

# JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

## SELECCIÓN OFICIOS DE RENTA, IVA Y OTRAS NORMAS PUBLICADOS DURANTE 2020 Y 2021

### Ley de Impuesto sobre la Renta

1. ORD. N°1124, DE 09.06.2020
2. ORD. N°1511, DE 06.08.2020
3. ORD. N°1760, DE 21.08.2020
4. ORD. N°2649, DE 19.11.2020
5. ORD. N°2701, DE 23.11.2020
6. ORD. N°2942, DE 17.12.2020
7. ORD. N°215, DE 22.01.2021
8. ORD. N°522, DE 19.02.2021
9. ORD. N°523, DE 19.02.2021
10. ORD. N°530, DE 22.02.2021
11. ORD. N°812, DE 29.03.2021
12. ORD. N°977, DE 19.04.2021
13. ORD. N°1465 DE 07.06.2021
14. ORD. N°1643 DE 29.06.2021
15. ORD. N°1701, DE 05.07.2021
16. ORD. N°1721, DE 07.07.2021
17. ORD. N°2048 de 09.08.2021
18. ORD. N°2762, DE 13.10.2021
19. ORD. N°3044 de 27.10.2021

### Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios

1. ORD. N°1309, DE 10.07.2020
2. ORD. N°2011, DE 14.09.2020
3. ORD. N°2499, DE 06.11.2020
4. ORD. N°2627 DE 18.11.2020
5. ORD. N°285, DE 27.01.2021
6. ORD. N°797, DE 26.03.2021

7. ORD. N°965 DE 16.04.2021
8. ORD. N°1112, DE 03.05.2021
9. ORD. N°1241, DE 12.05.2021
10. ORD. N°1453, DE 04.06.2021

Otras normas tributarias

1. ORD. N°2394, DE 27.10.2020
2. ORD. N°2785, DE 30.11.2020
3. ORD. N°4, DE 2021
4. ORD. N°508, DE 18.02.2021
5. ORD. N°600, DE 03.03.2021
6. ORD. N°1053 DE 23.04.2021
7. ORD. N°1223, DE 11.05.2021
8. ORD. N°1628 DE 25.06.2021
9. ORD. N°1823, DE 20.07.2021
10. ORD. N°2616, DE 29.09.2021

**SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS DE IMPUESTO  
A LA RENTA RELEVANTES**

**ORD. N° 1124, DE 09.06.2020**

**Conceptos clave:** Enajenación de inmueble, fecha de adquisición, anotación presuntiva, Conservador de Bienes Raíces.

Se le solicita al Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de la enajenación de un inmueble cuya anotación en el libro Repertorio del Conservador de Bienes Raíces (CBR) es anterior al 31 de diciembre de 2003, pero que producto de reparos efectuados por el CBR, su inscripción en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces es posterior a la citada fecha.

Al respecto, señala el Servicio que la anotación realizada en el libro Repertorio en caso de que el CBR devuelva el título por considerar que su inscripción es legalmente inadmisibles, se denomina “anotación presuntiva”, la cual caduca a los dos meses de su fecha si no se convierte en inscripción. En ese sentido, entiende el Servicio que la anotación presuntiva tendría un efecto retroactivo, atendido que una vez convertida dicha anotación en inscripción, ésta surte todos sus efectos desde la fecha de la anotación en el Repertorio.

**ORD. N°1511, DE 06.08.2020**

**Conceptos clave:** Fusión inversa internacional, término de giro, Art. 69 del Código Tributario, Art. 38 bis de la LIR.

Se solicita al Servicio que se pronuncie acerca de los efectos tributarios de una fusión inversa internacional, en la cual tres sociedades de responsabilidad limitada chilenas (“socias”), son las únicas socias de una sociedad de responsabilidad limitada (“matriz chilena”), la que a su vez tiene como activo subyacente una sociedad en el extranjero (“filial extranjera”), de la cual es socia mayoritaria. En el caso en cuestión, las socias están evaluando un proceso de fusión inversa internacional, en la cual la filial extranjera absorbería a la matriz chilena, pasando a participar directamente en la filial extranjera.

De acuerdo con lo expuesto el solicitante requiere confirmar: (i) Que en la medida que la filial extranjera se responsabilice solidariamente de todos los impuestos que adeudare la matriz chilena, corresponde llevar a cabo un “término de giro simplificado”; ii) Que en el caso descrito no es aplicable el numeral 1 del art. 38 bis de la LIR; iii) Que los accionistas de la matriz chilena absorbida, no verifican un incremento patrimonial en consecuencia de la fusión, debiendo mantener registrado el costo tributario original que tenían las acciones dadas en canje; y iv) Que aclare que en el caso descrito no es aplicable el numeral 5 del art. 38 bis de la LIR.

En relación con la primera consulta, el Servicio señaló que, a propósito de su facultad de tasación, entre otros aspectos, ha reconocido aplicar la misma normativa tributaria a fusiones nacionales y transfronterizas, en la medida que generen los mismos efectos y consecuencias jurídicas. Sin embargo, el Servicio estableció que, en la fusión descrita en la presentación, si bien puede producir efectos similares a los originados en una fusión conforme a la ley chilena, no es posible aplicar el mismo estatuto tributario. En particular, porque, aunque la filial extranjera se responsabilice de todos los impuestos que adeudare la matriz chilena, el Servicio se encontraría impedido de fiscalizar, por un principio de territorialidad, en consecuencia, en la fusión descrita, la matriz chilena deberá cumplir con la obligación de dar aviso de término de giro, dispuesta en el inc. 4° del art. 69 del CT, sin posibilidad de aplicar un término de giro simplificado.

Respecto de la segunda y cuarta consulta, el Servicio expuso que, en el caso descrito debe aplicarse el numeral 1 del art. 38 bis de la LIR, entendiéndose que, no es posible aplicar el art. 14 letra c) de la misma ley, en virtud del cual se sustrae a las fusiones de sociedades de la aplicación del impuesto del artículo en comento, porque dicha sustracción presupone que la sociedad continuadora incorporará y controlará en sus registros las cantidades que la sociedad absorbida mantenía en sus propios registros, entre otros requisitos. En el caso consultado, no puede exigirse que la sociedad extranjera lleve a cabo las operaciones descritas, y, por ende, corresponde aplicar sobre dichas cantidades el impuesto del art. 38 bis N°1 de la LIR. Por otro lado, el Servicio señala que, atendido que en esta fusión internacional no se produce la liquidación de la matriz chilena, no corresponde adjudicar los activos a los socios, en consecuencia, no se aplica el N°5 del citado artículo.

Por último, y en relación con la tercera consulta, el Servicio confirmó lo planteado, señalando que, el canje propio de estas operaciones es un acto material, que no debe alterar los derechos sociales que los títulos representan, por lo que el costo tributario de los derechos que se reciben en canje debe corresponder al costo que tenían los derechos que poseía la sociedad absorbida. Lo anterior, considerando que de acuerdo con la ley del país en donde se constituyó la sociedad absorbente, se reconozca que, producto de la fusión, los socios de la matriz chilena pasan a serlo de la filial extranjera.

### **ORD. N°1760, DE 21.08.2020**

**Conceptos clave:** Tratamiento tributario, pago dividendos, especie, transferencia de activo fijo.

Se solicita al Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario que afecta al pago de dividendos a los accionistas de una sociedad anónima, mediante la transferencia en dominio de un activo fijo.

Al respecto, el inmueble fue adquirido por compraventa el año 2011, siendo destinada como oficina y casa matriz, estando contabilizada como activo fijo, a su valor de adquisición, más la revalorización correspondiente, descontada la depreciación anual. Al momento de adquirirlo se pagó IVA, aprovechando éste como crédito fiscal. La sociedad ha registrado pérdidas en sus ejercicios comerciales, pero cuenta con utilidades retenidas susceptibles de distribuir a sus accionistas, mediante la transferencia del dominio del inmueble bajo la modalidad de dividendos.

Se consulta específicamente a qué valor debe considerarse en la enajenación del inmueble (contable o el de mercado); si la transferencia fuere a valor de mercado, qué cantidad debe rebajar la sociedad, de los registros empresariales; y si el traspaso de la propiedad devenga o no pago de IVA.

Cuando el pago de dividendos se efectúa mediante la transferencia en dominio de un activo fijo de propiedad de la sociedad, esta empresa enajena dicho activo, correspondiendo a las partes fijar el precio de la operación. No obstante, conforme lo dispuesto en el art. 64 del CT, el Servicio podrá tasar ese precio cuando éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

La sociedad enajenante deberá deducir en el respectivo registro tributario de las rentas empresariales, sea este RAI, DDAN o REX, según corresponda, una cantidad representativa del dividendo distribuido. Esto es, el monto equivalente al precio de enajenación del activo. Además, la sociedad deberá rebajar de sus registros contables el valor del activo, el cual, en el caso consultado, será su valor de adquisición más la revalorización correspondiente, descontada la depreciación anual.

Si producto de la enajenación se genera una utilidad al deducir del precio de enajenación del activo su valor contable, la sociedad deberá reconocer dicho ingreso tributario dentro de los ingresos del ejercicio.

En relación al IVA, si la sociedad transfiere a sus accionistas el inmueble de su propiedad como pago o distribución de dividendos, dicho acto constituirá una venta gravada con IVA, por tratarse de la transferencia de dominio a título oneroso de un inmueble construido que forma parte del activo fijo de la empresa, respecto del cual la empresa tuvo derecho a crédito fiscal en su adquisición.

**ORD. N°2649, DE 19.11.2020**

**Conceptos clave:** Indemnización convencional, años de servicio, todo evento.

Se le solicita al Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario aplicable al anticipo de una indemnización convencional, pactada en su contrato individual de trabajo, al tercer año de servicio, a todo evento, por un monto equivalente al promedio de las últimas 24 remuneraciones por cada año de servicio, pagados tanto a un alto ejecutivo como a un accionista que trabaja en una empresa.

Al respecto, señala el Servicio que la indemnización por años de servicio pagada anticipadamente a un ejecutivo de la empresa constituye para éste un ingreso no renta, sujeto a las limitaciones establecidas en el art. 17 N°13 de la LIR. Por su parte, la empresa pagadora podrá rebajar el anticipo pagado como un gasto necesario para producir la renta, en el ejercicio del pago, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el art. 31 inc. primero de la LIR.

En cuanto al accionista que trabaja su empresa, el Servicio señala que el tratamiento tributario de la indemnización por años de servicio descrito no resulta aplicable, ya que a la luz de las normas laborales un accionista no califica bajo el concepto de “trabajador”, al faltarle la dependencia y subordinación propia de un contrato de trabajo. Luego, dado que la indemnización por años de servicio nace al término de un contrato de trabajo, como un derecho para los trabajadores, no puede un accionista que no cumple con el requisito básico de ser “trabajador”, acceder al beneficio establecido en las disposiciones laborales y en el art. 17 N°13 de la LIR. Asimismo, la empresa no puede rebajar como gasto necesario para producir la renta una indemnización por años de servicio pagada al accionista, por cuanto el art. 31 inc. cuarto, N°6, de la LIR, no contempla dicha deducción.

**ORD. N°2701, DE 23.11.2020**

**Conceptos clave:** Tratamiento tributario, montos pagados asociado al teletrabajo.

Se solicita al Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario conforme a la LIR de los montos pagados con motivo del teletrabajo.

Las remuneraciones percibidas por los trabajadores dependientes constituyen rentas clasificadas en el art. 42 N° 1 de la LIR, gravadas con IUSC, en los términos del art. 43 N° 1 de la misma ley. Así, para determinar el tratamiento tributario del bono para compensar gastos del teletrabajo, es necesario esclarecer si constituye remuneración o no.

El art. 152 quáter L del Código del Trabajo establece, como obligación del empleador, proporcionar al trabajador los “equipos, las herramientas y los materiales (...) para el teletrabajo”, no pudiéndose obligar a este último a emplear elementos de su propiedad. Bajo la misma obligación se incluyen “los costos de operación, funcionamiento, mantenimiento y reparación de equipos”. La Dirección del Trabajo ha interpretado que las partes del contrato de trabajo podrán “acordar el establecimiento de asignaciones a propósito del uso de internet, de energía eléctrica, alimentación y otros gastos necesarios para el desempeño de las funciones encomendadas por el empleador”, de cargo de este último.

Así, corresponde al empleador el pago de una asignación para compensar los gastos incurridos por el trabajador en la contratación de internet, por suministro de energía eléctrica y otros similares, de manera que, conforme al art. 42 inc. segundo del Código del Trabajo, no constituye remuneración.

Por otro lado, las sumas pagadas como asignación por gastos de teletrabajo, sujetas al art. 31 inc. cuarto N°6, párrafo segundo de la LIR, serán deducibles como gastos para el empleador, al tratarse de asignaciones que guardan relación directa con la actividad del trabajador en la empresa. Así, los gastos de internet, energía eléctrica, entre otros, constituyen gastos que son propios de la empresa, y en tanto tales, deben estar vinculados al negocio o giro de ésta, y cumplir con los requisitos generales del inciso primero del art. 31 de la LIR, siendo particularmente relevante el requisito de la debida acreditación de los gastos.

Luego, en la medida que efectivamente se trate de una asignación compensatoria, que constituye una especie de reembolso de los gastos incurridos por el trabajador con ocasión del teletrabajo, atendiendo a las circunstancias y montos involucrados, no constituirá remuneración ni forma parte de la base imponible del IUSC del trabajador y será deducido de la RLI, como gasto, para el empleador.

En conclusión, el pago de una asignación compensatoria de gastos incurridos con motivo del teletrabajo no constituye renta para el trabajador y, además, corresponderá a un gasto deducible de la RLI para el empleador.

### **ORD. N°2942, DE 17.12.2020**

**Conceptos clave:** Art. 25° transitorio de la Ley N°21.210, Régimen ISFUT, reorganización empresarial.

Se le solicita al Servicio que confirme que el régimen opcional del impuesto sustitutivo al FUT, aplicará para contribuyentes que, cumpliendo con los requisitos del mismo, obtengan utilidades tributables pendientes de tributación con los impuestos finales, producto de su asignación en un proceso de división social que se quiere llevar a cabo en el año 2020.

Al respecto, el Servicio señala que, en conformidad con lo establecido en el art. 25° transitorio de la Ley N°21.210, podrán optar por dicho régimen, aquellos contribuyentes de primera categoría que, tributen sobre la base de un balance general según contabilidad completa que, al término de los años comerciales 2019, 2020 y 2021, mantengan sin retiro, remesa o distribución, utilidades tributables pendientes

de tributación con impuestos finales, que hayan sido generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, siendo la fecha límite para declarar y pagar el ISFUT el último día hábil de abril de 2022.

En relación con lo expuesto, el Servicio establece que, en tal caso, no es relevante distinguir si las utilidades tributables pendientes de tributación con impuestos finales, corresponden a utilidades generadas por el propio contribuyente, asignadas o transferidas en reorganizaciones empresariales, o bien, si han sido generadas por sociedades en las cuales es socio o accionista el contribuyente. Lo relevante es que se trate de utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2016 y se mantengan pendientes de retiro o distribución a la fecha en que se ejerza la opción.

### **ORD. N°215, DE 22.01.2021**

**Conceptos clave:** Artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N°21.210, retiro utilidades, autonomía de la voluntad.

Se solicita al Servicio que confirme si procede el retiro de utilidades sujetas a ISFUT, establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N°21.210, efectuado únicamente por uno de los socios que la sociedad determine. Asimismo, se consulta respecto a la forma de retirar posteriormente las utilidades que se sometieron a dicho tributo (por uno de los socios de la sociedad que paga el impuesto).

Al respecto, el Servicio aclara que la Ley N°21.210 nada dispone respecto de la forma en que deban ser retiradas las utilidades acogidas al impuesto sustitutivo establecido en el art. 25 transitorio de la Ley N° 21.210, por lo que éstas podrán ser retiradas en la forma que determinen los socios de acuerdo a su autonomía de la voluntad. Sin embargo, dicha autonomía de la voluntad deberá ejercerse considerando la facultad especial del Servicio establecida en el N°9 de la letra A) del art. 14 de la LIR, mediante la que este último podrá revisar las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas que justifiquen los retiros o distribuciones anuales de utilidades que realicen propietarios relacionados en forma desproporcionada a su participación en el capital de la empresa.

Adicionalmente, el Servicio concluye que la destinataria de los retiros que se imputarán al ISFUT puede imputar o no sus retiros a este registro, según estime conveniente en cada ejercicio. Por último, se aclara que para retirar las rentas que se acogieron al ISFUT, no es necesario presentar ante la autoridad fiscal alguna otra información o antecedentes adicionales a los requeridos por la ley y las instrucciones del Servicio.

### **ORD. N°522, DE 19.02.2021**

**Conceptos clave:** Art. 39 N°3 LIR, exención de IDPC, Empresa Individual, Ley N°21.210.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie sobre la vigencia de la exención de IDPC establecida en el art. 39 N°3 de la LIR, tras las modificaciones introducidas por la Ley N°21.210, y en particular, en el caso de un contribuyente persona natural que

obtiene ingresos por el arrendamiento de bienes inmuebles no agrícolas, efectuado por su empresa individual.

Al respecto el Servicio señaló que dicho ingreso se encuentra afecto a IDPC, en virtud del art. 20 N°1 de la LIR, y a su vez, de acuerdo con el art. 39 N°3 de la misma ley, se exime del impuesto en comento, a dichas rentas cuando son obtenidas por personas naturales. Continuó estableciendo que, si bien la Ley N°21.210 no modificó la referida exención, en conformidad con las instrucciones contenidas en la Circular N°39 de 2016, esta exención opera respecto de personas naturales afectas a IGC o IA, no así de una empresa individual.

Asimismo, establece que lo anterior, es consecuencia de que la LIR reconoce una separación patrimonial entre los bienes que el empresario individual tiene a título personal y los bienes que le asigna a la empresa, precisamente con el objetivo de aplicar los impuestos que correspondan, de manera separada. Además, señala que dicho reconocimiento se encontraba contenido en el art. 41 inc. 1° de la LIR, sin embargo, se explicitó mediante el nuevo párrafo segundo del art. 2° N°10 de la LIR, introducido por la Ley N°21.210.

Lo concluido por el Servicio constituye un cambio de criterio, quedando sin efecto la interpretación contenida en pronunciamientos anteriores, en particular, en el Oficio N°2107 de 2017.

### **ORD. N° 523, DE 19.02.2021**

**Conceptos clave:** Castigo tributario, créditos incobrables a contar del 01.01.2020, normas legales existentes al 31.12.2019.

Una Corporación de Derecho Privado, sin fines de lucro, cuyo objeto fue establecer una institución de previsión y ahorro para los empleados civiles del Estado, ha desarrollado su finalidad de previsión y ahorro de dos maneras: bonificando a los imponentes anualmente respecto de las cantidades ahorradas en la Corporación, y prestando una serie de servicios a sus afiliados, consistentes en el otorgamiento de diversos tipos de préstamos.

Si bien la mayoría de los imponentes de la Corporación han pagado sus obligaciones en tiempo y forma, algunos mantienen obligaciones vencidas, las que históricamente han sido castigadas conforme al art. 31 inc. cuarto N° 4 de la LIR. En ese contexto, conforme al nuevo párrafo segundo incorporado al referido art. 31 inc. cuarto N° 4 de la LIR mediante la Ley N° 21.210, se solicita al Servicio confirmar que: (1) Le son aplicables las normas de determinación de la RLI de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 29 a 33 de la LIR, por tratarse de un contribuyente sujeto a lo dispuesto en el art. 14 letra G) de la LIR; (2) No se requiere acreditar gestión de cobro alguna en caso de optar por castigar los créditos bajo las nuevas metodologías incorporadas; (3) Si se ejercer una de las nuevas alternativas dispuestas por la LIR para el castigo de créditos incobrables para su declaración anual de impuestos, si dicha elección debe ser una sola y aplicable a todos sus créditos castigados en el ejercicio; o si es posible su aplicación de forma diferenciada y por tipos de créditos en cada ejercicio, bajo ciertos criterios objetivos; (4) Si pueden ser castigados en el año tributario 2021 créditos incobrables



cuyas acciones de cobro se encuentran prescritas, con prescindencia del momento en que la acción civil para exigir el cobro del crédito haya prescrito, cumpliendo con los requisitos generales para el gasto antes analizado; y, (5) Si es posible castigar en el año tributario 2021 aquellos créditos incobrables o impagos cuyas acciones de cobro no hayan prescrito que, cumpliendo con los requisitos generales establecidos en el inc. primero del art. 31 de la LIR, se encuentren impagos hace más de 365 días contados desde su vencimiento, con prescindencia que dicho plazo se haya cumplido en cualquier momento con anterioridad al 01.01.2020.

Al respecto, la Corporación desarrolla actividades de la primera categoría, por lo que la determinación de su resultado tributario debe ser efectuada en conformidad a lo dispuesto en los arts. 29 al 33 de la LIR, independiente de que se trate o no de un contribuyente afecto a las reglas del art. 14 de la LIR. Así, se encuentra sujeta al art. 31 inc. cuarto N° 4 de la LIR, sobre castigo de deudas incobrables.

En lo que respecta al gasto, mediante Circular N° 53 de 2020, junto con mantener las instrucciones vigentes al 31.12.2019 sobre el castigo de deudas incobrables, se incorporaron al N° 4 del inc. cuarto del citado art. 31 de la LIR dos nuevas alternativas en materia de castigos, a saber: créditos que se encuentren impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento; o el valor que resulte de aplicar un porcentaje de incobrabilidad conforme a mercado sobre el monto de los créditos vencidos.

Tal como precisa la referida Circular, estas dos nuevas alternativas operan a partir del 01.01.2020, sin necesidad de acreditar haber agotado prudencialmente los medios de cobro, siempre que no se trate de operaciones con relacionados. Además, las modificaciones no alteran la regla previa, en el sentido que, para castigar los créditos incobrables, estos deben haber sido contabilizados oportunamente y haberse agotado prudencialmente los medios de cobro.

Por otra parte, de acuerdo con las instrucciones que armonizan la situación vigente al 31.12.2019, si un contribuyente posee créditos impagos respecto de los cuales ha transcurrido un plazo superior a 365 días desde su vencimiento podrá, a partir del 01.01.2020, castigarlos para fines tributarios aun cuando no se haya agotado prudencialmente los medios de cobro.

En suma, a partir del 01.01.2020, el contribuyente tiene tres alternativas para el castigo de créditos incobrables:

1. Utilizar la regla del párrafo primero del N° 4 del inc. cuarto del art. 31, cumpliendo todas las exigencias establecidas para tales efectos mediante las Circulares N° 24 y N° 34, ambas de 2008.
2. Utilizar la primera regla del párrafo segundo del N° 4 del inc. cuarto del art. 31, que permite deducir como incobrables los créditos que se encuentren impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento.
3. Utilizar la segunda regla del párrafo segundo del N° 4 del inc. cuarto del art. 31, que permite deducir como créditos incobrables el valor que resulte de aplicar un porcentaje sobre el monto de los créditos vencidos, el que será determinado por el Servicio mediante resolución, tomando como referencia indicadores de incobrabilidad del sector o mercado relevante en que opera el contribuyente.

La utilización de las reglas 2 y 3 no requiere cumplir con las exigencias de la regla 1.

Por otra parte, los créditos cuyas acciones de cobro se encuentren prescritas antes del 01.01.2020, pueden castigarse tributariamente a partir de dicha fecha, considerando las nuevas reglas de castigo incorporadas por la Ley N° 21.210.

Finalmente, no existe inconveniente en que se efectúe el castigo de créditos considerando diferentes opciones de reglas de castigo en un mismo ejercicio, siempre que se mantenga un control que permita la acreditación de la correcta y oportuna aplicación de tales castigos.

### **ORD. N°530, DE 22.02.2021**

**Conceptos clave:** Reorganización grupo empresarial, artículo 64 del Código Tributario, legítima razón de negocios.

Se solicita al Servicio confirmar la procedencia de lo dispuesto en el inciso quinto del art. 64 del CT, respecto de una reorganización que implica el aporte de participaciones en el capital de empresas chilenas a una sociedad sin domicilio ni residencia en Chile, perteneciente al mismo grupo empresarial.

El grupo empresarial corresponde a una familia compuesta por cuatro hijos y sus padres, todos empresarios individuales domiciliados en Chile, los cuales participan en el 100% del capital de dos sociedades en Chile y una en el extranjero (Países Bajos). La reorganización consiste en el aporte que los referidos empresarios individuales hacen de sus acciones en las sociedades domiciliadas en Chile a la referida sociedad domiciliada en el extranjero, con motivo de un aumento de capital previamente acordado en esta última. Los respectivos aportes de acciones se hicieron a su valor tributario y sin originar un flujo efectivo de dinero para los aportantes.

Al respecto, el Servicio indica que los aportantes, y únicos propietarios de la sociedad que recibe dichos aportes, corresponden a empresarios individuales domiciliados en Chile, de manera que los efectos tributarios de la reorganización se producirían y agotarían dentro del territorio nacional. Asimismo, señala que los aportes se realizarían a su valor tributario, sin generar flujos de dinero para los aportantes, todos los cuales subsistirían luego de efectuados los aportes; y que habría una legítima razón de negocios en la reorganización, consistente en obtener una mayor presencia comercial en el extranjero y mejores posibilidades de financiamiento.

Conforme a lo expuesto, el Servicio señala que el caso planteado cumple con los requisitos establecidos en el inciso quinto del art. 64 del CT, de manera que, el valor las acciones aportadas en el proceso de reorganización descrito no podrá ser objeto de tasación por parte del Servicio, en tanto obedezca la operación a una legítima razón de negocios.

**ORD. N° 812, DE 29.03.2021**

**Conceptos clave:** Disminución de capital, pérdida tributaria, gasto necesario, ingreso no renta.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie sobre el tratamiento de la pérdida por inversión no recuperada en una disminución y devolución parcial de capital, como también el eventual mayor valor si la devolución excede el monto de los aportes efectuados o costos incurridos en la inversión que se extingue.

Al respecto, señala el Servicio que el accionista que ha adquirido acciones a un valor superior al que ellas representan en el capital social y que, con motivo de una disminución de capital, sufre la extinción de algunas de sus acciones, experimenta una pérdida patrimonial que puede reconocerse como un gasto necesario para producir la renta conforme lo dispuesto en el N°3 del art. 31 de la LIR, cumpliendo además con los requisitos generales sobre aceptación de gastos

Por otra parte, señala el Servicio que, si el costo de adquisición de las acciones para el accionista es inferior al valor que ellas representaban en el capital social, la diferencia positiva obtenida con motivo de una devolución de capital, de resultar imputada al capital social de la sociedad, calificaría como un ingreso no renta conforme al N°7 del art. 17 de la LIR, vigente a la época, atendido que el señalado accionista tiene derecho a obtener una devolución de capital y sus reajustes, en los mismos términos que aquel que detentaba el cedente de las acciones antes de su cesión, con las limitaciones que establecieron las partes, los estatutos o la ley.

**ORD. N°977, DE 19.04.2021**

**Conceptos clave:** Crédito por impuestos pagados en el extranjero, liquidación sociedad extranjera, retiro de utilidades, *corporation*.

Se solicita al Servicio confirmar la procedencia de utilizar como crédito los impuestos pagados en el extranjero sobre rentas percibidas en Chile tras la liquidación de una sociedad extranjera (EE.UU.), constituida bajo la forma legal de *corporation*. La sociedad extranjera tiene diversas inversiones en ese mismo país, cuyas rentabilidades han quedado sujetas al pago de un impuesto corporativo de tasa 21% en dicho país.

Al respecto, el Servicio señala que, conforme establece el art. 41 A de la LIR, el contribuyente residente en Chile tendrá derecho a utilizar como crédito contra el impuesto a la renta que se le determine en el país, el impuesto corporativo que hubiere soportado la sociedad extranjera. Agrega, que la letra a) del N°1 del referido artículo contempla a los dividendos y retiros de utilidades entre las rentas cuyos impuestos soportados en el extranjero, que cumplan los requisitos exigidos por la norma, pueden ser utilizados como crédito en Chile.

En relación a lo anterior, el Servicio indica que para establecer el alcance de los conceptos “dividendos” y “retiros de utilidades” que emplea el art. 41 A de la LIR para el caso consultado, debe atenderse al concepto amplio de renta del N° 1 del art. 2° de la LIR, conforme al cual, el residente chileno, a propósito de la liquidación de la empresa extranjera, deberá reconocer y tributar en el país las rentas generadas por

la “*corporation*” en el extranjero y que se mantengan acumuladas en dicha empresa, en la parte que excedan la inversión inicial debidamente reajustada. De acuerdo a lo anterior, el Servicio postula que, de una interpretación armónica de las citadas normas, puede concluirse que las rentas acumuladas en la sociedad extranjera, a su liquidación, deben entenderse retiradas por el contribuyente chileno, encontrándose, por tanto, comprendidas en el concepto de “retiro de utilidades” que contempla la letra a) del N°1 del referido artículo.

### **ORD. N° 1465 DE 07.06.2021**

**Conceptos clave:** División; Agencia en Chile.

Un contribuyente le solicita al Servicio sobre los efectos tributarios en la división de una sociedad extranjera respecto de la agencia que mantiene en Chile. Específicamente, solicita confirmar que la división de la agencia en Chile, como consecuencia inevitable de la división de su matriz en el extranjero, no configura un hecho gravado en Chile en los mismos términos que la división de una sociedad chilena, en tanto la división de la matriz extranjera comparta los mismos elementos de una división realizada conforme a la legislación nacional y mientras los activos locales sean asignados al mismo costo registrado en la agencia dividida.

Al respecto, el Servicio confirma que la división de una agencia en Chile no configura un hecho gravado en nuestro país, en la medida que la división de la matriz prevea efectos análogos a los de una división realizada conforme a la legislación nacional y mientras los activos y pasivos sean asignados a la nueva agencia al mismo valor tributario que mantenía la agencia dividida.

Asimismo, entiende que si la asignación de activos y pasivos a la nueva agencia que se crea en Chile, cumple con las condiciones señaladas, el Servicio se encontraría inhibido de ejercer las facultades de tasación contenidas en el art. 64 del CT.

Por último, confirma que las cantidades incorporadas en el registro de rentas empresariales de la agencia dividida deberán ser distribuidas considerando el capital propio tributario con que quedaría cada una de dichas agencias.

### **ORD. N°1643 DE 29.06.2021**

**Conceptos clave:** Fusión; Agencia en Chile.

Se le solicita al Servicio un pronunciamiento sobre los efectos tributarios de una fusión entre sociedades situadas en el extranjero que poseen agencia en Chile. Específicamente, solicita confirmar que, desde el punto de vista tributario, las utilidades tributables de la agencia de la sociedad extranjera disuelta se traspasarían a la agencia de la sociedad extranjera subsistente, no siendo sujeto de impuesto alguno, toda vez que las agencias no constituirían una persona jurídica distinta a las sociedades extranjeras, sino que formarían parte de éstas y representarían solo el medio por el cual la sociedad extranjera prolonga sus actividades en el país.

Al respecto señala el Servicio que, si las utilidades tributables de la agencia en Chile de una sociedad extranjera se traspasan con motivo de su disolución por fusión a la empresa extranjera absorbente, procederá el término de giro de la agencia que se disuelve, ya que no puede exigirse que la sociedad extranjera continuadora incorpore y controle en sus registros las rentas o cantidades pendientes de tributación que la empresa absorbida mantenía en sus propios registros.

En cambio, si las utilidades tributables de la agencia en Chile se traspasan con motivo de la fusión a la agencia en Chile de la otra sociedad extranjera, no será aplicable la tributación de término de giro del art. 38 bis de la LIR, no obstante que la agencia disuelta deberá efectuar un balance de término de giro a la fecha de la disolución y tributar con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro. En tal caso, la agencia disuelta podrá acogerse al término de giro simplificado del art. 69 del CT.

### **ORD. N°1701, DE 05.07.2021**

**Conceptos clave:** Costo tributario, acciones, sucesión por causa de muerte.

Se le solicita al Servicio confirmar que el costo tributario para determinar el mayor valor en la enajenación de acciones de una sociedad extranjera adquiridas por sucesión por causa de muerte, corresponde al valor que estas tenían al momento de deferirse la herencia, aun cuando dicho impuesto no se pagó por estar prescrito.

Al respecto, el Servicio señala que de acuerdo con el art. 17 N°8 letra f) de LIR el valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se le adjudiquen corresponde al valor considerado para los fines del impuesto a las herencias, debidamente reajustado. Sin embargo, al relacionarse el reconocimiento del costo tributario al impuesto referido y no habiéndose pagado el mismo, impide el reconocimiento de costo tributario alguno. Por lo tanto, en el caso en comento el mayor valor para efectos del impuesto a la renta es la totalidad de precio de enajenación sin deducción alguna, debidamente reajustado.

### **ORD. N°1721, DE 07.07.2021**

**Conceptos clave:** Compensación de resultados, pérdidas, enajenación de acciones, exterior.

Se le solicita al Servicio pronunciarse sobre la norma de compensación de resultados del párrafo cuarto del N°1 del art. 54 de la LIR, para ser aplicada entre enajenaciones de acciones de sociedades situadas tanto en Chile como en el exterior, por parte de una persona natural que no lleva contabilidad completa.

En particular, el Servicio sostiene que la renta obtenida por la enajenación de acciones de sociedades en el exterior deberá regularse separadamente y tributar de acuerdo con el Impuesto de Primera Categoría conforme sus propias normas de determinación, para luego tributar con el Impuesto Global Complementario.

En definitiva, el Servicio concluye que las rentas de la letra a) del N°8 del art. 17 de la LIR son aquellas derivadas únicamente de las enajenaciones de derechos sociales o acciones de sociedades constituidas en el país, y, por lo tanto, determina que la compensación de resultados que permite el N°1 del art. 54 de la LIR aplica únicamente a los resultados de dichas operaciones, no incluyendo las obtenidas de enajenaciones de acciones de sociedades constituidas en el exterior.

### **ORD. N°2048 DE 09.08.2021**

**Conceptos clave:** Gastos deducibles, rentas de arrendamiento, concesión marítima.

Se ha solicitado al Servicio un pronunciamiento sobre la deducción como gasto de las rentas de arriendo fijas pactadas en un contrato de arrendamiento de un terminal marítimo.

El contrato fue suscrito por dos personas jurídicas no relacionadas domiciliadas en Chile. En virtud del contrato una de las partes asumirá la obligación de construir, financiar y operar un muelle para el embarque de graneles sólidos, mientras que la otra parte, que encarga la construcción, dará en arrendamiento el terminal de su propiedad, una vez terminada su construcción para que el arrendatario lo explote conforme a su giro.

El canon de arrendamiento de los activos fijos y de la ampliación de la concesión marítima que tiene el dueño del terminal, que se pagará anualmente, se calcula sobre la base de componentes fijos y variables. Los primeros consisten en pagos por rentas y tarifas (suma anual de pagos por conceptos de rentas y tarifas que el dueño de la concesión haga al Fisco con motivo de la ampliación de la misma), y un canon fijo de arrendamiento de los activos fijos (suma que resulte de dividir el costo total de la construcción por el número de años en que se pagará el canon). Por otro lado, el componente variable asciende a un 3% de la recaudación de los ingresos brutos anuales obtenidos por el arrendatario, resultante de la operación del terminal y la prestación de servicios portuarios a usuarios del terminal.

Al respecto, el Servicio señala que a propósito de la deducción como gasto de las rentas de arrendamiento, su pago anticipado se encuentra sujeto a amortización en el periodo de duración del contrato de arrendamiento celebrado entre las partes, dado que tales desembolsos deben guardar una debida correlación con los ingresos que le generan al contribuyente, con el fin de poder imputar en cada periodo tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir con las obligaciones tributarias que establece la ley, a menos que exista un motivo que justifique proceder de otra forma.

En el caso en análisis, el Servicio indica que el modelo de negocio justifica la posibilidad de deducir como gasto las rentas de arrendamiento en la forma indicada en la presentación, es decir, empleando mayores cuotas de arrendamiento durante los primeros años del contrato.

**ORD. N°2762, DE 13.10.2021**

**Conceptos clave:** Impuesto sustitutivo, impuestos finales.

El contribuyente indica que el ISFUT siempre es soportado por los accionistas, quienes obtendrán una menor utilidad correlativa tanto financiera como tributaria. Así, solicita confirmar que no se produce un incremento de patrimonio afecto a impuesto a la renta para la sociedad que se acoge al ISFUT por el hecho que sean los accionistas quienes soporten el pago de dicho impuesto.

El contribuyente indica que en el caso específico de una sociedad anónima, algunos de sus accionistas tendrían interés en aplicar dicho régimen transitorio, en tanto que otros no, siendo necesario aplicar un mecanismo que permita acoger las utilidades tributables acumuladas generadas hasta el 31.12.2016 al ISFUT, de acuerdo con el interés de todos los accionistas, conforme a la LSA y su Reglamento.

Conforme al art. 79 de la LSA, los dividendos se deben pagar a prorrata de cada acción o en la proporción que establezcan los estatutos. Esto es, el beneficio económico que corresponde a cada accionista no puede verse modificado por el pago del ISFUT.

Para cumplir con las exigencias señaladas y acogerse al régimen del art. 25° transitorio, se dará a los accionistas la posibilidad que, en el periodo que contempla la LSA entre (i) el acuerdo de distribuir un dividendo adoptado por una junta de accionistas y (ii) antes del pago efectivo de dicho dividendo por la compañía; los accionistas instruyan a la sociedad para que esta última ejerza la opción de acogerse al ISFUT por una parte del saldo del STUT equivalente al monto del dividendo que le corresponde al accionista que da la instrucción (sujeto que tiene derecho a las utilidades susceptibles de acogerse al régimen).

Al respecto, por Oficio N°454 de 2019, el Servicio concluyó que los retiros, distribuciones o remesas que se efectúen con cargo a utilidades acogidas al ISFUT han sido efectivamente gravadas con los impuestos finales. A mayor abundamiento, el N°12 del referido artículo transitorio prescribe que el impuesto pagado deberá deducirse de las respectivas rentas que se afectaron con dicho impuesto. De este modo, se reconoce que el ISFUT efectivamente lo soportan los propietarios de las empresas, porque la ley establece expresamente que este gravamen es con cargo a las mismas utilidades que fueron gravadas.

Así, no se observan inconvenientes en que algunos accionistas opten por pagar el ISFUT, a través de la sociedad, con cargo a sus utilidades acumuladas, para que posteriormente se les distribuya el saldo correspondiente.

Luego, y considerando que las rentas acogidas al ISFUT han cumplido totalmente la tributación con el impuesto a la renta, pudiendo ser retiradas, remesadas o distribuidas a partir de ese momento en la oportunidad que se estime conveniente –con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la LIR vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución– cabe concluir que las utilidades acogidas al ISFUT pueden ser retiradas en la forma que determinen los socios conforme a la autonomía de la voluntad.

Finalmente, en ningún caso constituirá un incremento de patrimonio afecto a impuesto a la renta para la sociedad, cuando ésta pague el ISFUT con cargo a las

utilidades que son o serán distribuidas a sus propietarios, porque son estos últimos quienes están soportando la carga tributaria.

### **ORD. N°3044 DE 27.10.2021**

**Conceptos clave:** Escritura pública, sociedad anónima, disolución, certificado.

Se ha solicitado al Servicio un pronunciamiento respecto de la aplicación del art. 70 del CT respecto de la reducción a escritura pública de las Juntas Extraordinarias de Accionistas que acuerden la disolución de una sociedad anónima sin el certificado previo del Servicio de término de giro de las mismas.

Ante esto, el Servicio indica que en el caso de las Sociedades Anónimas, los notarios no autorizan la disolución de la Sociedad, sino que se disuelven por acuerdo de junta extraordinaria de accionistas. Por esto, el art. 70 del CT no es aplicable a los notarios que reduzcan a escritura pública el acta de la Junta extraordinaria de accionistas que acuerde disolver una Sociedad Anónima.

El Servicio expresa que si los notarios no pudieren reducir a escritura pública el acta de la Junta de accionistas que acuerda disolver la sociedad, dicha sociedad no podría liquidarse, siguiendo lo establecido en el art. 5 del Decreto N°702 que aprueba el Nuevo Reglamento de Sociedades Anónimas.

Finalmente, y de acuerdo a lo expuesto, el Servicio concluye que no es aplicable en la especie el Oficio N°1375 de 1988.

## **SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS DE IVA RELEVANTES**

### **ORD. N°1309, DE 10.07.2020**

**Conceptos clave:** Servicio transporte, confirmar criterio Oficio N°1991 de 2019.

Se solicita al Servicio confirmar el criterio contenido en Oficio N°1991 de 2019, sobre la exención contenida en el art. 13 N°3 de la LIVS, para el caso de una empresa que pretende prestar el servicio de transporte de pasajeros consistente en poner bicicletas y *scooters* a disposición del público para transporte o movilización por distintas comunas de la ciudad de Santiago.

Para ello, se pondrá a disposición una aplicación para descarga gratuita por internet que permitirá a los usuarios ubicar las bicicletas y *scooters* más cercanos y utilizarlas, desbloqueándolas y bloqueándolas una vez finalizado el recorrido. Serán las respectivas municipalidades las que determinarán el número de bicicletas y *scooters* que se deben poner a disposición, la superficie de espacio público otorgado para el estacionamiento de éstas, los sectores donde deberán ubicarse y la tarifa máxima que



se permitirá cobrar por el servicio. Además, cada municipio establecerá obligaciones administrativas y técnicas a la empresa, relacionadas con la prestación del servicio, tales como el mantenimiento de las bicicletas y *scooters* y obligaciones relacionadas con la responsabilidad por accidentes y seguros asociados, entre otras.

Se indica que conforme a la normativa legal aplicable y el Oficio N°1991 de 2019, el servicio que se pretende desarrollar se encontraría bajo la exención del art. 13 N°3 de la LIVS toda vez que: i) la empresa califica como una empresa de movilización urbana; ii) la empresa prestaría un servicio de transporte de pasajeros; y, iii) la actividad de la empresa no se limita al mero arriendo de bienes corporales muebles.

Al respecto, el art. 13 N° 3 de la LIVS dispone que estarán liberadas de IVA, entre otras instituciones, las empresas navieras, aéreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros. Luego, conforme al Oficio N°1991 de 2019, se entiende por empresa de movilización urbana tanto a aquella 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.

Para calificar a la empresa referida como una empresa de movilización urbana es importante que su actividad no se agote en el mero arriendo de bienes corporales muebles, integrándose como parte del sistema de transporte público urbano respectivo.

Por otra parte, en el mencionado oficio se establece que 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 poder a disposición medios de transporte para que los usuarios ejecuten el “transporte” por sí mismos, sin el auxilio de terceros.

Dicho lo anterior, la empresa por la cual se consulta calificaría como una empresa de movilización urbana, en tanto pondría a disposición del público en general medios de transporte que permita su movilización por las diferentes comunas de Santiago. Las obligaciones de la empresa irían más allá del mero arriendo de bienes corporales muebles, debiendo cumplir con una serie de exigencias de carácter administrativo y técnico que faciliten el acceso y mantención del servicio prestado.

Por lo anterior, los ingresos que obtenga por el servicio prestado en los términos descritos provendrían del transporte de pasajeros conforme a la exención establecida en el art. 13 N° 3 de la LIVS, lo que en todo caso queda sujeto a las instancias de fiscalización pertinentes.

### **ORD. N°2011, DE 14.09.2020**

**Conceptos clave:** Ley N°19.983, interés moratorio, comisión fija, proporcionalidad del crédito fiscal IVA.

Se le solicita al Servicio pronunciarse acerca de la proporcionalidad del uso del crédito fiscal IVA respecto de los intereses moratorios por atraso en el pago de facturas, de la comisión del 1% asociada al atraso del deudor en el pago de la factura, entre otras dudas.

Lo anterior, considerando que el Servicio ya había interpretado en el oficio N°1304 de 2019, sobre 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. Instruyendo que tanto el interés moratorio, como la comisión fija por recuperación de pagos no se encuentran gravados con IVA. Asimismo, señaló que respecto el interés moratorio se debía emitir una boleta o factura de ventas y servicios no afectas o exentas, mas no así respecto de la comisión fija, en cuyo caso es suficiente la emisión de cualquier otro documento de carácter interno que acredite fehacientemente la operación realizada.

Sin embargo, el solicitante señala que, en virtud de la interpretación del Servicio, se generan inconvenientes relacionados con el registro de ingresos devengados, el cálculo de los PPM y proporcionalidad del crédito fiscal de IVA, razón por la cual sugiere que se revisen los criterios.

Frente lo expuesto el Servicio señala que, respecto de ambos conceptos, se comparte que efectivamente no existe un servicio o venta, por lo que no existirá la obligación de emitir boletas o facturas no afectas o exentas de IVA respecto de los intereses moratorios ni de la comisión fija y, en consecuencia, dichos valores no formarán parte del cálculo de la proporcionalidad de crédito de IVA, conclusión que constituye un cambio de criterio respecto de lo interpretado en el Oficio N°1304 de 2019.

Por otro lado, el Servicio señala que, en relación con un procedimiento de la forma de aplicar los recursos abonados a la deuda, no existe una norma tributaria que haga referencia al orden de imputación de los pagos. Sin embargo, es posible remitirse a lo dispuesto en el art. 1.595 del CC, conforme al cual un pago parcial, deberá imputarse primeramente a los intereses, salvo consentimiento expreso del acreedor.

Finalmente, el Servicio se refiere a la condonación del interés moratorio y la comisión fija, señalando que respecto del acreedor solo tendrá efectos tributarios cuando sea realizada por contribuyentes que deban reconocer sus ingresos al momento en que éstos se devenguen. Asimismo, dicha condonación podría constituir un gasto necesario para producir la renta en caso que cumpla con los requisitos del art. 31 de la LIR. En caso contrario no podrá considerarse un gasto necesario, afectándose con la tributación establecida en el art. 21 de la LIR. Desde el punto de vista del deudor, esta condonación representa un incremento patrimonial que debe tributar de acuerdo con las reglas generales de la LIR.

### **ORD. N°2499, DE 06.11.2020**

**Conceptos clave:** Intermediación de servicios, “*delivery*”.

Se le solicita al Servicio pronunciarse acerca de la forma de registrar la venta, pago de IVA y emisión de documentos en la venta de comida realizada a través de “*delivery*” contratado con una empresa extranjera, figura en la cual los clientes finales le pagan directamente a la empresa extranjera y luego ésta abona en su cuenta corriente el monto de la venta menos comisión exenta.

Al respecto, el Servicio establece que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8 letra n) N°1 de la LIVS, se grava la intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre

que estas últimas den origen a una importación. Asimismo, señala que la Circular N°42 de 2020, aclara que en este caso se debe distinguir entre el servicio de intermediación, que busca facilitar la celebración de un contrato entre las partes; y, la operación subyacente, que corresponde al contrato que las partes buscan finalmente celebrar, constituyendo su principal interés, pudiendo encontrarse gravado, no gravado o exento de IVA conforme a las reglas generales o estar afecto a los impuestos de la LIR.

En el caso analizado, la operación subyacente es la venta de comida, actividad que se encuentra afecta a IVA, por lo tanto, se debe tener presente lo dispuesto en los arts. 52 y 53 de la LIVS. De este modo, en el caso de ventas de comida entregadas a través de una empresa de “*delivery*”, la boleta o factura al consumidor deberá ser emitida por el vendedor, quien tendrá la obligación de recargar el IVA y enterarlo en arcas fiscales, obligación que no se altera por el hecho de que el precio por la operación respectiva sea cobrado a través de un tercero.

Con relación a la comisión que cobra el prestador de servicios extranjero, el Servicio aclara que se encontrará afecta a IVA, correspondiendo al vendedor, contribuyente de IVA, emitir una factura de compra, así como declarar y enterar directamente el impuesto en arcas fiscales, el cual podrá dar derecho a crédito fiscal, según las reglas generales.

#### ORD. N° 2627 DE 18.11.2020

**Conceptos clave:** Servicio de *delivery*, contrato de transporte, reparto de objetos de menor tamaño.

Se le consulta al Servicio sobre el tratamiento tributario en materia de IVA del servicio de reparto de objetos de menor tamaño, prestado por personas naturales, de forma independiente. Señala el consultante que el servicio de reparto lo harán con medios de transporte propios, que pueden consistir en bicicletas o motocicletas y la remuneración asociada será pagada por las personas naturales que contratan o solicitan el servicio de reparto.

Al respecto, señala el Servicio que el servicio de reparto de objetos de menor tamaño, realizado por personas naturales mediante el uso de motos o bicicletas, si bien califica como un servicio de transporte de mercadería, materiales u objetos, de acuerdo al art. 166, del Código de Comercio, en la medida que dichas personas se comprometen a ejecutar el traslado objeto del encargo, y entregarlo a la persona que vaya dirigido, por un cierto precio, bajo su total responsabilidad, de forma independiente y con medios propios, correspondería a una ocupación lucrativa, gravada en el art. 42, N° 2, de la LIR, y por tanto exenta de IVA, de conformidad con el art. 12, letra E, N° 8, de la LIVS, que declara exentos de IVA los ingresos mencionados en los arts. 42 y 48 de la LIR.

En cambio, señala el Servicio que el servicio de reparto de objetos de menor tamaño prestado por empresas de transporte, califica como un acto de comercio de acuerdo al art. 3, N°6, del Código de Comercio, y en tal circunstancia, dicha actividad clasifica en el N° 3 del art. 20 de la LIR y, por tanto, afecta al IDPC y afecta a IVA de conformidad con el art. 2°, N°2°, de la Ley de IVA.

**ORD. N°285, DE 27.01.2021**

**Conceptos clave:** IVA en la venta de un bien inmueble, periodo menor a un año entre su compra y su venta.

Se solicita al Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de IVA a la venta de un bien inmueble cuando ha transcurrido menos de un año entre su compra y su venta, el que ha sido adquirido para entregarlo como “compensación económica por divorcio”.

Al respecto, el Servicio sostiene que se deberá considerar la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales de que se trata y, con estos antecedentes, determinar si el ánimo que guió al contribuyente fue adquirir el inmueble para su uso, consumo o para la reventa.

En la medida que el recurrente pueda acreditar fehacientemente lo informado, por medio de los respectivos contratos y actuaciones judiciales, entre otros antecedentes, podría estimarse que el ánimo que guía la adquisición del bien raíz no es la reventa, excluyendo la existencia de habitualidad, de tal manera que su posterior venta no se encontraría afectada a IVA, sin perjuicio que, por tratarse de una cuestión de hecho, deba acreditarse en las respectivas instancias de fiscalización.

**ORD. N°797, DE 26.03.2021**

**Conceptos clave:** Servicios complejos e integrales, accesoriedad.

Se le solicita al Servicio confirmar que la modificación incorporada por la Ley N°21.210 al N°2°) del art. 2° de la LIVS, sólo se aplica a la prestación de servicios complejos e integrales y no se extiende a las ventas con servicios y/o servicios con ventas.

Al respecto el Servicio señala que el nuevo párrafo segundo del N°2°) del art. 2° de la LIVS determina la tributación de aquellos servicios que comprenden la realización de una serie de prestaciones tanto afectas, como no afectas o exentas de IVA, gravando con el impuesto referido sólo aquellas prestaciones que, por su naturaleza, se encuentran afectas a IVA. Señalando que, para ello, cada prestación debe ser analizada y valorizada en forma independiente y, en caso de que las prestaciones no puedan individualizarse unas de otras, se afectará con IVA la totalidad del servicio.

Asimismo, establece que, la modificación citada solo es aplicable a los servicios y cuando éstos envuelven una serie de prestaciones de diversa naturaleza, razón por la cual, dicha regla no es aplicable cuando el servicio concurre junto con una venta o viceversa, a menos que el servicio se componga de diversas prestaciones, en cuyo evento debe aplicarse lo dispuesto en el párrafo segundo del N° 2°) del art. 2° de la LIVS sólo respecto de las diversas prestaciones que componen el servicio. Lo anterior, sin perjuicio del tratamiento tributario que corresponda aplicar a la venta, por una parte, y los servicios, por otra, cuando concurren juntos.

Por último, establece que el Oficio N°557 de 2018, citado por el solicitante señalando que el Servicio habría aplicado la teoría de la accesoriedad en materia de ventas con servicios integrales y viceversa, más bien el Servicio interpreta que en dicho caso la administración de medicamentos no constituye una venta. En consecuencia, no se trata de un caso de “accesoriedad” de servicios.

**ORD. N°965 DE 16.04.2021**

**Conceptos clave:** Nota de Crédito, proporcionalidad, devolución de impuestos pagados indebidamente o en exceso.

Se le solicita al Servicio confirmar el criterio sobre efectos tributarios en IVA y renta en la emisión de una nota de crédito respecto de su receptor en relación con el inciso segundo del art. 22 de la LIVS, en cuanto dicho artículo establece la obligación de emitir notas de crédito en el caso de aquellos contribuyentes que hayan cometido errores en la facturación del débito fiscal, para efectos de solicitar la devolución de impuestos pagados indebidamente o en exceso que contempla el art. 126 del CT. Específicamente solicita confirmar, respecto de aquellos contribuyentes obligados a determinar proporcionalidad de IVA, que, por una parte, si se debe aplicar la misma proporcionalidad utilizada en el período de recepción y registro de la factura en que se recarga el impuesto, haciendo el ajuste directamente en el Formulario 29; y, por otra, si el efecto de la nota de crédito, relativa al gasto por el crédito irrecuperable, se reconoce como un menor gasto tributario de la RLI de la empresa en el ejercicio en que esta es recepcionada.

Al respecto, sobre la primera consulta, señala el Servicio que el mecanismo establecido en el reglamento de IVA para determinar la relación porcentual de crédito fiscal en el caso de las notas de créditos recibidas se efectúa sobre la base de las ventas y/o servicios netos gravados en relación al total de ventas y/o servicios netos contabilizados acumulados al período tributario en que el porcentaje se deba determinar y aplicar sobre el crédito de utilización común, no haciendo ninguna diferenciación respecto de las notas de créditos recibidas, que forman parte del crédito común del mismo período tributario. Utilizar el mismo porcentaje aplicado en el período tributario de recepción de la factura, como sugiere el contribuyente, no está contemplado en el reglamento y difiere con la estructura del IVA, cuya determinación es en “base financiera”.

En cuanto a su segunda consulta, confirma el Servicio que la diferencia o menor gasto por IVA irrecuperable producida como consecuencia de la recepción de una nota de crédito relacionada con el crédito proporcionalizado debe ser reconocida como tal, para los fines de la LIR, en el ejercicio comercial en que dicho menor gasto se determina, vale decir, en el ejercicio comercial en que dicha nota de crédito se recepciona y/o se registra, pues este es el hecho que da origen a la modificación en el pago o adeudamiento del gasto.

**ORD. N°1112, DE 03.05.2021**

**Conceptos clave:** Empresa sanitaria, tarifas reguladas, castigo incobrables, procedimiento devolución IVA.

Se solicita al Servicio confirmar si resulta aplicable el procedimiento establecido en los arts. 80 y siguientes de la LIVS para recuperar el IVA recargado por una empresa sanitaria en facturas y boletas que finalmente resultaron incobrables.

La empresa se dedica a la gestión del ciclo urbano del agua y recibe como pago una tarifa regulada por ley, debiendo emitir la correspondiente boleta por los servicios prestados a sus clientes y enterar en arcas fiscales el IVA asociado. Sin embargo, un monto importante de dichas boletas no es pagado por los clientes, lo que constituye un significativo problema financiero para la empresa que debe pagar anticipadamente al fisco un impuesto que posteriormente no es enterado por el real sujeto del impuesto, esto es, el cliente final. A mayor abundamiento, se señala que la empresa cumple con altos estándares de cobranza pero que, como consecuencia de la crisis económica generada por la pandemia de Coronavirus, el nivel de deuda incobrable ha experimentado un importante crecimiento, sin perjuicio de la exigencia de contar con una prestación continua del servicio y de medidas excepcionales contenidas en la Ley N°21.249, que prohibieron el corte de suministro por mora en el pago entre agosto y noviembre de 2020.

Al respecto, el Servicio señaló que, considerando que se trata de un impuesto legalmente estructurado sobre base financiera, su determinación se efectúa mensualmente mediante la imputación del impuesto soportado en la adquisición de bienes y/o utilización de servicios efectuados en un periodo tributario –y por los cuales el contribuyente tuvo derecho a crédito fiscal–, contra el impuesto recargado en las ventas o prestación de servicios que éste realizó en ese mismo periodo tributario. Luego, el monto del impuesto a enterar en arcas fiscales en un periodo tributario no necesariamente equivale al monto del impuesto recargado en las ventas o servicios efectuados por el contribuyente.

En ese sentido, si bien la LIVS contiene normas que permiten solicitar la devolución del impuesto en los casos y condiciones que establece la propia ley, no se contempla dicha posibilidad para el caso del impuesto originado en facturas o boletas impagas, asociadas a servicios efectivamente prestados.

### **ORD. N°1241, DE 12.05.2021**

**Conceptos clave:** Servicios digitales, régimen simplificado del artículo 35 de la LIVS, liberación obligación emisión documentos tributarios.

Se solicita al Servicio un pronunciamiento acerca de la forma correcta de emitir los documentos para facturar los servicios digitales prestados por un proveedor en el extranjero sujeto al régimen simplificado del art. 35 de la LIVS, el que emitió una factura por un monto neto y una nota de débito que cobra el IVA, por la compra de sus servicios.

Los servicios prestados consistentes en la puesta a disposición de un software se encuentran afectos a IVA, conforme al hecho gravado especial contenido en el N°3 de la nueva letra n) del art. 8 de la LIVS. Al respecto, el Servicio señala que de acuerdo con el art. 35 C de la LIVS, los contribuyentes sujetos al régimen simplificado se encuentran liberados de la obligación de emitir documentos tributarios. Luego, para respaldar sus operaciones únicamente es suficiente que los documentos que emitan consignen la información sobre el valor del servicio prestado y el monto del IVA que grava la operación.

Conforme lo anterior, el Servicio señala que no vislumbra inconvenientes en que estos contribuyentes emitan los documentos que normalmente se emplean en el comercio internacional (facturas, notas de débitos, o sus equivalentes, etc.) y que, asimismo, tratándose de operaciones afectas, se consigne el IVA de la operación en dichos documentos o, como ocurre en el presente caso, si el documento inicialmente emitido no incluyó IVA, se complemente mediante la emisión de una nota de débito que lo incorpore.

### **ORD. N°1453, DE 04.06.2021**

**Conceptos clave:** Territorialidad, servicios de financiamiento internacional, IVA.

El contribuyente indica que la Circular N°42 de 2020 incluye un ejemplo sobre la falta de territorialidad para aplicar IVA en las comisiones cobradas por contribuyentes extranjeros por servicios prestados en el exterior en operaciones de financiamiento internacional, en tanto estas operaciones no son prestadas ni utilizadas en Chile.

Al respecto, se solicita al Servicio fundamentar por qué en el caso citado la operación no se entiende utilizada en Chile, y aclarar si existe territorialidad en el caso de un contribuyente domiciliado o residente en Chile que paga a un comisionista por sus servicios prestados en el exterior en operaciones de financiamiento con bancos internacionales, para lograr financiar un proyecto a desarrollar en Chile o en el exterior.

Al respecto, el Servicio indica que el ejemplo de las Circulares N°42 de 2020 y N°26 de 2021 trata de ilustrar la aplicación del principio de territorialidad en materia de IVA, fundamentalmente a propósito del nuevo hecho gravado con IVA incorporado en la letra n) al art. 8 de la LIVS y su relación con el art. 5 de la misma ley, tras agregarse un inciso tercero que establece una “presunción” de “utilización” de servicios de aquellos gravados conforme la letra n) del art. 8°.

En ese contexto, la Circular N°26 de 2021, reiterando lo instruido en la Circular N°42 de 2020, precisa que las nuevas reglas de territorialidad introducidas en el inciso tercero del art. 5 de la LIVS, no pretenden gravar con carácter de extraterritorialidad servicios que no se utilizan ni prestan en Chile como, por ejemplo, las comisiones cobradas por contribuyentes extranjeros por servicios prestados en el exterior en operaciones de financiamiento internacional, en tanto estas operaciones no sean prestadas ni utilizadas en Chile.

Luego, teniendo presente los párrafos antes indicados, el ejemplo se limita a señalar que no se gravan con IVA las comisiones cobradas por contribuyentes extranjeros por servicios prestados en el exterior en operaciones de financiamiento internacional, en tanto “estas operaciones no son prestadas ni utilizadas en Chile”. Tal sería el caso de un contribuyente nacional que paga una comisión por obtener en el extranjero un financiamiento para adquirir una inversión, también situada en el extranjero, cuestión de hecho que debe ser analizada caso a caso.

Por otra parte, fuera del ámbito de aplicación del impuesto contenido en la letra n) del art. 8 de la LIVS, que para determinar si un servicio es utilizado en territorio patrio o foráneo, debe estarse al lugar donde tiene su domicilio o residencia el titular del patrimonio en que se radican los efectos económicos del encargo, por lo que,

si los servicios son prestados a una empresa domiciliada en Chile, al radicarse los efectos económicos en dicha empresa se entiende que los servicios son utilizados en Chile, pero si los servicios son prestados a una empresa no domiciliada en Chile, se entiende que la utilización de los mismos no ocurre en el país.

## SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS DE OTRAS NORMAS RELEVANTES

### ORD. N°2394, DE 27.10.2020

**Conceptos clave:** Ingreso socios, Sociedad de Inversión, aumento de capital, pacto relativo al derecho sobre las utilidades retenidas, elusión.

Dos nuevos socios personas naturales desean ingresar a una Sociedad de Inversión que actualmente está conformada por cuatro socios, todas personas naturales. La Sociedad de Inversión tiene un capital social de \$10.000.000, la que a su vez posee el 16,6% de las acciones de una sociedad anónima, que participa como sociedad holding del grupo empresarial (“Sociedad Holding”). El RAI de la Sociedad Holding es de \$2.000.000.000.

Al respecto, se consulta al Servicio si pueden los futuros socios ingresar al valor de capital social en la Sociedad de Inversión, renunciando a las utilidades generadas hasta ese momento por ésta. Dado que no hay utilidades acumuladas en las sociedades operativas, pero sí en la Sociedad Holding, a qué debieran renunciar esos socios, ¿a los dividendos que reciba la Sociedad de Inversión de la Sociedad Holding con cargo a utilidades generadas hasta su ingreso?

En relación a la incorporación de los dos nuevos socios por medio del aumento de capital en la Sociedad de Inversión, cabe advertir que la consultante únicamente fundamenta esta alternativa en la circunstancia de que una venta de derechos sociales, para que estos nuevos socios ingresen a la sociedad, sería una opción “cara”, sin detallar el ámbito al que se refiere su aseveración ni explicar por qué aquello resultaría así. Es decir, si es costoso desde el punto de vista tributario o, si resultaría gravoso desde otra perspectiva no expresada por el consultante, por ejemplo, en atención al activo subyacente que posee la Sociedad de Inversión.

Tanto la elección entre un aumento de capital y la venta de derechos sociales para la incorporación de nuevos socios a la Sociedad de Inversión, y lo que se pacte entre partes en cuanto al derecho sobre las utilidades no distribuidas que tendrían los nuevos socios respecto de la Sociedad de Inversión y/o de la Sociedad Holding, formarían parte del legítimo derecho de opción de los contribuyentes a organizar sus actividades, negocios, o actos afectos a impuestos de la forma que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando que los contribuyentes



no tienen la obligación de optar por aquella alternativa que sea más costosa desde el punto de vista impositivo.

La sola incorporación de los nuevos socios por medio de un aumento de capital en la Sociedad de Inversión, y un pacto que limite el derecho sobre las utilidades retenidas en la Sociedad de Inversión o en la Sociedad Holding, hasta antes del ingreso de los nuevos socios, no serían actos o negocios que, por sí solos, puedan ser considerados elusivos, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso puedan modificar la conclusión anterior.

De este modo, ante un escenario de fiscalización –ya sea por NGA o una norma especial–, el Servicio observará, por ejemplo, si existe relación entre los socios actuales y los que ingresan a la Sociedad de Inversión; el porcentaje de participación que adquieren los nuevos socios en la Sociedad de Inversión e indirectamente en la Sociedad Holding, y, consecuentemente, la disminución en la participación social que soportarán los socios actuales; si el capital social suscrito por los nuevos socios es efectivamente pagado, o si se establece un plazo para ser enterado; el origen de los flujos utilizados para el pago del capital suscrito por los nuevos socios; si al momento de acordar el aumento de capital se establece una participación en las utilidades en proporciones distintas al porcentaje de participación en el capital social, y si dicho acuerdo responde a razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales y/o administrativas; si el pacto que se celebre entre los actuales socios y nuevos socios, destinado a limitar el derecho a las utilidades retenidas hasta antes del ingreso de estos últimos, sólo tiene por objeto disminuir la carga impositiva de los socios; y en general, si existen razones económicas relevantes que justifiquen la ejecución de los actos o negocios mencionados por la consultante, razones que deberán ser acreditadas por el contribuyente y deberán decir relación con la operación ejecutada.

### **ORD. N°2785, DE 30.11.2020**

**Conceptos clave:** Sobretasa, nudo propietario.

Se le solicita al Servicio pronunciarse acerca del propietario de bienes inmuebles entregados en usufructos vitalicios a terceros, en particular sobre si se considera el monto total del avalúo fiscal de tales propiedades para el cálculo de la sobretasa de bienes raíces.

Respecto de lo consultado, el Servicio señala que el nuevo art. 7° bis de la Ley sobre Impuesto Territorial, establece una sobretasa anual de dicho impuesto calculada sobre la suma total de los avalúos fiscales de los bienes raíces que pertenezcan a un contribuyente, en la parte que exceda de 670 UTA. Para estos efectos, la ley considera como contribuyentes a las personas naturales y jurídicas, y a las entidades sin personalidad jurídica, respecto de los bienes raíces de que sean propietarios conforme con el Registro de Propiedad del respectivo Conservador de Bienes Raíces.

De acuerdo con lo anterior, y considerando que, en el usufructo, el nudo propietario conserva la propiedad de la cosa, el Servicio establece que el nudo propietario debe ser considerado como contribuyente de la sobretasa. Asimismo, señala que el art. 7° bis no contempla exenciones, rebajas o exclusiones respecto del nudo propietario o de inmuebles que se entreguen en usufructo, sea vitalicio o no.

**ORD. N°4, DE 13.01.2021**

**Conceptos clave:** Actos elusivos, derecho de economía de opción, reorganización empresarial.

Se solicita al Servicio confirmar que los actos y operaciones a llevar a cabo en una reorganización empresarial particular que se expone, no califican como elusivos en los términos de los arts. 4 bis, ter y quáter del CT, sino que responden al ejercicio del derecho de economía de opción que reconoce la propia ley tributaria.

El grupo familiar que se reorganizará según se expone, está compuesto por un grupo de hermanas que son propietarias, a través de sus sociedades personales de inversión, de Sociedad A Ltda. constituida en Chile, que actúa como sociedad holding del grupo familiar, que a su vez posee un porcentaje mayoritario de participación en la sociedad chilena Sociedad B Ltda., que lleva contabilidad en dólares de los Estados Unidos de Norteamérica y actualmente, mantiene inversiones en moneda extranjera y una participación mayoritaria en Sociedad SCS, sociedad en comandita simple, constituida y domiciliada en Luxemburgo. Agrega que el padre de las hermanas, mantiene un porcentaje menor de participación directa en Sociedad A Ltda., en Sociedad B Ltda. y en Sociedad SCS.

La reorganización planteada comprenderá los siguientes pasos: a) Paso uno: fusión inversa de Sociedad A Ltda. en Sociedad B Ltda.; b) Paso dos: división de Sociedad B Ltda. manteniendo en la continuadora –“Sociedad B Ltda.”– la participación en Sociedad SCS y asignando a la sociedad que nace de la división –“Nueva Sociedad B Ltda.”– la totalidad de las inversiones ubicadas en Chile; c) Paso tres: fusión inversa internacional de Sociedad B Ltda. en Sociedad SCS, en virtud de la cual la matriz chilena será absorbida por su filial luxemburguesa; y finalmente; d) Paso cuatro: división de las sociedades personales de inversión de las hermanas, manteniendo las sociedades continuadoras las inversiones locales y asignando a las sociedades que nacerán, la totalidad de la participación en Sociedad SCS.

Ante esto, el Servicio señala que la reorganización que se consulta excluye la aplicación de lo dispuesto en el art. 41 G de la LIR, debido a que no se verifican las hipótesis de control que establece la norma; tampoco aplicarían las facultades de tasación del Servicio del inc. 3° del art. 64 del CT en los pasos 2 y 4, ya que la distribución de patrimonio de las sociedades escindidas no constituye propiamente transferencia o transmisión de bienes; ni aplicarían las facultades que tiene el Servicio en materia de Precios de Transferencia (art. 41 E de la LIR). Por lo tanto, el Servicio indica que procede evaluar el conjunto o serie de actos y negocios jurídicos incluidos en la reorganización consultada, en el marco de la norma general anti elusiva. Agrega el Servicio, que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye elusión, sino que, es la discordancia entre las razones económicas entregadas y los actos y negocios jurídicos que se ejecutarán, lo que entregará las variables para determinar si se está en presencia de una reorganización societaria elusiva.

Al respecto, el Servicio indica que no se acreditó que los actos de la reorganización permitan a los beneficiarios finales mantener una estructura de inversión directa. Tampoco se acreditó que la malla post reorganización limitará la exposición al riesgo de mercado, riesgo país y riesgo cambiario ni que la estructura societaria propuesta

implique una simplificación de la malla que evitará los costos de administración que conlleva la estructura actual.

Dado las razones expuestas, el Servicio concluye que no es posible afirmar que la reorganización expuesta se enmarca dentro de la legítima opción de conductas o alternativas contemplada en el inc. 2° del art. 4° ter del CT. Y, en definitiva el conjunto de actos o negocios jurídicos presentados es susceptible de ser calificado como elusivo en los términos de los arts. 4 bis, ter y quáter del CT.

### **ORD. N° 508, DE 18.02.2021**

**Conceptos clave:** Interpretación, inadmisibilidad probatoria, Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Se solicita al Servicio un pronunciamiento sobre la inadmisibilidad probatoria ante los TTA, respecto de aquellos antecedentes que solicitados determinada y específicamente al contribuyente por el Servicio en una citación bajo el art. 63 del CT, y que el contribuyente no obstante disponer de ellos, no los haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo del artículo ya citado, en relación con el art. 132 del mismo Código.

Al respecto, la Ley N°21.210 eliminó el antiguo inciso undécimo del art. 132 del CT que trataba la materia consultada. En consecuencia, el actual texto del artículo mencionado no contiene referencia alguna a la inadmisibilidad probatoria ante el TTA de aquellos antecedentes no presentados en sede administrativa con ocasión de la citación del art. 63 del CT.

Analizada la historia de la Ley N°21.210, en relación a la eliminación del inciso undécimo del art. 132 del CT, resulta evidente que la intención del legislador fue derogar expresamente dicha disposición, sin que actualmente sea procedente limitar la actividad probatoria del contribuyente, aun cuando no haya acompañado los documentos solicitados en la instancia de fiscalización. Así, debe interpretarse esta norma de manera sistemática con el resto de las normas del CT, incluyendo en esta interpretación el art. 63 del señalado Código.

En consecuencia, con la entrada en vigencia de la Ley N°21.210, que derogó el inciso undécimo del antiguo art. 132 del CT, se ha eliminado de dicho cuerpo legal la inadmisibilidad o exclusión probatoria ante los TTA respecto de aquellos antecedentes que, solicitados determinada y específicamente por el Servicio mediante citación, y que el contribuyente no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo legal.

### **ORD. N°600, DE 03.03.2021**

**Conceptos clave:** Circular N°15 de 2019; artículo N°69 del D.F.L. N° 458; Plan Regulador Metropolitano; subdivisión; loteo; urbanización.

Se solicita al Servicio un pronunciamiento sobre el alcance del contenido de la Circular N°15, de 15.03.2019, en cuanto a la inclusión de los inmuebles provenientes

de subdivisiones o loteos de predios ubicados dentro de áreas reguladas por un Plan Regulador Metropolitano<sup>254</sup>.

Ante esto, el Servicio en primer lugar señala que con la sola aprobación por parte de la Dirección de Obras Municipales (en adelante “DOM”) respectiva, se habilita al Servicio a asignar e incluir un rol de avalúo por separado de su predio matriz a cada lote resultante de la subdivisión o loteo, cuando se trate de predios ubicados dentro de los límites urbanos (art. N°69 del D.F.L. N° 458, de 1976). Por otro lado, respecto a los predios agrícolas, éstos deberán ser incluidos en el respectivo rol de avalúos, una vez que se encuentren enajenados e inscritos en el registro de dominio correspondiente.

En segundo lugar, el Servicio indica que, para la subdivisión de predios ubicados fuera del límite urbano comunal, aplican las normas del D.L. N°3.516 de 1980 en el sentido que estos predios podrán ser divididos libremente por sus propietarios siempre que los lotes resultantes tengan una superficie no inferior a 0,5 hectáreas físicas. Sin perjuicio de que hay que tener en consideración las excepciones a esta regla, como la relativa a las divisiones o subdivisiones resultantes de la aplicación del art. 55 de la Ley General de Urbanismo y Construcciones<sup>255</sup>; requiriéndose, en todos los casos, de un informe previo favorable en los términos del art. N°46 de la Ley N°18.755.

En tercer lugar, se expresa que la excepción mencionada en el punto anterior no resulta procedente tratándose de subdivisiones de terrenos rurales ubicados al interior de los límites de los PRM singularizados para fines diversos a los del art. 55 de la LGUC, ya que no corresponden a predios rústicos.

Finalmente, el Servicio concluye que las subdivisiones, loteos o urbanizaciones de predios ubicados dentro de los límites urbanos de una comuna, se entienden formar parte del Plan Regulador de la misma una vez que han sido aprobadas por la DOM respectiva (art. N°69 de la LGUC). Por el contrario, las subdivisiones prediales fuera del límite urbano, inclusive aquellas que se encuentren dentro de los límites de los PRM, no se enmarcan en lo dispuesto anteriormente, principalmente por no ubicarse dentro del límite urbano comunal ni contar con una aprobación de subdivisión, razón por la cual el Servicio las trata de manera diferente para los fines de la oportunidad de su inclusión en el catastro de los bienes raíces.

### **ORD. N°1053 DE 23.04.2021**

**Conceptos clave:** Impuesto a la Herencias; Reliquidación.

Se le solicita al Servicio un pronunciamiento sobre la necesidad de reliquidar el Impuesto a las Herencias producto del aumento de la comunidad de bienes quedada al término de la sociedad conyugal dado que la cónyuge sobreviviente colacionó su patrimonio reservado. El consultante hace presente que, en su opinión, no procedería tal reliquidación por cuanto la colación de dichos bienes tiene lugar a través

---

<sup>254</sup> PRM, según su abreviatura.

<sup>255</sup> LGUC, según su abreviatura.

de un acto posterior, por lo que dichos bienes se adquieren por tradición y no por sucesión por causa de muerte.

Al respecto, señala el Servicio que en el caso en análisis el patrimonio hereditario sobre el cual se aplicó el Impuesto a las Herencias habría sido incorrectamente determinado, al haberse calculado erróneamente los respectivos gananciales, esto es, con exclusión de los bienes reservados de la mujer, por lo que procedería reliquidar dicho impuesto incorporando al respectivo inventario de bienes el monto de los gananciales que efectivamente correspondan a los herederos del cónyuge fallecido.

Aclara también, que el hecho que la acumulación de los bienes reservados de la mujer se produzca con posterioridad a la muerte del causante (en la liquidación de la comunidad quedada al término de la sociedad conyugal), no modifica la sucesión por causa de muerte como modo de adquirir el dominio del patrimonio de aquel (patrimonio del que, precisamente, forman parte los gananciales que le hubiesen correspondido), toda vez que dicho modo de adquirir operó con ocasión de su muerte.

### ORD. N°1223, DE 11.05.2021

**Conceptos clave:** Anti elusión, licencia de *software*, prestación de servicios.

Se le consulta al Servicio si un contrato de comodato de *software* y asesoría técnica en particular, infringe las disposiciones de los arts. 4° bis, 4° ter y 4° quáter del CT, u otras normas especiales anti elusivas.

El consultante expone que un cliente, a través de un contrato de licencia gratuito pone a disposición de establecimientos educacionales un *software* destinado a administrar información y colaborar en la gestión académica; y, adicionalmente, presta servicios de capacitación y asistencia en el uso de la plataforma. Dichos servicios son indivisibles, por lo tanto, el usuario no puede optar por tomar sólo el comodato, sino que necesariamente debe contratar los servicios de configuración y asesoría.

De acuerdo con lo expuesto, el Servicio señala que, la cesión o licencia para el uso del *software* constituye un hecho gravado con IVA, conforme con lo dispuesto en el art. 8 letra h) de LIVS. Por su parte, respecto a los servicios de capacitación y asistencia en el uso de la plataforma, el Servicio ha indicado, en términos generales, que no están gravados con IVA en la medida que no formen parte del *software* licenciado.

Por otro lado, en el marco de la norma general anti elusiva, el Servicio señala que en el caso expuesto existe ausencia de razones jurídicas o económicas relevantes para el contribuyente. Asimismo, estima que la obligación de contratar conjuntamente la licencia y los servicios de asistencia y capacitación, permite que se altere artificialmente la distribución económica de las distintas prestaciones, ya que, a través de la prestación de los otros servicios, se conseguiría remunerar la licencia, por lo tanto, dicho mecanismo tendría por finalidad evitar recargar con IVA las prestaciones relativas a la licencia del *software*.

En virtud de lo expuesto, el Servicio concluye que las circunstancias advertidas, permiten entender el acto consultado como potencialmente elusivo en los términos dispuestos en los arts. 4° bis y siguientes del CT.

**ORD. N°1628 DE 25.06.2021**

**Conceptos clave:** Reconocimiento de deuda; Impuesto de Timbres y Estampillas.

Se le solicita al Servicio confirmar que el flujo de dinero recibido por una empresa y registrado en su contabilidad como un pasivo, respecto del cual emitió posteriormente y de manera unilateral el correspondiente reconocimiento de deuda, no constituye un ingreso tributable para dicha empresa, sino un pasivo.

Al respecto, señala el Servicio que el documento en que consta un mero reconocimiento de deuda no cuenta con mérito probatorio suficiente para acreditar, por sí solo, la existencia de un pasivo en la respectiva instancia de fiscalización. Entiende el Servicio que para acreditar que un flujo de dinero corresponde a un pasivo, se requiere acompañar otros antecedentes o elementos de prueba que, analizados en su conjunto, permitan acreditar que un tercero asumió la calidad de acreedor respecto del contribuyente fiscalizado, las condiciones de pago de tal deuda y la vigencia de ésta, entre otras cuestiones.

Para ello es necesario que se acredite en la instancia de fiscalización que el reconocimiento de deuda se encuentra debidamente registrado en la contabilidad del deudor y del acreedor, en el evento que este último lleve contabilidad; que la deuda no ha sido castigada total o parcialmente por el acreedor; que el flujo de dinero percibido por el deudor y que reconoce adeudar egresó del patrimonio del acreedor para ingresar al patrimonio del deudor; que la deuda ha sido amortizada, de corresponder (contabilización y flujo); así como cualquier otro acto que dé cuenta de la calidad de actual deudor.

Finalmente, hace presente que el reconocimiento tributario de los pasivos no se encuentra supeditado al pago del Impuesto de Timbres y Estampillas.

**ORD. N°1823, DE 20.07.2021**

**Conceptos clave:** Diversas cuestiones relacionadas con la tributación de las donaciones.

A propósito de diversas cuestiones relacionadas con la configuración civil del contrato de donación, la injerencia del parentesco en dicha configuración, el plazo para efectuar la insinuación e interpretación de ciertas normas del CC vinculadas al referido contrato, el contribuyente formula una serie de consultas, las cuales, dada su extensión, se exponen y responden a continuación:

¿Cómo tributan las donaciones revocables sin instrumento alguno?

Al menos respecto de las donaciones efectuadas entre cónyuges, no se afectarán con el impuesto a las donaciones establecido en la Ley N°16.271. En cualquier caso, las donaciones revocables se gravarán con el Impuesto a las Herencias y Asignaciones en el evento que no se revoquen, atendido su carácter de legado anticipado o herencia.

Asimismo, dado que la entrega de la cosa donada revocablemente al donatario le otorga los derechos y las obligaciones de un usufructuario, deberá tributar con los impuestos de la LIR conforme las reglas generales.

Por otra parte, concluye el Servicio que la constitución gratuita del referido usufructo constituye un incremento patrimonial para el cónyuge donatario el que, al igual que en el caso anterior, deberá tributar por tal incremento con los impuestos de la LIR conforme las reglas generales. Es pertinente precisar que el incremento patrimonial por el cual corresponde tributar con los impuestos de la LIR, no se refiere al derecho de usufructo mismo sino ciertamente a las rentas que produce la cosa fructuaria, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13 de la LIR, durante la vigencia del usufructo.

¿Qué son y cómo tributan las donaciones con gravamen pecuniario?

Dado su carácter de donación irrevocable, se grava con el Impuesto a las Donaciones, con deducción del correspondiente gravamen y sin perjuicio que las personas beneficiadas por tal gravamen paguen el impuesto que les corresponda.

¿Qué ocurre si el donatario recibe una donación a cambio de devolver parte del dinero, pagar cuentas básicas y/o alimentación al donante?

A la misma tributación señalada en el número precedente se sujetan, en términos generales, las donaciones en las que se imponga al donatario el gravamen de pagar las deudas al donante, “*con tal que se exprese una suma determinada hasta la cual se extienda este gravamen*”, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 1420 del CC.

¿Qué ocurre si las donaciones efectuadas a una persona superan las 13,5 UTA al año?

Una donación irrevocable que supere las 13,5 UTA se gravará conforme a las reglas generales establecidas en la Ley N° 16.271 y Circular N° 19 de 2004, salvo que a su respecto opere alguna exención, como por ejemplo la establecida en el art. 18 N° 8 de la Ley N° 16.271.

¿Cómo se pueden acreditar una o más donaciones revocables sin instrumento alguno cuando están exentas o son menores a 60 UTM y el donatario no puede realizar el trámite de la insinuación?

El hecho que una donación esté exenta de impuesto no la exime del cumplimiento de las normas o solemnidades que regulan su otorgamiento, según corresponda, se trate de una donación revocable o irrevocable. De este modo, si una donación está exenta del impuesto a las donaciones, por tratarse de una donación irrevocable que no excede de 5 UTA, efectuada a las personas que establece dicha norma, igualmente deberá, por ejemplo, otorgarse por instrumento privado o público (e inscribirse, de corresponder) si la norma que la regula lo requiere, o insinuarse si la donación excede de dos centavos y no se encuentra liberada de este trámite.

En el ámbito de la acreditación, por último, se deben tener presente también las facultades del Servicio para investigar las hipótesis de donaciones encubiertas que establece el artículo 63 de la Ley N° 16.271 y aquellas vinculadas a la justificación de inversiones, reguladas en los arts. 70 y 71 de la LIR.

La nulidad absoluta de una o más donaciones ¿obliga al donatario a pagar el Impuesto de Primera Categoría?

El efecto retroactivo de la nulidad absoluta judicialmente declarada impone al donatario la obligación de restituir la cosa donada, como consecuencia de lo dispuesto en el art. 1687 del CC, restitución que no obliga al donatario a pagar el IDPC, salvo

que a propósito de tal restitución (prestaciones mutuas) experimente un incremento patrimonial en los términos establecidos en el art. 2 de la LIR.

Finalmente, cuando un donatario fuese obligado a devolver el todo o parte de la donación recibida, por resolución judicial, tendrá derecho a que la persona a cuyo favor se hubiere dictado el fallo, le reintegre, íntegra o proporcionalmente, la suma que hubiere satisfecho en pago del impuesto a las donaciones.

### **ORD. N°2616, DE 29.09.2021**

**Conceptos clave:** Donación recibida desde el exterior; ingreso no renta.

Se le solicita al Servicio confirmar si una donación de dinero en USD, constituye un ingreso no renta, siendo el donante una persona natural sin domicilio ni residencia en Chile y el donatario una persona natural con domicilio y residencia en Chile.

Al respecto el Servicio señala que de acuerdo con lo establecido en los arts. 1° y 27 de la Ley N°16.271, las donaciones celebradas en el extranjero que cumplen con lo dispuesto en el art. 1386 del CC, no se encuentran gravadas con el impuesto de la citada ley y se encuentran liberadas del trámite de insinuación, en la medida en que: (i) el donante sea una persona domiciliada y residente en el extranjero; (ii) el donatario sea una persona domiciliada y residente en Chile; (iii) la donación recaiga sobre bienes situados en el extranjero, y; (iv) la donación haya sido efectuada con fondos de fuente extranjera del donante.

Por otro lado, y en relación con lo dispuesto en el art. 17 N°9 de la LIR, el Servicio señaló que dicha donación constituye un ingreso no renta.