamiento tributario de la ganancia de capital (Art. 17 N° 8 letra a).
- c) Incremento de 10% del monto del Impuesto a los gastos no deducibles y gastos rechazados correspondientes al socio, accionista o empresario o persona relacionada (Art. 21).
- d) Nuevas reglas sobre precios de transferencia (Art. 41 E).
- e) Contabilización de ingresos y amortización de las diferencias positivas (goodwill) o negativas (badwill) que resultan entre el valor de los derechos sociales y acciones y el valor de los activos (Art. 15).
- f) Tributación de las Agencias y su reorganización (Art. 38)
- g) Nuevas normas sobre créditos de tributación en el exterior: Limitación a PPUA (Art. 41 A)
- h) Nuevas normas sobre rentas presuntas (Art. 20 N° 1 letra b y 34 bis)
- i) Modificaciones a tributación de ganancias de capital en la enajenación de bienes raíces (Art. 17 N° 8 letras b e i)
- j) Eliminación del Impuesto Adicional a chilenos sin domicilio en Chile (Art. 61)

### 3.- Modificaciones misceláneas

- a) Extensión transitoria del plazo de convenios de pago por deuda tributaria morosa (Art. 192 CT)
- b) Bono a taxistas y transportistas escolares.

## 1.- MODIFICACIONES DE TASAS DE IMPUESTOS

### a) Aumento de la tasa del impuesto de primera categoría (Art. 20 LIR)

La ley dispone el aumento de la tasa del impuesto de primera categoría por las rentas que se perciban o devenguen a partir del primero de enero de 2012. Cabe recordar que por aplicación de la ley N° 20.544, de 2010, la tasa del impuesto de primera categoría vigente para el año calendario 2012 se fijó transitoriamente en un 18,5% por lo que en definitiva esta última tasa no se aplicará, rigiendo para el presente año calendario y en definitiva la tasa de 20%.

En consideración a lo anterior, se modificó el inciso primero del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y en las normas transitorias de la ley se introducen disposiciones relativas al ajuste de los pagos provisionales mensuales y respecto de las operaciones afectas al impuesto de primera categoría en carácter de único y respecto del término de giro que efectúen los contribuyentes.

### b) Disminución de la tasa del impuesto de timbres y estampillas (Art. 1, 2 y 3 LITE)

El impuesto de timbres y estampillas grava los documentos que contengan operaciones de crédito de dinero, afectando los préstamos, la inversión y el consumo de las personas.

Las tasas del impuesto de timbres y estampillas fue rebajada por la ley N° 20.455, de 2010, y equivalía al 0,05% (ahora 0,033%) del monto de la operación por mes o fracción, dependiendo del plazo del crédito, con un máximo de 0,6% (ahora 0,4%). En el caso de operaciones a la vista o sin plazo de vencimiento, la tasa es de 0,25% (ahora 0,166%).

La ley disminuye las tasas referidas del Impuesto de Timbres y Estampillas a partir del primero de enero de 2013.

### c) Disminución de las tasas de los impuestos únicos de segunda categoría y global complementario. (Art. 43 N° 1 y 52 LIR).

El impuesto único de segunda categoría grava las rentas correspondientes a sueldos, salarios y remuneraciones pagados por servicios personales a trabajadores dependientes. El impuesto al igual que el tributo global, consta de 8 tramos, donde los ingresos inferiores a 13,5 unidades tributarias mensuales (UTM) percibidos por el trabajador durante el mes (equivalente a \$534.195 al mes de septiembre de 2012) corresponde para todos los trabajadores y cualquiera sea el monto de la remuneración, al tramo exento de impuesto. A medida que las cantidades percibidas superen dicho monto se aplican las tasas marginales

progresivas que correspondan en función de los tramos. La tasa máxima de 40% se impone sobre la parte de las remuneraciones mensuales que superen las 150 UTM (\$5.935.500 según UTM septiembre 2012).

De la misma forma, el impuesto global complementario es un tributo progresivo a la renta, pero establecido en forma anual, de manera que los mismos tramos antes referidos se aplican en consideración a la unidad tributaria anual (UTA). De esta forma, el tramo exento para todos los contribuyentes, cualquiera sea la tasa progresiva marginal aplicable a cada contribuyente, se aplica liberando a todas las rentas en el tramo de hasta \$6.410.340 al año, y en los tramos siguientes de este impuesto con las tasas de cada tramo que también se reducen como se indica a continuación

La ley dispone, reducir las tasas marginales de todos los tramos, salvo de los ingresos más altos. (tasa de tramos de 5% se reduce a 4%; de 10% a 8%; de 15% a 13,2%; de 25% a 23%; de 32% a 30,4%; de 37% a 35,5%, manteniéndose la tasa tope de 40%).

#### **d) Reliquidación del impuesto único de segunda categoría (Art. 47 LIR)**

El impuesto único de segunda categoría se determina y paga sobre una base mensual, por lo que cuando el empleador realiza el pago de la remuneración, el impuesto que la afecta debe ser retenido por aquél, sin que dicho impuesto tenga el carácter de pago provisional. De esta forma, las fluctuaciones que en los distintos meses del año puedan sufrir las remuneraciones del trabajador no tendrán impacto alguno en los impuestos determinados, ya que, éstos se aplican mensualmente y no tienen el carácter de pagos provisionales, en tanto el trabajador no tenga otras fuentes de ingresos.

Tratándose del impuesto global complementario, la situación es distinta, ya que en el caso de los trabajadores independientes y de los contribuyentes del impuesto global complementario la determinación de la base imponible es anual, por lo que las variaciones en las remuneraciones e ingresos que ocurran durante el año repercuten en la base imponible anual del impuesto, al determinarse sin fluctuaciones mensuales de tasa por remuneraciones mensuales variables.

La situación tributaria más rígida que afecta a los contribuyentes del impuesto único de segunda categoría, los deja en una situación de desmedro frente a los del impuesto global complementario. De hecho, la ley obliga a estos contribuyentes a hacer un recálculo o reliquidación del monto de su impuesto únicamente cuando perciben rentas de más de un empleador de manera simultánea en un mismo período, lo que puede determinar el pago de un impuesto mayor. Lo mismo ocurre respecto de los contribuyentes del impuesto único de segunda categoría que percibe además rentas afectas al impuesto global complementario. En este caso, también deben reliquidar el impuesto, pero solamente para los efectos de determinar el tramo progresivo y calcular el impuesto global a pagar por el total de sus rentas.

Para salvar las situaciones anteriores, que perjudican al trabajador dependiente, y de ésta manera introducir mayor equidad al sistema impositivo, la ley faculta a éstos para que puedan reliquidar el impuesto pagado mes a mes, considerando las rentas imponibles del

año calendario completo. De esta forma, las rentas percibidas mes a mes en todo un año, se sumarán para calcular el impuesto a pagar según las tasas anuales del impuesto, por lo que si en un mes un trabajador percibió un menor sueldo, o incluso estuvo sin trabajo, la base imponible anual del impuesto de segunda categoría puede determinar el pago de un impuesto menor al total pagado considerando los períodos mensuales, por lo que ese trabajador podrá solicitar la devolución del exceso pagado, en caso de ser ello procedente.

**e) Crédito imputable contra el impuesto de segunda categoría o global complementario por gastos en educación (Art. 55 ter LIR)**

Los impuestos global complementario y de segunda categoría admiten escasas deducciones personales. Actualmente procede la deducción por intereses destinados a la adquisición de viviendas y los recursos destinados al sistema previsional, ya sean obligatorios o voluntarios.

Dando un paso en dirección a nuevas deducciones la ley contempla un crédito contra los impuestos finales (global complementario y de segunda categoría) por los pagos efectuados por matrículas y colegiaturas de educación preescolar, básica, diferencial y media, ascendente a 4.4 UF (\$99.400 según UF septiembre 2012) por cada hijo no mayor de 25 años y asistencia de 85%.

La ley establece, entre otros límites, un tope de 66 UF mensuales (\$1.491.009 según UF septiembre 2012) al ingreso familiar a los efectos de ser titular del crédito.

**f) Exención del impuesto adicional en el caso de pagos efectuados al exterior por uso de programas computacionales estándar, (Art. 59 inciso 1° LIR).**

El artículo 59, inciso primero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, grava con impuesto adicional de tasa 15% a las cantidades que se paguen desde Chile al exterior por concepto del uso, goce o explotación de programas computacionales, comprendiéndose dentro de este concepto las licencias de uso de los denominados “software estándar”.

Este gravamen importa un incremento del precio final de los programas computacionales de origen internacional que se utilicen en Chile, lo que atenta contra la competitividad de nuestro país. Es por estas consideraciones que la ley exime del impuesto adicional a las cantidades que se paguen al extranjero por concepto de programas computacionales estándar.

**2.- REGLAS DE LIMITACIÓN DEL ARBITRAJE UNILATERAL EN MATERIA TRIBUTARIA.**

**a) Nuevas reglas de fuente de la renta en enajenación de derechos sociales, acciones y títulos convertibles por no residentes ni domiciliados en el país (Arts. 10 y 58 N° 3 LIR).**

Las reglas de fuente son esenciales en todo sistema tributario, ya que habilitan a una determinada jurisdicción tributaria para aplicar impuestos a ciertas rentas o cantidades que

tenga su origen o fuente en el respectivo país, aunque el beneficiario de ésta sea una persona sin domicilio o residencia en el mismo país.

La definición de fuente de la renta es un concepto que define cada país, y que en el caso de Chile este concepto se encuentra establecido en el artículo 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, complementado por el artículo 11 de dicha ley.

La ley complementa la normativa sobre fuente de la renta mediante la aplicación del Impuesto Adicional con tasa de 35% en la situación de enajenación de activos subyacentes por enajenante sin domicilio o residencia en el país o persona jurídica extranjera, en el caso que el 20% del valor de mercado de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros que el enajenante para directa o indirectamente, en la cantidad extranjera, provenga de uno o más activos subyacentes.

Igualmente afecta al Impuesto Adicional la enajenación de al menos el 10% de los títulos si el valor en plazo de los activos sea igual o superior a 210.000 unidades tributarias anuales (\$99.716.400.000 Sept. 2012) (US \$210 millones aproximadamente)

También, se afectan con el Impuesto Adicional con tasa de 35%, en el caso de títulos emitidos por sociedades constituidas en paraísos fiscales o países con regímenes fiscales preferenciales nocivos según la OCDE.

Por esta vía se pretende gravar en Chile el mayor valor obtenido en la enajenación de activos extranjeros que provengan en forma material de activos situados en Chile, sean subyacentes o indirectos, o bien, explícitos o directos.

#### **b) Determinación del costo en la enajenación de derechos sociales y acciones, y tratamiento tributario de la ganancia de capital. (Art. 17 N° 8 letra a) LIR)**

La Ley sobre Impuesto a la Renta contempla reglas de determinación de costo distintas para los derechos sociales y para las acciones, las cuales han afectado consecuentemente incluso al distinto tratamiento tributario de las devoluciones de préstamos a la sociedad, por devoluciones efectuadas al accionista respecto de la misma situación del socio que efectúa dichos préstamos en las sociedades de personas.

Tratándose de acciones de sociedades anónimas, la ley señala que su costo se determina según el valor de adquisición reajustado por el índice de precios al consumidor, en el período comprendido entre la adquisición y el último día del mes anterior al de la enajenación. En el caso de la determinación del costo de los derechos sociales, la operación no es tan sencilla, por cuanto, por una parte, las reglas legales están dispersas en la Ley sobre Impuesto a la Renta (artículo 41 de ley, inciso primero, N° 9; artículo 41 incisos tercero, cuarto y quinto; artículo 41 B, N° 4; artículo 14, letra A), N°1, letra c), y el artículo 21 de la misma ley), a diferencia de lo que ocurre con las acciones de sociedades anónimas, cuyas disposiciones se encuentran fundamentalmente en el inciso segundo, N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por otra parte, dada la complejidad de la materia, las instrucciones del SII sobre la forma de determinar el mayor valor en la enajenación de los derechos sociales, fueron establecidas además mediante la Circular N° 69, de 4 de noviembre de 2010. Esta Circular no contempló las situaciones tributarias de devoluciones de préstamos.

Actualmente para determinar el costo de los derechos sociales, debe atenderse a una serie de factores, como son el hecho de que el contribuyente se encuentre o no obligado a determinar su renta efectiva mediante un balance general según contabilidad completa, y si la enajenación de los derechos se efectúa a una parte relacionada con el enajenante o en la que éste tenga intereses. Para los efectos de calcular el costo de los derechos sociales, debe atenderse también a la circunstancia de si el enajenante se encuentra autorizado para llevar su contabilidad en moneda extranjera, si se trata de un inversionista no domiciliado ni residente en Chile, acogido a las normas del decreto ley N° 600, de 1974, que contiene el estatuto de la inversión extranjera, y si se trata de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero.

Dependiendo de la situación en la que se encuentre el enajenante, el costo de los derechos sociales para efectos tributarios puede ser equivalente al valor de libros (capital propio de la empresa en la cual se tienen los derechos, según el último balance anterior a la fecha de la enajenación, en la proporción que corresponda al enajenante según su participación social), debidamente reajustados, con sus respectivos aumentos o disminuciones; o bien, al valor de adquisición o aporte de los mismos derechos, debidamente reajustado, también incrementado o disminuido según corresponda.

La diferencia de trato indicada tiene su origen, en la supuesta mayor dispersión de accionistas que exhibirían las sociedades anónimas, en contraposición con la mayor permanencia o estabilidad que tendrían los socios en una sociedad de personas. Sin embargo, ello no considera que la dispersión de accionistas tiende a darse únicamente en las sociedades anónimas abiertas, pues en las cerradas, que son la mayoría de ese tipo social, el grado de dispersión de accionistas es muy similar o igual al de los socios respecto de una sociedad de personas. La circunstancia de que la determinación del costo de los derechos sociales atiende en algunos casos al valor de libros de la empresa, y en otros, a su costo de adquisición, ha hecho que en la práctica los contribuyentes arbitren entre enajenar derechos sociales y acciones, según su conveniencia.

Por lo anterior, esta ley dispone que tanto el costo de los derechos sociales como el de las acciones de sociedades anónimas sean determinados de la misma forma.

No sólo en materia de costo, y como se ha dicho de devoluciones de préstamos a accionistas respecto de socios, han existido diferencias. La Ley sobre Impuesto a la Renta trata a las ganancias de capital en los casos de enajenación de derechos sociales y acciones, también en forma diferente.

En efecto, la ganancia de capital obtenida con motivo de la enajenación de derechos sociales siempre se afectará con el régimen general del impuesto a la renta, esto es, impuesto de primera categoría y global complementario o adicional, según el caso. En cambio, la ganancia de capital en el caso de las acciones de sociedades anónimas puede

estar afecta a tres regímenes distintos, a saber: impuesto de primera categoría en carácter de único; ingreso no renta, o régimen general. El régimen aplicable en cada hipótesis dependerá de una serie de factores, como son si las acciones se enajenan a una persona relacionada; si se trata de operaciones habituales del enajenante, el tiempo durante el cual se han tenido las acciones, y si se trata de acciones que se transan en una bolsa de comercio.

Ello hace posible que las diferencias apuntadas permitan también el arbitraje por parte de los contribuyentes, con la consiguiente menor recaudación fiscal por el ejercicio de la menor opción legal de carga tributaria.

Para remediar estas situaciones, y también por consideraciones de equidad y simplicidad del sistema, la ley dispone, en primer lugar, homologar la regla de costo de las acciones y derechos sociales para efectos de determinar la renta de ganancias de capital (mayor valor en la enajenación de acciones y derechos).

En específico, la ley dispone que el costo de enajenación de derechos y acciones sea el que actualmente se aplica a estas últimas, esto es “costo de adquisición corregido” (aporte de capital efectuado o precio de compra, sin considerar las utilidades retenidas en la sociedad cuyos derechos se enajenan).

Cabe mencionar que el sistema de costo corregido no es una novedad en nuestra legislación, ya que se encuentra establecido para los accionistas de sociedades anónimas desde el año 1984. Se trata, entonces, de un sistema estructural en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Asimismo, se dispone homologar el tratamiento tributario del mayor valor obtenido tanto en la enajenación de los derechos sociales, con el de las acciones, adoptando el régimen que aplica a estas últimas.

**c) Incremento de 10% del monto del impuesto a los desembolsos que la ley no permite deducir como gasto, y a otras situaciones (“gastos rechazados”).**

La ley sobre Impuesto a la Renta contempla reglas de tributación distintas para ciertas partidas establecidas como gastos rechazados, gastos no deducibles, o retiros presuntos en el artículo 21 de la referida ley. En particular, se establece que el tratamiento de gasto rechazado varía según se trate de sociedades de personas o de sociedades anónimas. En el primer caso, la ley señala que las partidas se consideran retiradas de la respectiva empresa, gatillándose en consecuencia los impuestos global complementario o adicional. De nuevo fundada en la dispersión de accionistas presente en las sociedades anónimas abiertas, la Ley sobre Impuesto a la Renta respecto de todo tipo de sociedades anónimas y de los establecimientos permanentes, establece la aplicación de un impuesto único a la renta con tasa de 35%.

Se modificó el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y se introduce en él una disposición referente al caso en que sea posible determinar el socio o accionista beneficiario del gasto rechazado. En el caso que los gastos rechazados sean atribuibles a un

socio en particular, la partida de gasto deberá tributar con global complementario o adicional, impuestos incrementados en un 10% sobre el monto o importe del impuesto que afecta al gasto rechazado.

Lo anterior persigue desincentivar la asignación de gastos de los controladores a las sociedades, incluyendo principios de equidad a la normativa, ya que en lo sucesivo, si lo que se quiere es consumir la renta, es más conveniente efectuar un retiro o distribución que disimularlo a través de la empresa.

#### **d) Nuevas reglas sobre precios de transferencia (Art. 41 E – LIR)**

La ley actualiza y especifica reglamentariamente la legislación sobre precios de transferencia adecuando las normas actuales en dicha materia a las prácticas internacionales actualmente vigentes.

Con ellas se faculta a la administración para ejercer un mayor control respecto de transacciones con partes relacionadas, al tiempo de otorgarse mayor certeza a los contribuyentes.

Dentro de estas medidas, se incorporan nuevas normas de relación, la posibilidad de suscribir acuerdos anticipados de precios, y de efectuar rectificaciones al precio, valor o rentabilidad de las operaciones efectuadas con partes relacionadas. También se permite al contribuyente aportar los antecedentes que estime prudente para acreditar que los valores utilizados en sus operaciones con partes relacionadas se ajustan a las condiciones de mercado, considerando alguno de los métodos de valoración contemplados en el artículo 64 del Código Tributario.

##### **d.1) Facultades del SII**

El SII podrá impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecidos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

Estas disposiciones se aplicarán respecto de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios señaladas cuando a juicio del Servicio, en virtud de ellas, se haya producido a cualquier título o sin título alguno, el traslado desde Chile a un país o territorio de aquellos incluidos, de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país y se estime que de haberse transferido los bienes, cedido los derechos, celebrado los contratos o desarrollado las actividades entre partes independientes, se habría pactado un precio, valor o rentabilidad normal de mercado, o los fijados serían distintos a los que establecieron las partes, para cuyos efectos deberá aplicar los métodos referidos en este.

Se entenderá por precios, valores o rentabilidades normales de mercado los que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias

comparables, considerando por ejemplo, las características de los mercados relevantes, las funciones asumidas por las partes, las características específicas de los bienes o servicios contratados y cualquier otra circunstancia razonablemente relevante. Cuando tales operaciones no se hayan efectuado a sus precios, valores o rentabilidades normales de mercado, el Servicio podrá impugnarlos fundadamente, conforme a estas normas.

#### **d.2) Normas de relación**

Las partes intervinientes se considerarán relacionadas cuando:

- a) Una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades, o ingresos de la otra, o
- b) Una misma persona o personas participen directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de ambas partes, entendiéndose todas ellas relacionadas entre sí.

Se considerarán partes relacionadas una agencia, sucursal o cualquier otra forma de establecimiento permanente con su casa matriz; con otros establecimientos permanentes de la misma casa matriz; con partes relacionadas de esta última y establecimientos permanentes de aquellas.

También se considerará que existe relación cuando las operaciones se lleven a cabo con partes residentes, domiciliadas, establecidas o constituidas en un país o territorio incorporado en la lista de paraísos fiscales (Art. 41 N° 2), salvo que dicho país o territorio suscriba con Chile un acuerdo que permita el intercambio de información relevante para los efectos de aplicar las disposiciones tributarias, que se encuentre vigente.

Las personas naturales se entenderán relacionadas, cuando entre ellas sean cónyuges o exista parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive.

Igualmente, se considerará que existe relación entre los intervinientes cuando una parte lleve a cabo una o más operaciones con un tercero que, a su vez, lleve a cabo, directa o indirectamente, con un relacionado de aquella parte, una o más operaciones similares o idénticas a las que realiza con la primera, cualquiera sea la calidad en que dicho tercero y las partes intervengan en tales operaciones.

#### **d.3) Métodos de precio de transferencia.**

El Servicio, para los efectos de impugnar conforme a este artículo los precios, valores o rentabilidades respectivos, deberá citar al contribuyente de acuerdo con el artículo 63 del Código Tributario, para que aporte todos los antecedentes que sirvan para comprobar que sus operaciones con partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o considerando rentabilidades normales de mercado, según alguno de los siguientes métodos:

**i) Método de Precio Comparable no Controlado:** Es aquel que consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de los bienes o servicios, considerando el que hayan o

habrían pactado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables;

**ii) Método de Precio de Reventa:** Consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de los bienes o servicios, considerando el precio o valor a que tales bienes o servicios son posteriormente revendidos o prestados por el adquirente a partes independientes. Para estos efectos, se deberá deducir del precio o valor de reventa o prestación, el margen de utilidad bruta que se haya o habría obtenido por un revendedor o prestador en operaciones y circunstancias comparables entre partes independientes. El margen de utilidad bruta se determinará dividiendo la utilidad bruta por las ventas de bienes o prestación de servicios en operaciones entre partes independientes. Por su parte, la utilidad bruta se determinará deduciendo de los ingresos por ventas o servicios en operaciones entre partes independientes, los costos de ventas del bien o servicio;

**iii) Método de Costo más Margen:** Consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a una parte relacionada, a partir de sumar a los costos directos e indirectos de producción, sin incluir gastos generales ni otros de carácter operacional, incurridos por tal proveedor, un margen de utilidad sobre dichos costos que se haya o habría obtenido entre partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. El margen de utilidad sobre costos se determinará dividiendo la utilidad bruta de las operaciones entre partes independientes por su respectivo costo de venta o prestación de servicios. Por su parte, la utilidad bruta se determinará deduciendo de los ingresos obtenidos de operaciones entre partes independientes, sus costos directos e indirectos de producción, transformación, fabricación y similares, sin incluir gastos generales ni otros de carácter operacional;

**iv) Método de División de Utilidades:** Consiste en determinar la utilidad que corresponde a cada parte en las operaciones respectivas, mediante la distribución entre ellas de la suma total de las utilidades obtenidas en tales operaciones. Para estos efectos, se distribuirá entre las partes dicha utilidad total, sobre la base de la distribución de utilidades que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables;

**v) Método Transaccional de Márgenes Netos:** Consiste en determinar el margen neto de utilidades que corresponde a cada una de las partes en las transacciones u operaciones de que se trate, tomando como base el que hubiesen obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. Para estos efectos, se utilizarán indicadores operacionales de rentabilidad o márgenes basados en el rendimiento de activos, márgenes sobre costos o ingresos por ventas, u otros que resulten razonables, y

**vi) Métodos residuales:** Cuando atendidas las características y circunstancias del caso no sea posible aplicar alguno de los métodos mencionados precedentemente, el contribuyente podrá determinar los precios o valores de sus operaciones utilizando otros métodos que razonablemente permitan determinar o estimar los precios o valores normales de mercado que hayan o habrían acordado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. En tales casos calificados el contribuyente deberá justificar que las características y circunstancias especiales de las operaciones no permiten aplicar los métodos precedentes.

El contribuyente deberá emplear el método más apropiado considerando las características y circunstancias del caso en particular. Para estos efectos, se deberán tener en consideración las ventajas y desventajas de cada método; la aplicabilidad de los métodos en relación al tipo de operaciones y a las circunstancias del caso; la disponibilidad de información relevante; la existencia de operaciones comparables y de rangos y ajustes de comparabilidad.

#### **d.4) Estudios o informes de precios de transferencia.**

Los contribuyentes podrán acompañar un estudio de precios de transferencia que dé cuenta de la determinación de los precios, valores o rentabilidades de sus operaciones con partes relacionadas.

La aplicación de los métodos o presentación de estudios a que se refiere esta norma, es sin perjuicio de la obligación del contribuyente de mantener a disposición del Servicio la totalidad de los antecedentes en virtud de los cuales se han aplicado tales métodos o elaborado dichos estudios. El Servicio podrá requerir información a autoridades extranjeras respecto de las operaciones que sean objeto de fiscalización por precios de transferencia.

#### **d.5) Ajustes de precios de transferencia.**

Si el contribuyente, a juicio del Servicio, no logra acreditar que la o las operaciones con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, este último determinará fundadamente, para los efectos de esta ley, tales precios, valores o rentabilidades, utilizando los medios probatorios aportados por el contribuyente y cualesquiera otros antecedentes de que disponga, incluyendo aquellos que hayan sido obtenidos desde el extranjero, debiendo aplicar para tales efectos los métodos ya señalados.

Determinados por el Servicio los precios, valores o rentabilidades normales de mercado para la o las operaciones de que se trate, se practicará la liquidación de impuestos o los ajustes respectivos, y la determinación de los intereses y multas que correspondan, considerando especialmente lo siguiente:

Cuando en virtud de los ajustes de precios, valores o rentabilidades a que se refiere este artículo, se determine una diferencia, esta cantidad se afectará en el ejercicio a que corresponda, sólo con el impuesto único del artículo 21.

En los casos en que se liquide el impuesto único del artículo 21, se aplicará además una multa equivalente al 5% del monto de la diferencia, salvo que el contribuyente haya cumplido debida y oportunamente con la entrega de los antecedentes requeridos por el Servicio durante la fiscalización. El Servicio determinará mediante circular los antecedentes mínimos que deberá aportar para que la multa no sea procedente.

**e) Contabilización de ingresos y amortización de las diferencias positivas o negativas que resulten entre la valorización de los derechos sociales y acciones de una sociedad, y el valor de sus activos. (Art. 15 LIR).**

Con anterioridad a esta ley en comento, la situación referida al valor al que corresponde registrar los activos de una sociedad absorbida, en el caso de una fusión (propia o impropia), en los registros contables de la sociedad absorbente, ha sido resuelto por el SII en el sentido que dicho valor corresponde al valor efectivamente pagado por la adquisición de las acciones o derechos.

El valor de los activos de la empresa absorbida, que se traspasan a la sociedad absorbente, debe ser ajustado, ya sea aumentándose o disminuyéndose, según corresponda, hasta que coincida con el valor efectivamente pagado por la sociedad absorbente por la adquisición de las acciones o derechos sociales.

La diferencia entre este último valor y el valor de los activos de la sociedad absorbida, sea dicha diferencia positiva “goodwill” o negativa “badwill”, constituye un gasto o un ingreso para la sociedad absorbente, el cual, de acuerdo a las instrucciones vigentes, debe reconocerse contablemente como un activo diferido y amortizarse en montos proporcionales iguales en un período que no puede exceder de 6 años.

La interpretación anterior se ha hecho por el SII aplicando las normas generales sobre gasto que pueden diferirse, contenidas en el artículo 31, N° 9, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La ley innova en materia de goodwill y badwill. En el primer caso, establece que la diferencia entre el valor de adquisición de los derechos sociales o acciones en el caso de una fusión, pagado por la sociedad adquirente, y el capital propio de la sociedad absorbida, deberá en primer término ser distribuida proporcionalmente entre los activos no monetarios que se reciben con motivo de la absorción, aumentando el valor de éstos hasta su valor de mercado. En caso de existir una diferencia, ésta se considerará un gasto diferido, pudiendo deducirse en partes iguales hasta en diez ejercicios consecutivos, hasta su total deducción. En caso de haber término de giro, esta diferencia se deducirá totalmente en el último ejercicio.

De la misma forma, la ley incorpora una modificación al artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con el objeto de regular la situación inversa, la del “badwill”, es decir, cuando producto de una fusión el valor pagado por las acciones o derechos de una sociedad resulta menor al valor del capital propio de la misma. En este caso, la diferencia opera disminuyendo el valor de los activos no monetarios, hasta alcanzar su valor normal de mercado, y si ésta no se agota totalmente, se considerará como un ingreso diferido que deberá ser reconocido por el contribuyente durante los diez ejercicios comerciales siguientes, dentro de sus ingresos brutos. En caso de producirse el término de giro, la cantidad que reste por ser reconocida deberá considerarse en su totalidad un ingreso bruto del último ejercicio.

**f) Tributación de las agencias y su reorganización (Art. 38 LIR)**

La ley introduce modificaciones al concepto de “establecimiento permanente” contenido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, con el objeto de precisarlo. En este sentido, se explicita, entre otros aspectos relevantes, que para efectos de determinar las rentas de los establecimientos permanentes, se considerarán sus utilidades del exterior en base percibida, aplicándose, en lo pertinente, las normas de los artículos 12, 41 A, 41 B y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Se establecen asimismo exigencias para la asignación de activos que haga la casa matriz a su agencia en Chile para ser considerada un tipo de reorganización empresarial libre de la facultad de tasación por el SII.

**g) Nuevas normas sobre créditos de tributación internacional: Limitación a los pagos provisionales por utilidades absorbidas (Art. 41 A LIR)**

En la actualidad, los impuestos pagados en el exterior pueden ser utilizados en Chile como un crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, hasta por el equivalente al 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del ejercicio, según ésta se define en el artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En el caso de las utilidades que se perciban en el ejercicio correspondiente, que provengan de otras empresas ya sea mediante retiros o distribuciones, y que sean absorbidas por las pérdidas de la empresa que recibe dichas utilidades, los contribuyentes pueden asimismo considerar el Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa que generó las utilidades de que se distribuyen, como pago provisional voluntario del Impuesto de Primera Categoría, en la forma señalada en el párrafo anterior, o bien solicitar su devolución.

Es en el caso descrito anteriormente, de pérdidas propias que absorben utilidades recibidas de terceros dando lugar a la devolución del impuesto pagado por éstas últimas, donde existen distorsiones, especialmente cuando el Impuesto de Primera Categoría cuya devolución se solicita, haya sido “pagado” con el crédito por impuestos externos que los artículos 41 A, 41 B y 41 C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, regulados por las Circulares N° 52, de 1993, y 25, de 2008, del Servicio de Impuestos Internos, otorgan como forma de evitar la doble tributación internacional.

Se corrige, en consecuencia, dicha situación, limitando las devoluciones de pagos provisionales por utilidades absorbidas solamente a los casos de impuestos pagados por contribuyentes domiciliados en Chile, sin modificar en lo demás las normas sobre créditos por impuestos pagados en el exterior.

**h) Nuevas normas sobre rentas presuntas (Art. 17 N° 8 letras b) e i) LIR)**

Las rentas presuntas están orientadas a los pequeños agricultores, mineros y transportistas para quienes se estima que mantener un sistema de contabilidad es una carga gravosa. Sin embargo, ciertos vacíos en la normativa permiten que contribuyentes no destinatarios de dichas normas se mantengan tributando bajo dicho sistema. En materia de transporte de pasajeros, actualmente no se aplican las reglas de contaminación tributaria en virtud de las cuales las rentas de empresas relacionadas deben sumarse a los efectos de determinar la

permanencia en el sistema de renta presunta. Además, los contribuyentes con ventas anuales bajo 1.000 UTM tampoco se contaminan. La ley pretende corregir ambos aspectos.

**i) Modificaciones a tributación de ganancias de capital en la enajenación de bienes raíces (Art. 17 N° 8 letras b) e i) LIR)**

La Ley sobre Impuesto a la Renta considera un ingreso no renta el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes inmuebles que no formen parte del activo de empresas que tributen en la primera categoría. Dicha disposición se modifica en el sentido de beneficiar únicamente a las personas naturales y a las sociedades de personas en renta presunta.

**j) Eliminación del Impuesto Adicional a chilenos sin domicilio en Chile (Art. 61 LIR)**

El artículo 61 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señala que los chilenos residentes en el extranjero y que no tengan domicilio en Chile, están afectos a un Impuesto Adicional de 35% sobre el conjunto de rentas imponibles de las distintas categorías a las que están afectas.

Lo anterior importa una discriminación en contra de los chilenos no residentes, puesto que los extranjeros no están afectos a dicha norma. La ley deroga esta disposición.

**3. MODIFICACIONES MISCELÁNEAS**

Además de las modificaciones antes explicadas, la ley incluye normas misceláneas que complementan las modificaciones, incorporando innovaciones de diversa índole:

**a) Extensión transitoria del plazo de convenios de pago por deuda tributaria morosa (Art. 192 CT).**

De acuerdo al artículo 192 del Código Tributario, el Servicio de Tesorerías puede otorgar facilidades de pago por un plazo máximo de un año, en cuotas periódicas, a los contribuyentes que, cumpliendo ciertos requisitos, tengan deudas vencidas por concepto de impuestos, siempre que acrediten la imposibilidad de solucionarlas de contado.

Esta facultad forma parte de las prerrogativas permanentes del Servicio de Tesorerías en materia de convenios de pago, y constituye una forma de apoyo que el Estado otorga a los contribuyentes que, por una u otra razón, no pueden pagar sus deudas tributarias de manera oportuna.

Durante el período que va desde septiembre de 2010 a mayo de 2011, de un total de aproximadamente 76.000 convenios de pago celebrados con la Tesorería, por montos cercanos a los 200.000 millones de pesos, el 43% de dichos convenios se acordó por un plazo superior a 12 meses, es decir, al amparo de la facultad otorgada por la ley N° 20.460 al Servicio de Tesorerías, y que estuvo vigente hasta el 30 de junio de 2011. Los montos involucrados fueron cercanos a los 128.000 millones de pesos.

Lo anterior demuestra que la ley N° 20.460, antes mencionada, tuvo gran acogida entre los contribuyentes, sirviendo como un importante alivio financiero.

En el contexto anterior, la ley extiende el plazo que la Tesorería tiene para otorgar convenios de pago por impuestos adeudados, hasta un máximo de 24 meses, siempre que se trate de impuestos girados hasta el día 30 de junio de 2012 y que se encuentren sujetos a cobranza judicial y administrativa, pudiendo los contribuyentes acogerse a este beneficio hasta 90 días después de publicada esta ley en el Diario Oficial. (27.09.2012 a 26.12.2012).

#### **b) Bono a taxistas y transportistas escolares**

El legislador ha considerado que el incremento en los precios internacionales del petróleo y los combustibles ha producido fuertes alzas en los precios locales, habida consideración que Chile depende en aproximadamente un 98% de los combustibles líquidos importados.

En este escenario, la ley otorga un bono por una vez de 4 UTM (\$158.280 en septiembre de 2012) a cada taxi o colectivo, entregado en 2 cuotas, una en mes siguiente a la publicación de la ley (27.09.2012 a 26.10.2012), y la otra en marzo de 2013. Asimismo, se otorga un bono de 2 UTM (\$79.140 en septiembre 2012) a los transportistas escolares, en 2 cuotas y en las mismas fechas anteriores.

**Ramírez y Asociados**  
**Octubre 2012**