

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

SELECCIÓN OFICIOS DE RENTA, IVA Y OTRAS NORMAS PUBLICADOS DURANTE 2018 Y 2019

Ley de Impuesto sobre la Renta

1. ORD. N°2805 DE 28.12.2018
2. ORD. N°2386, DE 19.11.2018
3. ORD. N°1958 DE 20.09.2018
4. ORD. N°1778 DE 27.08.2018
5. ORD. N°1510, DE 29.05.2019
6. ORD. N°1370, DE 16.05.2019
7. ORD. N°1369, DE 16.05.2019
8. ORD. N°833 DE 25.03.2019
9. ORD. N°514, DE 08.02.2019
10. ORD. N°454, DE 06.02.2019
11. ORD. N°2245 DE 30.08.2019

Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios

1. ORD. N°2100, DE 09.08.2019
2. ORD. N°1371, DE 16.05.2019
3. ORD. N°1034, DE 15.04.2019
4. ORD. N°686, DE 05.03.2019
5. ORD. N°516 DE 08.02.2019
6. ORD. N°1304, DE 08.05.2019

Otras normas tributarias

1. ORD. N°2384, DE 19.11.2018
2. ORD. N°1305, DE 08.05.2019
3. ORD. N°868, DE 02.04.2019
4. ORD. N°778, DE 15.03.2019

OFICIOS RENTA

ORD. N°2805 DE 28.12.2018

Palabras clave: Reorganización, división, registro SAC, Crédito Total Disponible, crédito por impuestos pagados en el extranjero.

Se le consulta al SII sobre los efectos de la división de una sociedad en relación con los nuevos regímenes de tributación a que se refieren las letras A y B del art. 14 de la LIR. Específicamente, sobre el efecto de la división respecto del crédito por los impuestos pagados en el exterior imputables contra impuestos finales registrados en el SAC, como también respecto del Crédito Total Disponible que se determine en el mismo ejercicio comercial, pero en una fecha previa a la que se efectúa la división.

Respecto de la primera consulta, el SII señala que de acuerdo a los nuevos regímenes generales de tributación del art. 14 de la LIR, en el caso de división de una sociedad, el registro SAC, que incluye entre sus componentes al crédito imputable contra impuestos finales proveniente de impuestos pagados en el exterior, debe asignarse en proporción al CPT que se asigne.

Por su parte, respecto de su segunda consulta, el SII procedió a reevaluar el criterio contenido en el Oficio N°283 de 2013, el cual establecía que “...el crédito por impuestos pagados en el extranjero sólo puede ser aprovechado por el contribuyente que percibió los referidos dividendos y en ningún caso por la nueva sociedad resultante de la división”. En su lugar, el SII entiende que el Crédito Total Disponible que se determine producto de dividendos o retiros de utilidades recibidos desde el exterior en el ejercicio comercial en que se efectúa la división, en una fecha previa a ésta, tanto en la parte que se imputa contra el IDPC como en la parte que se imputa contra los impuestos finales, deberá ser asignado a la empresa o sociedad que nace de la división en la misma proporción que le corresponda sobre el CPT que se divide.

ORD. N°2386, DE 19.11.2018

Palabras clave: División, Ley N°20.780, asignación de saldos, art. 14° A y 14° B LIR.

Se solicita el pronunciamiento del Servicio respecto a la forma de asignar los saldos vigentes de los registros establecidos en el art. 14 de la LIR, en la división de sociedades luego de la Reforma Tributaria. Se pide confirmar los siguientes criterios: 1) en la división de una sociedad con patrimonio financiero positivo y con un CPT negativo, saldos se mantendrían en la sociedad continuadora; 2) en la división de una sociedad con patrimonio financiero positivo y con un CPT negativo, puede nacer una sociedad cuyos activos asignados impliquen un CPT positivo, haciendo más negativo el CPT de la sociedad continuadora, en este caso ¿los saldos se mantienen en sociedad continuadora o son asignados a la sociedad

con patrimonio tributario positivo?; 3) en la división de una sociedad con patrimonio financiero negativo y con un CPT positivo, saldos deben ser asignados a cada una de las empresas en proporción al CPT.

Al respecto, el Servicio señala que a partir de la Reforma Tributaria de la Ley N°20.780 de 2014, se determinó que las rentas acumuladas y reinversiones recibidas, se asignarán a cada una de las sociedades partícipes de la división en la proporción que le corresponde en el CPT respectivo, además, la diferencia de depreciación entre la acelerada y la normal debe ser traspasada a las sociedades que nacen de la división, conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la diferencia. De esa manera, el Servicio concluye que: 1) los saldos existentes en los registros tributarios, deben permanecer en la sociedad continuadora, salvo la diferencia de depreciación entre la depreciación acelerada y la normal consignada en el registro DDAN, la cual se asignará a la sociedad donde se radiquen los activos que originaron tal diferencia; 2) si bien producto de la división puede nacer una sociedad cuyos activos asignados impliquen un CPT positivo y el CPT de la sociedad continuadora podría hacerse más negativo, esa operación no puede alterar el resultado tributario que ésta tenía antes del proceso de división, por lo cual, los saldos se distribuyen según el punto 1); 3) respecto de la división de una sociedad con patrimonio financiero negativo y con un CPT positivo, según dispone el art. 94° de la Ley N°18.046, es una figura que no puede llevarse a cabo.

ORD. N°1958 DE 20.09.2018

Palabras clave: Inversiones en el exterior, rentas pasivas, entidades controladas extranjeras, artículo 41 G LIR.

En relación con el Oficio N°2.399 de 2017, un contribuyente le solicita al SII confirmar la forma de determinar el monto de las UF 2.400 que establece el N°6 de la letra D del art. 41 G de la LIR, por cuanto la Res. Ex. SII N°120, de fecha 26/12/2016, modificada por la Res. Ex. SII N°105, de fecha 17/10/2017 establece el deber de informar en la Declaración Jurada N°1929 las “*Inversiones en el exterior en entidades extranjeras controladas a las que se refiere el artículo 41 G.- de la LIR, independientemente de si éstas hubieran o no percibido o devengado rentas pasivas durante el ejercicio*” por los contribuyentes que tengan dichas inversiones en el exterior.

Al respecto, el SII señala que el deber de informar en la DJ N°1929 para los contribuyentes que tengan inversiones en el exterior en entidades extranjeras controladas a las que se refiere el art. 41 G de la LIR no se encuentra supeditado a que se graven las rentas pasivas. No obstante, señala que luego del estudio de los antecedentes se hace necesario rectificar el criterio establecido en el Oficio N°2.399 de 2017, en el sentido de que para apreciar el cumplimiento del límite de UF 2.400 que establece el N°6 de la letra D del art. 41 G de la LIR, se deben

considerar las rentas pasivas de la entidad controlada en el extranjero, computándolas de la misma forma en que se determinan las rentas líquidas imponibles del IDPC.

ORD. N°1778 DE 27.08.2018

Palabras clave: Tributación trust, beneficiarios, rentas pasivas, entidad controlada extranjera, art. 41 G LIR.

Se le consulta al SII sobre ciertos aspectos tributarios relacionados con los beneficios obtenidos desde una fundación constituida en el exterior, a saber, un *trust* irrevocable, discrecional y complejo respecto del cual el beneficiario residente chileno no tiene capacidad de exigir distribución de beneficios, ni derecho a las utilidades ni intervención en este. El carácter de beneficiario únicamente le concede un derecho limitado a ser informado de los resultados financieros, a exponer al “consejo” del *trust* de necesidades que ameritan una distribución efectiva para gastos de vida o a demandar por gestión dolosa del *trust*.

Al respecto, el SII entiende que las circunstancias no encuadran en ninguna de las hipótesis de control descritas en el art. 41 G de la LIR, pues los derechos e influencia que el beneficiario detenta sobre dicha entidad son limitados y, además, porque la decisión de distribuir beneficios se encuentra reservada discrecionalmente en la voluntad del Consejo de Administración de la fundación.

En cuanto a las distribuciones que pueda realizar el trust, el SII señala que en principio las rentas obtenidas por el beneficiario calificarían dentro de aquellas contempladas en el art. 20 N°5 de la LIR para efectos de su tributación. Finalmente, el beneficiario del *trust* no estaría obligado a realizar una Declaración Jurada bajo los términos de la Res. Ex. N°47 de 2014, puesto que únicamente es el *trustee* de un *trust* con domicilio o residencia en Chile quien efectivamente se encuentra obligado dicha declaración.

ORD. N°1510, DE 29.05.2019

Palabras clave: Ley N°19.983, Ley N°21.131, pago a treinta días, intereses moratorios, gasto necesario, crédito, incobrabilidad.

Se solicita que el Servicio complemente la respuesta emitida mediante oficio N°1304 de 2019 respecto al pago a treinta días. En particular se solicita: 1) indicar, en relación a los intereses moratorios del nuevo art. 2° bis de la Ley N°19.983, la oportunidad en que los contribuyentes deben emitir facturas de ventas y servicios no afectos o exentos de IVA, considerando que el monto total de los intereses a cobrar dependerá de la fecha de pago efectiva de ésta; y 2) Respecto de los casos en que la Ley permita cobrar intereses moratorios al acreedor, sin que éste ejerza este derecho, si dichos intereses deben ser considerados ingresos devengados, si deben o no agotarse los medios de cobro para efectos de rebajar

como gasto necesario para producir renta, el castigo de dichos intereses como créditos incobrables.

En cuanto a la primera consulta, el Servicio señala que no aplican las reglas contenidas en la Res. Ex. N°6080 de 1999 a los intereses legales del art. 2° bis de la Ley N°19.983. Por lo tanto, para cumplir la finalidad de dichos intereses, vale decir, el resguardo del interés fiscal, la emisión de dichas facturas debe ser coetánea a la percepción de los intereses legales consultados, cumpliendo, además, con que deban emitirse indicando que se encuentran totalmente pagadas. En cuanto a la segunda consulta, señala que los intereses moratorios que se analizan, efectivamente constituyen ingresos devengados para el acreedor, en atención a que la Ley le otorga a éste el derecho al cobro de los intereses por la mera circunstancia de no verificarse el pago dentro del plazo señalado. Por su parte, la deducción como gasto necesario para producir la renta del crédito indicado que resulte insoluto, será posible para el acreedor siempre que se cumplan las condiciones generales de incobrabilidad contenidas en el art. 31° N°4 de la LIR.

ORD. N°1370, DE 16.05.2019

Palabras clave: Deducción gasto tributario, indemnización legal por años de servicio, traspaso trabajador, empresas intragrupo.

La situación planteada por el contribuyente al SII, dice relación con la indemnización por años de servicio pagada a trabajadores que han sido traspasados de una sociedad a otra, dentro del mismo grupo económico, sin el concepto de continuidad laboral, establecido en el art. 4, inc. 2° del Código del Trabajo. El contribuyente menciona que la operación sería la siguiente:

- a. El empleador original y el trabajador firman el finiquito, terminando la relación laboral.
- b. Luego se firma el contrato de trabajo entre el nuevo empleador y el trabajador, siguiendo las disposiciones del Código del Trabajo.
- c. Conjuntamente con el contrato de trabajo, se firma un acuerdo entre empleador original, empleador nuevo y el trabajador en donde se deja establecido el tiempo trabajado y la última renta devengada de dicho trabajador con su empleador antiguo (expresada en unidades de fomento).
- d. En el momento del despedido del trabajador, la indemnización es pagada en su totalidad por el último empleador.
- e. En virtud del acuerdo señalado, éste le cobra al primer empleador el monto equivalente a la indemnización que le corresponde a este último, considerando los años trabajados y la última renta devengada en dicha empresa.

Se solicita al SII pronunciarse respecto de la correcta interpretación de la normativa tributaria frente a la situación planteada, o confirmar que el pago efectuado

producto del acuerdo entre el empleador original, nuevo empleador y el trabajador constituye un gasto aceptado tributariamente para el primer empleador, ya que se cumplirían con las condiciones establecidas por la legislación vigente y por último confirmar que el nuevo empleador solo puede registrar como gasto tributario la indemnización legal que corresponde a los años efectivamente trabajados en dicha sociedad, sin considerar los años trabajados en la antigua sociedad.

Ante esto, el Servicio indica que en lo relativo a las indemnizaciones pagadas por años de servicio al trabajador, sólo pueden calificarse como gasto necesario, para efectos tributarios, aquellas que el empleador no puede dejar de pagar por corresponder a un imperativo legal, ello, con independencia si el obligado reconoce, asume o cumple voluntariamente dicha obligación. Así, se concluye que si en definitiva la indemnización es financiada por el empleador original y el nuevo empleador, en forma proporcional al tiempo de permanencia del trabajador en cada empresa, pertenecientes ambas a un mismo grupo económico; y del convenio o acuerdo celebrado entre las partes, se desprende claramente que su intención fue consignar que el trabajador conservará su derecho a la indemnización por los años trabajados en la antigua empresa cuando pasó a desempeñarse con la nueva contribuyente, considerando por consiguiente los años laborados en la primera, y cuyo pago tiene como fundamento una indemnización obligatoria de carácter legal, es procedente aceptar dicho pago como gasto, al corresponder tal desembolso, a la restitución de una indemnización legal efectuada por la segunda empresa por cuenta de la primera. Lo anterior lógicamente, solo en caso que no se haya ya aprovechado como gasto el pago por indemnizaciones por años de servicio por el período trabajado para la primera empresa, por tratarse por ejemplo de una indemnización pactada a todo evento, de manera que en la especie se estuviese imputando dicho gasto dos veces a las rentas brutas de dos contribuyentes. Por último, el SII reitera que sólo el monto que corresponda a dichos conceptos y límites, podrá imputarse como gasto por la nueva compañía y por la anterior, constituyendo cualquier exceso el pago de una indemnización voluntaria, la que solo se admitirá como gasto necesario para producir la renta si se cumplen los requisitos previstos en la norma, en cuanto a que sean pagadas o abonadas en cuenta conforme a normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa.

ORD. N°1369, DE 16.05.2019

Palabras clave: Artículo 21, impuesto multa, pago multas al Fisco extranjero, establecimientos permanentes.

Se solicita al SII pronunciarse respecto al pago de multas asociadas a la gestión de un EP en el exterior, para efectos de la aplicación del art. 21 de la LIR, si la palabra “Fisco” comprende solo a las autoridades chilenas, o también a las autoridades con potestad sancionatoria, en el país de que se trate.

De acuerdo a la LIR, en su inc. segundo del art. 21, se establece que no se afectarán con el impuesto multa respectiva “los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley”.

En ese sentido, el Servicio señala que lo que se reconoce en Chile, en el caso de rentas obtenidas en el extranjero a través de un EP, es el resultado y no los ingresos considerados en forma singular. Este resultado debe determinarse aplicando las normas que la LIR establece para cuantificar la base imponible de primera categoría.

En este contexto, el SII concluye que es estéril e inconducente analizar si la expresión “Fisco” que hace el art. 21 de la LIR alcanza o se refiere sólo al Fisco Nacional, toda vez que si la conducta infraccional se comete a través de un EP se paga la multa al Fisco que es titular de la potestad sancionatoria, esto es, el Fisco extranjero, y si es así, debe darse por cumplida la exigencia y el supuesto del art. 21.

ORD. N°833 DE 25.03.2019

Palabras clave: Cláusula de No Competir, gasto necesario, art. 31 LIR.

Se le consulta al SII sobre la calificación como gasto necesario para producir la renta, respecto del pago que un empleador efectúa a ex ejecutivo que cuenta con información privilegiada de la empresa, con motivo de su desvinculación en virtud de la Cláusula de No Competencia (CNC).

Al respecto, el SII concluye que, cumpliendo cabalmente con los requisitos indicados en el art. 31 inc. 1° de la LIR, el pago de una CNC con motivo de la desvinculación de un trabajador, podría deducirse en la determinación de la RLI de un contribuyente. No obstante, dichos requisitos deberán ser verificados en el respectivo procedimiento de fiscalización, acreditando especialmente que el trabajador desvinculado manejaba información relevante para el desarrollo del giro del contribuyente, que el negocio puede ser replicado competitivamente en un corto tiempo, la ausencia de barreras de entrada al negocio, ausencia de fidelización, ausencia de diferenciación de marcas y/o ausencia de contratos de exclusividad con los proveedores, o cualquier otra circunstancia que dé sustento a este acuerdo de pago.

ORD. N°514, DE 08.02.2019

Palabras clave: Crowdfunding, financiamiento colectivo, donación.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie respecto del tratamiento tributario y las obligaciones tributarias derivadas del financiamiento colectivo de una empresa a través de una plataforma “*crowdfunding kickstarter*”. Según la presentación del contribuyente quienes aportan pueden hacerlo a cambio de una recompensa, o a cambio de nada. Se operará en la plataforma a través de un intermediario

(persona natural) que utilizará su propia cuenta para subir el proyecto a la plataforma, cobrando un porcentaje por los servicios y les enviará los fondos a Chile. La empresa es una SpA constituida en Chile que recibe los fondos desde el extranjero, el contribuyente agrega que muy probablemente las mochilas sean fabricadas en China y distribuidas a los aportantes que se encuentran en el extranjero, desde el extranjero. Las mochilas no pasarán por Chile, a menos que los aportantes al proyecto sean de este país.

Respecto a los efectos, el SII indica que:

1. La SpA constituida en Chile que recibe los fondos desde el extranjero, deberá reconocerlos al momento de su percepción y hasta el monto de lo percibido, clasificando tales rentas en el N°5 del art. 20 de la LIR. De todas formas, un tratamiento tributario diverso podría conferirse en caso que los fondos sean recibidos, cumpliendo las formalidades propias, como una donación o aporte de capital.
2. Si la operación fuere estructurada como una donación, el monto donado ascendería al monto efectivamente recibido, donación que no se encontraría gravada con el impuesto a las donaciones, en la medida que el acto jurídico o contrato celebrado en el extranjero no sólo cumpla con las disposiciones legales del país respectivo sino además pueda calificar como donación de acuerdo a nuestra legislación. Asimismo, en frente de la LIR, constituye INR.
3. Este tipo de financiamiento colectivo, creado conforme a disposiciones de derecho extranjero, no se encuentra regulado en la legislación chilena, de modo que los residentes en Chile que utilicen dicho instrumento de financiamiento se rigen por las normas tributarias que correspondan a la naturaleza de las operaciones envueltas. El SII concluye que, salvo que la operación no se materialice a través de otras figuras, no existe un impuesto específico o regulación tributaria para este modelo de financiamiento.
4. El SII carece de competencia para pronunciarse acerca de la licitud o legalidad de utilizar este modelo, de acuerdo a sus competencias.
5. Para que la venta de un bien sea gravada con IVA es requisito que el bien se encuentre ubicado en el territorio nacional al momento de celebrarse la respectiva convención por la cual se transfiere su dominio. Por ende, en la medida que las mochilas se fabriquen y vendan encontrándose en el extranjero, las ventas no estarían afectas a IVA, por carecer de un factor de conexión conforme al art. 4 de la Ley de IVA. El SII indica que tratándose de bienes que no ingresarán al territorio nacional o que ingresen al amparo de un régimen de admisión temporal suspensivo de derechos aduaneros hasta el momento de su salida al país de destino, se deberá emitir una factura de venta de mercaderías no nacionalizadas. Por el contrario, tratándose de bienes cuyo país de destino es Chile, debe documentarse con una boleta o factura de venta.

6. Por último, la sociedad deberá emitir los documentos que sean necesarios conforme a la naturaleza que adopten los aportes, conforme las reglas generales, independientemente desde donde provengan.

ORD. N°454, DE 06.02.2019

Palabras clave: Impuesto adicional, aplicación Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional, Impuesto sustitutivo al FUT.

Se solicita al SII pronunciarse, para el caso de dos personas de nacionalidad noruega, sin domicilio ni residencia en Chile, que efectuaron retiros que corresponden a utilidades recibidas de una sociedad, en donde si bien esos retiros no quedaron afectos al IA al momento de la remesa, sí pagaron impuesto conforme al régimen transitorio de tributación sobre utilidades tributables acumuladas en el FUT. Así, solicitan pronunciarse sobre si dichas remesas han pagado o no IA para efectos del CDTI con Noruega.

La norma transitoria señalada establece un régimen que anticipa la declaración y pago del IGC o IA de las rentas acumuladas en el FUT, pendientes de tributación con dichos impuestos finales. El régimen indicado permite a los contribuyentes pagar, a título de impuesto de LIR, un impuesto sustitutivo de los impuestos finales indicados, con lo cual se da por cumplida la tributación contemplada para esas rentas.

Así, el SII concluye que los retiros, distribuciones o remesas que se efectúen con cargo a utilidades acogidas al régimen de Impuesto sustitutivo al FUT, han sido efectivamente gravadas con el IA establecido en la LIR, impuesto que se encuentra comprendido dentro de la definición de “Impuesto chileno” a que se refiere el CDTI entre Chile y Noruega y además, es un impuesto que ese Convenio permite aplicar, motivo por el cual se cumplen todos los requisitos que el art. 23 del CDTI requiere para que el impuesto pagado en Chile se deduzca como crédito en la determinación del impuesto que se pague en Noruega.

ORD. N°2245, DE 30.08.2019

Palabras clave: Ley pago a treinta días, intereses moratorios, comisión fija, gasto aceptado, ingreso, medios de cobro.

Se solicita al SII, entre otros temas, pronunciarse sobre el momento en que deben reconocerse tributariamente los intereses y la comisión fija establecidas, respectivamente, en los arts. 2 bis y 2 ter de la Ley N°19.983.

Desde la perspectiva de los ingresos del acreedor, el Servicio señala que el derecho personal del acreedor para requerir al deudor el pago de los intereses y de la comisión fija nace desde que transcurre el plazo mencionado en la Ley, sin haberse pagado la obligación contenida en la factura, ingresando en el

patrimonio del acreedor un derecho personal, bien incorporal mueble. Producto de ese ingreso al patrimonio del acreedor, el interés y la comisión fija se encuentran devengados, debiendo formar parte de la RLI del contribuyente, debiendo también ser considerados para la determinación del PPM del acreedor.

Por su parte, desde la perspectiva del gasto para el acreedor, el Servicio concluye que se entenderán agotados prudencialmente los medios de cobro de los intereses y comisión fija si el pago de ellos no se ha verificado dentro del plazo de 3 meses, contabilizados desde la mora del deudor. Por lo tanto, en tanto se acredite fehacientemente que la deuda se relaciona con el giro del contribuyente, fue oportunamente contabilizada y su castigo ocurrió durante el ejercicio en cuestión, transcurridos 3 meses sin que se haya verificado el pago, estos se considerarán como gastos del art. 31 inc. cuarto N°4 de la LIR.

Desde la perspectiva del gasto para el deudor, el SII considera que los intereses y la comisión fija, para que puedan disminuir la renta líquida imponible, la obligación principal a la cual accedan deberá cumplir íntegramente con los requisitos de los costos o de los gastos, esto es, deberán acceder a la adquisición de bienes o de servicios relacionados con el giro de la empresa. De lo contrario, se deberá considerar como gasto rechazado. Adicionalmente, el momento en el cual deberá reconocerse tributariamente el interés o comisión fija es al adeudarse o pagarse, según lo que ocurra primero.

Por último, en el caso de contribuyentes acogidos al régimen del art. 14 ter letra A de la LIR (correspondiendo su base imponible del IDPC a la diferencia de sus ingresos percibidos y sus egresos efectivamente pagados), tratándose del acreedor de los intereses y de la comisión fija deberán reconocerse como ingresos una vez que estos sean percibidos. Por su parte, el deudor de los mencionados intereses y de la comisión fija, deberá reconocerlos como gasto cuando éstos sean efectivamente pagados.

OFICIOS IVA

ORD. N°2100, DE 09.08.2019

Palabras clave: Arrendamiento, bienes corporales muebles, Oficio N°2118 de 2018, territorialidad.

Se solicita al Servicio reconsiderar o aclarar el oficio N°2118 de 2018, sobre el arrendamiento de bienes corporales muebles bajo los siguientes antecedentes: 1) Una sociedad residente en Chile realiza leasing de bienes a clientes domiciliados en el extranjero; 2) Los bienes (insumos médicos) son enviados al cliente desde el país de origen y que, bajo ninguna circunstancia, ingresan temporal o definitivamente en Chile; 3) Mediante Oficio N°163 de 2015, en un caso similar, se consideraría que la operación no estaría gravada con IVA, toda vez que no se cumpliría con el requisito de territorialidad ya que toda la operación sería realizada

en el extranjero; 4) Posteriormente, mediante Oficio N°2118 de 2018, habría modificado este criterio, señalando que si estaría afecto a IVA si el arrendamiento se hace con empresas relacionadas, cumpliéndose el requisito de territorialidad, ya que se entiende que es en Chile donde se desarrolla efectivamente la actividad.

Al respecto, el Servicio señala que, hay que distinguir entre hecho gravado general y especial (arts. 2 y 8 Ley de IVA, respectivamente), distinción que permitirá determinar las reglas de territorialidad de la “prestación” que se indica por el contribuyente. En virtud del art. 5 de la Ley de IVA, el Servicio ha entendido que se erigen dos principios alternativos: a) si la actividad que genera el servicio se realiza en Chile o si el servicio es utilizado en territorio nacional, está gravado. Ahora bien, el Oficio N°2118 señala un caso en que los bienes corporales que se arriendan, para cumplir su prestación, son trasladados desde Chile hacia el extranjero, por lo que la “prestación” se verifica en el territorio nacional, entendiéndose que se encuentra gravado con IVA. A contrario sensu, si los bienes corporales muebles adquiridos y arrendados en el extranjero, jamás ingresan al territorio nacional, la “prestación” no se verifica en Chile, a pesar de que el arrendador sea un contribuyente con domicilio o residencia en Chile. Distinto sería si esos bienes adquiridos ingresan al territorio nacional para su arrendamiento en Chile. En conclusión, no se estima procedente reconsiderar lo resuelto en el Oficio N°2118 de 2018, sino que aclarar o precisar su alcance en los términos señalados, toda vez que se trata de una situación completamente distinta a la señalada en el Oficio N°163 de 2015.

ORD. N°1371, DE 16.05.2019

Palabras clave: Compra y venta de Criptomonedas, intermediación, Activos Digitales.

Se le solicita al SII pronunciarse respecto al tratamiento de IVA que una empresa debe darle a los servicios de compra y venta de criptomonedas; envío y recepción de criptomonedas y peso chileno; y depósito de criptomonedas y peso chileno.

Al respecto, el SII señala que es preciso distinguir entre las distintas operaciones. Tratándose de la compra y venta de criptomonedas, realizadas a nombre propio, esta no se encuentra afectada a IVA, por recaer en este caso sobre bienes incorpóreos, debiendo emitirse a su respecto una factura por venta o servicios no afectos o exentos de IVA. Por el contrario, el SII señala que tratándose de comisiones por servicios de compra y venta de criptomonedas por cuenta de terceros, como su envío, recepción y depósito se enmarcan en la intermediación de activos digitales, los cuales se encuentran gravados con IVA por provenir del ejercicio de las actividades comprendidas en el N°4 del art. 20 de la LIR, debiendo emitirse a su respecto una boleta o factura afectada a IVA, según si el adquirente es un consumidor final o un contribuyente del impuesto.

ORD. N°1034, DE 15.04.2019

Palabras clave: Concepto prestación de servicios de alojamiento, Régimen simplificado letra A) del art. 14 ter LIR.

Se solicita al SII pronunciarse respecto de si los criterios establecidos en materia de IVA para definir la prestación de servicios de alojamiento, resultarían aplicables o no a las normas de la LIR y, específicamente, al momento de evaluar los requisitos para acceder y mantenerse en el régimen simplificado de la letra A) del art. 14 ter de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017. La consulta se refiere a contribuyentes que, dadas las características turísticas propias de la XI Región de Aysén, desarrollan el giro de alojamiento o arriendo de cabañas. La actividad desarrollada por dichos contribuyentes, normalmente se refiere a la entrega de una habitación o cabaña sin mayores prestaciones adicionales a aquellas básicas, tales como baño, cama, calefacción y, en algunos casos, televisión por cable e internet. Se indica que no existen prestaciones de servicios de carácter personal, como aquellos de carácter alimentario, aseo, mucamas, lavandería entre otros.

El SII indica que el régimen de tributación indicado por el contribuyente, exige, entre otros requisitos, que no podrán acogerse los contribuyentes que obtengan ingresos provenientes de ciertas actividades, cuyo monto en conjunto exceda el 35% de los ingresos brutos totales del AC respectivo, excluyendo expresamente de esta restricción las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas. Por lo tanto, quedan comprendidas como rentas para computar el límite fijado en la norma, aquellas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces no agrícolas.

Respecto a esto último, el SII interpreta que la prestación de los servicios propios de una empresa hotelera, por corresponder a una actividad mercantil, se clasifican en el N°3 del art. 20 de la LIR, siendo así un hecho gravado básico de servicio, de acuerdo a la definición de “servicio” de la Ley de IVA. Por el contrario, el SII indica que el mero arrendamiento de un inmueble amoblado, no obstante clasificar en el N°1 del art. 20 de la LIR y, por tanto, en principio no estar gravado con IVA bajo la definición de servicio de la Ley de IVA, igualmente se grava en tanto hecho gravado especial “servicio” conforme la letra g), del art. 8° de la Ley de IVA. Por tanto, el SII interpreta que el criterio para calificar la prestación como arrendamiento de inmueble amoblado o, en su caso, como servicio de alojamiento turístico para los efectos de la Ley de IVA, debe ser consistente con su clasificación en los N°s 1 y 3, respectivamente, del art. 20 de la LIR, no procediendo calificar las prestaciones propias de un arrendamiento de inmueble amoblado como servicio de alojamiento turístico sólo para efectos de hacer aplicable lo dispuesto en el art. 14 ter, Letra A, de la LIR.

El SII respecto a las condiciones de la consulta del contribuyente, indica que las habitaciones o cabañas se encuentran ubicadas en zonas de características

esencialmente turísticas, siendo de esperar que, fuera de los servicios básicos señalados, se presten algunos servicios mínimos, como los servicios de aseo, si quiera para mantener los inmuebles en condiciones de permitir el alojamiento de turistas. En consecuencia, se estima que, atendidas las condiciones, características y ubicación de las cabañas que se describen en la presentación, de hecho, los servicios prestados en las referidas cabañas podrían calificar como servicios de alojamiento turístico, clasificadas en el N°3 del art. 20 de la LIR y, por tanto, susceptibles de acogerse al sistema previsto en el art. 14 ter, Letra A, de la misma ley.

ORD. N°686, DE 05.03.2019

Palabras clave: Instrumentos de inversión, Fondos de Pensiones, Fondo de Cesantía Solidario, Ley N°20.956, activos inmobiliarios.

Se solicita un pronunciamiento al SII sobre el carácter de contribuyentes, para efectos de IVA, de los Fondos de Pensiones y el Fondo de Cesantía Solidario, ya que en virtud de los cambios de la Ley N°20.956 los referidos fondos se encuentran autorizados para invertir en activos inmobiliarios, pudiendo adquirir el dominio de los mismos.

Al respecto, el Servicio señala que, tanto los Fondos de Pensiones como el Fondo de Cesantía Solidario, son patrimonios administrados por sociedades anónimas, las cuales son las que se hacen cargo de las operaciones de cada fondo, desprendiéndose una clara distinción entre los fondos respectivos y su sociedad administradora, de forma tal que las operaciones de cada fondo son efectuadas por la respectiva sociedad administradora a nombre de dichos fondos, quienes serán los titulares de los instrumentos representativos de las inversiones realizadas y de los bienes adquiridos, los que se registrarán y contabilizarán en forma separada de las operaciones realizadas por la sociedad administradora con sus recursos propios.

De esta forma el Servicio llega a las siguientes conclusiones: (i) Los Fondos de Pensiones y el Fondo de Cesantía Solidario pueden ser contribuyentes de IVA, en la medida que desarrollen efectivamente operaciones gravadas con este impuesto; en estos casos deberán, además, contar con RUT propio, independiente de la sociedad administradora respectiva, debiendo cumplir con todos los deberes tributarios que la normativa vigente impone a los contribuyentes de IVA; (ii) será la respectiva sociedad administradora la que deberá efectuar la imputación de los créditos fiscales a los débitos fiscales que resulten relacionados exclusivamente con las operaciones gravadas con IVA que realice el fondo correspondiente, debiendo efectuar la declaración (formulario 29) y pago del impuesto en forma mensual.

ORD. N°516 DE 08.02.2019

Palabras clave: Fusión por incorporación, sociedades de hecho.

Se le solicita al SII pronunciarse respecto al tratamiento del IVA en un caso de fusión por incorporación en que la absorbida emite y recibe facturas con posterioridad a la fusión, además de presentar declaraciones de impuestos por dichas operaciones.

Al respecto, el SII señala que las operaciones realizadas en nombre de una sociedad disuelta y absorbida con recursos propios deben considerarse realizadas por una sociedad de hecho, sin personalidad jurídica, en la cual sus miembros serán los accionistas de la sociedad disuelta, correspondiendo en consecuencia a un contribuyente distinto de la sociedad absorbida y/o continuadora. Aclarado lo anterior, el SII se remite a lo señalado en ocasiones anteriores, en cuanto a que los saldos de Crédito Fiscal de IVA que queden a favor de una empresa absorbida en un proceso de fusión sólo podrán ser utilizados por el contribuyente que los generó, esto es, por la empresa absorbida, extinguiéndose su derecho a tales remanentes al momento de su disolución, por efecto del término de giro. Por esta misma razón, y atendido el hecho de que la sociedad absorbida continúa operando en nombre de la sociedad disuelta con recursos propios como una sociedad de hecho, es que el SII expresa que estas operaciones deben entenderse realizadas por otro contribuyente (una sociedad de hecho), por lo que los créditos y débitos fiscales originados en dichas operaciones no podrán ser aprovechadas por la absorbente, ya que jurídicamente habrían sido realizadas por un contribuyente distinto a ésta. Ahora, si las operaciones efectuadas por la sociedad absorbida con posterioridad a la fusión se realizaron con recursos aportados a la sociedad absorbente en la escritura de fusión, de forma tal que la sociedad absorbida actuó como una mandataria de aquella, el efecto de dichas operaciones debiera radicarse en la absorbente, procediendo realizarse los ajustes correspondientes.

ORD. N°1304, DE 08.05.2019

Palabras clave: Ley N°19.983, pago 30 días, Impuesto de Valor Agregado.

Se solicita al SII pronunciarse respecto a los efectos tributarios de las modificaciones introducidas a la Ley N°19.983 por la Ley N°21.131, que establece pago a treinta días. En particular, en relación al instrumento que sustente ejecutar el cobro de intereses y comisión moratoria y el sistema de tributación a que se deberá acoger el mismo.

En este sentido, el art. 2 bis de la Ley N°19.983 establece que en el hecho en que de no verificarse el pago dentro del plazo respectivo, se entenderá, para todos los efectos legales, que el deudor ha incurrido en mora, devengándose desde el primer día de mora o simple retardo y hasta la fecha del pago efectivo, un interés moratorio. El Servicio concluye que este concepto no se encuentra gravado con IVA ya que la norma se refiere expresamente a intereses “pactados”, calidad que

no tendrían los intereses moratorios por ser de fuente legal. Además, siendo el devengamiento una parte esencial para el establecimiento de la obligación tributaria y por la necesaria lógica que debe existir entre las diversas disposiciones de la ley, al no haber establecido el legislador una disposición al respecto, dichos intereses de fuente legal no quedarían comprendidos en el N°1 del art. 15 de la Ley de IVA. Por su parte, siendo accesorios a la obligación respectiva, no corresponde analizarlos autónomamente para efectos de la aplicación de algún hecho gravado básico o especial.

Respecto de la emisión de documentos tributarios, el Servicio indica que, la regla general es que los contribuyentes deban emitir “Facturas de Ventas y Servicios No Afectos o Exentos de IVA” por los intereses moratorios no gravados con IVA en análisis, salvo que el cesionario tenga la calidad de Banco o Institución Financiera (como podría ser en este caso una empresa de factoring no bancario que verifiquen los requisitos para ser calificadas como tales).

Por otro lado, el art. 2° ter de la Ley N°19.983 establece el derecho a percibir una comisión por recuperación del 1% del saldo insoluto adeudado de cargo del comprador o beneficiario del bien o servicio que esté en mora al titular del crédito expresado en la factura respectiva. El SII, en relación al tratamiento tributario de dicho concepto, concluye que no resulta posible que se verifique el hecho gravado “servicio” (y por ende no se encuentra gravada con IVA), toda vez que aquél requiere que se efectúe una acción o prestación por parte de una persona para otra distinta, lo cual no ocurriría, ya que la “comisión” en análisis tiene como supuesto la “recuperación de pagos”, enmarcándose, por tanto, en las gestiones que el acreedor desarrolla para obtener la solución de la deuda, y que, como resulta lógico, desarrolla en su propio beneficio. Adicionalmente, el Servicio dispone que no se debe emitir una factura exenta o no afecta por este concepto, siendo suficiente la emisión de cualquier otro documento de carácter interno que acredite fehacientemente la operación realizada.

OFICIOS OTRAS NORMAS

ORD. N°2384, DE 19.11.2018

Palabras clave: Pago de ITE, emisión de nuevos bonos, canje por bonos previamente emitidos.

Se solicita al SII pronunciarse respecto al ITE que gravaría la emisión de bonos para su canje contra otros bonos previamente emitidos. En concreto, un contribuyente celebró un contrato de emisión de bonos por series de títulos de deuda, pagándose en ambos casos la tasa máxima de ITE. Vigentes los bonos, fue necesario cambiar la compañía de seguros que actuaba como garante de éstos atendido que, como consecuencia de la crisis económica del año 2008, cayó su calificación crediticia, afectando la carga financiera de la empresa emisora de los bonos.

Por lo anterior, el contribuyente emitió nuevas series de bonos, con el fin de canjearlos por los bonos originalmente emitidos. Estas nuevas series habrían sido emitidas en iguales en términos y condiciones a los bonos originales, salvo en lo relativo a la sociedad garante y otros cambios menores vinculados con la garantía de los bonos.

Al respecto, el SII señala que propósito del canje de bonos previamente emitidos por los cuales se pagó oportunamente la tasa máxima, no se estarían originando nuevos pasivos ni generando nuevas captaciones de recursos para el emisor de los bonos, ya que se trataría del mismo pasivo al cual sólo se le están introduciendo modificaciones que dicen relación con la extensión del plazo de vencimiento de la obligación de pago original y, eventualmente, con los intereses, no existiendo por tanto, una nueva emisión de bonos que pueda constituir un hecho gravado con ITE.

Es decir, junto con mantener las condiciones de la emisión original de los bonos (interés, plazos de vencimiento), sólo se estaría mejorando la garantía por razones no imputables al contribuyente, sin perjuicio de haberse pagado en su oportunidad la tasa máxima del impuesto en la emisión original.

Finalmente, el SII concluye que en la medida que los bonos mantengan las mismas condiciones de los bonos originales, los cuales pagaron la tasa máxima del impuesto, y con el objeto de canjear los bonos originales por otros con mejores garantías, se estima que la emisión y colocación de los bonos no se encuentra gravada con ITE.

ORD. N°1305, DE 08.05.2019

Palabras clave: Renta Vitalicia, Norma General Antielusiva, Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie sobre la factibilidad de traspasar a sus hijos mayores el 75% de las acciones de su sociedad de inversiones SpA, sin que se considere elusiva. El contribuyente señala algunos elementos de la operación, entre otros, que el valor patrimonial de los activos asciende a la suma de \$1.545.000.000 y la renta vitalicia se fijaría en la suma de \$6.000.000 mensuales, debiendo pagar cada hijo la suma de \$2.000.000 con cargo a las utilidades de la sociedad. Las utilidades anuales a la fecha de la presentación de la consulta ascienden aproximadamente a \$90.000.000. La renta vitalicia se constituirá en favor del padre y sucesivamente de la madre. El padre tiene 65 años y la madre 64 años, ambos en perfecto estado de salud. Se asume sobrevivida de 25 años. Las acciones adquiridas por los hijos quedarán prendadas para garantizar el pago de la renta vitalicia

El Servicio expone las normas sobre el contrato de renta vitalicia e indica que en el marco de este tipo de operaciones y para evaluar si se trata de actos potencialmente elusivos es importante verificar, por ejemplo, si existen relaciones

familiares entre las personas naturales que participan en la operación, específicamente, si existen potenciales relaciones heredero-causante. Asimismo, en lo que se refiere a las obligaciones de las partes, será importante considerar, por un lado, si el acreedor traspasará en razón del referido contrato gran parte de su patrimonio y si las modalidades para el pago de los deudores —plazos y condiciones— se ajustan a lo esperado en este tipo de contratos, considerando edad y/o estado de salud de los acreedores y origen de los fondos. Indica que es un hecho que efectivamente existen relaciones familiares entre los participantes del contrato de renta vitalicia y que el contribuyente declara que los acreedores de la renta vitalicia tendrían una sobrevivida de 25 años, lo que solo sería declarado, pero no acreditado por el solicitante. Indica que, de conformidad a lo expuesto por el contribuyente, no es posible determinar si los montos involucrados en la operación son efectivamente proporcionales, en el sentido que, si lo entregado por el acreedor se corresponde con lo que los hijos se obligan a pagar mensualmente, en tanto solo se tiene información sobre valores contables, y no se aportan antecedentes que acrediten que la valoración de la sociedad se ajusta a valores de mercado. Por otro lado, el SII indica que lo que respecta a la efectividad de la operación, el monto a pagar por los hijos no saldría de sus patrimonios, sino que provendrán de las utilidades que origina la misma sociedad que es traspasada por el padre en razón del contrato de renta vitalicia, utilidades anuales que serían suficientes para cubrir el monto a pagar por concepto de renta vitalicia quedando incluso un excedente a favor de los hijos, por lo que para ellos, en principio, el contrato de renta vitalicia sólo significaría un incremento en su patrimonio, siendo cuestionable calificar la renta vitalicia descrita como onerosa.

El SII indica que en este caso, formalmente se cumplirían los requisitos señalados en el CC para perfeccionar el contrato de renta vitalicia, pero que existen una serie de elementos que podría considerar en una eventual revisión asociada a la posible disposición de manera anticipada de herencia con el presunto fin de evitar la tributación que correspondería de conformidad con la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, haciendo aplicable lo dispuesto en el art. 63 de la misma ley. Lo anterior si se comprueba que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación o anticipo a cuenta de herencia, se liquidará y girará el impuesto que corresponda. El SII concluye que si, en una eventual fiscalización, se determina que, habiendo elusión, existen elementos que modifican la figura analizada y por ello no pueda subsumirse en ninguna de las hipótesis específicas que contempla el art. 63 antes mencionado, no se descarta, la posibilidad de aplicar la NGA.

ORD. N°868, DE 02.04.2019

Palabras clave: IVA, cesión de contratos de promesa de compraventa de inmuebles celebrados con anterioridad al 1 de enero de 2016

Se solicita al SII pronunciarse respecto al IVA en la adquisición de bienes inmuebles que tienen como antecedente un contrato de promesa de compraventa celebrado con anterioridad al 1° de enero de 2016. En concreto, una empresa ha celebrado una serie de contratos de promesa de compraventa de bienes inmuebles, debidamente protocolizados, con personas naturales con fechas anteriores al 1° de enero del año 2016. Así, se presentan dudas sobre si la venta de los inmuebles objeto de la promesa, estarían gravados o no con IVA, en caso de que las promesas fueran cedidas en el presente ejercicio.

El art. sexto transitorio de la Ley N°20.780, dispone que las modificaciones introducidas por el art. 2 de la misma Ley, no se aplicarán a las ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles, que se efectúen en virtud de un acto o contrato cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad al 1° de enero de 2016, en un contrato de promesa celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. Debemos considerar que el beneficio sólo operaba para aquellas ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles que quedaran gravadas como consecuencia de las modificaciones introducidas en el contexto de la reforma tributaria a la Ley de IVA, es decir, las ventas de bienes inmuebles efectuadas por una “empresa constructora”. A contar del 1° de enero del 2016, se amplió a todas las ventas de inmuebles, sean éstos nuevos o usados, en la medida que sean efectuadas por un vendedor habitual, con la salvedad referida a las transferencias de terrenos, la cual no se encuentra gravada con IVA.

Así, aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos de dicha norma mantendrán, al momento de celebrar las ventas prometidas, la tributación vigente con anterioridad al 1° de enero de 2016. De esta forma, un contrato de promesa celebrado en cumplimiento requisitos legales ya indicados, producirá los efectos dispuestos en el art. sexto transitorio, no obstante el hecho que con posterioridad a dicha fecha se efectúe su cesión a un tercero que asuma la calidad de promitente vendedor o comprador, según corresponda, sin alteraciones sustanciales al contrato original. Finalmente, el SII señala que podrá hacer uso de sus facultades legales para verificar que dichas cesiones no tengan una finalidad elusiva, es decir, que tales actos no tengan como único objeto obtener la liberación del pago de IVA.

ORD. N°778, DE 15.03.2019

Palabras clave: Venta cuota de dominio, derechos reales, bienes corporales inmuebles, norma anti elusión, tasación, mayor valor, venta afecta a IVA.

Se solicita un pronunciamiento por parte del Servicio sobre la aplicación de los arts. 4° bis, 4° ter, y 4° quáter del CT respecto de la siguiente operación: (i) Una

clínica (la “Clínica”) que forma parte de un grupo empresarial en que la actividad principal es la prestación de servicios de salud ambulatorios y hospitalarios a nivel nacional; (ii) una sociedad inmobiliaria (la “Inmobiliaria”) destinada a la adquisición o construcción de inmuebles y su explotación, quien en arriendo un inmueble a la Clínica, (iii) se pretende efectuar una reestructuración societaria fusionando ambas sociedades, mediante la incorporación de los activos y pasivos de la Inmobiliaria en la Clínica. Sin embargo, previo a la fusión, la Inmobiliaria enajenará a precio mercado una cuota o porción sobre los inmuebles de su propiedad y que forman parte de su activo fijo a la Clínica, operación que por encontrarse afecta a IVA, consumiría o extinguiría gran parte del remanente de crédito fiscal IVA de la Inmobiliaria, y a su vez, el impuesto soportado por la Clínica pasará a constituir crédito fiscal IVA a favor de ésta y así poder ocuparla contra sus débitos; (iv) de acuerdo al contribuyente, la razón económica de la fusión es simplificar la malla societaria y disminuir mayores costos de administración.

A consecuencia de lo anterior, el contribuyente hace tres consultas: (i) Si la venta que la Inmobiliaria hará a la Clínica, se encuentra gravada con IVA; (ii) si la utilización del IVA que soportará la Clínica en la compra de una cuota o derechos sobre un inmueble de propiedad de la Inmobiliaria, seguida de la fusión entre ambas sociedades puede ser calificado como abuso o simulación; (iii) de calificarse como elusiva la operación anterior, solicita precisar si, tras el proceso de fusión, el remanente de Crédito Fiscal IVA acumulado en la sociedad absorbida al momento de la fusión, pasará a constituir un IVA irrecuperable que, por tanto, podrá ser traspasado a costo por la continuadora legal.

Al respecto el SII señala que, de acuerdo al esquema presentado, habrá de determinarse en las instancias de fiscalización si la venta de la cuota de dominio sobre el inmueble o de derechos incorporales que recaigan sobre él se encuentra gravada con IVA, de suerte que el débito fiscal generado en dicha operación pueda consumir o extinguir gran parte del remanente de crédito fiscal IVA de la Inmobiliaria, al tiempo que el impuesto soportado en la compra por la Clínica pase a constituir crédito fiscal IVA en favor de ésta, que podrá utilizar contra sus débitos. Ahora bien, en caso que la venta de la cuota de dominio sobre el inmueble o derechos incorporales que recaen sobre él no se encuentre afecta a IVA, no se advertiría la existencia de algún impuesto eludido, a contrario sensu, si es una operación que está afecta a IVA, la operación podría ser analizada a la luz de la NGA si no se observan razones jurídicas o económicas relevantes, que sean distintas a las meramente tributarias, en particular, la enajenación previa a la fusión de una cuota de dominio sobre un inmueble o derechos incorporales que recaigan sobre ellos.