

# JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

## SELECCIÓN OFICIOS DE RENTA E IVA PUBLICADOS DURANTE EL PERIODO COMPRENDIDO ENTRE JUNIO DE 2017 Y MAYO DE 2018

### Ley de Impuesto sobre la Renta

1. ORD. N° 1225, DE 05.06.2017
2. ORD. N° 1685, DE 26.07.2017
3. ORD. N° 1707, DE 28.07.2017
4. ORD. N° 2000, DE 06.09.2017
5. ORD. N° 2109, DE 29.09.2017
6. ORD. N° 2399, DE 06.11.2017
7. ORD. N° 363, DE 15.02.2018
8. ORD. N° 437, DE 26.02.2018
9. ORD. N° 650, DE 09.04.2018
10. ORD. N° 840, DE 30.04.2018
11. ORD. N° 950, DE 11.05.2018
12. ORD. N° 963, DE 14.05.2018
13. ORD. N° 1022, DE 23.05.2018
14. ORD. N° 1306, DE 25.06.2018
15. ORD. N° 1340, DE 28.06.2018

### Ley del IVA

1. ORD. N° 1852, DE 17.08.2017
2. ORD. N° 122, DE 18.01.2018
3. ORD. N° 691, DE 13.04.2018
4. ORD. N° 844, DE 02.05.2018
5. ORD. N° 945, DE 11.05.2018
6. ORD. N° 961, DE 11.05.2018
7. ORD. N° 963, DE 14.05.2018

### OFICIOS RENTA

#### ORD. N° 1225, DE 05.06.2017

**Palabras clave:** Art. 41 F de la LIR, determinación base imponible, impuesto exceso de endeudamiento, intereses remesados al exterior con tasa reducida por aplicación de Convenio.

Se solicita al SII pronunciarse respecto a si los intereses remesados al exterior con tasa 15% por aplicación de un CDTI, forman o no parte de la determinación de la base imponible del impuesto por exceso de endeudamiento de tasa 35%, contenido en el art. 41 F de la LIR.

En este sentido, el artículo en comento ordena que la base imponible del impuesto está compuesta por la suma de los intereses y demás partidas contenidas en dicho artículo, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante dicho ejercicio que se hayan gravado con IA de tasa 4%, o que se hayan gravado con una tasa inferior a 35%, o incluso que no se hayan afectado con dicho impuesto, ya sea por aplicación de una rebaja, deducción, exención establecida por ley, o por aplicación de un Convenio. Así, la referencia que hace dicho artículo a estas situaciones debe ser entendida en el sentido que la aplicación de este impuesto, es independiente de la aplicación del IA del art. 59 a las sumas de los intereses y demás partidas a que se refiere el citado art. 41 F; siempre que esas cantidades, en caso de estar afectas, se encuentren gravadas con una tasa de IA inferior al 35%. Asimismo, el impuesto por exceso de endeudamiento también es independiente del hecho que los intereses remesados al exterior tengan como beneficiario a un acreedor residente en un país con el cual Chile tenga un Convenio vigente, y en virtud del cual se aplique

una tasa reducida de impuesto, ya que dicho artículo señala claramente que ese tributo se aplicará aun cuando éstas sumas se graven con IA con tasa inferior al 35% o incluso no se hubieran afectado con ese impuesto, en virtud de la aplicación de un Convenio.

En conclusión, la aplicación del art. 41 F de la LIR es independiente de la vigencia y aplicación del IA, aún en los casos que exista Convenio, por lo que no está sujeto a las limitaciones que éstos establezcan, toda vez que el artículo en cuestión tiene por objeto gravar al deudor domiciliado o residente en Chile que paga los intereses al exterior; y en cambio, los obligados al pago del IA, aun en el caso que se aplique una tasa reducida por aplicación de un Convenio, son contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile; y por consiguiente, el impuesto del art. 41 F grava a contribuyentes distintos.

#### **ORD. N° 1685, DE 26.07.2017**

**Palabras claves:** Ley N° 20.712, Fondos de Inversión de Capital Extranjero, Fondos de Inversión de Capital Extranjero de Riesgo, FICE, FICER.

Se solicita un pronunciamiento al SII, respecto de los efectos de la derogación de la Ley N° 18.657, que autoriza la creación de Fondos de Inversión de Capital Extranjero (FICE). En efecto, el contribuyente señala que antes de la derogación de la Ley mencionada, que regulaba los FICE y los Fondos de Inversión de Capital Extranjero de Riesgo (FICER), eran entidades sujetas a la fiscalización de la SVS. Estas entidades debían registrarse antes la SVS, contar con un reglamento interno respecto de las inversiones que harían en Chile, la administración de sus inversiones en Chile debía estar a cargo de una S.A. constituida en el país, debiendo, por último, hacer ingreso de sus capitales por vía del DL N° 600 y suscribir el correspondiente contrato de inversión extranjera. Quienes cumplieran con estos requisitos, quedaban acogidos a la Ley N° 18.657, quedando sujetos a dos beneficios: un régimen tributario especial (Impuesto a la Renta con una tasa del 10% en carácter único) y la garantía de invariabilidad tributaria. Con esto, el contribuyente entiende que, con la derogación de la Ley, también se derogan los beneficios, obligaciones y restricciones y que lo único que subsistía era el art. 5° transitorio de la Ley, es decir, el derecho a la invariabilidad tributaria.

En consecuencia, el contribuyente solicita confirmar ciertos temas en relación con la derogación de la Ley N° 18.657, en particular si los FICE y

FICER que mantienen actualmente inversiones en Chile, mantendrán el régimen tributario especial incluso si dejan de cumplir con dichas obligaciones o restricciones. En este caso, el SII concluyó que un FICE o FICER que mantiene inversiones en Chile a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N°18.657, conservará el régimen tributario especial establecido (Impuesto a la renta con una tasa del 10% en carácter de único) respecto de las inversiones que se hayan efectuado o que estén autorizadas en este tipo de fondos, en conformidad a un contrato de inversión suscrito de acuerdo al DL N°600, bajo la condición que cumplan los requisitos que se establecen en los arts. 14 al 18 de la derogada Ley N°18.657, aún si deja de cumplir con las demás obligaciones y restricciones que establecía la ley.

Por su parte, también en relación con la derogación de la Ley N°18.657, se busca confirmar si los FICE y FICER que pongan término a sus contratos sujetos al DL N°600 y muden sus inversiones al régimen cambiario del Capítulo XIV, no pierden el beneficio tributario señalado en el inc. 1° del art. 15 de la Ley N°18.657, toda vez que el art. 5° transitorio de la Ley 20.712 solo condiciona el beneficio de la invariabilidad tributaria. En este caso, el SII concluyó que un FICE o FICER que ponga término a sus contratos sujetos al DL N°600 y mude sus inversiones al régimen cambiario del Capítulo XIV, no pierde el beneficio tributario señalado en el inc. 1° del art. 15 de la Ley N°18.657, toda vez que el art. 5° transitorio de la Ley N°20.712, prescribe que la conservación de este beneficio tributario opera solo respecto de las inversiones que se hayan efectuado o que estén previamente autorizadas en este tipo de Fondos de Inversión, sin que se exija por la norma la mantención de dicho contrato de inversión extranjera.

### **ORD. N° 1707, DE 28.07.2017**

**Palabras Claves:** Presunción de retiro, art. 21 inc. 3° LIR, uso y goce de bienes de una empresa.

Se pronuncia el SII sobre la presunción de retiro que establece el art. 21 de la LIR, en particular, acerca del gravamen por el uso y goce de bienes de la empresa, establecida en el inc. 3° de la referida disposición. El contexto sería el siguiente: una SRL, que posee como giro, entre otros, la compra, venta y arrendamiento de inmuebles, tiene entre sus activos un inmueble que alberga doce locales comerciales, con diferentes patentes

municipales, que arriendan a distintas personas. Entre esas personas se encuentra un socio de esta SRL, en su calidad de empresario individual, quien desarrolla ahí su giro textil y paga a la sociedad la correspondiente renta de arrendamiento. Al respecto, la consulta que se hace dice relación con la aplicación de la presunción por el uso de bienes, considerando que el texto legal exige que el uso o goce del activo de la empresa o sociedad no sea necesario para producir la renta, ello, por cuanto la sociedad arrendadora registra, dentro de las operaciones que comprende su giro, la compraventa y arrendamiento de inmuebles propios o arrendado, la duda se origina respecto del local arrendado al socio de la empresa. Por otra parte, se consulta la posibilidad de aplicar una proporcionalidad a la base imponible de este impuesto, toda vez que dicha base imponible corresponde al 11% del avalúo fiscal total del inmueble y el arriendo al socio se efectúa sólo respecto de uno de los doce locales comerciales que forman parte del referido inmueble.

Una vez analizada la situación consultada, el SII se ha pronunciado señalando que el requisito que señala el inc. 3° del art. 21 de la LIR no se cumpliría en el caso que se consulta, toda vez que el beneficiario del uso y goce del inmueble sería un socio que tiene el carácter de empresario individual, y que por lo tanto tributa con el IDPC respecto de las rentas que obtenga desde la sociedad referida. De todas formas, no sería impedimento para la aplicación de la tributación establecida en la norma recién citada que el bien se entregue al propietario, socio o accionista a través de un título oneroso, pudiendo rebajarse de la base imponible afecta al IGC o IA, más la tasa adicional del 10%, las sumas pagadas por tal beneficio.

Por su parte, si el inmueble del activo de una empresa que se entrega en uso o goce a un propietario, socio o accionista, corresponde solo a una parte de un inmueble de mayor entidad, no procede aplicar la presunción del 11% sobre el avalúo total, sino que sólo sobre aquella parte del avalúo que corresponda a la porción del inmueble que efectivamente ha sido entregada para el uso o goce del propietario, socio o accionista, correspondiendo a los contribuyentes que se encuentren en tal situación aportar los antecedentes conducentes a acreditar de modo fehaciente que el beneficio otorgado por la empresa recae sólo en una parte del inmueble.

**ORD. N° 2000, DE 06.09.2017**

**Palabras Clave:** Pagos por uso de juegos vía internet, Impuesto Adicional, art. 59 N°2 LIR.

Un contribuyente solicita un pronunciamiento por parte del SII, en relación a los pagos por uso de juegos vía internet. El caso trata de un proveedor, residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en Chile, que ofrece a personas en Chile juegos obtenidos en internet, accediendo a ellos a través de la red (“en línea”) o descargando el soporte a la computadora del usuario, transfiriendo solamente el derecho al uso y no así su propiedad. Los cobros se efectúan a través de tarjeta de crédito o mediante recaudadores locales, correspondiente a suscripciones periódicas o cobros durante el uso del juego.

En relación a lo anterior, el SII concluye que el servicio de entretenimiento prestado en la forma de videojuegos, no consiste en el uso de un programa computacional estándar, si no que consiste en un conjunto de instrucciones, imágenes y sonidos, cuyo objeto es la entretenimiento y recreación del usuario, para su uso en computadores u otro ordenador, que efectivamente requieren para su implementación un soporte de software o programa computacional. Sin embargo, la naturaleza de la operación no se agota en este software, puesto que se trata de una obra compleja, que involucra la creación artística, mediante la invención de ambientes, personajes, historias, que comunican ideas y permiten la interacción del usuario con el mundo virtual o con otros usuarios. Por lo que, realizados a un proveedor sin domicilio o residencia en Chile, se enmarca dentro del hecho gravado establecido en el N°2, del art. 59 de la LIR, afecto a una tasa del 35%, debiendo ser retenido y enterado en arcas fiscales, en la forma señalada en el art. 74 N°4, en relación al art. 79, ambos de la LIR.

**ORD. N° 2109, DE 29.09.2017**

**Palabras Clave:** Reorganización, Norma General Anti Elusión, art. 31 LIR.

Los socios, personas naturales, de la “Sociedad XXXX Limitada”, sociedad que registra diversos créditos o cuentas por cobrar adquiridos con motivo del desarrollo del giro social, estarían evaluando la posibilidad de dividirla, asignando a la sociedad que nace con motivo de la división la totalidad de los activos y pasivos que la sociedad tiene, con excepción de las cuentas por cobrar antes señaladas, las que permanecerán en el patrimonio de la sociedad dividida. Ocurrida la división, la “Sociedad XXXX Limitada” se

disolverá y se pondrá término de giro, adjudicándose los socios en los correspondientes porcentajes de participación social, las cuentas por cobrar de las cuales la sociedad era titular. Señala que producto de la división serían traspasadas a la nueva sociedad sólo parte de las utilidades acumuladas que ella registra. Respecto al fin económico de la reorganización antes descrita, consiste en evitar la existencia de cuentas por cobrar dentro de los activos propios del negocio, de modo de aislar y eliminar bienes respecto a los cuales no existe interés social, y así limpiar los activos económicos de la sociedad. El peticionario solicita al SII un pronunciamiento sobre si los hechos descritos, no califican como abuso de las formas jurídicas o simulación para efectos de las Normas Generales Anti Elusivas.

El SII, efectuó una serie de verificaciones en su base de datos que, junto con los antecedentes aportados, concluye que existirían elementos que en su conjunto podrían ser indiciarios de elusión y podría considerarse el ejercicio de la norma general anti elusión, si no aparece un motivo plausible para constituir una sociedad, sin que aparezca un efecto jurídico o económico distinto del meramente tributario.

Lo anterior en virtud de que el capital social, elemento esencial de una sociedad de personas, no fue enterado al momento de la constitución de la “Sociedad XXXX Limitada” y tampoco en la fecha prometida en dicho documento. Por otro lado, la sociedad pretende su disolución siendo que se constituyó el 24.11.2016 e inició actividades el 11.01.2017 con la finalidad de ejecutar negocios que conllevan tiempo en su desarrollo (obras de ingeniería, inversiones, arriendo de inmuebles amoblados, compra, venta y alquiler de inmuebles propios o arrendados). Así, el SII también resalta que el contribuyente efectuó el inicio de actividades en circunstancias que a esa fecha e incluso con posterioridad, aparentemente no contaba con los medios o activos para ejecutarlo, en atención a que no habría capital pagado (o no se aclara que lo haya). Por último, el SII destaca que el inicio de actividades se efectuó durante el año 2017, teniendo a la fecha de la presentación, por un lado, utilidades acumuladas (respecto de las cuales no explica su origen) y por otro lado *“diversos créditos o cuentas por cobrar adquiridas con motivo del desarrollo del objeto o giro social, cuyo cobro, por variados motivos, se ha tornado engorroso, oneroso o dificultoso para la sociedad”*. En virtud de lo anterior, según el SII, se desprende que la reorganización propuesta perseguiría exclusivamente adjudicar a los socios los créditos o cuentas por cobrar, sin entregar detalles del origen de los créditos o cuentas por cobrar y evitar el tratamiento general que tienen los créditos incobrables en el art. 31 de la LIR.

**ORD. N° 2399, DE 06.11.2017**

**Palabras Clave:** Rentas Pasivas, art. 41 G LIR.

El SII aclara el criterio respecto del requisito contenido en el N° 6, de la letra D.- del art. 41 G de la LIR, sobre rentas pasivas percibidas o devengadas en el ejercicio por entidades controladas en el exterior, específicamente la aplicación del tope de 2.400 U.F., en cuanto a si corresponde considerar el ingreso bruto, o el margen y rentabilidad para efectos de su cálculo.

Al respecto, el SII señala que para los fines del cumplimiento del requisito establecido en el N° 6, de la letra D.- del art. 41 G, de la LIR, se deben considerar las rentas percibidas o devengadas según la definición que de dichos conceptos establecen respectivamente los números 2 y 3 del art. 2° de la LIR. Atendido lo anterior, el SII señala que sólo cabe concluir que para los fines de apreciar el cumplimiento del límite de 2.400 U.F. que establece la norma en análisis se debe considerar el ingreso bruto, pues ésta es la suma que se percibe o devenga.

**ORD. N° 363, DE 15.02.2018**

**Palabras Clave:** Art. 41 G LIR, normas CFC, rentas pasivas, art. 100 LMV, normas de relación, normas de control, acuerdo de actuación conjunta.

Un contribuyente solicita al SII confirmación del criterio aplicado en las normas de relación para determinar si existe control de una entidad en el exterior para efectos de la aplicación de las normas CFC o normas de rentas pasivas de empresas controladas en el exterior. El art. 41 G de la LIR dispone que para efectos de la determinación de control que un contribuyente domiciliado o residente en Chile tiene sobre una entidad extranjera, se debe considerar no solo su participación sino también la de las personas o entidades relacionadas en los términos establecidos en las letras a), b) y d) del art. 100 de la LMV. La LMV establece que son relacionadas con una sociedad, entre otras, toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones. La misma LMV establece una presunción de pacto de actuación conjunta entre personas naturales, su cónyuge o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad. Estos se considerarán relacionados a una sociedad en el caso que participen



conjuntamente de esa sociedad y además que entre todos ellos posean el 10% o más del capital de la misma.

El SII se pronuncia respecto a que esta última norma no los hace relacionados entre ellos, sino exclusivamente con la sociedad respectiva. En base a este análisis concluye que el art. 100 de la LMV establece que las personas relacionadas se encuentran vinculadas “con una sociedad”, por lo que la “relación” entre personas es siempre respecto de una sociedad y no respecto de personas naturales. Para efectos del art. 41 G de la LIR, no hay relación entre una persona y su cónyuge o sus parientes, sino que, entre cualquiera de éstos y la sociedad respectiva en las hipótesis establecidas en el art. 100 de la LMV. En conclusión, las relaciones entre personas naturales establecidas en la LMV no afectan las normas de control del art. 41 G de la LIR.

### ORD. N° 437, DE 26.02.2018

**Palabras Clave:** Establecimiento Permanente, beneficios empresariales, CDTI, arts. 58 N°1 y 38 LIR.

Un contribuyente dedicado a la prestación de servicios legales le consulta al SII por el tratamiento de ciertos pagos desde y hacia el extranjero en virtud de una asociación estratégica entre residentes de Chile, España y Colombia, a la luz de los convenios tributarios aplicables. Relata el contribuyente que en el contexto de una “estrategia de internacionalización” (“*Acuerdo de Ecuación*”), la parte residente de Chile suscribirá un acuerdo de “intercambio de flujos económicos” con una sociedad residente en España y con una sociedad residente en Colombia, ambas dedicadas también a la prestación de servicios legales. El Acuerdo de Ecuación se firma dentro del marco de una integración o asociación estratégica del negocio de las partes involucradas, con la finalidad de ampliar el beneficio global. Para lograr este fin cada parte involucrada pone a disposición de las otras su dirección estratégica, su prestigio, sus recursos materiales y humanos (oficinas, mobiliario, personal, etc.) y, finalmente, sus resultados económicos, para generar en los hechos una verdadera “fusión” económica y directiva de las distintas partes involucradas. En virtud del Acuerdo de Ecuación, dependiendo de los resultados anuales de las partes involucradas y del “peso específico” previamente determinado de cada parte en el negocio global, cada año la parte residente en Chile podría estar en posición de recibir remesas de las otras partes involucradas

o, alternativamente, tendría la obligación de efectuar remesas hacia las otras partes involucradas. Las partes denominan dichas remesas como “pagos ecualizados”.

Al respecto, el SII señala que para el caso que se analiza, cobran especial relevancia el párrafo 1° del respectivo art. 5° que contiene el concepto básico o tradicional de EP que es aquel «lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad»; y el párrafo 2° que enumera una serie de ejemplos para ilustrar el concepto tradicional de EP, incluyendo a las “sucursales” y “oficinas”. En consecuencia, señala el SII que, para calificar la naturaleza de la renta (el “pago ecualizado”) a la luz de cada uno de los convenios tributarios aplicables, se debe determinar cuál es la contraprestación a cambio de la cual se paga dicha renta, concluyendo que cada parte se constituye mutuamente en una “sucursal” de la otra. Así, si en los hechos cada parte ha puesto recíprocamente a disposición de la otra sus recursos materiales, humanos y ciertos elementos intangibles como el prestigio, la capacidad de tomar decisiones estratégicas, la cartera de clientes, etc., en pos de desarrollar un negocio único con presencia internacional y compartir los beneficios y riesgos globales que resulten, entonces cada parte se configura en la práctica en la extensión de un solo negocio con sucursales en los territorios de España, Chile y Colombia, configurando en los hechos un EP en el otro Estado de conformidad con el párrafo 1 y 2 del Art. 5° del CDTI correspondiente. En consecuencia, el SII concluye que en virtud de lo establecido en el Art. 7° del CDTI con España y del convenio tributario con Colombia, y en relación con el Art. 5° de los mismos, las remesas o pagos ecualizados constituyen un beneficio empresarial atribuible a la actividad de un EP que tiene a su disposición la parte que obtiene dicho pago en el Estado del que proceden tales pagos ecualizados.

Por esta razón, tanto el Estado de residencia de la parte que obtiene un pago ecualizado como el Estado donde reside la parte que realiza dicho pago (Estado fuente) tendrán derecho a gravar tal pago, sin que el convenio tributario respectivo establezca un tope o límite para la imposición del Estado fuente, sumado a que el Estado de residencia deberá eliminar la doble tributación mediante el otorgamiento de un crédito por los impuestos pagados en el otro Estado contratante. En relación con los pagos ecualizados que la parte residente de Chile remese al exterior, el SII estima que los pagos ecualizados constituyen remesas pagadas a una persona sin residencia, domicilio o constitución en Chile, atribuibles a una sucursal u oficina a través de la cual dicha persona realiza todo o parte

de su actividad o negocio en Chile. Por esta razón, tales pagos estarán sujetos a la tributación establecida en los arts. 58 N°1 y 38 de la LIR, es decir, tributarán con un IA de tasa 35%, siendo el IDPC que se hubiese pagado sobre las utilidades que se remesan un crédito contra el referido impuesto. Por último, respecto de los pagos ecualizados que devengue o reciba la parte residente en Chile, señala el SII que estos deberán formar parte de los ingresos ordinarios de dicha sociedad y estarán sujetos a las reglas de determinación de la RLI y tributación con IDPC.

### ORD. N° 650, DE 09.04.2018

**Palabras Clave:** Contrato de Leasing, cuota inicial de arrendamiento, gasto tributario.

Se solicita al SII pronunciarse respecto al tratamiento que debe recibir la cuota inicial pagada en un contrato de leasing, frente a la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto a la Renta. En concreto, solicita que se confirme y/o corrija que se trata de una cuota inicial de arrendamiento, por expreso acuerdo de las partes según el contrato respectivo, debiendo ser tratada como un gasto tributario del período comercial.

En este sentido, el SII concluye que, en base a los antecedentes del contribuyente, no se justifica que el monto casi 10 veces superior al resto de las 120 cuotas obedezca a alguna prestación extraordinaria en beneficio del arrendatario, circunstancia que impide, sostener que se trate de una cuota normal como asevera el contribuyente. Por lo tanto, en opinión del SII la cuota corresponde a un pago anticipado de rentas de arrendamiento del contrato, debiendo ser amortizada durante la vigencia del contrato. La parte no amortizada del citado desembolso adoptará la calidad de un gasto diferido, el cual al término de cada ejercicio deberá someterse a las normas de actualización dispuestas por el N°7, del art. 41, de la LIR, para luego proceder a su amortización en la parte que corresponda al período comercial respectivo. Lo anterior en base a que tales desembolsos deben guardar una debida correlación con los ingresos que le generan al contribuyente, con el fin de poder imputar en cada período tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir con las obligaciones tributarias que establece la ley.

El SII destaca que en caso en que la cuota inicial sea imputable al valor o precio de ejercicio de la opción de compra del inmueble según los términos del contrato, dicha cantidad tendrá el tratamiento tributario de

un activo por corresponder a una cantidad imputable al valor o costo de adquisición de un bien raíz afecto a las normas del art. 41 N°2, de la LIR.

### **ORD. N° 840, DE 30.04.2018**

**Palabras Clave:** Fusión por incorporación, fusión inversa, reorganización empresarial, facultad de tasación, art. 64 CT

El SII se pronuncia sobre los efectos tributarios de una fusión inversa por medio de la cual una sociedad domiciliada en Chile absorberá a la compañía matriz domiciliada en el extranjero, la que se disolverá producto de dicha operación. Específicamente el contribuyente le solicita al SII confirmar, en primer lugar, que de la operación descrita no procederá la aplicación del inc. 4° del art. 64 del CT, en cuanto dicha fusión tendría las mismas características y efectos jurídicos que las fusiones en nuestro país; en segundo lugar, si respecto del costo tributario de las acciones de la matriz domiciliada en el extranjero que debe mantener registrado el accionista propietario corresponda efectivamente al costo tributario que este mantenía registrado en la sociedad que se disuelve producto de la fusión inversa que se describe; y en tercer y último lugar, si el costo tributario que la sociedad domiciliada en Chile debe mantener registrado respecto de las acciones y los otros activos de la sociedad extranjera recibidos como consecuencia de la fusión, corresponde al costo tributario que tenía registrado la sociedad extranjera.

Al respecto, el SII señala que, si la fusión transfronteriza por medio de la cual una sociedad filial absorberá a su matriz tiene las mismas características que en nuestro país, según la legislación vigente, no corresponde aplicar la facultad de tasación del art. 64 del CT, siempre que la sociedad subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad que desaparece con la fusión. En lo referente a la relación jurídica existente entre las acciones de la sociedad que se disuelve como consecuencia de la fusión y las nuevas acciones que deben ser emitidas de conformidad al inciso final del art. 99 de la Ley de S.A., ellas son representativas de los mismos derechos, materializados en instrumentos distintos; y por lo tanto, el costo tributario de los derechos que recibe el accionista propietario en canje de los derechos que poseía en la entidad absorbida, debe corresponder al costo que tenían estos últimos a la fecha de la fusión, manteniéndose inalterable dicho valor. En cuanto a la sociedad absorbente domiciliada en Chile, esta deberá reconocer como

costo tributario de los activos de la entidad que desaparece, el costo que dichos bienes tenían en esta entidad, al momento de producirse la fusión.

**ORD. N° 950, DE 11.05.2018**

**Palabras clave:** Suspensión de PPMO, art. 90 LIR.

Se solicita al SII pronunciarse sobre la procedencia de suspender el pago de PPMO en los casos de contribuyentes de IDPC, cuando al cierre de un ejercicio comercial inmediatamente anterior, éstos determinen una RLI negativa (pérdida tributaria).

Al respecto, el SII concluye que de conformidad a las modificaciones incorporadas a la LIR por medio de Leyes N°20.780 de 2014 y N°20.899 de 2016, en ningún caso la pérdida tributaria podrá ser imputada a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa. Es decir, la procedencia o no de la suspensión de los PPMO en los términos previstos en el art. 90 de la LIR, depende exclusivamente de la determinación de RLI de Primera Categoría en conformidad con las normas vigentes a partir del 1° de enero de 2017. Así, los ya señalados contribuyentes que por el ejercicio finalizado al 31 de diciembre de 2017 hayan determinado una pérdida tributaria, podrán suspender los PPMO correspondientes a los ingresos brutos del primer trimestre del año comercial 2018, con independencia del saldo positivo o negativo que puedan tener los registros RAP, RAI, DDAN o REX. Asimismo, si la situación de pérdida se mantuviera en el primer, segundo y tercer trimestre del año 2018, o ésta se produjera en alguno de los citados trimestres, se podrán suspender los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del trimestre siguiente a aquél en que la pérdida se produjo. Ahora, producida utilidad en algún trimestre, corresponderá reanudar el pago de PPMO.

**ORD. N° 963, DE 14.05.2018**

**Palabras Clave:** Criptomonedas, activos virtuales o digitales, bien mueble incorporal, acreditación de gastos, art. 20 N° 5, art. 2, art. 17 y 30 LIR.

A solicitud de un contribuyente el SII se pronuncia sobre la tributación que afecta a las rentas obtenidas en la compra y venta de criptomonedas, específicamente al “bitcoin”, y en lo pertinente, si se encuentra afecta a impuesto a la renta, si los ingresos debe declararlos en el Formulario 22

y en qué códigos. Por lo demás, solicita se pronuncie respecto a su debida acreditación y aceptación como gastos de acuerdo a la LIR.

El SII establece que el bitcoin es un activo digital o virtual, soportado en un registro digital denominado blockchain, desregulado, desintermediado y no controlado por un emisor central, cuyo precio está determinado por la oferta y la demanda. Por otro lado, no son consideradas en Chile como monedas de curso legal o como monedas extranjeras o divisas. El SII concluye que en vista de lo anterior, las rentas obtenidas en la compra y venta de bitcoins o de otros activos virtuales o digitales, se clasifican en el N° 5, del art. 20 de la LIR, debiendo afectarse, con los impuestos generales de dicha ley según corresponda, atendido a que caen en el concepto amplio de renta dispuesto en el art. 2° de la LIR y que no se encuentran expresamente establecidos como ingresos no constitutivos de renta del art. 17 de la LIR, ni en ninguna norma especial. Por otro lado, determina que el valor de adquisición de los mismos cuyas ventas generan ingresos brutos del ejercicio correspondiente, podrá deducirse como costo directo en la determinación de la RLI, conforme a lo dispuesto en el art. 30 de la LIR, debiendo acreditarse con los comprobantes de transferencia electrónica o facturas. Conforme a lo anterior, el contribuyente se encuentra obligado a presentar el Formulario N° 22.

### **ORD. N° 1022, DE 23.05.2018**

**Palabras Claves:** Galardones, derechos hereditarios, herencias vacantes, Fisco, DL N°1.939.

Se solicita que el SII se pronuncie sobre la tributación que afecta a los galardones recibidos al denunciar herencias vacantes a favor del Fisco. El galardón que recibe el contribuyente que denuncia estas herencias vacantes se encuentra regulado en el art. 42 del DL N°1939 de 1977, que vendría siendo un monto equivalente al 30% del valor líquido de los bienes que haya adquirido el Fisco producto de dicha denuncia.

De acuerdo a la opinión del SII, es innegable que el denunciante de una herencia vacante cuyos derechos hereditarios corresponden al Fisco, al recibir el galardón, experimentará un incremento patrimonial que coincide con el concepto de “renta” en el N° 1 del art. 2 de la LIR, de este modo se encontraría gravado. No obstante, el N°21 del citado art. 17, establece que no constituye renta: “El hecho de obtener de la autoridad correspondiente una merced, una concesión o un permiso

fiscal o municipal”, entendiendo “*merced*”, según la RAE, como el “*premio o galardón que se da por el trabajo*”.

Por lo anterior, el SII concluye que el galardón a que tiene derecho el denunciante de derechos hereditarios que le correspondan al Fisco, en virtud de lo establecido en el art. 42 del DL N°1.939, de 1977, no se encuentra gravado con impuesto a la Renta, por corresponder a un incremento patrimonial no constitutivo de renta que corresponde a una merced recibida de la autoridad correspondiente, clasificada en el N°21 del art. 17 de la LIR, no así en el N° 23 de la aludida disposición. También, se hace presente que el criterio contenido en el presente Oficio Ordinario deja sin efecto lo dispuesto en el Oficio Ordinario N°4.710, de 23.07.1980, del SII.

### **ORD. N° 1306, DE 25.06.2018**

**Palabras clave:** Art. 40 N°1 LIR, exención IDPC, venta de medicamentos, farmacias municipales.

Se solicita al SII pronunciamiento respecto a la exención contenida en el art. 40 N°1 de la LIR, en relación a la venta de medicamentos realizadas por farmacias administradas por la Dirección de Salud Municipal.

En este sentido, el SII señala que la exención en comento no aplica a las empresas que pertenezcan –entre otras– a las Municipalidades, ni de las rentas clasificadas en los N°3 y N°4 del art. 20 de la LIR. Sin perjuicio de lo anterior, el Dictamen N°13.636 de 2016 de la CGR, prescribe que el expendio de medicamentos realizado a través de farmacias municipales de atención primaria de salud, cuando tenga fines de salud pública y no comerciales, se enmarcaría dentro del ámbito de las acciones en el sí que pueden intervenir los municipios. Por esto, el SII concluye que la venta de Medicamentos por parte de una Municipalidad es procedente, siempre y cuando sea efectuada sin fines comerciales y éstos tengan como precio máximo el arancel aprobado por los Ministerios de Salud y Hacienda.

Por lo anterior, que el SII resuelve que en la medida que la venta de dichos medicamentos sea realizada a precio costo y no haya sido efectuada con ánimo de lucro, la renta producto de dicha actividad califica conforme a lo dispuesto en el art. 20 N°5 de la LIR. Así, la Municipalidad calificaría como beneficiaria de la exención contenida en el art. 40 N°1 de la LIR, de manera que tampoco no quedaría obligada a presentar una declaración anual de renta.

Por el contrario, si la adquisición de medicamentos es realizada con la finalidad de lucrar mediante su reventa, dichas rentas calificarían en el art. 20 N°3 de la LIR, no siendo procedente su exención, por lo que quedarían afectas a IDPC, tributo que de conformidad a la ley debe ser declarado y pagado según lo dispuesto en los arts. 65 y 69 de la LIR.

### **ORD. N° 1340, DE 28.06.2018**

**Palabras Clave:** Art. 17 N°8 y art. N° 18 LIR, ingreso no renta, donación, presunción de habitualidad, sucesión por causa de muerte.

Se solicita al SII pronunciarse sobre el tratamiento tributario del ingreso obtenido en la venta de un inmueble adquirido por donación entre vivos. Contribuyente adquirirá un inmueble por donación y requiere conocer el tratamiento tributario que debe darse en una eventual venta que se efectuaría dentro del año de adquisición del bien inmueble. De acuerdo a los arts. 17 N°8 letra b) y 18 de la LIR, para que el ingreso producto de la enajenación de un inmueble sea considerado un ingreso no renta (INR), es necesario cumplir con tres requisitos: i) enajenación de bienes raíces situados en Chile, ii) efectuada por personas naturales o sociedades de personas que no declaren rentas efectivas de primera categoría según contabilidad completa, y, iii) debe tratarse de operaciones no habituales. Existe una presunción simplemente legal de habitualidad contenida en el art. 18 de la LIR cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año.

Sin embargo, el SII se ha pronunciado en el sentido que dicha presunción no aplica en caso de la adquisición de inmuebles por sucesión por causa de muerte ya que se requiere un acto voluntario por parte del contribuyente, la adquisición del bien para su posterior reventa. El contribuyente argumenta que la adquisición por donación entre vivos se asimila a la aceptación de la herencia para efectos de desvirtuar dicha presunción, y por lo tanto el ingreso obtenido en la venta del inmueble se consideraría INR. El SII establece que, en el caso, para ser desvirtuada la presunción de habitualidad, exigiría que se pueda acreditar que al momento de adquirir el inmueble no tenía ánimo de reventa. En el caso en análisis no se puede desvirtuar la presunción de la misma forma que se hace para la adquisición por sucesión por causa de muerte. Por lo tanto, el mayor valor que se produzca en la enajenación constituye renta afecta a impuestos generales de la LIR si el inmueble donado se enajena antes del año de su adquisición.



## OFICIOS IVA

**ORD. N° 1852, DE 17.08.2017**

**Palabras clave:** Art. 2 N°1, art. 23 N°1 y art. 53 letra b) Ley de IVA, venta, medicamentos, farmacias municipales.

Se solicita al SII pronunciarse respecto al tratamiento de IVA en la entrega de medicamentos por medio de farmacias comunales a precio de costo, en concreto, si la entrega de dichos bienes por las señaladas farmacias se califica como venta de un bien corporal mueble y por tanto, afecto a IVA o, si por el contrario, corresponde a la prestación de un servicio municipal, que al ser realizado por la red de asistencia del Servicio Nacional de Salud, se encontraría no afecto, en virtud de la exención personal contenida en el art. 13 N°6 letra c) de la Ley del IVA.

En este sentido, el SII concluye que ni el carácter mercantil ni el ánimo de lucro son elementos considerados por la Ley en la definición de venta, razón por la cual su aplicación no implica que se esté calificando de “comercial” la operación o de “comerciante” a la entidad que lo realiza. Además de lo anterior, el SII indica que de acuerdo a la exención personal contenida en el art. 13 N° 6, el Servicio Nacional de Salud es liberado de dicho tributo sólo respecto de los servicios que les preste a terceros y no por las ventas que realicen ni los Servicios de Salud o los establecimientos que formen parte de su Red Asistencial. Por ende, la venta de medicamentos efectuada por farmacias comunales es afecta a IVA, debiendo emitirse las respectivas boletas de ventas afectas a dicho tributo, aun cuando dicha venta sea a precio de costo, toda vez que para que se configure el hecho gravado venta, la ley solo exige que la convención sea a título oneroso, y no a la finalidad de lucro en la transferencia de los medicamentos.

De todas formas, el impuesto soportado en la adquisición de medicamentos respectivos podrá ser utilizado como crédito fiscal para ser imputado contra el débito fiscal generado por la venta de los mismos. Por lo tanto, en opinión del SII, si dichas farmacias vendieran a precio de costo los fármacos, el IVA resultaría neutro en la operación, toda vez que el impuesto soportado como crédito fiscal de la compra, será igual al débito fiscal recargado en la venta no alterando el valor final al consumidor.

**ORD. N° 122, DE 18.01.2018**

**Palabras claves:** Art. 27 bis Ley de IVA, art. 26 CT, Principio de Buena Fe, restitución devolución impuestos, cambio de criterio.

A través del presente oficio el SII se pronuncia sobre la procedencia que un contribuyente deba restituir la devolución de IVA obtenida de buena fe en virtud del art. 27 bis de la Ley de IVA. Señala el contribuyente que, aquella devolución se solicitó producto del IVA soportado en la adquisición de boxes de estacionamiento que posteriormente se arrendaron en conjunto con oficinas y bodegas, todos afectos a IVA como una unidad, de acuerdo lo ordenaba el Oficio N°2019 de 2011. No obstante, el SII, a través de su correspondiente unidad fiscalizadora, le habría comunicado verbalmente del cambio de criterio retroactivo contenido en el Oficio N°2931 de 2012 –un año y medio después de haberle autorizado la devolución–, en virtud del cual el arrendamiento de estacionamientos ubicados en edificios de oficinas no se encontraría afecto a IVA y por el cual el contribuyente debería restituir la devolución correspondiente a la adquisición de los estacionamientos.

En este contexto, el contribuyente le solicita al SII ratificar que en este caso no procedería la restitución solicitada, puesto que éste se encontraba amparado por el Principio de Buena Fe del art. 26 del CT, lo que queda demostrado al haber entregado todos los antecedentes solicitados a la Unidad Fiscalizadora de la Dirección Regional correspondiente y que daban cuenta de su actuar de acuerdo al Oficio N°2019 de 2011, y en donde además se observa que habría sido la misma Dirección Regional la que con anterioridad le autorizó al contribuyente la solicitud de devolución. Al respecto, el SII resuelve que no procedería que el contribuyente restituya las sumas devueltas por dicho concepto, puesto que los antecedentes dan cuenta de que la misma Dirección Regional había autorizado la mencionada devolución aproximadamente un año y medio antes de notificarle del cambio de criterio y solicitarle la restitución de la devolución de IVA. Atendido el actuar de buena fe del contribuyente y no existir prueba en contrario, señala el SII que únicamente correspondería que el contribuyente restituya las sumas devueltas por dicho concepto desde el periodo en que tomó conocimiento del criterio contenido en el Oficio N°2931 de 2012.

**ORD. N° 691, DE 13.04.2018**

**Palabras Clave:** Art. 27 bis Ley de IVA, software como servicio, imputación y devolución de remanente, indivisibilidad del activo fijo, bienes corporales e incorporeales.

Se solicita al SII pronunciarse sobre la procedencia de considerar un “*software como un servicio*” imputable al costo de bienes del activo fijo de un contribuyente domiciliado en Chile, dueño de una empresa cuyo giro es la prestación de servicios de comunicación. El contribuyente solicita se considere el software y su habilitación imputables al costo de los bienes de su activo fijo para efectos de la aplicación del art. 27 bis de la Ley de IVA.

En este sentido el contribuyente indica que existe identidad e indivisibilidad entre punto de transmisión y software y que este último fue adquirido con la finalidad de ser usado permanentemente como parte de su giro habitual. Lo anterior, lo lleva a concluir que tanto el software como su habilitación integran el valor de costo del punto de transmisión, formando parte de su activo fijo requerido para la obtención de su renta bruta. Por otro lado, la operación se facturó por etapas, la última correspondiendo a la habilitación del software. El SII por su parte ratifica lo anterior y concluye que, en la medida que el software forme parte integrante de los puntos de transmisión adquiridos para la implementación de la red operativa del contribuyente, los desembolsos asociados a su adquisición y habilitación integran el costo del bien del activo fijo de la empresa.

**ORD. N° 844, DE 02.05.2018**

**Palabras Clave:** Art. 2 N°1 y N°3 y art. 8 Ley de IVA, venta de lotes, subdivisión terreno rural, servidumbres de tránsito.

Se solicita al SII pronunciarse sobre el IVA que grava la venta de lotes, producto de la subdivisión de un terreno rural que está afecta a limitaciones urbanísticas. Asimismo, se solicita que se confirme por parte de la institución que, la constitución de servidumbres de tránsito no se encuentra afecta a este impuesto.

Al respecto, el SII señala que como se trata de un caso de subdivisión de terreno y no de un loteo, todas las obras que realizó el contribuyente al interior del predio, a saber, calles interiores en las cuales instaló postes de alumbrado, cables aéreos y soterrados para distribución eléctrica, transformadores, ductos de telecomunicaciones, cañerías subterráneas

para agua potable y descarga de aguas servidas, pavimentos, sistemas de riego y señalizaciones, se encontrarían gravadas con IVA, por ser el contribuyente vendedor habitual. Sin embargo, la venta de los sitios no se encontrará gravada con IVA, toda vez que la convención traslativa de dominio recaería exclusivamente sobre el terreno.

Respecto a la constitución de servidumbres de tránsito, el SII señala que la mera constitución de servidumbres de tránsito no se encuentra gravada con IVA, bajo el fundamento que se grava con IVA sólo la transferencia a título oneroso de los referidos derechos reales, no así su mera constitución.

### **ORD. N°945, DE 11.05.2018**

**Palabras clave:** Art. 5, art. 8 letra h) y art. 12 letra e), N°7 Ley de IVA, Ley N°17.336, servicios online, IVA en descarga de revistas o música, licencia de uso, territorialidad.

Se solicita al SII pronunciarse sobre la forma de proceder en el pago de IVA sobre bienes no físicos comprados en línea, tales como música o revistas. Al respecto, el SII señala que, cuando se realiza una descarga vía internet de contenido protegido por derechos de autor estamos en presencia de una licencia de uso, en donde quien tiene la titularidad de dicho derecho, otorga la autorización para descargar dicho producto en el dispositivo del usuario final. Así, de acuerdo al art. 8 letra h) de la Ley de IVA, dicha cesión del uso o goce temporal de la licencia se encuentra afecta a IVA, en la medida que la descarga de música o de revistas se produzca en el territorio nacional, entendiéndose que el servicio estaría siendo utilizado en Chile.

Ahora, si los pagos efectuados al exterior por dicha operación se encontrarán gravados con el IA del art. 59 de la LIR, dichos pagos se encontrarían exentos de IVA por así disponerlo el art. 12 letra E) N°7 de la Ley del IVA, no siendo aplicable la salvedad contenida en la segunda parte de la exención ya que se trataría de servicios prestados en el exterior. Lo anterior, ya que el SII concluye que la actividad que genera el servicio y por tanto la prestación se produce en el lugar donde se encuentra domiciliado el titular del derecho ya que es allí donde éste, como único facultado para ceder el uso de su obra efectúa la cesión.

**ORD. N° 961, DE 11.05.2018**

**Palabras Clave:** Art. 2 N°2 y art. 8 Ley de IVA, art. C. de Com., servicios intra grupo, agencia de negocios, sociedades.

Se solicita un pronunciamiento al SII respecto de la aplicabilidad del IVA sobre ciertos servicios intra grupo que desarrollan ciertas empresas de un mismo grupo empresarial, en particular:

- a) Sociedad 1: Asesoría legal, inteligencia de mercado, ingeniería, recursos humanos, sistemas de información, contabilidad, tesorería, arriendo de bienes inmuebles amoblados e inversiones permanentes en acciones.
- b) Sociedad 2: Servicios de crédito y cobranza y administración y operación de tarjetas de crédito, con el propósito de poner a disposición de terceros un medio de financiar la adquisición de productos vendidos por empresas relacionadas.
- c) Sociedad 3: Servicios de venta, servicios promocionales y otros servicios comerciales.
- d) Sociedad 4: Servicios de distribución, flete y bodegaje.

En particular, dada las características de los servicios prestados y la forma en la cual se desarrollan los mismos, la duda recae sobre si los proveedores de estos servicios constituyen una agencia de negocios y, por lo tanto, las remuneraciones por los servicios prestados se encontrarían gravados con IVA en su totalidad o, por el contrario, de no considerar que se trata de agencias de negocios, las remuneraciones por los servicios prestados se encontrarían exentas de IVA salvo que, individualmente considerados, constituyan una de las hipótesis descritas por el art. 20 N°3 y 4 de la LIR.

En principio, el SII concluye que estas sociedades no corresponderían a agencias de negocios, por cuanto todas ellas tienen un giro propio y específico y su objeto directo no es facilitar la ejecución de los negocios de sus clientes, sino prestar una serie de servicios previamente definidos, por lo que, según la descripción realizada, los servicios corresponden a la más variada índole, y tienen distinto tratamiento en materia de IVA, concluyendo lo siguiente:

- a) Sociedad 1: El SII estima que los servicios que presta esta sociedad poseen un objeto claramente profesional, administrativo y gerencial, por lo que no corresponderían a actividades de aquellas gravadas en

el art. 20 N°3 o 4 de la LIR, por ende, no se encuentran gravadas con IVA. A su vez, señala que por tratarse de una sociedad cuyo objeto es la prestación de servicios profesionales, no queda incluida en el concepto de agencia de negocios a que se refiere el art. 3 del Código de Comercio.

- b) Sociedad 2: Respecto a la actividad de cobranza, el SII sostiene que la cobranza judicial y extrajudicial constituyen una actividad no gravada con IVA. Sin embargo, los otros servicios que presta, vale decir, los de crédito y administración, con el propósito de poner a disposición de terceros un medio para financiar la adquisición de productos vendidos por empresas relacionadas, se encontraría gravada con IVA, por corresponder a una actividad del N°3 del art. 20 de la LIR.
- c) Sociedad 3: Por tratarse de servicios que dicen relación con venta y otros servicios comerciales que incluyen trade marketing, se encontrarían gravadas con IVA por entenderse incluidos en el N°3 del art. 20 de la LIR.
- d) Sociedad 4: Se encontraría gravada con IVA por entenderse incluidos estos servicios en el art. 3 del C. de Com.

### **ORD. N° 963, DE 14.05.2018**

**Palabras claves:** Art. 14 letra b), art. 20 N°5 y art. 30 LIR, art. 2 N°1, art. 8 y art. 55 Ley de IVA, criptomonedas, activos virtuales o digitales, bien mueble incorporal, documento tributario.

A solicitud de un contribuyente, el SII se pronuncia sobre la tributación que afecta a las rentas obtenidas en la compra y venta de criptomonedas, específicamente al “bitcoin”, en lo pertinente, si la venta de bitcoins se encuentra afecta al IVA, si se puede emitir facturas por las referidas ventas y si se debe presentar mensualmente el Formulario 29, con indicación de qué códigos.

En relación con lo anterior, y atendiendo al hecho de que para el SII el bitcoin es un activo digital o virtual, se concluye que la venta de bitcoins u otros activos virtuales o digitales no se encuentra afecta a IVA atendiendo a que son bienes que carecen de corporalidad, y la Ley de IVA explícitamente prescribe que el hecho gravado de “venta” recaiga sobre algún bien corporal.

Sin perjuicio de lo anterior, si el vendedor de estos activos es una persona natural o jurídica o un ente sin personalidad jurídica que debe tributar de acuerdo con las normas establecidas en el art. 20 N° 1, letras a) y b), y N°s 3, 4 y 5 del mismo artículo, de la LIR y aquellos que sean contribuyentes del impuesto establecido en el título II de la Ley de IVA, por las operaciones que realicen que se encuentren no afectas o exentas de IVA, deberán otorgar por dichas operaciones las facturas o boletas que se establecen en la Res. Ex. N°6.080 de 1999.

