

# JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

## SELECCIÓN OFICIOS DE RENTA, IVA Y OTRAS NORMAS PUBLICADOS DURANTE 2021 Y 2022

### Ley sobre Impuesto a la Renta

1. ORD. N°2243, DE 27.08.2021
2. ORD. N°2437, DE 13.09.2021
3. ORD. N°2762, DE 13.10.2021
4. ORD N°277, DEL 27.01.2022
5. ORD. N°1359, DE 09.08.2021
6. ORD. N°1425, DE 28.04.2022
7. ORD N°1436, DEL 29.04.2022
8. ORD. N°2112, DE 12.07.2022
9. ORD. N°2213, DE 21.07.2022

### Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

1. ORD. N°2049, DE 09.08.2021
2. ORD. N°3591, DE 21.12.2021
3. ORD. N°99, DE 07.01.2022
4. ORD. N°1424, DE 24.04.2022
5. ORD. N°1511, DE 06.05.2022
6. ORD. N°3313, DE 15.11.2022

### Otras normas tributarias

1. ORD. N°1701, DE 05.07.2021
2. ORD. N°2255, DE 30.08.2021
3. ORD. N°3518, DE 14.12.2021
4. ORD. N°3780, DE 29.12.2021
5. ORD. N°100, DE 07.01.2022
6. ORD. N°338, DE 01.02.2022
7. ORD. N°629, DE 28.02.2022
8. ORD. N°1414, DE 28.04.2022

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

### ORD. N°2243, DE 27.08.2021

**Conceptos clave:** Sociedad de profesionales, composición socios.

Un contribuyente solicita al SII un pronunciamiento sobre una sociedad de profesionales de la segunda categoría que es objeto de un cambio en la composición de sus socios. Los dos únicos socios de una sociedad de profesionales, que tributa conforme con la segunda categoría de la LIR, venden sus derechos sociales el día 14 de junio.

Las rentas obtenidas por esta sociedad se encuentran gravadas en su totalidad con los impuestos finales, tributos que deben ser cumplidos por los socios respectivos, quienes deben declarar de acuerdo con su participación en los servicios personales prestados al momento en que fueron percibidos y no considerarse como retiros de utilidades de una empresa de IDPC.

Luego, el contribuyente estima una base imponible del IGC entre el 1 de enero y el 14 de junio, la que afectaría las rentas de los socios enajenantes y otra, entre el 15 de junio y el 31 de diciembre, por la cual tributarían los socios adquirentes de los mencionados derechos sociales.

Al respecto, consulta si existe alguna disposición legal que establezca que en dicho escenario la base imponible afecta al IGC a la fecha de la enajenación de los derechos sociales debiese distribuirse entre los socios vigentes a ese momento y la generada de ahí en adelante entre los socios nuevos, por tratarse de servicios personales y no de participación en utilidades de una empresa de la primera categoría.

Al respecto, el SII señala que el Art. 42 N°2 de la LIR establece un impuesto a los ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquier otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría, obtenidos entre otros, por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.

En el caso de las sociedades de profesionales que se clasifiquen en la segunda categoría, éstas deberán confeccionar un resumen anual de sus ingresos y gastos mensuales, por medio del cual determinarán su RLI.

Solo una vez determinada dicha renta, al término del ejercicio, corresponde asignarla a sus socios quienes quedan sujetos al pago de IGC o IA, según corresponda. Por tanto, los socios de estas sociedades tributan por su participación en el resultado anual determinado por la sociedad de profesionales, y no por cada ingreso bruto percibido por la sociedad durante el año, como parece entender en su consulta.

Considerando que solo es posible determinar la renta producida por una sociedad de profesionales al término del ejercicio comercial y, atendido el carácter anual de los impuestos finales que gravan a sus socios, no es posible establecer una separación de resultados en la sociedad cada vez que ocurra un cambio en la composición de dichos socios.

Por consiguiente, la enajenación de los derechos sociales no altera el hecho que los nuevos socios, al término del ejercicio, deban tributar con los impuestos finales por los resultados obtenidos por la sociedad durante todo el año, incluyendo los obtenidos en el mismo año comercial con anterioridad a su ingreso a la sociedad.

### **ORD. N°2437, DE 13.09.2021**

**Conceptos claves:** Costo tributario, empresario individual, conversión, Art. 64 del CT, Art. 38 de la LIR.

Se solicita al SII que se pronuncie sobre un caso hipotético en que una empresa individual se convierte en sociedad por acciones, considerando que la persona natural ha asignado bienes a su empresa individual a un valor de \$10, que la empresa individual ha generado rentas por \$50 y que, al momento de la conversión, el valor tributario del patrimonio aportado a la nueva sociedad nacida de la conversión sería de \$60 y su valor de mercado de \$100.

En dicho contexto el consultante solicita confirmar que: i) El mayor valor en el aporte se genera para la empresa individual y no para la persona natural, el que resultaría de comparar la diferencia del costo de los bienes aportados (\$60) y su valor de mercado (\$100), gravándose éste con IDPC, el que pasaría a formar parte del SAC de la nueva sociedad; y, ii) Que el costo tributario de las acciones de la nueva sociedad para la persona natural será el valor de la asignación primitiva de bienes (\$10).

Sobre la consulta, el SII expresa que, en el contexto de una conversión, quien realmente efectúa el aporte a la sociedad es la persona natural y no la empresa individual, y esta última, tras la conversión, termina su giro y desaparece, por lo que quien adquiere la calidad de accionista en la nueva sociedad es la persona natural y no la empresa individual.

Adicionalmente, el SII indica que el valor de los bienes aportados puede ser determinado libremente por las partes en la escritura de constitución de la nueva sociedad, pero el costo de los bienes que se encontraban en la empresa individual ascenderá a su valor libro, incluidas en dicho valor las utilidades acumuladas pendientes de tributación. Lo anterior, según el SII, supondría la posibilidad de generar un incremento patrimonial para el aportante cuando el valor por el cual son aportados los bienes sea mayor a su valor libro.

En esta misma línea, aclara el SII que la empresa continuadora deberá mantener el registro de las cantidades anotadas en los Registros de Rentas Empresariales que mantenía la empresa individual convertida, permitiendo la

ley que las utilidades cumplan su tributación al momento de ser retiradas, remesadas o distribuidas desde la continuadora y no al momento de la conversión. Sobre este punto ahonda el SII en que si el costo tributario contemplara solo el capital de la empresa individual (\$10), la renta obtenida por ésta tributaría dos veces, dado que, en dicho supuesto, se gravaría el mayor valor producido en el aporte y luego se gravarían las mismas cantidades en los posteriores retiros que se efectuaran en la sociedad continuadora.

Agrega el SII que, de generarse un mayor valor en el aporte de bienes de la empresa individual a una nueva sociedad nacida de una conversión, este valor tributaría según las reglas generales del Impuesto a la Renta, es decir, con IDPC y con impuestos finales. El IDPC constituiría crédito contra los impuestos finales, pero estaría asociado directamente a la persona natural y no formaría parte del SAC de la nueva sociedad.

En síntesis, el SII difiere de los criterios expuestos por el consultante y concluye que un eventual mayor valor no se generaría para la empresa individual que se convierte, sino que directamente en la persona natural. Asimismo, añade que este mayor valor se produciría al comparar el valor libro de los bienes aportados en el proceso de conversión y el valor asignado por las partes en la constitución de la nueva sociedad y que dicho mayor valor tributaría conforme a las reglas generales del Impuesto a la Renta, es decir, con IDPC y con impuestos finales, pudiendo utilizarse el primero directamente como crédito contra los segundos, sin anotarse en el registro SAC de la nueva sociedad. A su vez, el costo tributario de las acciones que se crean producto de la conversión será equivalente al valor de aporte, según aquel que le otorguen las partes en la constitución de la nueva sociedad.

### **ORD. N°2762, DE 13.10.2021**

**Conceptos clave:** Impuesto sustitutivo de los impuestos finales.

Se solicita un pronunciamiento sobre el efecto del pago del ISFUT en caso de que algunos accionistas soliciten a la empresa este pago con cargo a los dividendos que les serán distribuidos.

El contribuyente indica que el ISFUT, establecido en el Art. vigésimo quinto transitorio de la Ley N°21.210, siempre es soportado por los accionistas, quienes obtendrán una menor utilidad correlativa tanto financiera como tributaria.

Luego, 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. 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 régimen contemplado en el art. vigésimo

quinto transitorio, de acuerdo con el interés de todos los accionistas, conforme a la Ley de S.A.

Conforme al Art. 79 de la Ley de S.A, 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 entonces con las exigencias señaladas y acogerse al referido régimen, se da a los accionistas la posibilidad que, en el periodo que contempla la Ley de S.A 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 (esto es, mientras no haya sido soportado el pago del dividendo por la sociedad), 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).

Para este efecto, el accionista instruirá expresamente a la compañía que, con cargo al dividendo que le corresponde, se pague el ISFUT respectivo a la utilidad con tributación cumplida que se le imputará.

Lo anterior implica que el accionista soportará financieramente el ISFUT, produciéndose el mismo efecto en el ámbito tributario de descontar el ISFUT del REX generado por las utilidades acogidas al régimen – que luego se imputarán en la distribución al accionista, conforme con la ley e instrucciones administrativas respectivas.

Al respecto, mediante Oficio N°454 de 2019, el Servicio precisó que el régimen de pago del ISFUT anticipa la declaración y pago de los impuestos finales de las rentas acumuladas en el registro FUT, pendientes de tributación con dichos impuestos finales. Así, este régimen permite a los contribuyentes pagar, a título de impuesto de la LIR, un impuesto sustitutivo de los impuestos finales, dando por cumplida la tributación de esas rentas.

Confirma lo anterior, el N°11 del Art. vigésimo quinto transitorio de la Ley N°21.210, al disponer que, cuando el contribuyente de impuestos finales así lo solicite, la empresa respectiva deberá certificar que los retiros, distribuciones o remesas que se efectúen con cargo a las utilidades que se hayan afectado con dicho impuesto, han sido gravadas con tales tributos mediante la aplicación de este régimen de ISFUT.

Por lo expuesto, el citado oficio concluye 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 de la norma transitoria en comento 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.

Con base a lo señalado anteriormente, 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.

Sin embargo, es conveniente aclarar que, para efectos de informar al SII el monto del dividendo distribuido, se deberá considerar el monto efectivamente percibido por el accionista.

Por tanto, 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°277, DE 27.01.2022**

**Conceptos claves:** Fusión inversa, goodwill tributario, Art. 31 de la LIR.

El SII confirma el tratamiento establecido en el Oficio N°1916 de 2015, señalando que, para el caso de una fusión inversa, la cual consiste en la absorción de la sociedad madre, con respecto a la sociedad hija, no se producen los efectos de *goodwill* tributario, lo anterior debido a que no existe una inversión de la sociedad absorbente en la sociedad absorbida, como lo exige la Circular N°13 de 2014, y por tanto no se cumplirían tampoco los supuestos de hecho establecidos en el N°9 del Art. 31 de la LIR.

### **ORD. N°1359, DE 22.04.2022**

**Conceptos clave:** Convenios para evitar la doble imposición, crédito por impuesto pagado en el extranjero, IPE.

Se solicita al SII que se pronuncie acerca de la posibilidad de acceder al crédito por impuesto pagado en el extranjero respecto de un país con el cual Chile ha celebrado un convenio, sin embargo, no se cumplieron los requisitos formales dentro de plazo para acceder a la tasa rebajada, teniendo en cuenta que, en los referidos convenios se establece la obligatoriedad del país de origen de otorgar un crédito en contra de los impuestos nacionales por los impuestos pagados o retenidos en el país extranjero.

Al respecto, el SII señala que en la Circular N°31 de 2021 se precisan los requisitos que deben tener los impuestos soportados en el extranjero para que den derecho a crédito en nuestro país, entre los cuales se establece que éstos deben ser obligatorios y definitivos. Asimismo, señala que no dan derecho al crédito los impuestos que el contribuyente pueda optar por pagar voluntariamente; aquellos susceptibles de devolución en el extranjero, independientemente de

que se haya ejercido dicho derecho o no; o aquellos que posteriormente puedan ser dejados sin efecto o reembolsados. En el mismo sentido, en el caso de rentas provenientes de un país con un Convenio suscrito y vigente con Chile, se entiende que el impuesto obligatorio corresponde al impuesto que la legislación local determine, el que no podrá ser superior a la tasa rebajada que se establezca en dicho Convenio, si el contribuyente no aplica la tasa rebajada por no haber acreditado oportunamente su residencia en Chile, el impuesto soportado con la tasa ordinaria no puede ser calificado como obligatorio.

Conforme con lo expuesto y respecto de lo consultado, sólo podrá considerarse en Chile, para la aplicación del crédito, la tasa reducida que corresponda aplicar en virtud del convenio vigente.

### **ORD. N°1425, DE 28.04.2022**

**Conceptos clave:** Utilidades de balances o financieras, UBET, disminución de capital, Art. 17 N°7 LIR, Art. 14 LIR, orden de imputación.

Se solicita al SII aclarar el concepto de “utilidades de balance o financieras” contenido en la Circular N°49 de 2016, en relación con la devolución de capital regulada en el N°7 del Art. 17 de la LIR.

La consultante señala que, asesora a una SRL constituida en el país, cuyos socios son personas jurídicas extranjeras, el capital fue internado al país bajo el D.L. N°600 de 1974, su objeto social es la plantación, manejo y comercialización de bosques y tributa bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa semi integrado. Informa que actualmente presenta un RAI y RLI negativos, sin embargo, de acuerdo con el balance al 31 de diciembre de 2017 la cuenta de “Utilidades Acumuladas” asciende a MM\$15.383 que corresponde exclusivamente a diferencias entre los resultados positivos según balance financiero y la pérdida tributaria, que se explican por la valorización de árboles y terrenos de acuerdo a las NIIF, en consecuencia, considera que dicha utilidad no representa un flujo efectivo ni incremento patrimonial real, calificándola de una “utilidad nominal”.

En el contexto de efectuar nuevas inversiones, los socios quieren llevar a cabo una disminución de capital, razón por la cual solicitan confirmar que, las devoluciones que se efectúen y que puedan resultar imputadas a la cuenta de “utilidades acumuladas” no deberían afectarse con impuestos finales. Como también que, la “utilidad financiera” del caso expuesto, no califica como una cantidad acumulada en la empresa que excede las rentas o cantidades de los registros FUR, RAI, FUF y REX, afectas a IGC o IA.

Al respecto el SII dispone en primer lugar que, el resultado contable que establezca el balance, determinado conforme las normas contables de general aceptación, se le deben efectuar los ajustes necesarios para determinar la renta líquida imponible de primera categoría. Por otro lado, señala que, conforme al Art. 17 N°7 de la LIR, las sumas retiradas, remesadas distribuidas por concepto

de devolución de capital, se imputarán y afectarán con IDPC, IGC o IA, según corresponda. Continúa exponiendo que, el Art. 14 letra A) N°4 de la LIR, establece el siguiente orden de imputación para los retiros, remesas o distribuciones: 1) RAI; 2) DDAN; 3) REX; 4) Utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables (“UBET”), conforme se refleje en el balance de la empresa al término del ejercicio comercial; 5) Capital y sus reajustes.

En consecuencia, de acuerdo con la ley y lo instruido en la Circular N°73 de 2020, si el resultado financiero que establezca el balance, determinado éste en conformidad con las normas contables de general aceptación, arroja una utilidad o resultado positivo, ese resultado (UBET), sin ajuste alguno, es el que corresponde considerar para los fines de la imputación ya mencionada.

Por último, establece que la finalidad de la norma consiste en que las utilidades que dan origen a tributación sean las primeras en ser retiradas o distribuidas, generando el pago de impuestos finales y, solo en última instancia, acceder al capital no sometido a tributación.

Conforme lo expuesto el SII concluye que, las utilidades financieras generadas por la revalorización de activos se encuentran en el cuarto orden de imputación de retiros, remesas o distribuciones y una disminución de capital debe respetar estrictamente el orden de imputación.

### **ORD N°1436, DEL 29.04.2022**

**Conceptos claves:** Enajenación bien inmueble, mayor valor, donación.

Se solicita al SII un pronunciamiento sobre la tributación que afecta la enajenación de un bien inmueble, a través de un sorteo o rifa. Detalla el oficio que el contribuyente es dueño de un bien raíz que desea vender a través de un sorteo, tipo rifa, el cual en sus bases notariales detallará la emisión de los tickets y el precio de venta. En dichas bases se establecerá que el título traslativo de dominio corresponde a una donación, pensando en la justificación de inversiones del ganador, quien podría no tener como acreditar un desembolso, de tratarse de una compraventa.

Señala el contribuyente que de venderse los 5.000 tickets propuestos a \$20.000 cada uno, la ganancia sería de \$100.000.000, y que una vez concluido se procederán a los trámites de insinuación del inmueble y el pago de los impuestos asociados. En dicho sentido consulta sobre la forma de pago de la renta del negocio, si la operación descrita acarrea IVA, la forma de tributar en el IGC, cuál sería el título de la operación descrita (compraventa o donación), cómo debe pagar el impuesto a la renta generado, y si el negocio descrito es realizable.

Al respecto, declara el SII que sobre la licitud o legalidad del acto no le corresponde pronunciarse, sino únicamente sobre si dicha actividad se encuentra gravada.



Señala, por tanto, que con respecto a la adquisición del ticket por el comprador, no se encontraría afecto a IVA; respecto de la renta generada por el vendedor por la venta de dichos ticket, se encontraría contenido en el N°1 del Art. 2° de la LIR, y específicamente bajo el N°5 del Art. 20 de dicho texto, y por tanto afecta a IDPC e IGC o IA, según corresponda; el acto jurídico traslativo de dominio que se celebre para transferir la propiedad se gravará según el tipo de renta que corresponda, de tratarse de una compraventa, y de calificarse como donación, tributar según las normas de la Ley N°16.271.

### ORD. N°2112, DE 12.07.2022

**Conceptos clave:** Tratamiento tributario de fusión transfronteriza.

Se solicita confirmar al SII la neutralidad fiscal de la siguiente operación:

El Grupo XXX es un conglomerado de sociedades perteneciente a un grupo financiero. Su matriz se encuentra en España, la que posee una sociedad *holding* en Países Bajos, que a su vez posee filiales en distintos países tales como Chile, Brasil, EE.UU., México y Argentina.

El Grupo analiza implementar una reorganización internacional que involucra una fusión transfronteriza por la cual la matriz española absorbería a la sociedad *holding* en Países Bajos, que tiene participación directa en la entidad chilena.

Junto con citar las normas y pronunciamientos del Servicio aplicables a la fusión, informa que los activos y pasivos de la sociedad absorbida holandesa serían transmitidos a la sociedad absorbente, existiendo una sucesión universal de la entidad holandesa, bajo la cual la sociedad española asumiría la posición de sucesora legal de la absorbida, sociedad que se disolvería como consecuencia de este acto. Si bien en Países Bajos la fusión no es neutra tributariamente, se otorga una exención que cumple la misma función.

Por otra parte, conforme con la ley española, la fusión se considera una transmisión de todos los activos y pasivos a la entidad absorbente que no generaría pago de impuestos al momento de su transmisión. Por regla general, los activos y pasivos se transfieren a costo tributario, sin embargo, en el caso de una fusión transfronteriza se debe aplicar una norma específica en que la sociedad absorbente debe considerar los bienes de la compañía holandesa como recibidos a valor de mercado.

A efectos contables, el peticionario señala en su presentación que los valores recibidos en las entidades transmitidas por la entidad holandesa, incluyéndose los valores recibidos en la entidad chilena, se registrarían por su valor contable en los estados financieros consolidados. Sin embargo, y a pesar de cumplir con dicho registro de un mayor valor a efectos fiscales, agrega que no se generaría ningún pago de impuestos al momento de la fusión por considerarse la misma neutra tributariamente.

Sin perjuicio de lo anterior, y para efectos tributarios chilenos, el Grupo mantendrá en todo momento registro del costo tributario histórico de forma independiente y sustentada, por lo que se mantendría en estricto cumplimiento de las normas chilenas, para efectos de reconocer esta fusión también como neutra en Chile. De esta forma, la sociedad subsistente española mantendrá registro del valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad holandesa que desaparece con la fusión, para efectos del cálculo de ganancias de capital en ulteriores traspasos con efectos fiscales en Chile.

Al respecto, el SII señala que conforme al inc. cuarto del Art. 64 del CT, el SII se encuentra inhibido de ejercer sus facultades de tasación en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante.

Adicionalmente, el Servicio ha interpretado que, si las fusiones de sociedades se efectúan en el exterior compartiendo las mismas características que en nuestro país, no se aplicará la facultad de tasar del Art. 64 del CT, en la medida que efectivamente se acredite que los efectos legales de la fusión en otro país sean análogos a la fusión efectuada en conformidad a la legislación chilena y esas operaciones se efectúan bajo un régimen de neutralidad tributaria al no haber ganancias ni pérdidas en la operación antedicha.

De acuerdo con lo instruido en la Circular N°45 de 2001, las sociedades que se fusionan pueden traspasar los activos y pasivos a las sociedades que nacen o subsisten, al valor por el cual éstos figuran contabilizados en sus registros contables (valor financiero), pero para que no sea aplicable la facultad de tasar la ley establece que las sociedades que reciben dichos activos y pasivos en sus registros contables deben mantener registrado en forma separada su valor tributario de las referidas partidas, a fin que éstas puedan cumplir sus obligaciones tributarias respecto de dicho valor.

De esta manera, en la medida que la fusión que describe en su consulta se ajuste al concepto de fusión establecido en el Art. 99 de la Ley N°18.046 y se mantenga registrado el valor tributario de los activos y pasivos en la sociedad que sucede a la sociedad absorbida –independientemente de que, conforme con la legislación española, el traspaso deba realizarse a valor de mercado– tendrá aplicación la norma inhibitoria del inc. cuarto del Art. 64 del CT, situación de hecho sujeta a verificación en las respectivas instancias de fiscalización.

Por tanto, es aplicable lo dispuesto en el inc. cuarto del Art. 64 del CT, siempre que la fusión consultada se ajuste al concepto de fusión establecido en el Art. 99 de la Ley N°18.046, y que se mantenga registrado en forma separada en la sociedad absorbente el valor tributario, los activos y pasivos de la sociedad absorbida, independiente de la forma en que deban registrarse los activos según la legislación española.

**ORD. N°2213, DE 21.07.2022**

**Conceptos clave:** Aporte de activos, facultad de tasación, Art. 64 inc. 5° CT.

Se solicita al SII que se pronuncie sobre la procedencia del ejercicio de las facultades de tasación en el aporte de activos ubicados en el extranjero, desde una sociedad chilena a entidad extranjera.

Al respecto el SII señala que, el Art. 64 CT lo faculta para tasar la base imponible de los impuestos, en determinadas circunstancias. Sin perjuicio de lo anterior, su inciso quinto lo inhibe de ejercer dicha facultad en el caso del aporte de activos de cualquier clase, efectuados en un proceso de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, subsistiendo el aportante, en tanto se cumplan los siguientes requisitos: (1) Que implique un aumento de capital de una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad; (2) Que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante; (3) Que los aportes se efectúen al valor contable o tributario en que estaban registrados; y (4) Que los valores se asignen en la respectiva junta de accionistas o escritura pública de constitución o modificación.

En reorganizaciones empresariales internacionales, el Servicio ha interpretado que, para la procedencia de lo dispuesto en el citado inciso, se requiere que los efectos tributarios de la reorganización se produzcan y agoten en Chile. Asimismo, señala que, esta exigencia más que una limitación, permite efectuar dichas reorganizaciones salvaguardando el interés fiscal y la posibilidad de fiscalizar efectivamente esas operaciones, entendiendo que dichas reestructuraciones de patrimonio tienen como objetivo la asignación eficiente de activos, manteniendo el correcto desempeño del grupo empresarial, sin desprenderse de los activos o su control, ni radicando el mayor valor en otra jurisdicción. Por lo tanto, lo relevante es que la enajenación posterior pueda gravarse en Chile. De igual forma, el SII dispone que, el efecto de inhibir la tasación es posponer la tributación, pero no evitarla.

Finalmente concluye que la operación consultada sí podrá ser objeto de tasación por parte del SII.

**SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS RELEVANTES DE IVA**

**ORD. N°2049, DE 09.08.2021**

**Conceptos clave:** Modelo de negocios, *network marketing*, *trading*.

Se solicita al SII que se pronuncie acerca de la tributación de un modelo de negocios conocido como *network marketing* y sobre la compra y venta de activos en el mercado financiero digital o *trading*.

El consultante señala que se trata de una entidad extranjera, que presta el servicio de educación en *trading* de instrumentos financieros, a través de una plataforma digital. Estos servicios los ofrece a través del modelo de comercialización de *network marketing* o de venta directa o multinivel, en el cual sus clientes efectúan el referenciamiento, teniendo la posibilidad de estudiar de forma gratuita al referir a dos personas que mantengan su consumo. A su vez, señala que existe el cargo de distribuidores independientes o “*Independent Business Owner*” (“IBOs”), quienes pagan una membresía para costear el *back office* y se encargan de gestionar y capacitar la organización que construyen, a cambio de un plan de compensaciones (comisiones y bonos), consistente en tramos y rangos que depende de la cantidad de suscritos.

Se hace presente que la CMF emitió una alerta acerca de esta entidad, indicando que no es supervisada y no se encuentra suscrita en el registro de corredores de bolsa y agentes de valores, no contando con autorización para prestar servicios de intermediación de valores en Chile. Por otro lado, se informa que la entidad se encuentra físicamente en Estados Unidos y no tiene contratos de prestación de servicios con los IBOs.

Teniendo en cuenta lo anterior, en primer lugar, el Servicio identifica las operaciones expuestas, señalando que, respecto de los servicios de educación en *trading*, prestados a través de una plataforma digital, conforme con lo dispuesto en el Art. 2° N°2 de la LIVS, en relación con el Art. 20 N°4 de la LIR y el Art. 13 N°4 de la LIVS, si bien se gravan con IVA las rentas obtenidas por colegios, academias e institutos de enseñanza y otros establecimientos particulares de este género, se eximen de dicho impuesto a los establecimientos de educación, por los ingresos que provengan de la actividad docente. Asimismo, se refiere a que por el hecho de que el servicio se preste vía digital no cambia el tratamiento señalado, como tampoco se configura la hipótesis del Art. 8 letra n) N°3 de la LIVS. Desde la perspectiva de la LIR, señala que de acuerdo con el Art. 59 inc. 4° N°2 de la LIR, se aplica un IA con tasa de 35%, a las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país. Para efectos de lo anterior y de acuerdo con el Art. 74 N°4 de la LIR, quienes paguen o abonen dichas remuneraciones deberán retener el referido impuesto. Por último, el SII establece que en caso de que la entidad opere a través de una sociedad constituida en Chile o un EP, de acuerdo con el Art. 20 N°4 de la LIR, dichos ingresos tributarán con IDPC e IF, según corresponda.

Luego, el SII se refiere al tratamiento aplicable a los ingresos percibidos por los IBOs, estimando que actúan en el marco de un mandato civil, en consecuencia, no se afectan con IVA. Desde la perspectiva de la LIR, considera que, estos ingresos provienen del ejercicio de una actividad en que predomina el trabajo personal, en los términos del Art. 42 N°2 de la LIR, encontrándose afectos a IGC, y en caso de que se opere como una empresa podrían estar afectos a IDPC e IF, conforme con el Art. 20 N°5 de la LIR.

A continuación, el SII se refiere a las operaciones en el mercado financiero o *trading*, indicando que la venta de bienes incorporeales no se encuentra gravada con IVA. Desde la perspectiva de la LIR, el mayor valor obtenido por personas naturales en la enajenación de acciones quedará afecto a IGC o IA, según corresponda, siempre que éstas no hayan sido asignadas a su empresa individual, ya que en tal caso su enajenación quedará afectada a IDPC e IGC o IA. Excepcionalmente, el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones, así como de cuotas de fondos de inversión y de fondos mutuos, podrá constituir un ingreso no renta, en la medida que cumpla con los requisitos establecidos en el Art. 107 de la LIR. En tanto, si los ingresos del *trading* son obtenidos por sociedades, quedarán gravados con el IDPC.

Por otro lado, el Servicio se refiere a los requisitos que debiese cumplir la entidad extranjera para establecerse en Chile, señalando que, ya sea que opere a través de una sociedad constituida en el país o mediante un EP, corresponde aplicar los mismos requisitos que cualquier contribuyente, tales como inscribirse en el RUT, dar aviso de inicio de actividades, presentar declaraciones juradas, pagar los impuestos que corresponda, entre otras obligaciones accesorias.

Por último, el SII señala que, no tiene competencia para establecer si el modelo de negocio presentado envuelve algún tipo de estafa piramidal.

#### ORD. N°3591, DE 21.12.2021

**Conceptos clave:** Tributación IVA, plataforma extranjera, servicios de juegos, apuestas, juegos de azar y de casino *online*.

Una plataforma de juegos y apuestas *online*, operada por una sociedad domiciliada en el extranjero, que no cuenta con un establecimiento permanente en nuestro país, proporcionará a sus clientes domiciliados o residentes en Chile el servicio de juegos, casino y apuestas *online*, junto con otras prestaciones relacionadas.

En ese contexto, la plataforma solicita al SII indicar el tratamiento tributario de los siguientes servicios, los que serán prestados digitalmente desde el extranjero a personas naturales, no contribuyentes de IVA:

- a. Juegos *online* (gratuitos o pagados) a través de descargas o *streaming*;
- b. Apuestas deportivas, juegos de azar y casinos *online* proporcionados por la plataforma;
- c. Apuestas deportivas, juegos de azar y casinos *online* de otros sitios web ya establecidos, utilizando la plataforma como intermediario y;

La prestación de ciertos servicios, tales como apertura y mantención de cuentas, en las que los usuarios podrán depositar fondos para jugar y apostar, recibir el premio de las apuestas que ganen y pagar servicios ofrecidos por la plataforma; la conversión de monedas extranjeras y/o la compra y venta de criptomonedas. Al respecto, el SII indica lo siguiente:

1. Los servicios de la letra a) prestados a personas naturales, consistentes en el uso de juegos, ya sea vía descarga o *streaming*, se encuentran gravados con IVA y exentos de IA, en virtud de lo establecido en el Art. 59 bis de la LIR.
2. Los servicios de la letra b), que corresponden al suministro – propiamente tal – de servicios de entretenimiento digital mediante juegos de azar, de casino y apuestas *online*, tendrán el mismo tratamiento tributario señalado en la letra a) anterior.
3. Respecto de las prestaciones indicadas en la letra c), es necesario distinguir entre el servicio subyacente (entretenimiento digital) y la intermediación que realizaría la plataforma. En caso que los servicios subyacentes correspondan a los mismos descritos en las letras a) y b) anteriores, dichos servicios se encontrarán gravados en los mismos términos antes referidos, siendo el mismo intermediario el encargado de retener, declarar y pagar el total IVA relacionado con el servicio subyacente.

Por su parte, la comisión por intermediación de apuestas deportivas, juegos de azar y casinos *online* también se encuentra gravada con IVA, en la medida que el servicio es utilizado en nuestro país y tiene por objeto conectar a los jugadores (clientes de la plataforma) con otras plataformas que suministran este tipo de entretenimiento digital, actividad propia del ejercicio de la correduría, comprendida en el N°4 del Art. 20 de la LIR.

En este contexto, es pertinente referirse a la base imponible del IVA que grava las apuestas, juegos de azar y casinos *online* suministrados a través de plataformas digitales. Al respecto, no siendo aplicable el régimen legal de los casinos, para determinar la base imponible del IVA se debe aplicar la regla general del Art. 15 de la LIVA; es decir, el impuesto deberá aplicarse sobre todo el valor de las operaciones respectivas; esto es, el dinero introducido por los clientes en las máquinas o la cantidad total pagada para adquirir las fichas u otros medios necesarios para jugar. Luego, la base imponible corresponde a todos los depósitos o pagos realizados a una plataforma que ofrece este tipo de servicios de entretenimiento digital; que, en los hechos, tienen como objeto adquirir fichas virtuales o saldos representativos de dinero que permiten realizar apuestas o tomar parte en juegos de casino o de azar.

Finalmente, en cuanto a la tarifa pagada única y exclusivamente con motivo de la apertura y mantención de cuentas, descrita en la letra d), no correspondería a una actividad de aquellas señaladas en los números 3 o 4 del Art. 20 de la LIR, las cuales solo se encontrarán gravadas cuando sean prestadas por un banco o empresa financiera, lo que no ocurre en la especie. Luego, estas tarifas se encontrarían afectas a IA del N°2 del Art. 59 de la LIR, pudiendo ser gravados con una tasa preferencial o quedando exentos de este tributo por aplicación de algún CDTI.

Finalmente, respecto de los demás servicios descritos en la letra d), consistentes en la “conversión de moneda extranjera y compra y venta de criptomonedas”, se deben acompañar más antecedentes para determinar su tratamiento tributario.

### ORD. N°99, DE 07.01.2022

**Conceptos clave:** *Marketplace*, remuneración servicios, IVA, contenidos digitales.

Se ha solicitado al SII un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de la remuneración por servicios de entretenimiento *online* o vía *streaming*, prestados a través de una plataforma tipo *Marketplace*.

AAA opera de dos maneras para poner a disposición de sus clientes la posibilidad de contratar suscripciones de entretenimiento *online* (plataformas que desarrollan contenidos digitales), a través de una plataforma tipo *Marketplace*.

En ese contexto, el SII señala que el tratamiento tributario de los servicios descritos es el siguiente:

1. Modalidad *pass-through*:

- a. Si el suscriptor de los servicios de contenido digital prestados por plataformas extranjeras no tiene la calidad de contribuyente de IVA, dichas prestaciones se encuentran exentas del IA y, en consecuencia, gravadas con IVA, de conformidad con la letra n) del Art. 8 de la LIVS, el cual deberá ser retenido y enterado por el prestador extranjero, confirmándose el criterio expuesto en su presentación.
- b. Si el suscriptor es contribuyente de IVA, y supuesto que no existe una exención en las leyes ni existe un CDTI, los servicios de contenido de entretenimiento digital se encontrarán gravados con IA del Art. 59 de la LIR, con tasa de 30% o 35%, según corresponda, el cual deberá ser retenido, declarado y pagado por el beneficiario del servicio conforme al artículo 74 de la LIR.
- c. Si el suscriptor es contribuyente de IVA, y supuesto que existe un CDTI que fije una tasa distinta de IA que la establecida en el Art. 59 de la LIR, se aplica la tasa de IA eventualmente establecida en el convenio, el cual deberá ser retenido, declarado y pagado por el beneficiario del servicio conforme al Art. 74 de la LIR.
- d. Si el suscriptor es contribuyente de IVA, y supuesto que exista un CDTI que deje exento de IA la prestación, no le será aplicable la liberación de IVA establecida en el N°7 de la letra E del Art. 12 de la LIVS, encontrándose el servicio gravado con IVA, de conformidad con la letra n) del Art. 8 de la LIVS, debiendo informarse a la plataforma extranjera que no efectúe la retención del impuesto ya que – conforme la letra e) del Art. 11 de la LIVS – el beneficiario del servicio es el sujeto del impuesto.

## 2. Modalidad *reseller*:

- a. La remuneración que obtiene AAA por el sublicenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital que realiza a los suscriptores se grava con IVA conforme la letra h) del Art. 8 de la LIVS, debiendo AAA recargar el IVA de la operación en la respectiva boleta o factura. Por su parte, el licenciamiento que obtiene AAA corresponderá aplicar la letra n) del Art. 8 de la LIVS, sin perjuicio de lo señalado en los apartados siguientes.
- b. Supuesto que no exista un CDTI vigente con el país del prestador extranjero, el pago de la remuneración por el licenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital que haga AAA al prestador extranjero se encontrarán gravados con el IA, con tasa de 30% o 35%, según corresponda, el cual deberá ser retenido, declarado y pagado por AAA conforme al Art. 74 de la LIR. El referido pago estará exento de IVA.
- c. Supuesto que exista un CDTI que fije una tasa distinta de IA que la establecida en el Art. 59 de la LIR (respecto a la renta, la remuneración por el licenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital), en este caso – al igual que en la letra anterior – el pago de la remuneración por el licenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital se encontrará gravada con IA, con la tasa establecida en el convenio, el cual deberá ser retenido, declarado y pagado por AAA, conforme al Art. 74 de la LIR. El referido pago estará exento de IVA.
- d. Supuesto que exista un CDTI con el país del prestador extranjero que exima de IA el pago de la remuneración por el licenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital – por aplicación de la contra excepción de IVA establecida en el N°7 de la letra E del Art. 12 de la LIVS – dicha remuneración se encontrará gravada con IVA, debiendo informarse a la plataforma extranjera que no efectúe la retención de impuesto ya que – conforme la letra e) del Art. 11 de la LIVS – AAA, como beneficiario del servicio, es el sujeto del impuesto.

### **ORD. N°1424, DE 28.04.2022**

**Conceptos clave:** Ley N°21.420, IVA, Sociedades de profesionales, SpA.

Teniendo en consideración las modificaciones a la LIVS introducidas por la Ley N°21.420, en particular aquella en relación con la definición de “servicios” contenida en el Art. 2 N°2 de la LIVS, que elimina, a partir del 1° de enero de 2023, la exigencia de que éstos provengan del ejercicio de actividades comprendidas en los N°3 y 4 del Art. 20 de la LIR, como también la modificación de la exención contenida en el Art. 12 letra E N°8 de la LIVS, agregando los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el Art. 42 N°2 de la LIR, aun cuando



hayán optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de primera categoría. La peticionaria señala que presta servicios profesionales, además de importar y vender bienes al *retail* a través de una SpA y consulta si estas asesorías seguirán exentas o deberá separar su empresa formando una nueva sociedad.

Al respecto, el SII señaló que no cumple con el requisito de prestar servicios profesionales de forma exclusiva, no calificando como una sociedad de profesionales para efectos de la exención de IVA.

### **ORD. N°1511, DE 06.05.2022**

**Conceptos clave:** Sociedad de profesionales, IVA, Sociedad por Acciones, servicios profesionales.

Un contribuyente solicita al SII complementar el Oficio N°1424 de 2022, en el sentido de precisar si una SpA puede acogerse a tributar como sociedad de profesionales de acuerdo con el N°2 del Art. 42 de la LIR.

En el oficio mencionado se resolvió que una SpA, al dedicarse tanto a actividades comerciales como a la prestación de servicios profesionales y asesorías, no cumplía con el requisito de prestar exclusivamente servicios profesionales, por lo que no calificaba como una sociedad de profesionales para efectos de la exención de IVA, una vez vigentes las modificaciones introducidas por la Ley N°21.420 a la LIVS.

A juicio del consultante, de lo anterior pudiera colegirse que una SpA podría ser una sociedad de profesionales, siempre que solo realizara este tipo de servicios y cumpliera con los demás requisitos para ser calificada como tal.

Al respecto, el SII indica que el ejercicio de una profesión es un atributo solo de las personas, por consiguiente, para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de personas, en que todos los socios sean profesionales y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales.

En consecuencia, una SpA no puede clasificarse como una sociedad de profesionales a que se refiere el N°2 del Art. 42 de la LIR.

### **ORD. N°3313 DE 15.11.2022**

**Conceptos clave:** Sociedad de profesionales, IVA, Sociedad por Acciones, servicios profesionales, transformación.

Un contribuyente solicita al SII aclarar si es aplicable el Art. 38 bis de la LIR a una sociedad por acciones que se transforma en una sociedad de personas.

Al respecto, el SII concluye que no corresponde aplicar el Art. 38 bis de la LIR en el caso de una transformación societaria donde una SpA se transforma en una sociedad de responsabilidad limitada, por no verificarse en la especie un

cese de actividades en los términos del Art. 69 del CT. Asimismo, en la medida que la sociedad cumpla los requisitos para calificar como una sociedad de profesionales, podrá beneficiarse de la exención contemplada en el N°8) de la letra E del Art. 12 de la LIVS, vigente a contar del 1° de enero de 2023.

## **SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS RELEVANTES DE OTRAS NORMAS**

### **ORD. N°1701, DE 05.07.2021**

**Conceptos clave:** Costo tributario de acciones, sucesión por causa de muerte, Impuesto a la Herencia.

Se le solicita al SII 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, efectivamente corresponde al valor de las acciones al momento de deferirse la herencia, aun cuando dicho impuesto no haya pagado por estar prescrito.

Al respecto, el SII señala que de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 17 N°8 letra f) de la LIR, el valor de adquisición de los bienes que se adjudiquen corresponderá al valor que se haya considerado para los fines del Impuesto a la Herencia, debidamente reajustado. Añadiendo que dicha norma vincula de forma expresa el reconocimiento del costo tributario al impuesto señalado, en consecuencia, el no pago del mismo impide el reconocimiento de costo tributario alguno. Por lo tanto, el SII concluye que en este caso el mayor valor para efectos del Impuesto a la Renta corresponde a la totalidad del precio de enajenación sin deducciones, debidamente reajustado.

### **ORD. N°2255, DE 30.08.2021**

**Conceptos clave:** Ley N°16.271, Impuesto a las Donaciones, donación remuneratoria.

Se le solicita al SII confirmar que la donación remuneratoria de un inmueble no está gravada con el Impuesto a las Donaciones y se encuentra liberada del trámite de insinuación, basándose en lo expuesto en el Oficio N°3.700 de 2004.

De acuerdo con los antecedentes aportados por la consultante, una madre donó a su hija un inmueble como retribución por los servicios que le presta desde el año 2007 a la fecha, servicios que consisten en asistencia personal, económica y en el cuidado del hogar, que deberán continuar hasta el día de la muerte de la donante, como condición resolutoria. Asimismo, señala que la valoración de los servicios excede la valoración comercial del inmueble donado.

Al respecto, el SII indica que el oficio citado por la consultante no analiza las donaciones remuneratorias en particular, no siendo posible desprender el criterio que se solicita confirmar.

Por otro lado, establece que en virtud del Art. 1° inc. quinto de la LIHAD se entenderá como donación para efectos de esta ley, lo dispuesto en el Art. 1.386 del CC, es decir, un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta. Continúa señalando que, corresponde analizar si las donaciones remuneratorias cumplen con lo indicado, para ello se remite a lo dispuesto en el Art. 1.433 del CC, el cual dispone que las donaciones remuneratorias son aquellas que se hicieren en remuneración de servicios que suelen pagarse, luego el Art. 1.434 del CC señala que en la medida que la donación equivalga al valor del servicio que se remunera, no será rescindible ni revocable, y en cuanto exceda dicho valor deberá insinuarse.

En virtud de lo anterior, el SII concluye que no se cumplen los requisitos de una donación remuneratoria, puesto que los servicios mencionados no serían de aquellos que suelen remunerarse, ya que, de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 233 del CC, la hija tiene el deber legal de cuidar a su madre, norma que se vincula con la obligación de entregar alimentos a los ascendientes establecida en el Art. 321 N°3 del mismo cuerpo legal.

Conforme con lo expuesto, el SII estima que el acto suscrito sería gratuito, entendiéndose como una donación en los términos del Art. 1.386 del CC, en consecuencia, quedaría gravada por la Ley N°16.271 y se encuentra sujeta al trámite de insinuación. De igual forma concluye que la condición resolutoria no incide en la gratuidad ni en la revocabilidad de la donación, por lo tanto, no obsta las conclusiones ya esbozadas.

### **ORD. N°3518, DE 14.12.2021**

**Conceptos clave:** Impuesto a la Herencia, derechos de representación y transmisión.

Un causante falleció sin cónyuge ni descendientes el año 2017 (primer causante) siendo su madre su única heredera (segunda causante), la que al haber fallecido el año 2020 sin haber aceptado ni repudiado la herencia, transmitió ese derecho a sus tres nietos que, por derecho de representación, la suceden en el lugar de su hija (madre de aquellos y hermana del primer causante), fallecida en el año 2014.

El Servicio de Registro Civil e Identificación habría restringido el derecho de transmisión para efectos de la tramitación de posesiones efectivas, sugiriéndole tramitar la posesión efectiva del primer causante, indicando como heredera a la segunda causante, para luego tramitar la posesión efectiva de ésta, indicando como herederos a sus tres nietos.

Tras señalar que aquello implicaría que la segunda causante aceptó la herencia del primer causante, lo que no se condice con la realidad, y pagar dos

veces el Impuesto a la Herencia por el patrimonio de este último, solicita al SII confirmar que:

1. La segunda causante transmite a sus nietos sus bienes propios y el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, derecho de transmisión que se debe valorar en un monto meramente ilustrativo (\$1) para efectos del Impuesto a la Herencia.
2. Solo si alguno de los nietos acepta la herencia del primer causante, se debe tramitar la posesión efectiva de dicha herencia pagando el impuesto correspondiente.

Al respecto, el SII concluye:

1. En su calidad de herederos por representación, se transmitiría a los nietos de la segunda causante el patrimonio de ésta y, con él, el derecho de aceptar o repudiar la herencia del primer causante.
2. En caso de aceptar la herencia de la segunda causante, los nietos deberían pagar el impuesto que le habría correspondido a su madre, como hija de aquella, impuesto en cuya determinación no corresponde valorar el derecho de transmisión aludido.
3. Si los nietos aceptan la herencia del primer causante, heredando por derecho de transmisión (lo que supone aceptar la herencia de la segunda causante), deberían pagar el Impuesto a la Herencia que le habría correspondido a su madre, como hermana de dicho causante.

### **ORD. N°3780, DE 29.12.2021**

**Conceptos clave:** Norma General Antielusión, fusión por absorción, pérdidas acumuladas.

Un grupo empresarial (el “Grupo”) está analizando la reestructuración de su malla societaria, a fin de organizar sus actividades de una forma más eficiente, y radicar en una sola entidad las actividades ligadas a la gestión de inmuebles.

Dentro de la composición societaria del Grupo, una de las entidades es un centro de formación técnica (“CFT”) que tiene como propósito prestar el servicio de capacitación en el uso de diversas maquinarias que se comercializan. Sin embargo, el CFT no tuvo buenos resultados, generando pérdidas que se mantienen acumuladas en la sociedad.

En ese contexto, el Grupo ha identificado la necesidad de concentrar en una sola entidad la propiedad de los bienes raíces más relevantes, para que se encargue de manera global, íntegra, completa y eficiente de la gestión inmobiliaria, obteniendo mayores beneficios. Para estos efectos, el Grupo pretende fusionar las sociedades dueñas de los inmuebles más relevantes, siendo la entidad absorbente el CFT.

Al respecto, la realización de una fusión de sociedades formaría 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.

Por lo que, en principio, las operaciones expuestas, ejecutadas en el contexto de una reestructuración societaria del Grupo a fin de simplificar la malla, no constituirían actos o negocios que puedan ser considerados elusivos en los términos dispuestos en los Arts. 4 bis y siguientes del CT, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso puedan modificar tal conclusión, principalmente, al momento de analizar si los efectos jurídicos o económicos que se obtengan luego de la fusión, resultan relevantes, excediendo los meramente tributarios, como sería el eventual aprovechamiento elusivo de las pérdidas acumuladas en el CFT; así como verificar si la operación que pretenden ejecutar se ajusta a lo que corresponde económica y jurídicamente, y no pretende ocultar o disimular la configuración de un hecho gravado; la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria; o su verdadero monto o data de nacimiento.

Ante un escenario de fiscalización por parte del SII dentro del marco de aplicación de la NGA, se verificará si existen razones económicas relevantes que justifiquen la ejecución del acto o negocio mencionado por la consultante, razones que deberán ser acreditadas por el contribuyente y deberán decir relación con la operación ejecutada, como, por ejemplo, los resultados tributarios previos que tuviera la sociedad que resulta absorbida; si tras la fusión se efectúa la venta de todos o parte de los inmuebles adquiridos por la sociedad continuadora; la realización efectiva de las actividades de explotación y gestión inmobiliaria; y, si la sociedad absorbente actúa como una unidad de negocio para efectos de cumplir con el giro inmobiliario, contando tanto con los recursos financieros y humanos para su ejecución, como también con las capacidades técnicas para aquello.

Además, en el contexto de un proceso de fiscalización, el SII podrá verificar si hubo cambios en la propiedad sobre la sociedad fusionada y la relación de canje que se establezca en el proceso de fusión, en caso que éste proceda; el giro de la sociedad absorbente, y si éste ha sido modificado antes del proceso de fusión o con posterioridad a éste; el valor al que se registren los activos y pasivos que tenía la sociedad absorbida; y, si la pérdida acumulada de la sociedad continuadora se encuentra debidamente respaldada, cumpliendo los demás requisitos para su deducción.

**ORD. N°100, DE 07.01.2022**

**Conceptos clave:** Valorización de derechos sociales, Impuesto a las Donaciones.

Se le solicita al SII que se pronuncie acerca de la forma de valorizar derechos sociales que pretenden ser donados, en relación con una sociedad de personas que a su vez participa en otras sociedades.

Al respecto, el SII señala que el Art. 46 letra f) de la LIHAD establece que, los activos de una sociedad de personas cuyos derechos forman parte de una masa hereditaria, deberán valorizarse incluyendo el monto de los valores intangibles deduciendo el pasivo acreditado.

En virtud de lo anterior, el SII concluye que, en este caso los derechos subyacentes, es decir, aquellos que forman parte del activo de la sociedad de personas, cuyos derechos pretenden ser donados, deberán ser valorizados de acuerdo con lo indicado, sin embargo, en el evento de que los pasivos acreditados superen los activos sociales no podrá asignarse valores negativos, en tal caso, para efectos del impuesto en comento, el valor de los derechos sociales corresponderá a cero.

**ORD. N°338, DE 01.02.2022**

**Conceptos clave:** Usufructovitalicio, Impuesto a la Herencia.

Se le solicita al SII confirme si el heredero de un bien raíz gravado con usufructo vitalicio en beneficio de un tercero, constituido por acto entre vivos, debe deducir del acervo sujeto al pago del Impuesto a la Herencia el señalado gravamen y si el usufructuario (tercero beneficiario) debe pagar dicho impuesto.

Al respecto, el SII señala que en lo que respecta al heredero, efectivamente corresponde deducir del acervo sujeto al pago del Impuesto a la Herencia el señalado usufructo vitalicio. Esto, aun cuando el usufructo no se haya constituido por testamento, sino por acto entre vivos, ya que se trataría de un menoscabo económico susceptible de valoración pecuniaria, impuesto al asignatario en provecho o utilidad de un tercero.

En cuanto al usufructuario que, como se indicó, habría adquirido tal derecho por acto entre vivos, no corresponde que pague Impuesto a la Herencia por dicha adquisición asumiendo que no tiene el carácter de asignatario del causante. Sin perjuicio de lo anterior, el usufructo constituido por acto entre vivos a título gratuito se encontrará gravado con el Impuesto a las Donaciones en la medida que concurren los presupuestos del Art. 1386 del Código Civil.

**ORD. N°629, DE 28.02.2022**

**Conceptos clave:** Impuesto Adicional, España, servicio *online*.

Se le solicita al SII confirme si los servicios que presta en forma *online* una entidad española a una corporación chilena por servicios por gestión de posicionamiento

internacional en mercados priorizados están afectos a la retención del Impuesto Adicional del 35% o si aplica alguna normativa diferente por tratarse de un servicio *online*.

Al respecto, el SII señala que en la medida que no sea aplicable el Art. 12 del Convenio, deberá estarse a lo dispuesto en su Art. 7, conforme al cual, en la medida que la sociedad prestadora del servicio sea una persona residente en España en los términos del Convenio, no disponga de un servidor (u otra base fija) en Chile operado por ella para la prestación de los servicios *online* y estos sean prestados en su totalidad en España, sin haber realizado una actividad en Chile, los pagos efectuados por la corporación por los servicios de gestión de posicionamiento internacional en mercados priorizados, solo podrían gravarse en España, quedando Chile inhibido de gravar dichos pagos.

No obstante, el SII complementa indicando que en caso de que el servicio, prestado en el exterior y utilizado en Chile, califique como publicidad se encontrará gravado con IVA conforme al N°4 de la letra n) del Art. 8° de la LIVA.

#### ORD. N°1414, DE 28.04.2022

**Conceptos clave:** Reorganización, creación sociedad, apoyo al giro, anti-elusión.

Se le solicita al SII confirme si la creación de la nueva empresa, junto con el traspaso de los trabajadores de una anterior empresa de apoyo al giro y los servicios a realizar se encuentran dentro de la economía de opción y la legítima razón de negocios. Al mismo tiempo, pide confirmar si las operaciones de crédito por cuenta de terceros que realizará la empresa podrían estar afectas al correspondiente Impuesto de Timbres y Estampillas, y en qué casos no estaría afecta al referido impuesto. Por último, se le solicita al SII confirmar si las operaciones de agencia de negocio estarán exentas de IVA, considerando que solo prestarán servicios a las empresas donde tengan participación los padres y/o los hijos.

Al respecto, el SII señala que la creación de la nueva empresa, junto con el traspaso de los trabajadores de la anterior y los servicios que se prestarán, se enmarcan dentro 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. Por lo que las operaciones consultadas, en principio, no constituirían actos o negocios que puedan ser considerados elusivos en los términos señalados en los Arts. 4 bis y siguientes del CT, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso puedan modificar esta conclusión.

Por su parte, en la medida que los documentos contengan una operación de crédito de dinero, dichos documentos se gravarán con el Impuesto de Timbres y Estampillas (salvo que sea aplicable alguna exención). En ese sentido, el SII concluye que la provisión de fondos que reciba la nueva empresa de servicios por parte de los mandantes para el cumplimiento del encargo no se gravará con

dicho impuesto en la medida que no envuelva una operación de crédito de dinero u otro hecho gravado con Impuesto de Timbres y Estampillas.

Por último, si no se trata de una sociedad abierta al público, los servicios que prestará la nueva sociedad a las empresas del grupo familiar no se encontrarán gravados con IVA, clasificándose sus rentas en el N°5 del Art. 20 de la LIR.