

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

SELECCIÓN OFICIOS DE RENTA, IVA Y OTRAS NORMAS PUBLICADOS DURANTE 2019 Y 2020

Ley de Impuesto sobre la Renta

1. ORD. N° 2465 DE 27.09.2019
2. ORD. N° 2625, DE 10.10.2019
3. ORD. N° 2800, DE 12.11.2019
4. ORD. N° 2876, DE 22.11.2019
5. ORD. N° 2877, DE 22.11.2019
6. ORD. N° 2917, DE 29.11.2019
7. ORD. N° 2972, DE 05.12.2019
8. ORD. N° 199, DE 17.01.2020
9. ORD. N°449, DE 28.02.2020
10. ORD. N° 641, DE 27.03.2020
11. ORD. N° 710, DE 14.04.2020
12. ORD. N° 1337, DE 15.07.2020
13. ORD. N° 1481, DE 03.08.2020
14. ORD. N° 1757, DE 21.08.2020

Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios

1. ORD. N° 1881, DE 10.07.2019
2. ORD. N° 1991, DE 26.07.2019
3. ORD. N° 3024, DE 13.12.2019
4. ORD. N°243, DE 04.02.2020
5. ORD. N° 433, DE 27.02.2020
6. ORD. N° 463, DE 03.03.2020
7. ORD. N° 810, DE 21.04.2020
8. ORD. N° 2469, DE 02.11.2020

Otras normas tributarias

1. ORD. N° 2098, DE 09.08.2019
2. ORD. N° 2522, DE 04.10.2019

OFICIOS RENTA

ORD. N° 2465 DE 27.09.2019

Conceptos clave: Rentas de fuente extranjera, crédito por impuestos pagados en el extranjero, determinación paridad cambiaria.

Se le consulta al Servicio sobre la fecha que se debe considerar para fijar la paridad cambiaria de los impuestos pagados en el extranjero para efectos de su utilización como crédito en Chile, así como la posibilidad de que la paridad se establezca directamente entre la moneda extranjera en que se hubieren pagado los referidos impuestos y aquella en que el contribuyente lleva su contabilidad, debidamente autorizado por el Servicio.

Respecto de la primera consulta, precisa que el art. 41 A letra E N° 1 de la LIR exige que tanto la cantidad de los impuestos como las rentas gravadas sean convertidas a su equivalente en pesos —o a la moneda en que el contribuyente lleve su contabilidad—, de acuerdo a la paridad cambiaria entre las respectivas monedas, sin hacer referencia a un momento específico, entre el adeudamiento del impuesto o el momento de su pago. Al respecto, el Servicio señala que, no existiendo una regla explícita para dilucidar este problema, deberá atenderse al carácter accesorio de los impuestos frente a las rentas en base a las cuales se determina. En dicho sentido, el art. 12 de la LIR, establece como regla general, que las rentas de fuente extranjera deberán reconocerse al momento de su percepción, por lo que el impuesto deberá determinarse, y su paridad calcularse, al momento en que éste sea pagado. Por otro lado, tratándose de rentas provenientes de establecimientos permanentes en el exterior o de rentas del art. 41 G de la LIR, al reconocerse éstas desde su devengo, la paridad aplicable a los impuestos pagados en el extranjero en estos casos corresponde a aquella que se determine al momento de su adeudamiento.

Por su parte, respecto de su segunda consulta, se resuelve que en tanto exista una autorización por parte del Servicio para que la contabilidad del contribuyente sea llevada en moneda extranjera, la conversión cambiaria de los impuestos pagados en el extranjero se realizará según la paridad de la moneda en que se hubieren pagados los impuestos en el extranjero —reales brasileros, en este caso— y aquella autorizada —dólares estadounidenses, en este caso—.

ORD. N° 2625, DE 10.10.2019

Conceptos clave: Crédito IPE, tercer estado, venta de inmuebles.

Se le solicita al Servicio confirmar si un inversionista persona natural chileno tiene derecho a utilizar como crédito IPE aquel impuesto a la renta pagado por sociedades coligadas en los Estados Unidos de Norte América sobre las utilidades repartidas a una sociedad Coligante Extranjera que posteriormente son distribuidas como dividiendo a Chile y por las cuales se detenta directa o indirectamente el 10% o más del capital en cada una de ellas.

Al respecto, el Servicio señala que los contribuyentes que cumplan con los requisitos del art.o 41 A de la LIR (vigente al 31 de diciembre de 2019), que perciban dividendos o efectúen retiros de utilidades de una sociedad constituida en el exterior, podrán acreditar en Chile en la forma que determina la norma indicada, el impuesto a la renta que haya debido pagar o se le haya retenido en el extranjero, por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados desde la sociedad extranjera y también, en forma proporcional, el impuesto pagado por dicha sociedad extranjera respecto de sus propias rentas.

Adicionalmente, señala que también pueden acreditarse en Chile el impuesto a la renta soportado por una o más subsidiarias de una sociedad extranjera, en la parte de las utilidades que repartan a la sociedad extranjera que remesa dichas utilidades al contribuyente chileno, siempre que la sociedad extranjera posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las subsidiarias extranjeras. Ahora, en el caso que la subsidiaria extranjera este domiciliada en un tercer país, dicho país debe tener vigente con Chile un convenio para evitar la doble tributación internacional o un acuerdo que permita el intercambio de información para fines tributarios.

En ese sentido, atendido que tanto Chile como los Estados Unidos de Norte América suscribieron la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria la que fue aprobada por el Congreso Nacional de Chile el 5 de Noviembre de 2015 y promulgada por D.S. N° 104 de 2016 del Ministerio de RREE y por lo tanto se encuentra vigente, la cual, entre otras materias, establece y regula el intercambio de información entre los países signatarios, el inversionista chileno estará habilitado para utilizar como crédito IPE el impuesto a la renta pagado por las sociedades Coligadas EE.UU. en los Estados Unidos de Norte América sobre las utilidades repartidas a la sociedad Coligante Extranjera y posteriormente distribuidas como dividendo a Chile.

ORD. N° 2800, DE 12.11.2019

Conceptos clave: Crédito, RENFE, servicios prestados en Chile, Convenios de Doble Tributación (CDTI).

Se solicita al Servicio pronunciarse sobre el uso del crédito por impuestos pagados en el exterior tratándose de rentas provenientes de servicios prestados en Chile a entidades extranjeras. En particular el contribuyente solicita aclarar si el límite del 32% o 35% de Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE) respecto del crédito por impuestos pagados en el extranjero, que puede utilizarse como crédito contra impuestos en Chile, aplica cuando se trata de rentas de fuente chilena que son gravadas en el extranjero, lo anterior, en el caso de rentas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares. Además, solicita dar cuenta de la oportunidad en la que se puede acreditar los impuestos pagados en el extranjero, según los arts. 41 C y 41 A letra C) de la LIR.

Al respecto, el Servicio señala que, la finalidad del crédito total por impuestos extranjeros que se determina sobre la base de la RENFE es evitar que los impuestos pagados en el extranjero subsidien el pago de los impuestos chilenos determinados

sobre rentas no sujetas a doble tributación internacional, pero haciendo referencia solo a las rentas de fuente extranjera, por lo que respecto al límite del 32% o 35% de la RENFE constituye un límite general aplicable solo a las rentas de fuente extranjera gravadas en el exterior, ya sea que provengan de países con los cuales Chile ha suscrito un CDTI que se encuentre vigente o no. Por el contrario, a las rentas de fuente chilena gravadas en el exterior, no les resulta aplicable el referido límite. Respecto a lo segundo, el Servicio señala que la oportunidad en la que se debe acreditar los impuestos pagados en el extranjero corresponde en el ejercicio en que exista percepción efectiva de las rentas de fuente chilena gravadas en el extranjero —que ya fueron reconocidas en Chile en ejercicios anteriores sobre base devengada en conformidad al art.29 de la LIR— y pago de los impuestos extranjeros correspondientes, pudiendo utilizar los impuestos pagados en el extranjero como crédito en la medida que cumpla con los requisitos del art. 41° de la LIR.

ORD. N° 2876, DE 22.11.2019

Conceptos clave: Titularidad activo intangible, Convenio de Doble Tributación (CDTI), regalías.

Se solicita pronunciamiento al Servicio respecto a si los pagos recibidos por una persona jurídica con residencia en Reino Unido, por concepto de la titularidad de un activo intangible, deben ser calificados como rentas del art. 12 del CDTI vigente entre Chile y dicho Estado.

Un contribuyente con residencia en Reino Unido, que, a cambio de una suma determinada, adquirirá de parte de una compañía minera chilena, una regalía consistente en el derecho a recibir un determinado porcentaje del producto neto de fundición (comúnmente conocido en inglés como “Net Smelter Return”), en base trimestral, por un plazo de 15 años, prorrogable conforme a las condiciones que se pactarán en el respectivo acuerdo contractual.

En cuanto a la naturaleza jurídica de esta clase de derechos, mediante el Oficio N° 1773 de 1999, el Servicio concluyó que, de acuerdo a las normas de la LIR, deben ser calificados como activos intangibles. En lo que se refiere a la aplicación del CDTI entre Chile y el Reino Unido, el Servicio concluye que la renta en cuestión proviene de la explotación de una propiedad intangible y queda comprendida en el concepto de regalía que define el art. 12(3) del Convenio entre Chile y el Reino Unido.

Lo anterior, puesto que la citada norma señala que el término regalías, significa, entre otras cosas, las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre cualquier patente, marca, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Así, la incorporación de la expresión “u otra propiedad intangible”, debe entenderse como una clara extensión del ámbito de aplicación del art. 12, mediante la cual se permite incluir dentro del concepto de regalía a todas las cantidades que se paguen por la utilización o el derecho a la utilización de intangibles distintos a los mencionados explícitamente en la norma.

ORD. N° 2877, DE 22.11.2019

Conceptos clave: Fusión transfronteriza, reorganización empresarial internacional, utilidades financieras, RAI.

Se solicita el pronunciamiento del Servicio sobre los efectos de una fusión transfronteriza efectuada al amparo del art. 99 de la Ley N°18.046 y en el contexto de una reorganización empresarial internacional, en que la empresa absorbente está situada en Chile y se encuentra acogida al régimen de la letra B) del art. 14 de la LIR. Se pide confirmar los siguientes criterios: 1) que las utilidades financieras registradas en la entidad absorbida extranjera no deben ser incorporadas en ningún registro de renta empresarial de la sociedad chilena absorbente al momento de la absorción; 2) al determinar el capital propio tributario de cierre de la absorbente al 31 de diciembre del año de la fusión, el aumento patrimonial que se produzca con ocasión de la absorción de la entidad extranjera se reflejará en un mayor RAI; 3) las utilidades financieras provenientes de la entidad extranjera absorbida quedarán afectas a impuestos en Chile únicamente en el momento que la sociedad absorbente distribuya dividendos o efectúe disminuciones de capital que sean percibidas por contribuyentes de impuestos finales.

Al respecto, el Servicio señala que en un proceso de fusión donde sería absorbida una entidad extranjera por una sociedad chilena, no resulta aplicable la letra D), del art. 14 de la LIR que regula los procesos de reorganización empresarial bajo los nuevos regímenes de tributación, ya que la empresa que resulta absorbida no es un contribuyente que declare en Primera Categoría su renta efectiva según contabilidad completa y, por tanto, tampoco confecciona o mantiene un registro de sus rentas empresariales. Asimismo, aclara que las utilidades financieras acumuladas en la absorbida a la fecha de la fusión no tienen incidencia en los registros que deba mantener la absorbente sino hasta el término del ejercicio en que se perfeccione la fusión, al momento de determinarse el RAI. De esa manera, el Servicio concluye que: 1) las utilidades financieras registradas en la entidad absorbida extranjera no deben ser incorporadas en ningún registro de renta empresarial de la sociedad chilena absorbente al momento de la absorción; 2) al 31 de diciembre del año de la absorción, al determinar el capital propio tributario de cierre de la absorbente, el aumento patrimonial con ocasión de la absorción de la entidad extranjera se reflejará en un mayor RAI; y, 3) la tributación de las utilidades financieras con los impuestos finales, como parte del saldo RAI, corresponderá al momento del retiro, remesa o distribución que se efectúe desde la empresa absorbente, o bien al momento de efectuarse una disminución de capital; o a su término de giro.

ORD. N° 2917, DE 29.11.2019

Conceptos clave: Acreditación gastos, fotos digitalizadas.

Se solicita pronunciamiento al Servicio respecto a la posibilidad de acreditar gastos mediante fotos digitalizadas de los comprobantes de pagos efectuados con tarjeta de crédito.

El Servicio señala que el art. 17 del CT ordena que los libros de contabilidad junto con la documentación correspondiente deben conservarse mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones. De este modo, la norma obliga a conservar dichos documentos, siendo la primera opción conservar los documentos originales durante el plazo indicado. No obstante, el contribuyente puede adoptar las precauciones necesarias para preservarlos de la mejor forma posible, entre las cuales se cuenta su digitalización, siempre que ésta implique un fiel e íntegro reflejo respecto del original emitido en papel.

Por otra parte, para efectos de la LIR, el art. 31 inc. primero, exige que los gastos se acrediten o justifiquen de manera fehaciente ante el Servicio. De este modo, si bien la prueba de cada gasto en particular podría variar dependiendo de la relevancia del mismo, es posible señalar que, en principio y dentro los parámetros descritos en su consulta, la modalidad planteada cumpliría el estándar exigido por la ley, mientras sea coincidente con la contabilidad y otros antecedentes a ponderar dependiendo del caso.

En cuanto a los arts. 54 y 58 de la Ley del IVA y el art. 72 de su Reglamento, conforme al art. 54, los comprobantes o recibos generados en transacciones pagadas a través de medios electrónicos, tienen el valor de boletas de ventas y servicios. Por su parte, el artículo 58 dispone que los originales de las boletas deben ser conservados por los respectivos contribuyentes durante 6 años. Sin embargo, se aclara que los originales de las boletas deben conservarse en poder del vendedor, no del comprador como sería su caso, por lo que tales normas en específico no le resultan aplicables.

De este modo, el Servicio concluye que resultaría suficiente la foto digitalizada del comprobante de la transacción, considerando que los documentos emitidos en papel se encuentran sujetos a próximo deterioro.

ORD. N° 2972, DE 05.12.2019

Conceptos clave: Fondos de inversión, pérdida tributaria, pago provisional de utilidades absorbidas, oficios N° 659 y 600 de 2018.

Se solicita el pronunciamiento del Servicio sobre la procedencia de recuperar el IDPC como pago provisional por utilidades absorbidas por parte de un fondo de inversión privado que tributa como sociedad anónima, atendida la particularidad de que su único aportante es una asociación gremial que no se encuentra sujeta a impuestos finales.

Mediante Oficio N° 659 de 2018 el Servicio interpretó que, si una sociedad no tiene, directa o indirectamente, propietarios afectos a los impuestos finales, no queda sometida a ninguno de los regímenes generales de tributación establecidos en el art. 14 de la LIR. De este modo, estimó que a dichas sociedades no les resultan aplicables las reglas de asignación de créditos, la obligación de llevar registros como el SAC, y que sus accionistas nunca podrán obtener devolución del crédito en calidad de pago provisional por utilidades absorbidas. Sobre el mismo tema, la Circular N° 49 de 2016 instruyó que la imputación de la pérdida tributaria a los dividendos percibidos debe efectuarse a todo evento, siendo la única condición que ellos estén afectos

a impuestos finales. Por su parte, mediante Oficio N° 476 de 2018 se indicó que la recuperación del referido impuesto como pago provisional *“no debe ser incluido como un ingreso o rentas para efectos tributarios, puesto que se reconoce dicho ingreso al imputar la pérdida tributaria al dividendo efectivamente percibido, incrementado en el monto del crédito por Impuesto de Primera Categoría”*.

En relación a la recuperación como pago provisional, el Servicio aprecia que tal mecanismo opera únicamente en el contexto de la determinación de la base imponible del IDPC, de manera que no considera la situación tributaria de los propietarios de la sociedad afecta a dicho tributo. En consecuencia, las referidas sociedades que no puedan someterse a los regímenes de tributación del art. 14 de la LIR, y que por ende no requieran llevar registros como el SAC, ello debe entenderse únicamente acotado a los créditos que puedan ser utilizados por sus propietarios, y en ningún caso hacerse extensivo al IDPC pagado por las utilidades de terceros que perciba la sociedad en cuestión, y que deben considerarse como pagos provisionales a la hora de imputar tales utilidades a una pérdida tributaria.

Lo anterior constituye un cambio de criterio respecto de lo interpretado por el Servicio en Oficios N° 659 y 660 de 2018.

ORD. N° 199, DE 17.01.2020

Conceptos clave: Organización sin fin de lucro, destinación de bienes, cuotas, ingreso no renta.

Se le solicita al Servicio confirmar si la destinación de bienes de parte de una persona jurídica sin fines de lucro, con motivo de su disolución, produce un incremento patrimonial afecto a impuestos cuando quien los recibe es también una persona jurídica sin fines de lucro.

Al respecto, señala el Servicio que si bien el ingreso de bienes al patrimonio de una persona jurídica sin fines de lucro se condice con el concepto de renta del art. 2 N° 1 de la LIR, al tratarse de un incremento patrimonial, la Circular N° 44 de 2016 instruye que los aportes que reciba una fundación que cuenta con personalidad jurídica deberán considerarse como cuotas erogadas por sus asociados, en los términos del art. 17 N° 11 de la LIR, de manera que serán no constitutivos de renta para ésta.

En consecuencia, la destinación del patrimonio de una persona jurídica sin fines de lucro a otra persona jurídica sin fines de lucro, con ocasión de la disolución de la primera y en cumplimiento de sus estatutos, será un incremento patrimonial no constitutivo de renta para la segunda.

ORD. N° 449, DE 28.02.2020

Conceptos clave: Intereses, préstamo, adquisición de derechos, fusión inversa.

Se solicita al Servicio pronunciarse sobre la situación tributaria, de acuerdo al art. 31 N°1 de la LIR, de los intereses de un préstamo obtenido en un banco chileno o extranjero, para adquirir los derechos de una compañía domiciliada en Chile. En

particular, el contribuyente señala que un inversionista extranjero planea adquirir una sociedad operativa constituida en Chile (Operativa). Para ello, el inversionista se encuentra estudiando la posibilidad de constituir una sociedad en Chile (Constituida) y endeudarse con un banco local o entidad extranjera para obtener los fondos para adquirir esta sociedad. Posteriormente estudia la posibilidad de fusionar ambas sociedades en una sola entidad que concentraría tanto la operación como la deuda financiera, siendo Operativa la sociedad que subsista del proceso de fusión, lo que se realizaría a través de la modalidad “inversa”, es decir, proceso mediante el cual la filial absorbe a su matriz, quedando el préstamo finalmente radicado en la sociedad continuadora. Es por esto que se consulta sobre la posibilidad de deducir como gasto, los intereses del citado préstamo, tanto respecto de la empresa que adquirió el crédito (sociedad Constituida absorbida) como de la compañía continuadora (sociedad Operativa absorbente).

Al respecto, el Servicio señala que, de acuerdo al art. 31 de la LIR e instrucciones contenidas en la Circular N°62 de 2014, los intereses y demás gastos financieros que se paguen, devenguen o adeuden a partir del 1° de octubre de 2014, pueden ser deducidos como gasto, en tanto accedan a créditos destinados por el contribuyente a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos, y en general, cualquier tipo de capital mobiliario, aun cuando estos bienes no produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría, siempre que cumplan con los requisitos generales del inc. 1 del art. 31° de la LIR. Por último, señala que, si dicha deuda se radica por fusión en la entidad absorbente, esta última podrá deducir como gasto los referidos intereses.

ORD. N° 641, DE 27.03.2020

Conceptos clave: Impuesto adicional, exención, venta indirecta, reorganización de grupo empresarial.

El Grupo XXXXX en el Estado YYYYY se encuentra evaluando un proceso de reorganización dentro del mismo grupo empresarial que tenga por objeto lograr una controladora o Holding única para las inversiones en Hispanoamérica. En lo que respecta a Chile, este proceso de reorganización del grupo empresarial generaría un cambio indirecto de propiedad o “venta indirecta”.

Para propósitos de la inversión en Chile, el proceso en YYYYY, se realizaría casi en su totalidad mediante el aporte de la totalidad de la participación que ZZZZZ (sociedad española) es dueña en QQQQQ (sociedad española) en el aumento de capital que se efectuaría a una sociedad española también controlada por ZZZZZ. Este aporte no originará flujos efectivos de dinero para ZZZZZ, la que como contraprestación por el referido aporte recibirá únicamente una participación o acciones en la sociedad TTTTT; este aporte tampoco generará renta o mayor valor para ZZZZZ, ya que la participación o acciones recibidas conservarán el costo tributario de la participación aportada. Esta situación, conocida en YYYYY como una forma de régimen de neutralidad fiscal, sería la mecánica utilizada para realizar el proceso de reorganización, en lo que a las inversiones en Chile corresponde.

Dado que en el proceso de reorganización del grupo empresarial no se generaría renta o mayor valor, solicita confirmar que en la enajenación o venta indirecta que se produzca en Chile con motivo del proceso de reorganización descrito por la vía del aporte, no serían aplicables las hipótesis de hecho gravado señaladas en los incisos tercero y siguientes del art. 10 de la LIR, y, por tanto, no resultará aplicable el impuesto establecido en el art. 58 N° 3 de la misma ley. Además, solicita confirmar que, una vez terminado el proceso de reorganización, y en la eventualidad que YYYYY decida enajenar efectivamente una fracción de la participación en TTTTT, para efectos de determinar el mayor valor o renta que esa enajenación pudiera generar en Chile (venta indirecta), ésta se determinará en función de los elementos concurrentes a la fecha de esa operación.

Al respecto, el Servicio tiene presente que, de acuerdo a lo expuesto, el traspaso de los activos extranjeros, representativos de activos subyacentes situados en Chile, sería efectuado casi en su totalidad mediante el aporte de la totalidad de la participación que ZZZZZ tiene en la sociedad española QQQQQ, enajenación efectuada mediante el aumento de capital en una sociedad española, también controlada por ZZZZZ, aporte que se registraría al costo de adquisición que aquella participación aportada tiene en ZZZZZ.

Dado lo anterior, la operación se enmarca dentro de la hipótesis de excepción establecida en el inciso final del art. 10 de la LIR, es decir, no se grava con IA al haberse efectuado la enajenación en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, manteniéndose siempre bajo la propiedad de un mismo controlador, y no se generaría renta o mayor valor para el enajenante conforme al mecanismo establecido en la letra a) del art. 58 N° 3 de la LIR, al aportarse las referidas acciones en un valor igual a su costo de adquisición.

La situación tributaria del contribuyente quedará en suspenso hasta que se efectúe la enajenación de los activos extranjeros, en los términos establecidos en el citado art. 10, y se produzca un mayor valor en el evento que el grupo decida enajenar una parte o el total de su participación dichos activos; momento en el cual, para efectos de establecer el mayor valor o renta que esa enajenación pudiera generar en Chile (venta indirecta), se determinará en función de las circunstancias de hecho existentes a la fecha de la enajenación.

ORD. N° 710, DE 14.04.2020

Conceptos clave: Reorganización empresarial, Escisión parcial asimétrica, división.

Se le solicita al Servicio un pronunciamiento sobre los efectos tributarios de un proceso de reorganización empresarial efectuado en el exterior, consistente en una escisión parcial asimétrica. El requirente señala que una empresa multinacional, sociedad chilena, posee el control de empresas extranjeras, respecto de las cuales comparte la propiedad con uno o más accionistas minoritarios quienes poseen el porcentaje de participación restante. En ese contexto, señala que ha comenzado a estudiar la posibilidad de devolver al accionista minoritario su participación proporcional en el patrimonio de la empresa extranjera. Para tal efecto, el requirente ha estimado que

la opción más eficiente y óptima desde un punto de vista jurídico en el exterior es realizar una *escisión parcial asimétrica* de la empresa extranjera, mediante la cual se escinde su patrimonio parcialmente en favor de una nueva sociedad (NEWCO) que nace de la escisión, a la cual se le asigna un patrimonio igual a la proporción que le corresponde al accionista minoritario y cuyo único accionista será el mencionado accionista minoritario. Para esto, se reduciría el capital de la sociedad extranjera en la parte correspondiente, mediante la anulación de las acciones del socio saliente, que dejaría de ser accionista de la sociedad extranjera para serlo en forma exclusiva de la nueva compañía que nace de la división, conservando los mismos valores tributarios respecto de aquellos activos y pasivos que se transferirían a la nueva sociedad. Alternativamente, existiría la posibilidad que se convenga que sea la empresa chilena la que se quede como accionista de NEWCO nacida de la escisión parcial y el accionista minoritario con la sociedad remanente.

Al respecto, señala el Servicio que la operación consultada no es una división frente a la legislación chilena, por lo que no puede ampararse en esta figura jurídica para efectos tributarios. Con todo, en el caso que la empresa chilena conserve el total de su participación en el patrimonio de la empresa externa y sean los socios minoritarios extranjeros los que se retiran, no se apreciarían efectos tributarios en relación a la LIR respecto de dicha empresa, en la medida que no se modifique su participación en el capital y patrimonio de la compañía. Por otra parte, en el caso que la sociedad chilena se retire de la sociedad externa, para luego quedar como única accionista de la nueva sociedad que se crea en el extranjero, esto constituiría una devolución de capital desde la sociedad de origen y un aporte a la constitución de una nueva compañía extranjera. Si en virtud del aporte, se recibe una mayor participación en el capital y patrimonio de la nueva sociedad que aquella que representaban los derechos en la sociedad inicial, el aporte producirá un mayor valor, generándose una renta o incremento de patrimonio para dicha compañía.

ORD. N° 1337, DE 15.07.2020

Conceptos clave: Mayor valor, bienes raíces fusionados, avalúo fiscal.

Se le solicita al Servicio pronunciarse sobre el tratamiento tributario de la venta de tres bienes raíces que serían fusionados en un solo rol y bajo el mismo dueño, adquiridos en su minuto por una persona natural sin contabilidad, dos de los cuales fueron adquiridos antes del año 2003 y el tercero después de ese año.

Al respecto señala el Servicio que para determinar el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de un bien raíz resultante de una fusión, cuando algunos de los bienes raíces fusionados fueron adquiridos antes del año 2004 y otros después, se deberá distinguir según la parte o cuota que, en el mayor valor total, le corresponda a cada bien raíz individualmente considerado, siempre que se cumplan los requisitos para calificar la parte o cuota que corresponda como un ingreso no renta.

En particular, para tener parámetros de valoración comparables y determinar la proporción que cada uno de los bienes raíces representa en el mayor valor total, se

deberá considerar el avalúo fiscal de cada uno de los bienes raíces según su avalúo vigente en el semestre anterior al semestre de la fusión.

ORD. N° 1481, DE 03.08.2020

Conceptos clave: Sumas a trabajadores, suspensión contrato, Ley N° 21.227, COVID-19.

Se le solicita al Servicio pronunciarse sobre el tratamiento tributario frente a la LIR de las sumas pagadas por empleadores a sus trabajadores acogidos a la suspensión de sus contratos laborales, conforme a la Ley N° 21.227, con el objeto de paliar los efectos de la actual pandemia que afecta a nuestro país producto del COVID-19.

Al respecto señala el Servicio que los aportes en dinero que los empleadores efectúen a sus trabajadores, destinados a reforzar o suplementar los ingresos de los trabajadores cuyos contratos de trabajo están suspendidos, no corresponden a donaciones del art. 7° de la Ley N° 16.282, sino que constituyen remuneración voluntaria, gravándose respecto del trabajador conforme a las normas del Impuesto Único de Segunda Categoría y deducibles como gasto respecto del empleador.

Por su parte, los aportes en especie no constituyen renta, en tanto se entreguen de manera gratuita y genérica a sus trabajadores y terceros en cumplimiento del deber de cuidado con motivo de la pandemia.

ORD. N° 1757, DE 21.08.2020

Conceptos clave: Dedución de intereses y reajustes como gasto, emisión de bonos, financiamiento de dividendos.

Se le solicita al Servicio determinar si los intereses y reajustes asociados a la emisión de bonos, efectuada para financiar la distribución de dividendos acordada por la junta de accionistas de una sociedad anónima cerrada, cumplen los requisitos para ser rebajados como gasto, conforme al art. 31 de la LIR.

Al respecto, señala el Servicio que se podrá deducir como gasto tributario la totalidad de los intereses y reajustes asociados a los bonos emitidos para obtener financiamiento para pagar una distribución de dividendos acordada por los accionistas, ya que estarían asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio de la sociedad. No obstante, también deberán cumplir con los demás requisitos generales que establece el inciso primero del art. 31 de la LIR para que sean deducibles como gasto, y en la medida que se cumplan con dichos requisitos, no resultaría aplicable el impuesto contenido en el art. 21 de la LIR, que regula la tributación de los gastos rechazados.

Asimismo, el Servicio concluye que existe la posibilidad de rebajar como gasto los intereses y reajustes de los bonos aun cuando una parte de las acciones que la sociedad tiene en una sociedad anónima abierta puedan ampararse bajo el art. 107 de la LIR, por cuanto las acciones que podrían calificar para el referido beneficio generan rentas gravadas en el régimen general —dividendos afectos a impuestos finales— y un eventual ingreso no constitutivo de renta futuro solo se podría producir con la

enajenación de tales acciones, por lo que afectaría a los posibles gastos solo en el ejercicio de la enajenación y en el supuesto que efectivamente generen un ingreso no renta.

En ese sentido, tampoco correspondería aplicar la proporcionalidad de gastos que dispone el art. 33 N° 1, letra e) de la LIR, ya que la totalidad de las acciones generan rentas gravadas con IDPC según el régimen general, con excepción del ejercicio en que se generen ingresos no constitutivos de renta, en el evento que ello ocurriera.

OFICIOS IVA

ORD. N° 1881, DE 10.07.2019

Conceptos clave: Vendedor, habitualidad, venta de inmuebles.

Se le solicita al Servicio pronunciarse sobre el carácter de vendedor “habitual” que afectaría a un contribuyente que en el año 2005 adquirió una parte de una propiedad por herencia y las otras tres partes por la compra a otros herederos, quedando como único propietario del terreno, para luego en el año 2016 construir seis viviendas D.F.L. 2 en condominio en dicha propiedad, con financiamiento propio y para arrendamiento, pero que, producto de la situación del mercado inmobiliario donde se localizan las viviendas, conviene vender todas o parte de ellas.

Al respecto señala el Servicio que, para ser calificado de vendedor habitual, resulta relevante la determinación del ánimo que guio al contribuyente a adquirir los bienes que posteriormente vende, siendo habitual si el ánimo que lo guio fue la reventa. En ese sentido entiende que, en el caso de inmuebles nuevos, construidos o mandados a construir, debe determinarse su ánimo y calificarse su carácter de habitual al tiempo en que se verifica la construcción de dichos inmuebles, toda vez que aquél —con independencia de la adquisición del terreno en el cual se emplazan— corresponde al momento en que se adquieren los bienes susceptibles de ser gravados con IVA.

Así, en la medida que el contribuyente pueda acreditar fehacientemente su finalidad rentista, por medio, por ejemplo, de contratos de arrendamiento u otros análogos sobre dichos inmuebles, y consecuentemente con lo anterior, en el caso que deba llevar contabilidad, haya otorgado a éstos el tratamiento de activo fijo, entre otros antecedentes, cabría concluir que el ánimo que guio al contribuyente al adquirirlos no fue su reventa, lo que, a su vez, excluiría la existencia de habitualidad, de tal manera que su venta no se encontraría afecta a IVA.

ORD. N° 1991, DE 26.07.2019

Conceptos clave: Empresa de movilización urbana, arrendamiento de bienes corporales muebles, transporte de pasajeros.

Se solicita al Servicio ratificar que una empresa califica como empresa de movilización urbana, y, por tanto, sus ingresos provenientes exclusivamente del servicio de transporte de pasajeros, se benefician de la exención establecida en el art. 13, N° 3 de la Ley del IVA.

La empresa proveería un sistema de transporte interurbano de bicicletas públicas que permitirían a los usuarios transportarse por sí mismos de un lugar a otro, para lo que dispondría de una serie de medios y recursos: estaciones, bicicletas, sistemas de posicionamiento satelital, aplicación móvil de información y pagos, flota de camiones con autorización de uso de vías exclusivas para transporte de bicicletas, algoritmo de flujos permanentes, monitoreo de posicionamiento de estaciones y vehículos, integración con los demás sistemas de transporte urbano, entre otros.

De acuerdo a la referida norma, están exentas de IVA, entre otras, las “empresas de movilización urbana” y no, específicamente, las “empresas de transporte” (empresario de transporte) o quienes presten sus servicios mediante la celebración de contratos de transporte. La palabra “movilización” comprendería tanto a la empresa que activamente despliega las actividades de movilización urbana (“poner en” movimiento) como aquella que “pone a” disposición del público los medios de transporte necesarios para su propia movilización urbana. En este sentido, el Servicio señala que, para calificar como una empresa de movilización urbana, resulta indispensable que la actividad no se agote en el mero arriendo de bienes corporales muebles, debiendo integrarse con el transporte público urbano respectivo.

Por otra parte, la expresión “ingresos provenientes del transporte de pasajeros” abarcaría tanto los ingresos que obtiene una empresa que, por sí misma o a través de terceros, preste el servicio de transporte, como aquella empresa que se limita a “disponibilizar” medios de transporte para que los usuarios ejecuten el transporte o se movilen por sí mismos, sin el auxilio de terceros.

ORD. N° 3024, DE 13.12.2019

Conceptos clave: Arrendamiento inmuebles, principio de legalidad, derecho a crédito fiscal IVA.

Se le solicita al Servicio pronunciarse respecto a la procedencia de gravar con IVA un contrato de arrendamiento de inmuebles, en que no se entregaron bienes muebles, y a las implicancias de pactar contractualmente la aplicación de dicho impuesto.

Con respecto a la primera consulta, el Servicio aclara que, por regla general, el arrendamiento de bienes inmuebles está exento de IVA, pero en caso de estar amoblados o contar con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de una actividad comercial o industrial, debe aplicar el impuesto mencionado.

Por otra parte, en cuanto a la posibilidad de que las partes libremente pacten gravar un servicio con IVA, el Servicio hace presente que el principio de legalidad de los tributos consagrada en la Constitución Política de la República exige que los elementos de la obligación tributaria, entre otros, el hecho gravado, deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, por lo que los particulares no pueden alterar las normas legales que determinan los elementos del tributo, por la vía de pactar que a un hecho gravado por la ley con IVA no se le aplicará tal tributo, o viceversa.

En este último caso, esto es, si un contribuyente grava con IVA una operación que no está afectada a dicho tributo y emite las respectivas facturas afectas a dicho impuesto, el Servicio señala que, si se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales, y en la medida que no se haya corregido su declaración a través de la emisión de nota de crédito en el mismo período tributario de la factura, o no se haya solicitado su devolución, el contribuyente receptor de una factura, que no tuvo responsabilidad en el incumplimiento de su contraparte, no perderá el derecho a crédito fiscal por el monto que le fue efectivamente recargado, en la medida que se haya dado cumplimiento a todas las exigencias señaladas en los arts. 23° al 25° de la Ley del IVA.

ORD. N°243, DE 04.02.2020

Conceptos clave: Mandato con representación, remuneración, facturas.

Se solicita al Servicio pronunciarse sobre diversas situaciones tributarias derivadas de la implementación de estructura dentro de un grupo empresarial que permita facilitar la administración de los pagos de todo tipo del grupo. Para ello, el grupo constituiría una sociedad gestora de pagos cuyo único giro u objeto sería operar como centro pagador y administrador de los fondos de las filiales operativas, en representación y por cuenta y riesgo de estas últimas, en calidad de mandatario civil. La sociedad gestora recibirá una remuneración mensual por el cumplimiento de su encargo, en los términos y condiciones fijadas en el mandato. Ahora bien, respecto del IVA el contribuyente busca confirmar si las remuneraciones que las filiales operativas paguen a la sociedad gestora por el cumplimiento de su mandato no se encontrarían exentas a IVA, y si es así, la sociedad gestora debería emitir facturas exentas o no gravadas con IVA para el cobro de su remuneración.

Al respecto, el Servicio señala que son hechos gravados con IVA las rentas provenientes del comercio, como son la “comisión o mandato mercantil” y los realizados por “agencias de negocios”. A raíz de lo anterior el Servicio establece que, en el caso del contrato de mandato, sea éste con o sin representación, sólo se encontrará gravado con IVA, en la medida que se trate de un mandato comercial, esto es, aquellos en que el encargo encomendado tenga por finalidad la gestión de uno o más negocios lícitos de comercio. Por otro lado, en relación a las agencias de negocios, cabe señalar que éstas son empresas que suponen una organización estable, que puede prestar servicios a distintas personas a la vez, y cuyo objetivo es facilitar a sus clientes la ejecución de sus negocios, a través de la prestación de una serie de servicios de la más variada índole, tanto civiles como mercantiles, debiendo ser una empresa abierta al público. En conclusión, señala el Servicio, que el contrato de mandato por no constituir un mandato comercial; ni verificar la sociedad gestora los requisitos para ser considerado como una agencia de negocios no se encuentra gravado con IVA y que, por la remuneración respectiva, deberán emitirse los documentos tributarios establecidos en la Resolución Exenta N°6080 de 1999.

ORD. N° 433, DE 27.02.2020

Conceptos clave: Artículo 27 bis, devolución por activo fijo, plantaciones frutales.

Se le solicita al Servicio pronunciarse sobre la aplicación del art. 27 bis de la Ley del IVA por remanente originado en la adquisición de insumos agrícolas, específicamente respecto de aquellos desembolsos incurridos en la mantención y conservación de plantaciones primitivas, es decir, plantaciones nuevas que por su estado no entrarán en explotación sino hasta dentro de un plazo de crecimiento y maduración.

Al respecto señala el Servicio que, para efectos de la aplicación del art. 27 bis de la Ley del IVA, se debe distinguir entre aquellas plantaciones frutales en explotación con respecto de las nuevas plantaciones, es decir, aquellas que aún no están en producción, puesto que los desembolsos que constituyan su costo serán distintos.

Así, respecto de las plantaciones frutales en explotación, constituyen costo del activo todas aquellas partidas en que se incurra directamente para su crecimiento y mantención, como la preparación del terreno, mano de obra semillas e insumos, etc., mientras que deberán considerarse como gastos de la explotación aquellos necesarios para la conservación de las mismas, como abonos, herbicidas y servicios de poda.

En cambio, a diferencia de lo que sucede con las plantaciones frutales en explotación, todos los gastos relacionados a las nuevas plantaciones (en tanto no entren en producción y por consiguiente no generen ingresos) se deberán considerar como costo de las mismas, procediendo en consecuencia respecto de ellos, el derecho a la recuperación dispuesto en el art. 27 bis de la Ley del IVA, en atención a que éstas no entrarán en explotación sino hasta dentro de un plazo determinado de crecimiento y maduración.

ORD. N° 463, DE 03.03.2020

Conceptos clave: Venta o enajenación, derechos o una cuota sobre un bien inmueble, activo fijo.

Se solicita pronunciamiento al Servicio respecto a si la enajenación de derechos o una cuota recaída sobre bienes inmuebles que forman parte del activo fijo del contribuyente y, bajo condición de haber tenido derecho al crédito fiscal en su adquisición, se grava o no con IVA.

Al respecto, en opinión del Servicio el art. 8 letra m) de la Ley del IVA, el cual corresponde a un hecho gravado especial, debe ser asimilado a una venta. En ese sentido, el art. 2 de la Ley del IVA señala que, para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá por “venta”, toda convención, independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.

No obstante, el hecho gravado especial contenido en la letra m), del art. 8° recae sobre una convención en particular, esto es, la venta de bienes corporales muebles

e inmuebles por lo que no lo configuran las otras hipótesis contenidas en el hecho gravado general de venta.

Por lo expuesto, y restringiendo la definición de “venta” sobre la cual recae el hecho gravado especial citado, no se encuentra gravada la transferencia a título oneroso del dominio de derechos reales constituidos sobre un bien corporal inmueble perteneciente al activo fijo, como tampoco de una cuota de dominio sobre dichos bienes, ya que en estos casos no se verifica la transferencia total de un bien corporal mueble o inmueble perteneciente al activo fijo.

En consecuencia, la venta de una cuota de dominio o de derechos reales constituidos sobre un bien del activo fijo no se encuentra gravada con IVA conforme al hecho gravado especial contenido en la letra m), del art. 8 de la referida Ley, aun cuando en su adquisición se haya tenido derecho a crédito fiscal.

ORD. N° 810, DE 21.04.2020

Conceptos clave: Pagos derivados, contrato de distribución, software.

Una empresa domiciliada en Chile y un proveedor domiciliado en EE.UU. habrían suscrito un contrato de distribución de software, en donde se designó a la empresa chilena como distribuidor o revendedor oficial de éste, respecto del cual la entidad domiciliada en EE.UU. es propietario protegido por las leyes de propiedad intelectual de los Estados Unidos de Norteamérica.

En este sentido, se solicita pronunciamiento al Servicio respecto del IVA aplicable a operaciones realizadas por la empresa chilena, en su calidad de distribuidor o revendedor oficial del referido de software.

Para esto, se debe tener presente que el otorgamiento remunerado de licencias que permiten el uso de programas computacionales, protegidos por la Ley N° 17.336 sobre Propiedad Intelectual, constituye un hecho expresamente gravado con IVA, conforme al art. 8 letra h), que grava, entre otros, “cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o formulas industriales y otras prestaciones similares”. En el caso en consulta, la empresa extranjera cede a la empresa nacional, el derecho de distribución o venta de software computacional del cual es propietario, para que este último lo comercialice directamente en el país a los usuarios finales, derecho de distribución cuya cesión se encuentra gravada con IVA, conforme al hecho gravado especial contenido en el art.o 8 letra h).

Sin perjuicio de lo anterior, en la medida que los pagos remesados al exterior por la empresa chilena, por la comercialización del software computacional cuyos derechos son de propiedad de la empresa domiciliada en EE.UU., se encuentran gravados con el IA establecido en el artículo 59 de la LIR, es aplicable lo dispuesto en el art. 12 letra E N° 7 de la Ley del IVA, que establece una exención de IVA respecto de los ingresos a que se refiere el art. 17 de la LIR y los afectos al IA del artículo 59 de la misma norma, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por la aplicación de leyes o de convenios para evitar la doble tributación.

Conjuntamente con la facturación que hace del software a los usuarios finales, la empresa chilena les reenvía correo electrónico que recibe de EE.UU., el cual contiene link de descarga y de activación del software, procediendo los usuarios finales a descargar e instalar cada licencia de uso adquirida en un equipo de su propiedad, no teniendo derecho a su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso. La empresa chilena, en su calidad de distribuidor de la empresa extranjera, factura a los usuarios finales el derecho de uso del software, operación que no se encuentra gravada con IVA por tratarse de la transferencia de un bien incorporal o intangible.

ORD. N° 2469, DE 02.11.2020

Conceptos clave: Sondaje minero, IVA, actividad industrial.

Se le solicita al SII ratificar la vigencia del Oficio N° 429 de 1981, sobre la aplicación de IVA a los servicios de sondaje, atendido que, de acuerdo al peticionario, los servicios de sondaje conllevan mucho más que una simple perforación.

Al respecto, previo a calificar la vigencia del citado oficio, el SII procede a precisar lo señalado por el reciente Oficio N° 1484 de 2020, que también se refirió a la aplicación de IVA a los servicios de sondaje, no obstante que en dicha oportunidad el consultante no aportó antecedente alguno sobre la naturaleza o alcance de los servicios consultados, razón por la cual el SII tuvo que recurrir a una descripción genérica publicada en el sitio web del Ministerio de Minería para calificar la actividad en cuestión. Así las cosas, señala que, si bien el Oficio N° 1484 no consideró la sola actividad de sondaje como de “industrial”, y por tanto no afecta a IVA, tampoco el Oficio N° 429 de 1981 la califica —de modo directo— como una actividad industrial en sí misma, sino en cuanto “sean realizadas por empresas especializadas del ramo” cuando constituyen actividades “necesarias y complementarias de la minería”.

Concluye entonces señalando que el criterio contenido en el Oficio N° 429 de 1981 se mantiene vigente, en cuanto las actividades involucradas en la prestación del servicio de sondaje en el ámbito de la minería se encuentran afectas a IVA, de forma tal que el servicio, como un todo, se debe afectar con IVA, atendido que la remuneración que se percibe por ellas retribuye —tal como señala el Oficio N° 429 de 1981— “trabajos propios de la actividad principal que es la perforación o sondaje minero y se hallan por consiguiente, incluidas en el N° 3, del art. 20, de la LIR”.

OFICIOS OTRAS NORMAS

ORD. N° 2098, DE 09.08.2019

Conceptos clave: *Crowdfunding*, donaciones, tope máximo.

Un contribuyente está desarrollando un buscador de información en internet de libre acceso o gratuito, cuyos usuarios podrían querer efectuar donaciones para mantenerlo. En ese sentido, estas donaciones se realizarían en pequeñas cantidades

y se canalizarían mediante “*crowdfunding*”, servicio que transferiría la recaudación mensual a la cuenta corriente de la empresa.

Se solicita pronunciamiento al Servicio respecto a cuál sería la forma de tributación o si estas donaciones estarían afectas a impuestos, si existe algún tope, y cómo debería tributar una persona natural, sin inicio de actividades, en caso que recibiese este tipo de donaciones.

Al respecto, el Servicio entiende que los servicios de búsqueda serán prestados por una empresa situada en Chile. Por su parte, el “*crowdfunding*” no se encuentra regulado en nuestra legislación, de suerte que el flujo o entrega de dinero por medio de plataformas informáticas podría encuadrarse bajo distintas figuras, dependiendo de las características que adopte en cada caso como, por ejemplo, donación, préstamo, aporte de capital, pago por la prestación de un servicio u otra figura.

En particular, los flujos o entregas de dinero mediante estas plataformas podrían constituir sencillamente pagos (contraprestación) destinados a remunerar el servicio proporcionado por la empresa, sujetos a tributación conforme a las reglas generales (Impuesto a la Renta e IVA), y no como donaciones.

Dicho eso, en el entendido que las entregas de dinero mediante *crowdfunding* efectivamente constituyan donaciones, en el caso de donaciones provenientes desde el exterior, cumpliendo ciertos requisitos, dichas operaciones no se encuentran gravadas 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 que además, pueda calificar como donación de acuerdo a nuestra legislación. Asimismo, frente a la LIR, es aplicable a las referidas donaciones lo dispuesto en el art. 17 N° 9, en el sentido que constituyen ingreso no renta.

Tratándose de las donaciones efectuadas por donantes domiciliados en Chile, dichas donaciones se encuentran gravadas con Impuesto a las Donaciones, sea que se efectúen directamente o a través de un portal de pagos extranjero.

En cuanto a topes máximos de donación, emisión de comprobantes o mantención de registro de donaciones, para el caso planteado, no existe un límite o monto máximo para donar, sin perjuicio de aplicarse el Impuesto a las Donaciones.

En cuanto a la cuarta consulta, si una persona natural, sin inicio de actividades, recibiese estas donaciones, deberá aplicar a las donaciones que reciba el tratamiento tributario indicado en los números anteriores del presente análisis.

ORD. N° 2522, DE 04.10.2019

Conceptos clave: Norma General Anti-elusión, reorganización social, donación, división.

Por medio del presente oficio se le solicita al Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de los arts. 4 bis, 4 ter y 4 quáter del CT sobre la operación que a continuación se detalla.

Una familia compuesta por padre, madre y 5 hijos, los padres tienen la intención de donar en vida a sus hijos un predio agrícola de su propiedad (Fundo), para evitar

futuros problemas al momento de la partición de la sucesión. Para estos efectos, la idea es donar los derechos de una sociedad de responsabilidad limitada que sea dueña del Fundo, en lugar de donarlo directamente en comunidad a los hijos para que, a través de los estatutos de la sociedad, los padres pueden dejar regulados ciertos aspectos que no sería posible de hacer en una comunidad (administración de la sociedad, quorum para la toma de decisiones, sistema de arbitraje, rol de los cónyuges, convivientes o nietos en caso de ausencia).

Ahora bien, para implementar la idea de los padres, se piensa realizar ciertos pasos previos, para lo que habría que tomar en cuenta ciertos aspectos corporativos y tributarios.

En la estructura actual la dueña del Fundo es una sociedad anónima (Agrícola S.A.), de la cual los accionistas son el padre con el 97% de las acciones y la madre con el 3% restante. El padre tiene asignada sus acciones de Agrícola S.A. a su empresa individual, encontrándose estas acciones en la contabilidad de ésta. Asimismo, el padre es acreedor de Agrícola S.A., dato que según el solicitante es relevante para los pasos a seguir en la implementación propuesta.

El consultante señala que, para llegar a la estructura deseada, se debería aislar el Fundo en una sociedad de responsabilidad limitada (Nueva Agrícola Ltda.), separándola de los demás activos y pasivos de Agrícola S.A., lo que se realizaría por medio de una división. Agrega que, de asignarse el Fundo a Nueva Agrícola Ltda., la sociedad que se divide quedaría con CPT y patrimonio financiero negativo, situación que según señala el solicitante, no permitiría hacer la división de acuerdo al criterio del Servicio. Considerando lo anterior, propone que a Nueva Agrícola Ltda. se le asignen pasivos que tengan un valor tributario equivalente al Fundo, de esta forma al tener Nueva Agrícola Ltda. un patrimonio financiero y CPT cercano a cero, se lograría evitar el resultado negativo que según señala el consultante, el Servicio no permitiría.

Al respecto, señala el Servicio que, en atención a la imposibilidad de que la sociedad dividida resulte con un patrimonio financiero negativo, el primer paso propuesto de la reorganización (división y la asignación activo y pasivo), por un lado, sí tendría correlación con la finalidad de la reorganización descrita por el solicitante, en tanto permitiría aislar el Fundo en una sociedad de personas, permitiendo establecer estatutos que regulen actuación de los socios y por otro, se correspondería con lo manifestado por el Servicio.

Continúa el solicitante señalando que, el siguiente paso después de la división sería hacer retiro desde la empresa individual del padre, de los derechos de la empresa Nueva Agrícola Ltda., ya que para disponer de los derechos sociales de la sociedad que se buscan donar como persona natural, debe estar en su patrimonio asociado a la persona natural y no al empresario individual.

Sobre este punto el Servicio señala que, atendido que la empresa individual se encuentra acogida al régimen general del art. 14 B) de la LIR, la persona natural se encontrará afecta a IGC por las cantidades que a cualquier título retire, le remesen, o le sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva. Por lo tanto, el retiro de los derechos sociales de Nueva Agrícola Ltda., corresponde a un retiro que deberá imputarse en los registros del art. 14 B) de la LIR y que seguirá las normas e instrucciones correspondientes al IDPC e IGC que correspondan.

Por otro lado, una vez realizada la división y el retiro de los derechos sociales de Nueva Agrícola Ltda., el solicitante señala que la sociedad quedaría, además del Fundo, con un pasivo que sería una cuenta por cobrar que tendría el padre en contra de la sociedad, por lo que, para el cumplimiento de la finalidad de la reorganización, que sería la donación de la sociedad con solo el activo Fundo, se realizaría un proceso de capitalización que extinguiría la cuenta por cobrar.

A este respecto, señala el Servicio que, atendido que los aportes pueden ser tanto en dinero como en especies, no se encontraría en discusión la naturaleza de la cosa aportada. No obstante, la capitalización de la cuenta por cobrar debe importar una transferencia efectiva de recursos patrimoniales, siendo esta exigible al momento de la verificación de la capitalización de la cuenta por cobrar o al momento de la generación de la misma, por lo que el análisis del origen, naturaleza y cuantía de la cuenta por cobrar es un elemento esencial a considerar en el análisis elusivo o no de la operación.

Finalmente, en cuanto al último paso, esto es, la donación del padre y la madre de sus derechos en Nueva Agrícola Ltda., señala el Servicio que deben sujetarse a las instrucciones contenidas en la Circular N° 19 de 2004.

Concluye entonces el Servicio que, los actos jurídicos ejecutados en el contexto de la reorganización expuesta podrían ampararse en una razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, no constituyendo, una actuación elusiva en los términos de lo dispuesto en los arts. 4° bis, ter y quáter del CT, conclusión que podría variar dependiendo de las circunstancias concretas del caso, puesto que, en principio, se aprecia que la separación de activos —por medio de la división de la sociedad Agrícola S.A.— cumpliría con el objetivo de que los padres donen a sus hijos derechos sociales de una sociedad que cuenta con el Fundo como único activo.