

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

OFICIOS RENTA

ORD. N° 2227, DE 13.10.2017

Palabras clave: Art. 59, Inc.2°, material audiovisual, proveedor extranjero, cambio de criterio.

Un contribuyente de giro empresa de telecomunicaciones, solicita al SII confirmar una serie de criterios relacionados con la aplicación del IA, a las cantidades que paga a sus proveedores de contenido audiovisual no domiciliados ni residentes en Chile. Señala el consultante que dentro de los servicios que presta se encuentra el de televisión, el que consiste en la exhibición de material o contenido audiovisual a través de una parrilla de señales fijas o variables. Este contenido es transmitido al contribuyente de manera encriptada por los proveedores extranjeros vía satélite o por medio de un enlace de fibra óptica, el que luego de ser decodificado, es, a su vez, comercializado y distribuido a los clientes del contribuyente por medio de transmisión satelital u otros medios. Dado que la distribución implica la exhibición de contenido protegido por la legislación de propiedad intelectual, el contribuyente debe pagar una serie de regalías a cada uno de sus proveedores. En tal contexto, el contribuyente solicita se confirmen los siguientes criterios: **(i)** los Oficios Nos. 2.281 de 1996 y 1.692 de 2016 se refieren a la tributación que afecta a los servicios de emisión de señal de satélite, efectuados en el extranjero, no siendo aplicables al caso en consulta; **(ii)** el Inc. 2° del Art. 59 de la LIR, grava con IA las cantidades pagadas a productores y/o distribuidores extranjeros en cumplimiento

de un contrato de licencia o regalía por el derecho a distribuir en Chile material audiovisual a través del cine y televisión, como ocurre en el caso en consulta; **(iii)** el término “materiales” indicado en la misma norma, debe entenderse referido al contenido adquirido para ser exhibido a través del cine y televisión; **(iv)** las cantidades pagadas a los proveedores de contenido extranjeros para exhibir en el país señales televisivas de su propiedad se encuentran afectas al IA de tasa 20%; y **(v)** en subsidio, armonizar el criterio contenido en el Oficio N°2.281 de 1996 con la conclusión contenida en el Oficio N°332 de 2010, así como con los avances tecnológicos experimentados en la materia. Al respecto, el SII señala que ha reevaluado el sentido dado a la expresión “materiales” utilizada en el Inc. 2° del Art. 59, estimando que dicho concepto debe entenderse, en lo sucesivo, como contenido de la obra o creación del intelecto de carácter audiovisual y no como continente, medio o soporte tangible en el cual se plasma o porta la obra o creación del intelecto. En consecuencia, la norma citada grava los pagos al exterior por la exhibición de la obra o creación audiovisual sin atender al objeto portante, medio o soporte de dicho contenido. Señala el SII que lo anterior constituye un cambio de criterio respecto de aquel contenido en los Oficios Nos. 1.692 de 2016 y 2.281 de 1996, pronunciamientos que requerían que los materiales para ser exhibidos tuvieren naturaleza tangible como los rollos de películas o cintas de video. De esta forma, para que se verifique el hecho gravado contenido en el Inc.2° del Art. 59 de la LIR, deben concurrir las siguientes condiciones copulativas: **a)** el pago debe hacerse como contraprestación por la autorización para utilizar una obra o creación del intelecto de carácter audiovisual, destinada a ser exhibida en el cine o televisión; **b)** el pago se debe efectuar a un producto o distribuidor sin domicilio ni residencia en Chile; y **c)** la obra debe ser difundida en Chile, a través de su exhibición en el cine o televisión.

ORD. N° 975, DE 09.05.2017

Palabras clave: Art. 57 bis, depósitos a plazo, vencimiento, renovación automática.

Un contribuyente solicita un pronunciamiento en relación a si los depósitos a plazo acogidos al beneficio tributario establecido en el Art. 57 bis de la LIR, respecto de los cuales se produce el vencimiento y renovación automática a contar del 1° de enero de 2017, pueden mantener el beneficio antes indicado. El contribuyente señala que se trataría de

depósitos acogidos desde su origen al beneficio tributario, que provienen de inversiones realizadas en los años calendarios 2013, 2014, 2015 y 2016, cumpliéndose, a contar del año 2017, el plazo de 4 años que permite retirar parte del capital invertido sin generar débito fiscal y sin restituir el crédito fiscal utilizado (límite de 10 UTA). Señala que, a su juicio, el beneficio establecido debiese mantenerse hasta la total extinción de los depósitos, es decir, cuando se materialice el giro o retiro de la inversión; de lo contrario se ocasionaría un perjuicio económico al momento del vencimiento y renovación automática del depósito, por cuanto en ese momento se generaría en forma automática el débito fiscal por ahorro neto negativo (ANN), debiendo el ahorrante restituir íntegramente el beneficio tributario obtenido en años anteriores. En relación a la consulta, el SII señala que el Art. 57 bis, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, contemplaba un incentivo tributario al ahorro en favor de contribuyentes del IGC o Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC), consistente en el otorgamiento de un crédito del 15% del ahorro neto positivo (ANP) imputable contra los IGC o IUSC, según correspondiese. El Art. 57 bis de la LIR fue derogado a partir del 1° de enero del 2017, por la Ley N° 20.780, la que, conjuntamente con la Circular N° 11 del 2015, reguló el tratamiento aplicable a la inversiones o depósitos acogidos al beneficio con anterioridad a su derogación. Ahora bien, específicamente en lo que respecta a la renovación de los depósitos a plazo, el SII mantiene el criterio en cuanto a que el vencimiento de un depósito a plazo constituye un giro o retiro que genera ANN, y su renovación, sea en la misma institución o en otra distinta, constituye una nueva inversión generadora de ANP. Por tanto, concluye el SII que los depósitos a plazo que venzan y se renueven automáticamente a contar del 1° de enero del año 2017, no continuarán acogidos al beneficio del Art. 57 bis de LIR, por cuanto se considerarán retirados y nuevamente efectuados en una fecha en que la norma se encuentre derogada. Así, los depósitos cuyo vencimiento ocurra a contar de dicha fecha, resultarán en ANN al no poder compensarse con una nueva inversión, salvo que pueda resultar imputable en su totalidad al remanente de ANP no utilizado al 31 de diciembre del 2016 cuyo monto anual no exceda del 30% de la renta imponible del contribuyente o 65 UTA.

ORD. N° 843, DE 18.04.2017

Palabras Clave: Convenio para evitar la doble tributación, reorganización empresarial; Art. 64, facultad de tasación, división extranjera, re domicilio.

El controlador de una sociedad residente en Holanda que tiene participación en una sociedad en Chile, la que, a su vez, es controladora de otra sociedad constituida en Chile, está evaluando realizar una reestructuración de sus activos en el extranjero, proceso dentro del cual se incluye el traslado de ciertos activos a Bélgica. Lo anterior, obedecería tanto a eficiencias administrativas, como también a la conveniencia de que la sociedad holding sea considerada residente en Bélgica y goce de ciertos beneficios tributarios por ser residente de un Estado con el cual Chile mantiene un CDTI vigente. Producto de lo anterior, solicita al SII confirmar los siguientes criterios: (i) si en el caso que se efectuara una división societaria de la entidad holandesa de acuerdo a la normativa aplicable en dicha jurisdicción, producto de la cual se asignaría la participación societaria en la sociedad chilena a una nueva compañía holandesa, y en la medida la inversión en la sociedad chilena se registre al mismo valor tributario, no le sería aplicable la facultad de tasación del SII establecida en el Art. 64 del CT; (ii) subsidiariamente, y en caso que el SII estime que no resulta aplicable el Inc. 4° del Art. 64, y por tanto si procede la facultad de tasación, solicita confirmar que los valores utilizados en el proceso de división podrían calificar como valores corrientes en plaza; y (iii) si le aplicaría a la operación de traslado de la sede de dirección o re domicilio de la nueva sociedad creada producto de la división, desde Holanda a Bélgica, el criterio contenido en el Oficio N° 1.985 de 2015, que concluye que si un contribuyente considera que es residente de un Estado con el que Chile mantiene vigente un CDTI y cuenta con un certificado de residencia que acredite tal calidad, Chile, en principio, debe aceptar tal calificación, aun cuando dicha persona hubiere sido con anterioridad residente de un país con el que Chile no mantiene CDTI vigente. Al respecto, y en respuesta a la primera consulta, el SII señala que por medio de la Circular N° 41 de 2001, se estableció que para la aplicación del Inc. 4° del Art. 64, las figuras jurídicas de división y fusión, deben entenderse de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas. De esta forma, no será aplicable la facultad de tasación en la medida que los efectos de la división efectuada en el exterior sean análogos a los de una división efectuada en conformidad a la legislación chilena; particularmente que dicha división sea una distribución del patrimonio de la sociedad que se divide, existiendo una especificación de los derechos preexistentes,

y no una transferencia o transmisión de bienes y que se efectúe bajo un régimen de neutralidad tributaria al no haber ganancias ni pérdidas en la operación. En cuanto a la segunda consulta, el SII confirma que será aplicable el criterio que contiene en el Oficio N° 1.985 de 2015, en cuanto la entidad que traslada su domicilio a Bélgica, y se considere residente en dicha jurisdicción, cuente con un certificado que acredite tal calidad para efectos del CDTI suscrito entre ambos países. Lo anterior, sin perjuicio que la autoridad local competente pueda rebatir dicha calificación a través de un procedimiento establecido en el mismo CDTI.

ORD. N° 476, DE 06.03.2017

Palabras Clave: Pérdida tributaria, liquidación anticipada, fondo de inversión, tasación.

Una Administradora General de Fondos (AGF) solicita un pronunciamiento respecto al tratamiento aplicable a la pérdida tributaria generada como consecuencia de la liquidación anticipada de los fondos de inversión que administra, para determinar si le aplica el régimen general de tributación, pudiendo imputarse a las utilidades de la misma naturaleza generadas durante el período correspondiente o, en caso de no ser procedente tal ratificación, determinar el régimen tributario aplicable a dicha pérdida. A mayor abundamiento, señala el contribuyente que con el objeto de ofrecer a los aportantes de los fondos una solución definitiva y satisfactoria a ciertas irregularidades que afectaron a los fondos y que impidieron reflejar en tiempo y forma los resultados reales de la inversión, formularán a los aportantes una oferta para adquirir el 100% de sus cuotas, al valor equivalente al capital aportado, para, posteriormente, una vez adquirida la totalidad de las cuotas y siendo el único o principal aportante, proceder a la liquidación anticipada de los fondos. Así, siendo el consultante un contribuyente del IDPC que determina renta efectiva según contabilidad completa, deberá reconocer la pérdida que se produzca como consecuencia de la liquidación de los fondos, producto de haber adquirido las cuotas a un precio superior al que tenían en ese momento. Al respecto, el SII sostiene, en primer lugar, que no le corresponde pronunciarse sobre la validez de la operación descrita, resultando ajena a su competencia. A continuación, la autoridad establece que respecto de la enajenación de las cuotas por parte de los primitivos aportantes a la AGF, resultará aplicable la facultad de tasación dispuesta en el N° 8, del Art. 17 de la LIR –en la medida que concurran los supuestos que hacen

procedente dicha facultad–, y con ello, la aplicación del impuesto del 40% establecido en el literal ii, del Inc. 1°, del Art. 21 de la LIR, el que será de cargo de los primitivos aportantes. Por otra parte, el SII concluye que la pérdida que obtendrá la AGF producto de la liquidación anticipada de los fondos, no reúne las condiciones exigidas por el Art. 31 para su aceptación como gasto tributario, no pudiendo, en consecuencia, ser deducida en la determinación de la Renta Líquida Imponible de ésta. Lo anterior, por cuanto la liquidación anticipada de los fondos y, en general, la operación en consulta, se trata de un mecanismo ideado para dejar indemnes a los aportantes primitivos, el que en la especie ninguna AGF requiere para generar sus rentas, que no puede transformarse en un beneficio para disminuir la tributación de estas y que por lo demás no tendría relación directa con el giro habitual de las mismas. Sin perjuicio de lo anterior, no será aplicable a su respecto lo dispuesto en el Art. 21 de la LIR, por tratarse de cantidades representativas de desembolsos de dinero imputables al costo de adquisición del 100% de las cuotas, bienes que una vez adquiridos pasarán a formar parte del activo de la AGF respectiva.

ORD. N° 287, DE 08.02.2017

Palabras Clave: Convenio para evitar la doble tributación, agencia, establecimiento permanente, residencia, beneficiario.

A solicitud de un contribuyente, el SII se pronuncia sobre si una agencia en Reino Unido de una institución financiera residente en un tercer Estado con el cual Chile no mantiene CDTI vigente, puede entenderse como residente del Reino Unido para fines de la aplicación del CDTI suscrito entre Chile y el Reino Unido y, como tal, beneficiarse de lo establecido en el Art. 7° del mismo. El consultante señala que la agencia tiene la calidad de establecimiento permanente (EP) bajo el CDTI vigente entre Reino Unido y el país de residencia de la institución financiera y que se encuentra sujeta a impuesto corporativo en dicha jurisdicción. Al respecto, el SII señala que para tener derecho a los beneficios contemplados en los CDTI Modelo OCDE, se debe ser persona residente de alguno de los Estados Contratantes. A su vez, para ser considerado residente se requiere que una persona cumpla con dos elementos: (i) esté sujeta a tributación general sobre sus rentas de origen local y extranjero en el Estado Contratante del que alega ser residente y; (ii) que dicha tributación sea en razón de un vínculo subjetivo, es decir, un vínculo entre la persona y el Estado Contratante, como lo sería el domicilio, residencia o cualquier otro criterio

de naturaleza análoga, excluyendo aquellos supuestos en que se gravan las rentas en virtud de un vínculo objetivo, es decir, aquellos casos en que un Estado grava las rentas por ser atribuibles a ciertos bienes ubicados o actividades desarrolladas en el mismo. Continuando con el análisis, el SII señala que los EP, así como también las agencias, forman parte de una única persona, que es la empresa o sociedad residente en un Estado determinado, que desarrolla todo o parte de su actividad mediante ese lugar fijo de negocios en otro Estado., conceptos que de cara a los CDTI constituyen un simple umbral para medir el grado de participación de una empresa residente de un Estado en el otro. Concluye el SII que la agencia en consulta no cumple por si misma con los requisitos para ser considerada persona residente para fines de aplicar el CDTI vigente entre Chile y Reino Unido, al ser solo una extensión de las actividades de la institución financiera con residencia en el tercer país con el cual Chile no mantiene un CDTI vigente, quien sería la persona que invoca los beneficios, así como por el hecho que las rentas atribuibles a la agencia se gravan en el Reino Unido solo en virtud de un nexo objetivo, es decir, por el hecho de ser las actividades desarrolladas dentro de su territorio.

ORD. N° 10, DE 05.01.2017

Palabras Clave: Fusión, fusión extranjera, venta indirecta, costo tributario, fecha adquisición de acciones, absorción, tasación.

Un contribuyente solicita un pronunciamiento de parte del SII, en relación a la situación tributaria de ciertas alternativas de fusión de sociedades que se realizarían en el extranjero, de cara a lo establecido en los Arts. 10, Inc. 3°, y 58, N° 3, de la LIR. El caso particular trata de una S.A constituida y residente en España (**SE1**), que es la única socia de una sociedad limitada unipersonal también constituida y residente en España (**SE2**), la que a su vez es socia, con un 42,3% de los derechos sociales, de otra sociedad limitada constituida y residente en ese mismo país (**SE3**), siendo SE1 dueña del restante 57,7% de los derechos de SE3. Por otro lado, SE3 es accionista, con un 69,15% de la propiedad, de una S.A constituida y residente en Chile (**Chile S.A**). En definitiva, SE1 es dueña final del 100% de SE3, poseyendo un 57,7% directamente y el restante 42,3% a través de SE2. Señala el contribuyente que en el marco de un proceso de reorganización, el grupo fusionará, conforme a la legislación española, SE2 y SE3, para lo cual están analizando dos alternativas, ninguna de las cuales involucrará un pago en dinero u otro flujo entre las sociedades

intervinientes, sino que se realizarían a través de una aportación universal de activos y pasivos:

- A. SE3 absorbe a SE2.** SE2 se disuelve y todos sus activos y pasivos se transmiten de manera universal a SE3, siendo el principal activo los derechos que SE2 posee en SE3. Como consecuencia de esta fusión, SE1 recibirá derechos en SE3 en canje de los derechos que posee en SE2, pasando a ser SE1 la única socia y dueña del 100% de los derechos en SE3.
- B. SE2 absorbe a SE3.** SE3 se disuelve y todos sus activos y pasivos se transmiten de manera universal a SE2, siendo el principal activo las acciones que SE3 posee en Chile S.A. Como consecuencia de la fusión, SE1 recibirá derechos adicionales en la sociedad SE2 en canje de los derechos que poseía en SE3. SE1 seguirá siendo dueña del 100% de los derechos en SE2.

En relación a la alternativa (A), el contribuyente solicita confirmar que: (i) no existe enajenación de las acciones de Chile S.A, por cuanto se mantienen en el patrimonio de SE3; (ii) no resulta aplicable el Art. 10, Inc. 3°, de la LIR, respecto a la adquisición que hace SE3 de sus propios derechos, por aplicación del Inc. final del mismo Art.; (iii) para efectos de determinar el costo de los derechos en SE3 en una eventual venta futura, y de cara al Art. 58 N°3, letra a), de la LIR, el costo de adquisición que tendrá SE1 por los derechos en SE3 que recibe en canje, será igual al valor de adquisición que tenía previo a la fusión en los derechos en SE2; y (iv) no se generará renta imponible en Chile con motivo de la entrega de los derechos en SE3 a SE1 como consecuencia del canje de los derechos que esta poseía en SE2. En relación a la alternativa (B), el contribuyente solicita confirmar que: (i) si bien existe una enajenación de las acciones de Chile S.A., no se producirá una renta o mayor valor imponible en Chile, por cuanto la enajenación se produce como consecuencia de una sucesión universal, en que no hay una contraprestación, de modo que no hay un incremento patrimonial; (ii) las acciones de Chile S.A. mantendrán sus atributos, especialmente su costo imponible; (iii) no procedería la facultad de tasación del Art. 64 Inc. 4; (iv) no resultan aplicables las normas de tributación de venta indirecta, respecto a la participación en SE2 que recibirá SE1, ya que se trata de un reemplazo o canje como consecuencia de una fusión, sin que exista un precio ni ganancia o renta alguna que pueda quedar sujeta a dicha tributación; y (v) el costo que tendría SE2 por las acciones de Chile S.A., será el mismo que tenía antes de la fusión, manteniéndose su costo para efectos de una eventual futura enajenación.

Realizado el análisis de las normas legales pertinentes y respecto a la alternativa (A), el SII señaló en primer lugar que no existe cambio en la propiedad de los derechos que tiene SE3 en la sociedad Chile S.A, por consiguiente, dicha entidad conserva el tratamiento tributario aplicable a las citadas acciones en lo relativo a su fecha y costo de adquisición. Por su parte, respecto a la adquisición que hace SE3 de sus propios derechos sociales al absorber a SE2, el SII confirma que no resultaría aplicable la norma de control prevista en el Art. 10, Inc. 3°, de la LIR, ya que, al no haber una enajenación de los derechos representativos de activos subyacentes en Chile, no se dan los supuestos básicos contemplados en esta norma. Ahora bien, en relación a la determinación del costo que deberá considerar SE1 de los derechos que recibe en canje de SE3, el SII concluye que el costo tributario debe corresponder al que tenían los derechos que poseía SE1 en la entidad fusionada, manteniéndose inalterable dicho valor. En efecto, en atención a que la asignación de los derechos de SE3 que se entregan a SE1 solo sería un canje o asignación de los derechos de SE3, no existe una enajenación de los activos subyacentes situados en Chile, no existiendo renta o ganancia para la sociedad que asigna dichos derechos, el SII confirma el criterio en cuanto a que dicha asignación no produce efectos en relación a lo dispuesto en la LIR.

Por su parte, respecto a la alternativa (B), el SII señaló que aun cuando en una fusión legalmente existe enajenación, el aporte que efectúa la sociedad absorbida no tiene contraprestación pues no recibe a cambio acciones o derechos de la entidad absorbente, por lo que, en principio, no existiría un incremento patrimonial sujeto a las normas del Art. 10, Inc. 3 de la LIR. Asimismo, y siempre que la operación se efectúe en el contexto de una reorganización y en el entendido que producto de la misma no se genera renta o un mayor valor para el aportante, el SII no podrá aplicar la facultad de tasación que contempla el inciso 3°, del Art. 64 del CT, atendido a que no se configura ninguno de los hechos gravados del Art. 10, Inc.3. Respecto a los efectos tributarios en relación a la asignación de los derechos de SE2 a SE1, el SII concluye que no resultaría aplicable la norma de control prevista en el Art. 10, Inc. 3° de la LIR, ya que se trataría de una asignación de títulos que solo sustituyen por canje los derechos que una sociedad tenía en la entidad que es absorbida, no existiendo enajenación de derechos o títulos de entidades extranjeras con subyacentes en Chile que hagan procedente la aplicación de dicha norma. Por último, en relación al costo tributario que tendría SE2 sobre las acciones de Chile S.A., el SII sostiene que la sociedad que subsista debe

mantener los activos y pasivos que se le traspasen, registrados al valor tributario que tenían éstos en la sociedad que desaparece.

ORD. N°3368, de 26.12.2016

Palabras Clave: Arts. 41 A, 41 C y 41 G, Impuesto Adicional, crédito por impuesto pagado en el exterior, rentas pasivas.

Un contribuyente solicita al SII pronunciarse sobre ciertas dudas que le surgen en relación a la aplicación de las modificaciones incorporadas por medio de las Leyes Nos. 20.780 y N° 20.899a los Arts. 41 A, 41 C y 41 G, letra C), N° 8 de la LIR. En relación a los Art.41 A y 41 C, el contribuyente solicita aclarar si es procedente imputar como crédito los impuestos pagados en el exterior por empresas subsidiarias ubicadas en terceros países, cuando han sido pagados con anterioridad al 1° de enero de 2017. Por otro lado, respecto a las modificaciones incorporadas al N° 8 de la letra C del Art. 41 G, el contribuyente solicita confirmar que, en el caso hipotético de una empresa local (EL1), dueña de una entidad extranjera (EE), que, a su vez, tiene un crédito en contra de otra empresa local (EL2) relacionada, crédito que devenga intereses que aún no han sido pagados; no se cumplirían los requisitos que establece la norma para que EL1 deba considerar devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por EE. Lo anterior, considerando que aun cuando EE y EL2 sean partes relacionadas en los términos del Art. 41 E de la LIR, no se cumplen los demás requisitos que establece la norma por cuanto los intereses, al no encontrarse pagados, no son gasto deducible por parte de la empresa local (tampoco están sujetos a depreciación o amortización) y, además, cuando se realice el pago de los intereses, estarán afectos a IA con tasa del 35%. En relación a la primera consulta, el SII señala que producto de las modificaciones incorporadas a los Arts. en comento, a partir del 1° de enero de 2017, también se podrán hacer valer como crédito los impuestos pagados en el exterior por sociedades subsidiarias de una entidad extranjera que remesa utilidades a Chile, siempre que las subsidiarias se encuentren domiciliadas en un país con el que Chile mantenga vigente un CDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, concluyendo que en la medida que se cumplan los demás requisitos legales, podrá acreditarse en Chile el impuesto pagado por tales subsidiarias, respecto de las rentas de fuente extranjera que deban computarse en Chile a partir del 1° de enero de 2017, sea que los impuestos que originan el crédito hayan sido pagados

con anterioridad o a contar de esa fecha. En relación a la segunda consulta, el SII señala que de conformidad al N° 8 de la letra C del Art. 41 G de la LIR, se considerarán rentas pasivas las obtenidas por entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en el país, en la medida que se cumplan los siguientes requisitos copulativos: a) las entidades deben ser relacionadas en los términos del Art. 41 E de la LIR; b) las rentas deben constituir un gasto deducible para la entidad chilena (o formar parte de valores sujetos a depreciación o amortización), y c) las rentas estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor a 35%. De esta forma, la no concurrencia de alguno de los tres requisitos copulativos que establece la norma, determinará que las rentas obtenidas por una empresa controlada en el extranjero, por sus operaciones realizadas con contribuyentes locales, no se considerarán como rentas pasivas para los efectos de su reconocimiento en la renta líquida imponible de la entidad controladora. Considerando lo anterior, el SII concluye que en el caso hipotético planteado no se cumplirían los requisitos indicados en las letras b) y c) anteriores, sino solo con el requisito de la letra a), por tanto, no se deberán considerar dichos intereses como rentas pasivas de la empresa controladora local.

ORD. N° 2746, DE 04.10.2016

Palabras Clave: Art. 41 G, rentas pasivas, sociedad de inversión extranjera.

Una sociedad chilena, dueña del 100% de las acciones emitidas por una sociedad de inversión en el extranjero, que, a su vez, posee el 100% de las acciones emitidas por dos sociedades operativas extranjeras que se dedican al negocio naviero y reciben la totalidad de sus ingresos por este tipo de operaciones, plantea que luego de un proceso de reorganización de los activos que posee en el extranjero, mantendría el 100% de las acciones emitidas por la sociedad de inversión extranjera, quien, a su vez, tendría el 60% de las acciones emitidas por una nueva sociedad que se creará producto de la reorganización, la que poseería el 100% de las acciones emitidas por las sociedades operativas extranjeras. Ante la situación descrita, solicita al SII confirmar que la excepción contenida en el N°1 de la letra C del Art. 41 G, aplica tanto para el caso en que los dividendos sean recibidos directamente por una sociedad de inversión controlada extranjera, así como para el caso que los reciba a través de una sociedad de inversión extranjera intermediaria también controlada

por el contribuyente en Chile. Al respecto, el SII explica que la excepción contenida en el N°1, de la letra C, del Art. 41 G de la LIR, establece que no se considerará renta pasiva la distribución, reparto o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile haya obtenido desde otra entidad que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la primera, cuando esta última no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas. Esta excepción aplica tanto para el caso en que los dividendos sean recibidos directamente por una sociedad de inversión controlada extranjera, como para el caso en que sean recibidos a través de una sociedad de inversión intermedia. De esta forma, será procedente la excepción para el caso planteado, en la medida las sociedades operativas efectivamente desarrollen en forma continua y regular el giro aludido, teniendo presente la aplicación de las presunciones legales contenidas en el inciso 3°, de la letra C, del artículo 41 G de la LIR, que indican que todas las rentas obtenidas por entidades constituidas, domiciliadas o residentes en un territorio o jurisdicción a que se refiere el artículo 41 H de la LIR, son pasivas. Finalmente, el SII hace presente que, para la aplicación de la excepción en comento, no constituye un requisito el que las sociedades cuyo giro principal no sea la obtención de las rentas pasivas sean controladas en forma directa o indirecta por el contribuyente domiciliado en Chile.

ORD. N° 2478, DE 05.09.2016

Palabras Clave: DL. N°1.089 de 1975, explotación de yacimientos, invariabilidad tributaria, reforma tributaria.

A solicitud de un contribuyente, el SII emite un pronunciamiento respecto de la situación tributaria de los contratos especiales de operación para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos (“petróleo”) suscritos con el Estado de Chile al amparo del DL N° 1.089 de 1975 y, específicamente, en cuanto a la invariabilidad tributaria de que gozarían los contratos suscritos con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley N°20.780. A mayor abundamiento, el consultante solicita confirmar que, en razón de la invariabilidad tributaria de que gozan los partícipes del contratista de los contratos en cuestión, estos seguirán rigiéndose por la LIR vigente a la fecha de la celebración de cada uno de los contratos. Al respecto, y luego de analizar las disposiciones y alcance del D.L. N°1.089, con particular énfasis en sus Arts. 5 y 12, el SII señala que es posible conferir al contratista de este tipo de contratos un régimen

preferencial, sustitutivo e invariable limitado a los “impuestos” o, en términos más amplios, al “régimen tributario” general establecido en la LIR. Así, de acuerdo al Art. 12 del texto refundido del DL N° 1.089, las rentas de los partícipes del contratista estarán sujetas “al sistema tributario general” establecido en la LIR y los dictámenes que han interpretado dicha ley, “vigentes a la fecha del contrato”. De esta forma, las disposiciones de la mencionada ley y sus dictámenes, que constituirían el “régimen de impuesto a la renta”, sustituirán todo otro impuesto directo o indirecto que gravan a la retribución o a los partícipes del contratista en razón de la misma y serán invariables por el plazo de este contrato. Considerando lo anterior, el SII confirma que los partícipes del contratista de contratos especiales de operación para la exploración y explotación de yacimiento de hidrocarburos suscritos al amparo del D.L antes señalado, así como también los accionistas, socios o casa matriz de cada partícipe, deben sujetarse al régimen tributario establecido en la LIR, según su texto vigente a la fecha de celebración del contrato, sin afectarle las modificaciones posteriores introducidas por la Ley N° 20.780. Con todo, el SII señala que únicamente aplicará dicho criterio respecto de las rentas provenientes de dichos contratos y no de otras rentas que eventualmente puedan obtener los partícipes y sus socios o accionistas.

ORD. N° 2175, DE 02.08.2016

Palabras Clave: Operaciones de “forward”, Declaración Jurada N°1820 y N°1829, derivados, utilización de pérdidas; sanción Art. 13 Ley N° 20.544 de 2011.

Un contribuyente cuyo giro principal es de inversiones y rentista de capital, solicita un pronunciamiento de parte del SII en relación a la siguiente operación. Durante el año 2014 y con motivo de actividades propias del giro, tomó dos operaciones de forward con fecha de vencimiento en el año 2015. A fines de 2014, los forwards se valorizaron a mercado, generando una pérdida que fue rebajada en la determinación de su resultado tributario de primera categoría. Lo anterior, generó una absorción de utilidades tributables que fue objeto de revisión por parte del SII. El SII objetó la pérdida de la operación de derivados basado en que las declaraciones juradas que debía presentar el contribuyente, DJ N°1820 respecto de contratos celebrados, modificados, cedidos o liquidados en el mes anterior y DJ N°1829 anual sobre contratos de derivados, habían sido presentadas fuera de plazo. El Art. 13 de la Ley N°20.544 de 2011 sobre

Tributación de Operaciones Derivados, establece que en el caso que no se presenten oportunamente dichas declaraciones, así como cuando las presentadas contengan información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, los contribuyentes no podrán deducir las pérdidas o gastos provenientes de tales instrumentos, pudiendo, incluso, llegar a afectarla con la tributación del Art. 21 de la LIR. En vista de esto, el contribuyente optó por rectificar la declaración de impuesto, agregando la pérdida generada durante el año comercial 2015, rebajando la pérdida declarada y, consecuentemente, el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas. Debido a que las operaciones de forwards tenían fecha de vencimiento en el año 2015, estas quedaban sujetas nuevamente a la obligación de información al SII mediante las declaraciones juradas antes señaladas. Ahora bien, considerando que una parte de los resultados de las operaciones de derivados se reconocen al momento de la liquidación, surgen dudas respecto a la aplicación de la referida sanción por las pérdidas que se obtengan en la liquidación de los forwards. Al respecto, el SII señala que el Art. 5° de la Ley N°20.544 establece que se entienden como utilidades o pérdidas de operaciones de derivados, todas las utilidades o pérdidas que se originen como consecuencia de la celebración, contratación, cesión de la oposición contractual, liquidación o compensación de derivados. Los contribuyentes que lleven contabilidad deberán registrar los resultados a su valor justo o razonable, al momento de la celebración del contrato. Luego, los resultados por la cesión o liquidación de un derivado deberán considerarse en el ejercicio correspondiente en que se efectuó la cesión o liquidación. Finalmente, el SII concluye que, aun cuando el contribuyente proporcionó oportunamente la información exigida respecto de la liquidación de los instrumentos, tal presentación no le permitió contar con la información necesaria para efectos de la fiscalización de los impuestos que correspondan, debido a que no tomó conocimiento de la suscripción del contrato en la oportunidad establecida, por lo que también resulta aplicable el impedimento de deducir los gastos y pérdidas generados y determinados por el año comercial 2015. De esta forma, la referida restricción no sólo afecta al período no informado, sino que también a los resultados de los ejercicios siguientes cuando provengan de un contrato cuya celebración no fue informada oportunamente.

ORD. N°2080, DE 20.07.2016

Palabras Clave: Pagos compensatorios, empresa de distribución eléctrica, responsabilidad civil de terceros, responsabilidad objetiva, reembolso, sentencia judicial, cuenta por cobrar.

El SII se pronuncia respecto a la solicitud de un contribuyente, empresa concesionaria de distribución de energía eléctrica, respecto a la posibilidad de reconocer como activo las cantidades pagadas por compensación a sus clientes, que no son de su responsabilidad, sino de terceros según lo establecen resoluciones administrativas o judiciales, y a la posibilidad de reconocer un activo cuenta por cobrar, pudiendo castigarla de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 31, Inc. 3°, N°4 de la LIR. Por otro lado, pide confirmar que el pago que efectúe el tercero civilmente responsable a las empresas que abonen las compensaciones a los clientes, en caso de haber deducido dichas cantidades como gasto, constituye un gasto rechazado afecto al Art. 21 de la LIR. Al respecto, el SII señala que el Art. 16 B) de la Ley N°18.410, establece que la interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica no autorizada, dará lugar a una compensación a los usuarios de cargo de la empresa concesionaria de distribución, independientemente del derecho que le asista para repetir en contra de terceros responsables. Señala el SII que esta compensación es un gasto que no resulta necesario para producir la renta, pues no cumple los requisitos del Art. 31. Continuando con el análisis, el SII señala que en el momento en que se produce la compensación, nace para la empresa de distribución un derecho personal de repetir contra aquel que cometió el acto dañoso, sin embargo, no es posible aceptar tributariamente que ese derecho sea reconocido como un activo en ese momento, toda vez que en el caso de una cuenta por cobrar, se procederá a reconocer un activo por el reembolso esperado, cuando sea prácticamente seguro que se vaya a recibir, ya que antes no constituye un derecho sino una mera expectativa. Considerando todo lo anterior, el SII concluye que la compensación efectuada es un gasto que no resulta necesario para producir la renta y al tratarse de una cantidad representativa de desembolso de dinero, se encuentra gravada con el impuesto del Art. 21. Por otro lado, en relación al reconocimiento del activo por cuenta por cobrar, señala que al generarse un Dictamen de la Superintendencia de Electricidad y Combustible, sentencia judicial, o equivalente jurisdiccional, firme y ejecutoriada, u otra resolución equivalente, que responsabiliza a un tercero, la compensación efectuada deviene en una cuenta por cobrar y la empresa distribuidora podrá

rectificar la declaración de impuestos en que declaró y pagó el impuesto del Art. 21 de la LIR, solicitando su devolución y reconociendo la cuenta por cobrar, la que seguirá las reglas generales del N°4 Art. 31 de la LIR. Finalmente, señala el SII que el pago efectuado a la distribuidora por el tercero civilmente responsable constituye un gasto rechazado en los términos del inciso 1° del Art. 21 de la LIR, independientemente de su forma de contabilización (Circular N°45 de 2013).

ORD. N°2058, DE 19.07.2016

Palabras Clave: Impuesto Adicional, comisión, remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, mandato comercial contrato de provisión de servicios de gestión.

Se solicita al SII un pronunciamiento respecto a la calificación como comisión, para efectos de la aplicación del Art. 59, Inc. 4°, N°2 de la LIR, de las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, pagadas en virtud de un contrato sobre provisión de servicios de gestión. El contribuyente domiciliado en Chile celebró un contrato con una entidad sin domicilio ni residencia en Chile, cuyo objeto principal era gestionar y maximizar la relación de la sociedad con los proveedores. El contribuyente enumera en su presentación múltiples obligaciones que asume el prestador de los servicios, dentro de las cuales se comprenden la búsqueda de nuevos proveedores, supervisión de servicios, asistencia en la compra de productos, entre otros. Asimismo, conforme a lo señalado por el consultante, la entidad extranjera prestadora del servicio no actuará a nombre de la sociedad, no la representará, ni tampoco estará facultada para celebrar contratos o adquirir obligaciones a nombre de ésta, salvo autorización expresa. En cumplimiento de sus obligaciones, la entidad extranjera recibiría como pago una comisión contra emisión mensual de una factura. Una vez adquiridos los productos cuya gestión se encarga, estos serán vendidos por el contribuyente dentro del país. El consultante señala que el contrato se enmarca dentro de los Arts. 243 y siguientes del C. de Com., normas que regulan la comisión mercantil, y si alguna de las obligaciones pudiera ser considerada civil, a su juicio, ella accede a un contrato que tiene por objeto principal una actividad comercial. Al respecto, el SII señala que el Art. 59, Inc. 4°, N°2 de la LIR grava con IA, tasa 35%, las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. No obstante, la misma norma dispone que estarán exentas de IA las sumas pagadas al exterior por concepto de “comisiones”, siempre que

las operaciones sean debidamente informadas al SII, y cumplan con los requisitos establecidos en la Resolución Exenta N°1 de 2003. En cuanto al término “comisión”, el SII ha sostenido que debe entenderse delimitado a aquellas que tienen el carácter de mercantiles, aun cuando algunas de las obligaciones que la originan tengan el carácter de civiles, debido a que estas tendrían el carácter de accesorias a una obligación mercantil principal. Añade, además, que el C. de Com., en su Art. 3, N° 4, señala que son actos de comercio “la comisión o mandato comercial”; definiendo a este último como un contrato por el cual una persona encarga la ejecución de uno o más negocios lícitos de comercio a otra que se obliga a administrarlos gratuitamente o mediante retribución y a dar cuenta de su desempeño. En el mismo sentido, el SII ha sostenido el criterio en cuanto a que si la actividad principal de una entidad extranjera consiste en contactar a un proveedor con empresas demandantes de sus bienes o servicios, facilitando la conclusión de sus negocios, ello corresponde a un encargo o un mandato comercial. Considerando lo anterior, el SII concluye que los servicios prestados por la empresa extranjera, conforme a la descripción realizada por el consultante, podrán ser calificados como una comisión o mandato comercial, de aquellas a que se refiere el Art. 59, Inc. 4°, N°2 de la LIR Finalmente, el SII hace notar que a partir del 1° de enero de 2015, y como consecuencia de las modificaciones incorporadas por la Ley N°20.899, no se encuentra vigente el requisito que dice relación con que las operaciones sean informadas al SII.

ORD. N° 1824, DE 23.06.2016

Palabras Clave: Convenio de Doble Tributación Internacional, concepto de establecimiento permanente.

El presente oficio contiene un pronunciamiento en relación al alcance concepto de EP contemplado en el CDTI suscrito entre Chile y Colombia, así como sobre el concepto de EP contemplado en la LIR, en diversas situaciones planteadas por el contribuyente.

Respecto al alcance del concepto de EP bajo el CDTI suscrito con Colombia, el contribuyente plantea la siguiente hipótesis: *“un trabajador de la filial colombiana de una empresa matriz extranjera, presta servicios de consultoría en un proyecto determinado en Chile por un total de 100 días durante el año calendario 2013. Por otro lado, y de manera completamente independiente y no relacionada con los servicios de consultoría, la misma filial colombiana tiene en Chile un proyecto de construcción que dura 5 meses durante el año calendario*

2013”. A este respecto, consulta si la duración de los servicios de consultoría y del proyecto de construcción deben ser sumados para determinar una configuración de EP de la filial colombiana, bajo el artículo 5 N° 3 letra (a) y/o (b) del CDTI Chile y Colombia, o por el contrario, si la prestación de servicios técnicos es independiente del proyecto de construcción para efectos de la generación de un EP, debiendo cada cual ser considerada de forma independiente, y si en este último caso, podrían generarse múltiples EP para una misma empresa. A lo anterior, el SII concluye que si la duración del proyecto no supera los 5 meses, no se configuraría un EP proyecto (subpárrafo a) del párrafo 3 del Art. 5 del CDT). Por otra parte, para la configuración de un EP servicios (subpárrafo b) del párrafo 3 del Art. 5), no se requiere que exista coherencia comercial entre los servicios que la empresa presta o que tales servicios se relacionen a un mismo proyecto. Señala el SII que si las actividades de un proyecto de construcción consideradas en su conjunto no califican como EP proyecto, nada obsta a que se pueda determinar que algunas de las actividades relacionadas al proyecto de construcción constituyen servicios que la empresa presta a terceros y que, como tales, puedan ser consideradas junto a otros servicios prestados por la empresa en Chile para la configuración de un EP servicio. Además, dependiendo de los hechos y circunstancias de cada caso, es posible que una empresa configure múltiples EP en virtud de las distintas categorías contempladas en el Art.5, sin perjuicio que a cada EP se le deba atribuir las rentas propias de sus funciones y actividades.

La segunda hipótesis que plantea el contribuyente es la siguiente: “si la misma filial colombiana tiene en Chile un proyecto de construcción que dura 4 meses, y además tiene actividades en Chile de aquellas que no se considera que configuran un EP (por ejemplo, actividades preparatorias o auxiliares) que duran 3 meses. ¿Deben las actividades preparatorias sumarse a los 4 meses del proyecto, para determinar una situación de EP proyecto?”. A este respecto el SII concluye que si la empresa desarrolla actividades preparatorias o auxiliares al proyecto de construcción, la duración de las mismas debe considerarse en conjunto con la duración del proyecto para determinar si se configura un EP proyecto.

La tercera hipótesis que plantea el contribuyente es: “si la filial colombiana configura un EP en Chile, ¿podrá optar por tributar en Chile en virtud del Art. 59 de la LIR o existe algún caso en que el SII pueda forzar a dicha filial a constituirse como un EP formal bajo ley local?”. El SII en este caso sostiene que si en los hechos la actividad de la empresa configura un EP de acuerdo a los términos contemplados en el Art. 58 N° 1 de la LIR, se encontrará obligada a obtener RUT, iniciar actividades, timbrar documentación y

cumplir con todas las demás obligaciones asociadas a la tributación que establecen los Arts. 38 y 58 N° 1, de la LIR. En caso contrario no existe tal obligación y la empresa quedará sujeta al IA dependiendo de la naturaleza de las rentas que obtenga, tributando de conformidad a las normas de los Arts. 59 o 60 de la LIR. Sin perjuicio de esto último, por aplicación del párrafo 3 del Art. 7 del CDTI, la empresa extranjera tendrá derecho a tributar sobre su renta neta (rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta), para lo cual deberá cumplir con los procedimientos administrativos y obligaciones que rigen para los EPs de acuerdo a los Arts. 58 N°1 y 38, de la LIR. Cabe tener presente que en el caso que la empresa residente en Colombia configure un EP en conformidad con el CDTI, se entenderá que este existe desde que la empresa comenzó a desarrollar en Chile las actividades que dieron lugar al supuesto de hecho contemplado en la norma, incluyendo las actividades preparatorias al proyecto y no desde el momento en que hayan transcurrido los seis meses requeridos.

La cuarta hipótesis y consulta formulada por el contribuyente es: *“si la filial colombiana presta servicios técnicos a través de un empleado por un periodo de 100 días en Chile, y por otra parte, la filial mexicana de la misma empresa matriz (relacionadas entre sí en los términos del Convenio entre Chile con Colombia y México) presta a su vez servicios técnicos por otros 100 días en un proyecto diverso durante el mismo año calendario, ¿se debe entender que se configura un EP de alguna de las dos filiales de la empresa matriz o de ambas o a pesar de ser entidades relacionadas, se deben considerar como empresas independientes para estos efectos, en virtud de los proyectos que se encuentran desarrollando? ¿Varía la conclusión anterior si las entidades relacionadas prestan servicios, cada una a través de sus propios empleados, en relación a un mismo proyecto?”*. A este respecto, el SII señala que siempre que ambas empresas se encuentren relacionadas en los términos del Art. 9 de los respectivos Convenios y que las actividades de los empleados sean idénticas o sustancialmente similares, los períodos de tiempo en que los empleados de la empresa residente en Colombia y de la empresa residente en México se encuentren prestando servicios técnicos en Chile se deben sumar respecto de cada una de las empresas, pudiendo configurarse un EP para cada una de éstas, no obstante no procede la agregación de periodos de actividades que se desarrollan de manera simultánea en Chile. Ahora bien, la agregación de la duración de actividades procede sólo para fines de configurar el estatus de EP en Chile respecto de cada empresa, pero no para efectos de determinar cuáles utilidades son atribuibles a cada EP, definición para la cual se deberá analizar la actividad y funciones de cada EP de manera separada.

Otra hipótesis y consulta que plantea el contribuyente es: “*si la presencia en Chile de trabajadores dependientes directamente de la empresa matriz extranjera (país que no tiene Convenio con Chile), que prestan en Chile servicios técnicos por períodos mayores a 183 días, podría generar en Chile una situación de EP, a pesar de que dichos trabajadores no cuentan con poderes para concluir negocios en nombre de la empresa extranjera. En este sentido, ¿podría el SII aplicar los mecanismos contenidos en los Convenios suscritos por Chile para determinar la configuración de un EP, en aquellos casos en que no existe un convenio disponible?*”. En este caso el SII concluyó que si no hay un CDTI vigente que se aplique a una situación particular, se aplicará solamente la legislación nacional, siendo necesario examinar los hechos y circunstancias de cada caso particular para determinar si se configura un EP de acuerdo a los términos a que se refiere el Art. 58 N° 1, de la LIR

Finalmente, el contribuyente pregunta lo siguiente: “*se consulta acerca de la situación de los trabajadores de filiales de una empresa matriz extranjera (que cuenten con un Convenio vigente) y su tributación a nivel personal por prestar servicios en Chile. Así, ¿cuál sería la tributación de los trabajadores de la filial colombiana que desarrollan actividades en Chile con anterioridad a la constitución de un EP de ésta? Y, por su parte, ¿cuál sería la situación tributaria de los trabajadores que se incorporen a las labores en una fecha posterior a la constitución del EP de su empleador, de acuerdo a alguna de las situaciones del respectivo Convenio?*”. En este caso, el SII señala en primer lugar que independientemente de la tributación aplicable a las rentas de la actividad de la empresa extranjera, haya o no configurado un EP en Chile, el Art. 15 del CDTI es el que regula la situación tributaria personal de los trabajadores. Luego, concluye que si cada trabajador desarrolla sus actividades en Chile por un periodo inferior a 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado y su remuneración no es potencialmente deducible por un residente en Chile ni tampoco por un EP en Chile (es decir, no hay potencial erosión de la base imponible local), las remuneraciones de los trabajadores por sus actividades en Chile solo tributarán en el Estado de su residencia (en este caso Colombia). Por el contrario, si cualquiera de las condiciones del párrafo 2 del Art. 15 del CDTI no se cumple, Chile tendrá derecho a gravar las remuneraciones de los trabajadores por sus actividades en Chile. En este caso, la renta de esos trabajadores se gravará con el IA que corresponda a los servicios que esos trabajadores prestan o con IUSC, dependiendo de su situación de residencia o domicilio en Chile.

OFICIOS IVA

ORD. N° 1095, DE 23.05.2017

Palabras clave: Venta de universalidad, activo fijo.

Los asesores de un contribuyente solicitan al SII confirmar que la venta de una universalidad compuesta por inmuebles y otros bienes del activo fijo, adquiridos hace menos de un año, pero que no comprenden bienes corporales muebles o inmuebles del giro, no constituye hecho gravado. Específicamente, la operación consistiría en la venta de un predio agrícola con sus respectivos derechos de agua, que tiene, además, plantaciones de vides, instalaciones de riego, maquinaria agrícola destinada a su explotación, bodegas y otras construcciones. Señala el consultante que tanto las construcciones como instalaciones, plantaciones y maquinarias forman parte del activo fijo del vendedor. En relación a la situación específica planteada, el SII aclara que la venta de un predio agrícola que incluye bienes y construcciones destinados a la actividad agrícola, implica estar en presencia de la venta de una universalidad, y que la única norma legal que grava con IVA tales ventas, es el Art. 8, letra f) de la Ley de IVA, pero sólo si esta contiene bienes muebles o inmuebles de su giro. De esta forma, en base a lo señalado por el consultante en su presentación, la venta del predio en cuestión no quedaría gravada con IVA bajo el Art. 8, letra f), por no comprender bienes del activo realizable del contribuyente. No obstante, el SII añade que la celebración del contrato antes de transcurrido un año de la adquisición de los bienes, podría implicar habitualidad, ya que los bienes pudieron haber sido adquiridos con ánimo de reventa y no para su uso, lo que debiese ser determinado en la instancia que corresponda. En caso que la venta no se efectúe como una universalidad, deberá analizarse la transferencia de los bienes en forma individual a la luz de la Ley de IVA. Concluye el SII, haciendo énfasis en que todo lo señalado precedentemente es válido solo en la medida que los bienes efectivamente formen parte del activo fijo del vendedor, y que en caso de comprobarse que éste resulta ser habitual respecto a la venta de este tipo de inmuebles, aun cuando la actividad inmobiliaria no se encuentre dentro de su giro, los bienes pasarían a formar parte de su activo realizable y por tanto la venta de la universalidad quedaría gravada en virtud del Art. 8, letra f). Asimismo, el SII añade que podrá hacer uso de sus facultades fiscalizadoras a objeto de verificar que la operación efectuada en la forma descrita no tiene como único objeto evitar el pago del IVA, conforme a los nuevos Arts. 4 bis a 4 quinquies del CT.

ORD. N° 14, DE 05.01.2017

Palabras clave: Art. 12, letra E, N°10, intereses, confirming, factoring.

Un contribuyente solicita un pronunciamiento sobre la aplicación del IVA respecto a los intereses percibidos o devengados por una empresa de factoring, en las distintas modalidades de las operaciones de confirming que efectúa. Luego de realizar el análisis de las principales características que presentan las operaciones de confirming, y de acuerdo a los antecedentes presentados por el consultante, el SII señala que es posible apreciar tres tipos de interés en las operaciones, concluyendo lo siguiente en relación a cada uno de ellos: **(i)** interés asociado a la prórroga del plazo de vencimiento de una factura o crédito; situación en la que la empresa de factoring adquiere de un proveedor una factura o crédito, respecto de la cual el deudor ha solicitado una prórroga de la fecha de vencimiento original, y por la cual la empresa de factoring cobra un interés. A este respecto, el SII señala que la cesión del crédito transfiere al cesionario la calidad de “acreedor” solo respecto del derecho de cobrar el precio, por lo que las prórrogas o acuerdos posteriores que convenga con el deudor no lo convierten *per se* en “vendedor” ni en “prestador de servicios”, ni tampoco implica alterar los términos del contrato respectivo, en cuanto a hecho gravado ya perfeccionado. En consecuencia, no será aplicable a este tipo de intereses el Art. 15 N°1 de la Ley de IVA, aplicando a su respecto la exención contenida en el Art. 12, letra E, N°10. **(ii)** interés moratorio por el no pago de la factura o crédito respectivo a su fecha de vencimiento, ya sea original o prorrogada; respecto al cual el SII también concluye que resulta aplicable la exención del Art. 12, letra E, N°10; y **(iii)** interés asociado al uso de la línea de crédito aperturada por la empresa de factoring al cliente para efectos de hacer efectiva la responsabilidad de este último por el no pago de los créditos. A este respecto, y de acuerdo al tenor del Art. 12, letra E, N°10, el SII señala que resulta patente que el legislador ha declarado la exención del IVA para los intereses provenientes de créditos de cualquier naturaleza, por tanto, no existiendo distinción respecto a la forma que adopte la operación de crédito, debe entenderse que los intereses generados en virtud del uso de una línea de crédito se encuentran exentos de IVA.

ORD. N° 3418, DE 29.12.2016

Palabras clave: Proceso de liquidación concursal, pública subasta.

Se solicita al SII pronunciarse respecto a si la venta de inmuebles de propiedad de una sociedad de giro inmobiliario, efectuada en pública subasta en el contexto de un proceso de liquidación concursal en el marco de la Ley N° 20.720 se encuentra o no afecta a IVA. Asimismo, consulta el contribuyente si la respuesta a la pregunta anterior variaría en caso que el vendedor fuese una persona natural o jurídica de giro no inmobiliario. Al respecto, el SII señala que el Art. 3, N°2 vigente de la Ley de IVA, luego de definir qué se entiende como “vendedor”, y a propósito de la habitualidad, establece ciertas presunciones de no habitualidad, dentro de las cuales se encuentran los casos de ventas forzadas en pública subasta autorizadas por resolución judicial. Ahora bien, continua el SII señalando que en el caso de ventas de inmuebles que forman parte del activo realizable de una empresa inmobiliaria, vendedor habitual de bienes inmuebles y deudor en un procedimiento concursal de liquidación regulado en el Capítulo IV de la Ley N°20.720, realizada en pública subasta y ordenada por la junta de acreedores o por el liquidador; no resulta aplicable la presunción de no habitualidad antes mencionada, por cuando no existe resolución judicial que la ordene. Por otro lado, indica el SII que tratándose de la venta de un inmueble efectuada bajo las mismas condiciones ya señaladas, pero de propiedad de una persona natural o jurídica cuyo giro no es inmobiliario, tampoco resultaría aplicable a su respecto la presunción de no habitualidad a que se refiere el N° 3 del Art. 3, rigiéndose, en consecuencia, por el Art. 8, letra m), por cuanto correspondería a un bien del activo inmovilizado del contribuyente, encontrándose afecta a IVA en la medida que se cumplan las condiciones allí señaladas.

ORD. N° 3220, DE 02.12.2016

Palabras clave: Art. 16, letra g), base imponible, inmueble “usado”.

Un contribuyente que forma parte de la industria inmobiliaria, solicita un pronunciamiento sobre la calidad de inmueble “usado” en diversas situaciones, para efectos de la determinación de su base imponible. En específico, la consulta se basa en que, producto de las normas transitorias contenidas en la Ley 20.780 de 2014, algunas de las ventas efectuadas por inmobiliarias calificarán como operaciones exentas o no gravadas, las que tendrán por objeto inmuebles nuevos. Dentro de los compradores habrá, a su vez, empresas inmobiliarias que adquirirán dichos inmuebles para

posteriormente venderlos, operaciones que, considerando la calidad de “vendedores” de las inmobiliarias, se encontrarán gravadas con IVA. En tal contexto, las inmobiliarias que vendan los inmuebles en cuya adquisición no soportaron IVA, no dispondrán de crédito fiscal para imputar a los débitos fiscales que generen por sus ventas posteriores. En atención a lo anterior, el contribuyente plantea las siguientes consultas: (i) ¿les será aplicable a las aludidas inmobiliarias la norma de la base imponible contenida en el Art. 16 de la Ley de IVA?; (ii) ¿qué deberá entenderse por “inmueble usado”?; (iii) si la inmobiliaria entrega en arriendo el inmueble adquirido, para luego de un tiempo venderlo, sea al mismo arrendatario o a un tercero, ¿se debe considerar que se trata de la venta de un inmueble usado?; (iv) si la inmobiliaria no logra arrendar el inmueble, ni lo utiliza en su propia actividad, y decide finalmente venderlo después de un tiempo, ¿se debe considerar el inmueble como usado? Luego de referirse a los Arts. 6° y 7° Transitorio de la Ley 20.780, el SII señala que el Art. 16, letra g), dispone el cálculo de la base imponible en el caso de ventas de bienes inmuebles usados en cuya adquisición no se hubiese soportado IVA, la que será la diferencia entre los precios de venta y compra. Considerando lo anterior, y contestando a las consultas planteadas, SII concluye: (i) que no procede que las inmobiliarias calculen la base imponible del IVA conforme al Art. 16, letra g), por cuanto en estos casos no se trataría de la venta de un inmueble “usado”, toda vez que este sigue en propiedad de aquellos contribuyentes que por su giro pueden ser o son efectivamente vendedores habituales de tales bienes; (ii) para efectos de la norma en comento, se entenderá que un bien tiene la calidad de “usado” cuando ha sido transferido al usuario final y ha salido de la propiedad de aquellos contribuyentes que por su giro pueden ser o son efectivamente, vendedores habituales de dichos bienes; y finalmente, respecto a las consultas (iii) y (iv), señala que para determinar si aplica o no el Art. 16, letra g), no resulta relevante el tiempo que la inmobiliaria explote el bien, entregándolo en arrendamiento, ya que si al momento de la venta se determina que la inmobiliaria tiene el carácter de vendedor habitual, dicho bien no tendría la calidad de bien inmueble usado, toda vez que seguiría en propiedad de un contribuyente que tiene la calidad de vendedor, conforme a lo dispuesto en el Art. 2, N°3 de la Ley de IVA.

ORD. N° 2953, DE 25.10.2016

Palabras clave: Remanente de crédito fiscal, Art. 27 bis, devolución IVA exportador, activo fijo, devolución anticipada remanente crédito fiscal.

Un contribuyente plantea tener un crédito fiscal anticipado por el Fisco por la adquisición de bienes del activo fijo, que posteriormente serían exportados a un precio menor al de su adquisición. En tal escenario, el contribuyente formula las siguientes consultas al SII: (i) forma en que debe presentarse la declaración de IVA exportador si no se tiene remanente de crédito fiscal debido al pago anticipado de ese remanente, y (ii) si por el solo hecho de haber exportado, sin consideración del precio, es posible dar por extinguida la obligación de retornar el IVA anticipado por la compra de un bien del activo fijo establecida en el Art. 27 bis, sin la necesidad de presentar la solicitud de IVA exportador. Respecto a la primera consulta, el SII señala que para solicitar la devolución de IVA exportador es requisito fundamental la existencia de un crédito fiscal en los registros contables del solicitante, a fin de solicitar su devolución por vía administrativa de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 36 de la Ley de IVA y lo señalado en el D.S. N° 348, de 1975. En consecuencia, no correspondería presentar la solicitud de devolución de IVA exportador en caso de no contar con crédito fiscal que sea objeto de dicha petición. En relación a la segunda consulta, el SII señala que conforme al Inc. 1 del Art. 27 bis, los contribuyentes a los cuales se les haya anticipado la devolución del remanente de crédito fiscal originado en la adquisición del activo fijo, deberán restituir las sumas correspondientes a dicho remanente, mediante los pagos por concepto de IVA generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período de seis o más meses, al cual esas sumas corresponden, y, a través de las cantidades adicionales al débito por el exceso de remanente correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas que realicen, añadiendo que las operaciones exentas de IVA que correspondan a exportaciones, o bien que sean consideradas como tales por la Ley y que, por ende, dan derecho a utilizar el IVA soportado en su desarrollo, no deben ser calificadas como operaciones exentas para efectos de la restitución adicional a que se refiere el Inc. 2° del Art. 27 bis, sino que deben ser consideradas como operaciones normales del giro del contribuyente, y por lo tanto no extinguirían la obligación de restitución del Art. 27 bis.

ORD. N°2871, DE 18.10.2016

Palabras clave: Nota de crédito, variación tipo de cambio.

A solicitud de un contribuyente, el SII se pronuncia respecto a la procedencia de emitir notas de crédito por las diferencias de IVA que se produzcan con motivo de la variación del tipo de cambio que afecte a un contrato pactado en USD, entre la época de la emisión de la factura por el anticipo del 100% de la Fase 1 y el pago efectivo del precio de la misma (el deudor realiza los pagos luego de 30 días de recepcionada la factura). Adicionalmente, el contribuyente solicita confirmar que en el caso que sea procedente la emisión de la nota de crédito, la baja en el tipo de cambio es una rebaja en el precio pactado, y no una cantidad restituida por servicios resciliados de aquellos a que hace mención el Art. 21 N°2 del mismo cuerpo legal. Al respecto, el SII señala que el procedimiento contemplado en el Art. 15 N°1, mediante el cual es posible excluir de la base imponible el monto de los reajustes de valores que ya pagaron IVA, en la parte que corresponda a la variación de la UF, solo es aplicable a las operaciones a plazo. Tratándose de operaciones en moneda extranjera en las que no se ha establecido un plazo para el cumplimiento de las obligaciones, las diferencias generadas producto de la variación del tipo de cambio entre la fecha de facturación y el momento del pago efectivo, forman íntegramente parte del precio pactado en la respectiva operación. Por tanto, si en el referido período se produjera una baja en el tipo de cambio, teniendo como consecuencia el pago de una suma menor a la originalmente facturada, procedería la emisión de una nota de crédito, pues ello se traduce en la rebaja del precio pactado. Adicionalmente, el SII señala que tal criterio es plenamente aplicable si la operación es pactada en USD y pagada en esa misma moneda, pues el elemento de referencia es el precio de venta consignado en la factura, el que necesariamente debe encontrarse expresado en moneda de curso legal, según lo instruye la Circular N° 12 de 22/02/1991.

ORD. N° 1998, DE 12.07.2016

Palabras Clave: Boxes de estacionamiento, arrendamiento, Art. 8 letra i).

Un contribuyente de giro sociedad de inversiones que, entre otros, se dedica a la explotación por cuenta propia o ajena de inmuebles, consulta cual sería el tratamiento aplicable a la explotación, a través del arriendo, de 300 boxes de estacionamientos (inmuebles sin ninguna clase de instalaciones ni bienes muebles), que estaría pensando adquirir de un único

vendedor, junto a los derechos en los bienes comunes, en la proporción que corresponda. En específico, solicita al SII pronunciarse respecto a (i) si el arriendo a largo plazo que pretende celebrar sobre los 300 boxes de estacionamiento, en calidad de arrendadora, con una persona jurídica, la que sólo los podrá explotar mediante el arriendo por días completos, semanas o meses, constituye un hecho exento de IVA, conforme a lo dispuesto en el Art. 12, letra E, N°11 de la Ley de IVA y, (ii) si aplica el mismo tratamiento en caso que la sociedad ofrezca en arrendamiento al público los estacionamientos bajo la modalidad de arriendo por semanas o meses a empresas, organismos públicos y personas naturales.

En relación a las consultas planteadas, el SII señaló (i) que el arrendamiento de 300 estacionamientos desprovistos de instalaciones que posibiliten el desarrollo de una actividad comercial o industrial, ubicados en un mismo edificio, ofrecidos a un tercero que solo podrá explotarlos mediante el arriendo de días completos, semanas o meses, no estaría gravado con IVA, por cuanto no se configura el servicio de estacionamiento desarrollado en playas de estacionamientos establecido en el Art.8 letra i), así como tampoco el hecho gravado de la letra g) del mismo Art. Por su parte, respecto a la consulta (ii), el SII concluye que el estacionamiento ofrecido directamente por la sociedad al público en general, aún bajo la modalidad de día, mes o año, configuraría el hecho gravado especial estipulado en la letra i) del Art. 8 de la Ley de IVA, quedando el arrendamiento, en consecuencia, gravado con IVA.

ORD. N° 1833, DE 23.06.2016

Palabras Clave: Comercio de servicios digitales, cloud, programas computacionales, software, hosting, plataforma en la nube.

El Ministerio de Hacienda solicitó al SII pronunciarse sobre la tributación del IVA e Impuesto a la Renta, del Comercio de Servicios Digitales (Cloud), los que actualmente no califican como exportación de servicios, para efectos de acceder a la exención contenida en el N°16 de la letra E del Art. 12 de la Ley de IVA. Señala el documento presentado que los servicios digitales se caracterizan por basarse en activos intangibles, por el uso masivo de datos, por la adopción de modelos comerciales que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la cual tiene lugar la creación del valor.

Luego de proporcionar una descripción general de distintos servicios digitales y sus principales características, el SII se pronuncia respecto al tratamiento frente al Impuesto a la Renta, señalando, a la consulta planteada por el MMHH, que, en el caso de exportaciones en que podrían existir servicios digitales considerados de asistencia técnica en red y soporte técnico al cliente en red, cuando se proveen estos servicios en conjunto con el hospedaje (hosting) o el uso de programas computacionales que están en la nube, donde los programas y el hosting se ofrecen de servidores situados en el extranjero, las rentas obtenidas por estos servicios si se benefician con el crédito del Art. 41 A de la LIR, por cuanto dichos servicios están específicamente señalados en la letra C del referido Art, no siendo relevante para la aplicación de dicho Art. la ubicación de los servidores con que se proveen los servicios. A similar conclusión llega el SII respecto de la aplicación del beneficio establecido en un CDTI, al tenor del Art. 41 C de la LIR.

En relación a la aplicación del IVA y a las diversas consultas planteadas, el SII señaló lo siguiente:

- a) Los pagos al exterior por servicios digitales prestados por un no residente, utilizados en Chile, se encuentran gravados con IVA, en virtud de los Arts. 5 y 8, letra h) de la Ley de IVA, en caso que exista la cesión del uso de una licencia. Tratándose de servicios no licenciados, como publicidad, hosting, acceso a base de datos, etc., prestados desde el extranjero y utilizados en Chile, éstos se encontrarían gravados con IVA, de conformidad a los Arts. 5 y 2, N° 2, en la medida que tales servicios provengan de actividades comprendidas en los Nos. 3 y 4 del Art. 20 de la LIR. En ambos casos existiría un cambio de sujeto del impuesto de conformidad a la letra e) del Art. 11. Sin perjuicio de lo anterior, dichos servicios podrían quedar exentos de IVA si las rentas cumplen los requisitos legales para ser considerados hecho gravado con IA, aun cuando queden exentos del mismo. En el caso de servicios digitales pagados desde Chile, desarrollados en el exterior por un no residente y prestado desde un servidor ubicado en el extranjero, habría que determinar, en primer lugar, el lugar donde se utilizarían los servicios, lo que no queda del todo claro. En caso que sean utilizados en Chile, dichos servicios se gravarían con IVA en conformidad a lo señalado anteriormente.
- b) En el caso de la comercialización de servicios digitales mediante una licencia de uso, en que la licencia es de propiedad del exportador nacional, esta se encuentra gravada con IVA, conforme a los Art. 5

y 8, letra h), por entenderse que la prestación del servicio se realiza en el domicilio del titular de la licencia, en este caso Chile. Por su parte, la exportación de los servicios digitales en que no existe licencia de uso, se encontrará gravada con IVA si la prestación del servicio es efectuada en Chile y, además, si los referidos servicios provienen de actividades comprendidas en los Nos 3 y 4, del Art. 20 de la LIR. Sin perjuicio de lo anterior, en caso que el Servicio Nacional de Aduanas califique dicho servicio como exportación, se encontraría exento de IVA.

- c) En el caso de la enajenación de un intangible (software), si los pagos al exterior son por la enajenación del bien corporal mueble que contiene el software, su importación se encontraría gravada con IVA de conformidad al Art. 2 N°1. Asimismo, si el pago se realiza por concepto de la cesión de su uso, a través de su licenciamiento, tratándose del derecho de autor estaríamos frente a un servicio prestado en el extranjero, y si este es utilizado en Chile, se encontraría gravada con IVA, según los Arts. 5 y 8, letra h). Por otro lado, la venta de la propiedad de un intangible (software) al extranjero, por ser un bien incorporeal, no estaría gravada con IVA. Distinta es la situación si lo que se cede al exterior es su uso a través de su licenciamiento, situación que si configuraría un servicio gravado con IVA, el cual podría estar exento de dicho impuesto, si es calificado como servicio de exportación por el SNA.