

LEY DE FINANCIAMIENTO DE LA RECONSTRUCCIÓN

Con fecha 31 de julio de 2010, se publicó en el Diario Oficial, la Ley N° 20.455 ("Ley") que modifica diversos cuerpos legales para obtener recursos destinados al financiamiento de la reconstrucción del país, producto del terremoto que afectó a gran parte del territorio nacional el pasado 27 de febrero del presente año.

A continuación, se analizarán aquellas modificaciones tributarias, que a nuestro parecer, son de mayor relevancia jurídica¹.

1. Análisis artículo 14 quáter

La Ley incorpora a contar del 1° de enero del 2011 el artículo 14 quáter como régimen adicional al artículo 14 bis y 14 ter. De esta forma, los contribuyentes que se acojan a este nuevo estatuto gozarán, de conformidad al nuevo numeral 7° del artículo 40 de la Ley de Impuesto a la Renta ("LIR"), de una exención del pago del Impuesto de Primera Categoría hasta por 1.440 UTM al año, respecto de las utilidades no retiradas, ni distribuidas, ni remesadas al exterior por contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa. Para ello, deberán voluntariamente acogerse a este beneficio al momento de iniciar sus actividades y cumplir además con los requisitos correspondientes.

En el artículo 14 bis, actualmente la Ley sobre Impuesto a la Renta contempla un régimen tributario de exención para pequeñas y medianas empresas cuyas ventas no excedan de 5.000 UTM al año² (\$187 millones aproximadamente). Sin embargo, el nuevo régimen que establece la Ley, se aplica a empresas con ventas anuales que no sobrepasen los \$1.048 millones.

Para que las empresas puedan acogerse al régimen contemplado en el artículo 14 quáter, y, por ende, gozar de la exención contemplada en el nuevo numeral 7° del artículo 40 de la LIR, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- 1- Ventas anuales de hasta 28.000 UTM (1.048 millones aproximadamente). Para calcular este monto, los contribuyentes deberán convertir sus ingresos mensuales en UTM vigente en el mes de percepción o devengo de la renta, considerando

¹ No se comentarán en este artículo la modificación transitoria del alza del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, ni tampoco aquellas de carácter permanente como el alza del Impuesto al Tabaco, los depósitos convenidos en AFP superiores a 900 UF, la rebaja del Impuesto de Timbre y Estampillas y el Royalty a la minería. Tampoco se expondrá la forma de recaudación de aportes en dinero de donaciones.

² Calculado en base al valor de la UTM del mes de octubre de 2010 (\$37.454).

sólo los ingresos del giro. En el evento de que el contribuyente se encuentre relacionado, en los términos establecidos por el artículo 20 N° 1 letra b) de la LIR y en el artículo 100 letras a), b) y d) de la Ley N° 18.045, *con otras empresas acogidas artículo en cuestión*, deberá agregarse a la venta de la sociedad, las ventas a que se refiere el artículo 100 de la Ley N° 18.045 (Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 63 del 30 de Septiembre del 2010). Ésta es una importante adición no aplicable al artículo 14 bis y artículo 20 de la LIR.

- 2- Que en todo momento su capital propio no supere el equivalente a 14.000 unidades tributarias mensuales (\$524 millones aproximadamente).
- 3- No tener inversiones en otras empresas (acciones o derechos sociales), ni formar parte de contratos de asociación o cuentas en participación.

El incumplimiento de los requisitos antes indicados, implica que a partir de dicho año calendario el contribuyente no podrá acogerse a la exención personal del artículo 40 N° 7. Adicionalmente, el contribuyente no podrá volver a gozar de esta exención sino a partir del tercer año calendario siguiente.

El límite de la exención será por las utilidades de hasta 1.440 UTM, debiendo el exceso de esta cantidad tributar en primera categoría. De este modo, si una empresa obtiene rentas por 1.500 UTM, pagará impuestos de Primera Categoría sobre una base de 60 UTM, quedando el resto exento.

Por lo tanto, si bien este régimen excepcional permite que los contribuyentes generen ingresos hasta 28.000 UTM al año, solamente podrán gozar de la exención del impuesto de primera categoría hasta por 1.440 UTM anuales, lo que equivale a \$54 millones.

En todo caso, es interesante recalcar que el artículo 14 quáter no contempla una limitación a las rentas obtenida del ejercicio de las actividades del artículo 20 N° 1 y 2 de esta Ley, a diferencia del artículo 14 bis que permite solamente la obtención de 1.000 UTM anuales.

Por último, la Ley contempla el beneficio adicional consistente en la disminución de los PPM de la sociedad hasta un 0,25% de sus ingresos.

2. Sobretasa del Impuesto Territorial

Se aplicará una sobretasa adicional de 0,275% anual en el impuesto territorial por los bienes raíces con avalúo fiscal igual o superior a \$96 millones, durante los años 2011 y 2012, lo cual se recaudará en forma conjunta con las contribuciones de bienes raíces, pero, a diferencia de las últimas, no dará derecho a ser rebajada de los impuestos establecidos en la Ley de Impuesto a la Renta.

Sin embargo, no se cobrará dicha tasa a aquellas personas en edad de jubilar siempre y cuando, se cumplan las siguientes condiciones:

- 1- Que sean propietarios del bien raíz por a lo menos 3 años.
- 2- Que hayan obtenido ingresos en el año anterior al año en que se aplique la sobretasa pero que no superen las 50 UTA (\$1.860.000).
- 3- Que no sean propietarios de más de un inmueble que califique la sobretasa. Si lo son, únicamente la propiedad de menor valor estará exenta del pago.
- 4- Que el avalúo fiscal de la propiedad no supere al 1º de julio de 2010, \$192 millones.

En el caso de los bienes raíces no agrícolas que producto del reavalúo (1º de enero de 2010 al primer semestre de este año) hayan tenido un aumento en sus contribuciones superior a un 25% respecto del semestre anterior, se regirán por el procedimiento establecido en el inciso cuarto del artículo 3º de la Ley N° 17.235, y se aplicará hasta el primer semestre del año 2012 un incremento semestral de hasta un 10% en la contribución.

Por último, cabe señalar que a partir del 1 de enero del año 2013, volverá a aplicarse el mecanismo de determinación del impuesto a que se refiere el inciso final del artículo 3º la Ley N° 17.235, sobre los bienes raíces ya referidos.

3.- Modificaciones al Decreto con Fuerza de Ley N° 2

La ley de financiamiento de la reconstrucción contempla una serie de importantes modificaciones al Decreto con Fuerza de Ley ("DFL") N° 2 del año 1959, del Ministerio de Hacienda.

Dentro de los cambios más significativos que introduce esta ley, se encuentra el que a contar del 1 de noviembre de 2010 (fecha de entrada en vigencia de las modificaciones de acuerdo al artículo 5 transitorio de la ley) las personas jurídicas que adquieran "viviendas económicas" no podrán gozar de los franquicias que otorga el DFL N° 2. Asimismo, la Ley también contempla limitaciones para las personas naturales, quienes solamente podrán acogerse a este régimen especial respecto de un máximo de dos propiedades, tributando de acuerdo a las normas generales por las restantes. Para el cómputo de dicho límite, las cuotas que posean sobre un bien raíz sujeto a dicho régimen se reputarán como una unidad completa.

Adicionalmente, dada la naturaleza jurídica del DFL N° 2, se estableció expresamente que los inmuebles adquiridos por sucesión por causa de muerte no serán considerados para el cómputo del límite máximo de dos inmuebles al que deben

atenerse las personas naturales.

En cuanto a los efectos de éstas reformas, el legislador tuvo especial cuidado en limitarlos hacia el futuro, otorgando además un plazo de vacancia legal de tres meses. De esta forma, todas las personas que adquieran una vivienda económica hasta el día 31 de octubre de 2010 (fecha en que entran a regir las modificaciones al DFL N° 2) mantienen todos los beneficios del régimen anterior. Por su parte, quienes los adquieran a contar del 1 de noviembre accederán a los beneficios con los límites de las nuevas disposiciones.

Excepcionalmente, estas modificaciones no se aplicarán a las adquisiciones de "viviendas económicas" que se efectúen en virtud de un acto o contrato, cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, en un contrato celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. Lo mismo se aplica para los casos a los contratos de arrendamiento con opción de compra.

Al respecto, cabe señalar que han existido diversas interpretaciones sobre este punto. En primer lugar, se debe precisar que la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 20.455 es de 31 de julio de 2010, pero las disposiciones que modifican el DFL N° 2 comenzarán a regir luego de tres meses contados desde su publicación, es decir 1 de noviembre de 2010 (artículo 5 transitorio). Ante esto cabe preguntarnos ¿A qué se refiere el legislador con "entrada en vigencia de la presente ley"?

El SII mediante la Circular N° 57 del 22 de septiembre de 2010, señala que la fecha la que hace alusión el legislador es la correspondiente a la de entrada en vigencia de la Ley N° 20.455 propiamente tal, por lo que cabe distinguir tres situaciones en las que se puede encontrar un promitente comprador o arrendatario con opción de compra:

- 1- Que el contrato de promesa o de arrendamiento (con opción de compra) se haya celebrado con anterioridad a la publicación de la Ley N° 20.455. En este caso la Ley les permite acceder a todos los beneficios del DFL N° 2 anterior a las modificaciones, cualquiera sea la fecha en que se cumpla la promesa o se ejerza la acción.
- 2- Que los referidos contratos se hayan celebrado en el tiempo intermedio, es decir, entre los días 30 de julio de 2010 (fecha de publicación Ley) y 1 de noviembre de 2010 (fecha de entrada en vigencia de las modificaciones al DFL N° 2). En dicho caso, el SII plantea que para poder mantener los beneficios del DFL N° 2 anterior a las modificaciones, es necesario que el contrato prometido o la opción se ejerza antes de que entren en vigencia estas últimas, es decir que se haya celebrado el contrato e inscrito la propiedad antes del 1 de noviembre de 2010.

- 3- En caso de que se exceda de dicha fecha los contribuyentes sólo podrán acceder a los beneficios del DFL N° 2 con los límites de las nuevas disposiciones.

Por otro lado, existe una opinión contraria que señala que la interpretación del Servicio entra en abierta contradicción con el texto expreso de la ley. Sostienen que ésta contempló de forma expresa que a aquellos contribuyentes que celebrarán una promesa con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley no se les aplicarían las nuevas restricciones. De esta forma, no cabe sino concluir que el legislador hace referencia a la entrada en vigencia de las modificaciones al DFL N° 2 y no a la de publicación de la Ley N° 20.455.

A mayor abundamiento, si el actuar del Servicio no se enmarca dentro de sus facultades interpretativas, dicho actuar podría agregar más requisitos que los expresamente establecidos por el legislador, excediendo sus atribuciones. De esta forma, el SII añade requisitos que no fueron exigidos por el legislador, como lo son que el contribuyente tenga que celebrar el contrato prometido y realizar la correspondiente inscripción de dominio con anterioridad a la entrada en vigencia de las modificaciones al DFL N° 2 (1° de noviembre de 2010), lo cual contraría el principio constitucional de legalidad de los tributos.

Por último, cabe señalar, que si bien el Código Tributario contempla normas especiales sobre la entrada en vigencia de las leyes tributarias, éstas no son aplicables al caso en comento, toda vez que la misma Ley N° 20.445 regula esta materia en sus artículos transitorios.

CAMBIO DE CRITERIO EN CUANTO AL ALCANCE DE LA EXPRESIÓN "EN LA QUE TENGAN INTERESES" DEL ARTÍCULO 17 N°8 Y 41 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA EN LA CIRCULAR N°20 DEL 08 DE MARZO DEL 2010

En nuestro sistema impositivo para poder determinar la carga tributaria a la que se sujeta una operación, es menester, entre otras consideraciones, el establecer la existencia de relaciones de orden patrimonial entre el enajenante y el adquirente.

Así, la carga tributaria del mayor valor obtenido producto de alguna de las operaciones descritas en las letras a), b), c), d), h), i), j) y k) del N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta ("LIR"), podrá variar significativamente dependiendo de la existencia de relación o interés entre las partes.

Por su parte el inciso cuarto del artículo 41 establece que, en la enajenación de derechos sociales, la concurrencia de interés entre las partes implica en ciertos casos la imposibilidad para el enajenante de utilizar como costo tributario, las utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables ("FUT") de la sociedad enajenada, por lo que se genera un aumento en el mayor valor obtenido.

Ahora bien, es claro que la enajenación de un bien, corporal o incorporal, por parte de un socio a una sociedad ya constituida de la cual participa se considera una enajenación a persona relacionada, pero hasta esta circular no era del todo claro que el aporte efectuado por un socio a una sociedad en constitución pudiese considerarse efectuado a persona relacionada.

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos ha emitido diversos pronunciamientos relativos al alcance que debe dársele a la norma contenida en los artículos 17 N° 8 y 41 inciso cuarto de la LIR, y en cuanto a qué debe comprenderse en la expresión "en la que tengan intereses" que dichos preceptos utilizan. Específicamente, el Servicio de Impuestos Internos ("SII") se ha pronunciado en cuanto a si debe o no entenderse que existe el interés a que se refieren dichas normas, entre la persona que concurre con su aporte a la constitución de una sociedad, y dicha sociedad en constitución o formación. El Servicio había sostenido de forma reiterada que la persona que concurre a la constitución de una sociedad mediante el correspondiente aporte, no tiene interés en ésta por ese sólo acto (Oficios N° 3124 del 3 de agosto de 1992, N° 3217 de 11 de agosto de 1992, N° 478 del 28 de enero de 1994).

Sin embargo, después de efectuar un nuevo estudio sobre la materia, el Servicio mediante la Circular N° 20 del 2010 decidió modificar el criterio antes indicado, teniendo en consideración que el interés a que se refieren los artículos 17 N° 8 y 41 inciso cuarto,

de la LIR, 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.

En efecto, a juicio del SII, el momento al cual debe atenderse para determinar si existe o no interés, es el momento en que se efectúa la enajenación de los bienes a que se refieren las normas legales en comento, enajenación que tiene lugar una vez que la sociedad ha nacido a la vida del derecho y por lo tanto, es sujeto de derechos y obligaciones (pues de lo contrario no podría adquirir dominio); sin perjuicio que el aporte, que sirve de título traslativo de dominio, se efectúe en el acto de constitución de la sociedad. Por lo tanto, para los efectos de aplicar lo dispuesto en los artículos 17 N° 8 y 41 inciso cuarto de la LIR, 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.

En relación con la obligatoriedad de esta Circular, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 26 del Código tributario en relación con el artículo 15 del mismo cuerpo normativo, cabe señalar, que los contribuyentes que con anterioridad a la fecha de publicación en el Diario Oficial se hayan acogido de buena fe a la anterior interpretación de las leyes tributaria en comento (realizada por el SII), no les será aplicable este nuevo criterio como fundamento de una eventual fiscalización por parte del servicio.

En todo caso, se presume de derecho que los contribuyentes han conocido de esta modificación desde la publicación de la Circular, por lo que la excepción de buena fe no será aplicable a las operaciones realizadas con posterioridad a dicha fecha.