

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

SELECCIÓN OFICIOS DE RENTA, IVA Y OTRAS NORMAS PUBLICADOS DURANTE 2022 Y 2023

Ley sobre Impuesto a la Renta

ORD. N°1556, DE 11.05.2022
ORD. N°1796, DE 03.06.2022
ORD. N°1868, DE 10.06.2022
ORD. N°2231, DE 22.07.2022
ORD. N°2394, DE 10.08.2022
ORD. N°2573, DE 24.08.2022
ORD. N°3060, DE 18.10.2022
ORD. N°3200 DE 03.11.2022
ORD. N°881, DE 21.03.2023
ORD. N°1031 DE 03.04.2023
ORD. N°1310, DE 28.04.2023
ORD. N°1153, DE 13.04.2023
ORD. N°1279, DE 26.04.2023
ORD. N°2213, DE 21.07.2023

Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

ORD. N°3186, DE 03.11.2022
ORD. N°3243, DE 08.11.2022
ORD. N°3245, DE 08.11.2022
ORD. N°3470, DE 28.11.2022
ORD. N°1013, DE 31.03.2023
ORD. N°1293, DE 27.04.2023

Otras normas tributarias

ORD. N°2117, DE 12.07.2022
ORD. N°2571, DE 24.08.2022
ORD. N°191, DE 19.01.2023

ORD. N°1070, DE 06.04.2023

ORD. N°1538, DE 24.05.2023

ORD. N°2221, DE 17.08.2023

SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS RELEVANTES DE IMPUESTO A LA RENTA

ORD. N°1556, DE 11.05.2022

Conceptos clave: Anticipo, pro-pyme.

En el caso de un contribuyente pro-pyme del Art. 14, letra D), N° 3, de la LIR, solicita aclarar si en el caso de recibir anticipos de clientes la empresa debe considerarlos como ingresos del ejercicio, agregando que los anticipos no han sido facturados.

Al respecto, las empresas sujetas al régimen pro pyme determinarán la base imponible sumando los ingresos del giro percibidos en el ejercicio y deduciendo los gastos o egresos pagados en el mismo, salvo en operaciones de la pyme con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen de tributación de la letra A) del mismo Art. 14, en cuyo caso la pyme deberá determinar la base imponible y los pagos provisionales computando los ingresos percibidos o devengados y los gastos pagados o adeudados, conforme con las normas generales.

Por su parte, los anticipos recibidos de clientes constituyen ingresos percibidos de la empresa, por lo que deberán considerarse en la determinación de la base imponible afecta del ejercicio correspondiente, aun cuando estos no hubieran sido facturados.

Lo anterior, se entiende, sin perjuicio de la obligación de emitir la correspondiente factura para lo cual debe distinguirse si el contribuyente realiza ventas de bienes corporales muebles o si presta servicios. En el primer caso, las facturas deberán ser emitidas en el mismo momento en que se efectúe la entrega real o simbólica de las especies. En el segundo, las facturas deberán emitirse en el mismo período tributario en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.

ORD. N°1796, DE 03.06.2022

Conceptos clave: Normas de relación, mayor valor, enajenación de un bien raíz.

Una persona natural, que no tiene asignados bienes raíces a alguna EI que tribute en renta presunta, enajenó un bien raíz a una SpA en la que su padre es socio mayoritario, pero en la cual el enajenante no tiene ninguna participación (accionaria o administrativa).

Al respecto, consulta sobre el concepto de “relacionado” y la aplicación del INR en esta enajenación, hasta por un monto de 8.000 UF y la aplicación del impuesto único sustitutivo del 10 % establecido en el numeral iii) de la letra b) del N° 8 del Art. 17 de la LIR.

Al respecto, el tratamiento tributario aplicable a las personas naturales por el mayor valor obtenido en la enajenación de inmuebles situados en Chile, y que no se encuentren asignados a su EI, no constituye renta aquella parte del mayor valor que no exceda – independiente del número de enajenaciones realizadas o del número de inmuebles de propiedad del contribuyente– la suma total equivalente a 8.000 UF.

Lo anterior, cumpliendo ciertos requisitos, entre ellos, que la enajenación no se efectúe a un relacionado. De acuerdo a lo instruido en la Circular N°43 de 2021, los supuestos de relación concurren cuando el propietario enajena el bien respectivo:

1. A una sociedad de personas o anónima cerrada en que participe directa o indirectamente;
2. Al cónyuge, conviviente civil o parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad;
3. A un relacionado en los términos del N°17 del Art. 8° del CT;
4. A los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad en que el enajenante participe directa o indirectamente, así como a toda entidad controlada directa o indirectamente por estos últimos.

En este caso no se configura ninguno de los supuestos de relación previamente indicados, por lo cual, el mayor valor obtenido en la enajenación del bien raíz será un ingreso no constitutivo de renta en la parte que no exceda de las 8.000 UF, siendo aplicable, a su vez, el impuesto único y sustitutivo de 10 %.

Sin perjuicio de lo anterior, el SII podría revisar la operación a la luz de la NGA, en particular, la fecha de constitución de la sociedad adquirente e ingreso del padre como socio, si el bien adquirido obedece a razones de negocio o la existencia de flujos efectivos de dinero para pagar el precio del inmueble, entre otras cuestiones.

ORD. N°1868, DE 10.06.2022

Conceptos clave: Condonación deuda, empresa relacionada, procedimiento concursal, Estados Unidos.

El Grupo W, a través de la sociedad holding X desarrolla sus distintas líneas de negocio en Chile y el resto de Latinoamérica.

En Chile X es propietaria del 100 % de los derechos de Y SpA, que a su vez concentra el 93 % de la participación de Z SpA, entidad que actualmente se encuentra desarrollando un proyecto en Chile. Durante el año 2021, el Grupo W sometió a Z a un procedimiento concursal en los Estados Unidos (“EE.UU.”), sujeto a las disposiciones del Capítulo XI del Código de Quiebras de dicho país (“Capítulo XI”), con el objeto de reestructurar sus pasivos y negociar mejores condiciones de financiamiento con sus acreedores que le permitan continuar con el desarrollo y operación del proyecto de energía.

A diciembre de 2021, Z había obtenido financiamiento para el desarrollo del proyecto de cuatro fuentes distintas: (i) de terceros acreedores; ii) del propietario minoritario; (iii) de entidades relacionadas; y (iv) de parte de la antigua propietaria minoritaria a la fecha de iniciación del proyecto. Asimismo, W decidió concentrar en X los préstamos intragrupo que se habían otorgado a Z, razón por la cual en octubre de 2021 se celebró una novación por cambio de acreedor entre X, Y y Z, consolidando de esta manera las cuentas por cobrar en X.

Con el objeto de otorgar viabilidad financiera y económica a Z, W celebró un acuerdo de apoyo a la reestructuración con el resto de los acreedores no relacionados de Z. Como parte del mismo proceso, los acreedores que querían hacerse parte del proceso debían verificar sus créditos por medio de la presentación de sus respectivas reclamaciones.

Posteriormente, una vez alcanzando un acuerdo definitivo de reestructuración entre Z y los acreedores que hayan verificado sus créditos, entre ellos X, y en la medida que el Tribunal de Quiebras de EE.UU. considere que el plan o acuerdo cumple con los requisitos exigidos por la ley que regula el proceso, éste debe ser confirmado y validado por dicho Tribunal. Por medio de la confirmación del Tribunal, se liberará a Z de aquellas deudas adquiridas con anterioridad a la fecha de la confirmación, incluyendo las deudas intercompañía que mantiene con X, declarando tales acreencias como incobrables.

A febrero de 2022, el monto total adeudado por Z a X y que se extinguiría o condonaría como consecuencia de la confirmación del Acuerdo de Reorganización por parte del Tribunal de Quiebras de EE.UU., asciende a aproximadamente 100 millones de dólares norteamericanos.

Con base a lo expuesto y lo dispuesto en el Inc. primero del Art. 31 de la LIR, la Circular N°53 de 2020 y la jurisprudencia administrativa del SII, considera que la extinción o condonación de los créditos intercompañía antes mencionados, como consecuencia de la eventual confirmación judicial del Acuerdo de Reorganización bajo las reglas del Capítulo XI del Código de Quiebras de EE. UU., constituye un gasto necesario para producir la renta.

Luego, solicita confirmar que:

1. La condonación de una deuda entre entidades relacionadas, realizada en el marco de un proceso de reestructuración de pasivos sujeto a las disposiciones del Capítulo XI del Código de Quiebras de EE.UU., y que incluye el monto de los créditos que fueron objeto de una novación por cambio de acreedor en forma previa, sería un gasto necesario para producir la renta a nivel del acreedor y, por tanto, deducible en la determinación de su base imponible afecta al IDPC.
2. El hecho que no exista un acuerdo expreso de condonación, por medio del cual el acreedor perdona la deuda o renuncie a su derecho a exigirla, no obsta a la calificación de gasto necesario para producir la renta que tendría la condonación efectuada en el marco del Capítulo XI, por cuanto dicha calificación se adquiriría como consecuencia de la confirmación del Acuerdo de Reorganización que realizaría el Tribunal de Quiebras de los EE.UU., y por medio de la cual las deudas intercompañía serían declaradas extintas.

De acuerdo con los antecedentes, se entiende que la consulta no trata de créditos cuyo procedimiento de castigo se encuentra regulado en el N°4 del Inc. cuarto del Art. 31 de la LIR, sino que respecto de créditos cuya extinción o condonación se pretende sujetar a las normas generales del Art. 31 de la LIR.

Conforme a esto, y sujeto a la revisión de las correspondientes instancias de fiscalización, para aceptar como gasto la condonación de deuda con una empresa relacionada,

realizada en el marco de un proceso de reestructuración de pasivos sujeto a las disposiciones del Capítulo XI del Código de Quiebras de EE.UU., se deberá acreditar que dicha condonación ha sido necesaria para el interés, desarrollo o mantención del giro de la empresa que lo efectúa.

De este modo, la condonación de una deuda entre entidades relacionadas, realizada en el marco de un proceso de reestructuración de pasivos sujeto a las disposiciones del Capítulo XI del Código de Quiebras de EE.UU., y que incluye el monto de los créditos que fueron objeto de una novación por cambio de acreedor en forma previa, podrá constituir un gasto necesario para producir la renta a nivel del acreedor y, por tanto, deducible en la determinación de su base imponible afecta al impuesto de primera categoría, en la medida que la condonación se encuentre asociada al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.

Sujeto a lo expuesto precedentemente, el mero hecho que no exista un acuerdo expreso de condonación, por medio del cual el acreedor perdona la deuda no obsta a la calificación de gasto necesario para producir la renta, en el entendido de que la deuda sea declarada extinta por el Tribunal competente.

ORD. N°2231, DE 22.07.2022

Conceptos clave: Empresario individual, Régimen Pro-Pyme General.

Se le consulta al Servicio respecto de la viabilidad de que un empresario individual arriende un inmueble amoblado a sí mismo en su calidad de persona natural. Además, se indaga acerca de la posibilidad de permanecer en el régimen pro-pyme general, en caso de no superar el límite del 35 % de ingresos calificados como rentas del numeral 1° del Art. 20 de la LIR.

Respecto de la primera consulta, el Servicio señala que, no es factible, dado que la empresa individual y la persona natural son consideradas la misma persona. En cuanto a la segunda consulta, señala que se podrá mantener en el régimen pro-pyme en la medida que cumpla con los requisitos legales.

ORD. N°2394, DE 10.08.2022

Conceptos clave: Rifa, Enajenación de un inmueble.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie sobre los efectos tributarios de una rifa cuyo premio es un inmueble, que se enajenaría al ganador.

Al respecto, el SII informa que no existe un código de actividad económica que permita informar este tipo de operación.

En relación con los efectos tributarios, desde la perspectiva de la persona que enajenará el inmueble, los ingresos por la venta de derechos de participación en la rifa se considerarán rentas, sujetas a IDPC e impuestos finales. Por otro lado, la transferencia del premio se debería materializar por medio de una compraventa, cuyo ingreso deberá tributar

con impuestos finales, considerando como valor de adquisición, el valor del derecho de participación en la rifa.

Respecto de los efectos tributarios, desde la perspectiva del ganador, éste percibirá un incremento patrimonial, que corresponderá a la diferencia entre el valor pagado por el derecho de participación y el valor del inmueble en una posterior enajenación.

Por último, el SII se pronuncia acerca de los efectos tributarios de la contratación de servicios de terceros con motivo de la rifa, señalando que los ingresos por comisiones y honorarios de terceros pueden estar sujetos a IDPC e impuestos finales, y posiblemente a IVA.

ORD. N°2573, DE 24.08.2022

Conceptos clave: Inversión, liquidación, moneda extranjera.

Se le solicita al Servicio clarificar el tratamiento tributario de diversas operaciones efectuadas en moneda extranjera, formulando una serie de consultas.

Al respecto, el SII se pronunció en el tenor de los siguientes puntos:

1. Si un contribuyente -obligado a llevar contabilidad o no- compra dólares y luego adquiere con ellos un instrumento de inversión pagadero en dólares, se entiende que los dólares han sido liquidados al momento de utilizarlo para adquirir dicho instrumento, debiendo reconocer el resultado de dicha operación y pagar los impuestos que correspondan.
2. El mayor valor obtenido en la enajenación de la moneda extranjera es una renta del numeral 5° del Art. 20 de la LIR, sujeta a la tributación de primera categoría.
3. Los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad completa, determinarán el resultado tributario de la enajenación de la moneda extranjera efectuando la conversión a moneda nacional según el tipo de cambio publicado por el Banco Central el día de la compra y de la venta. Luego, deberá reajustarlo al término del ejercicio y se afectará con IDPC e impuestos finales.
4. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, la renta se descontando del valor en pesos obtenido en la enajenación de la moneda extranjera, el valor en pesos de dicha inversión, cuando ha sido efectuada en el mismo ejercicio o el valor de la inversión cuantificada al término del ejercicio anterior, cuando la inversión ha sido efectuada en ejercicios anteriores. El mayor valor es parte de la renta líquida del ejercicio afecta a IDPC. Si se obtiene un menor valor compensará otras rentas de la categoría o formará parte de la pérdida del ejercicio.
Para contribuyentes con contabilidad completa, la renta se descuenta del valor en pesos obtenido en la enajenación de moneda extranjera, afectándola con IDPC. Un menor valor compensa otras rentas o forma parte de la pérdida del ejercicio.
5. En el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa que al término del ejercicio mantengan inversiones en moneda extranjera deberán corregirlas monetariamente.

Contribuyentes con contabilidad completa que mantengan inversiones en moneda extranjera al término del ejercicio deben corregirlas monetariamente.

ORD. N°3060, DE 18.10.2022

Conceptos clave: Reestructuración, grupo empresarial internacional, liquidación.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie acerca de la aplicación del Art. 10 Inc. final de la LIR en una reestructuración de un grupo empresarial internacional.

De acuerdo con lo expuesto por la consultante, un grupo multinacional con inversiones en Chile quiere simplificar su estructura en el extranjero, para efectos de optimizar la administración, en términos de control y reducción de gastos. La estructura comprende una sociedad en Holanda que es dueña del 100 % de las acciones de una sociedad en Reino Unido, que a su vez, es dueña del 100 % de las acciones de una sociedad en España, que a su vez es dueña del 100 % de las acciones de una sociedad en Chile.

La consultante indica que la sociedad en Reino Unido no tiene presencia relevante, por lo que quiere liquidarla, señalando que dicho procedimiento es largo, por lo que está evaluando dos alternativas, la liquidación de la sociedad en Reino Unido o la transferencia del 100 % de las acciones en la sociedad en España, a través de la distribución de dividendos en especie.

Al respecto solicita que el Servicio confirme que, la enajenación de la sociedad en España cumple con los requisitos copulativos para acogerse a la excepción del Inc. final del Art. 10 LIR; y, que el costo tributario que la sociedad en Holanda tiene en la sociedad en España corresponde al equivalente del costo tributario que la sociedad en Reino Unido tenía en la sociedad en España previo a la implementación de las alternativas.

En relación con lo anterior, el SII señaló que, la citada norma que libera de tributación con IA a las enajenaciones ocurridas en el exterior en un contexto de reorganización de un grupo empresarial cuando ésta no genera una renta para el enajenante. Lo anterior, implica que tanto el enajenante como el adquirente o receptor deben ser entidades que se mantengan bajo un dueño común.

Conforme con ello, el Servicio determinó que en el caso planteado se daría el presupuesto de una transferencia a la sociedad controladora, por lo tanto, dispone que la alternativa correspondiente a la disolución se enmarca en la hipótesis de excepción, mas no la distribución de dividendos en especie, puesto que en sí misma no implica la reestructuración del grupo.

ORD. N°3200 DE 03.11.2022

Conceptos clave: Fusión inversa internacional, facultad de tasación.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie sobre los efectos tributarios de una fusión inversa internacional.

Conforme con la presentación, una sociedad española es titular del 99,9 % de los derechos sociales de una sociedad chilena. Los accionistas de la sociedad española son entidades domiciliadas en países con los cuales Chile tiene CDTI y no están relacionadas entre sí.

Al respecto, la consultante señala que el grupo está evaluando realizar una fusión inversa transnacional, en virtud de la cual la sociedad chilena absorbería a la española.

Asimismo, describe que la operación tiene una legítima razón de negocios, puesto que los accionistas de la sociedad española desean distribuir utilidades en una proporción distinta a la participación en el capital, lo que no posible de acuerdo con la legislación española, a diferencia de lo permitido respecto de las SRL en Chile.

En dicho contexto, solicita confirmar que: (1) la fusión transfronteriza es tributariamente neutral; (2) el costo tributario de los accionistas se mantiene en la sociedad absorbente; (3) no existe *goodwill* o *badwill*; (4) las utilidades acumuladas en la sociedad absorbida se integrarán al RAI de la absorbente; y, (5) que los objetivos de la operación son económicos y corporativos, por lo que cumple con la legítima razón de negocios.

En tal sentido, el SII señaló en primer lugar que, la facultad de tasar no es aplicable a las fusiones transfronterizas en la medida que se acredite que sus efectos y consecuencias en el otro país son análogos a una fusión efectuada conforme con nuestra legislación y que dicha operación se realiza bajo un régimen de neutralidad tributaria, al no haber ganancias ni pérdidas.

Respecto la segunda consulta, reafirma que el canje de acciones es un acto material que no implica un incremento patrimonial y que no altera el costo tributario de las acciones o derechos sociales.

En relación con la tercera consulta, señala que, para efectos de que exista *goodwill* o *badwill*, debe existir una inversión en derechos sociales o acciones por parte de la sociedad absorbente en la fusionada y que dicho valor sea distinto al valor total o proporcional del CPT de la sociedad absorbida. Ahora bien, el tratamiento de dichos efectos tiene por finalidad el reconocer tributariamente la inversión o desembolso efectivo, lo que no ocurre en la situación en comento.

En cuanto a la cuarta consulta, señala que, en la fusión por absorción de una sociedad extranjera, la sociedad absorbente al determinar el CPT de cierre debe reflejar en el RAI, el incremento del capital propio producto de la fusión, por lo que las utilidades de la absorbida aumentan el saldo del RAI, sin que deban gravarse como parte de la base imponible de IDPC.

Por último, respecto de la quinta consulta, señala que la legítima razón de negocios que estipula el Art. 14 letra A N°9 de la LIR, será cuestión analizada en las respectivas instancias de fiscalización.

ORD. N° 881, DE 21.03.2023

Conceptos clave: Reestructuración, grupo empresarial internacional, nuda propiedad, acciones.

Una sociedad anónima domiciliada en Chile posee inversiones en empresas filiales operativas, algunas chilenas y otras establecidas en el extranjero. En el marco de un proceso de reorganización, la sociedad chilena propone aportar a una sociedad filial ya existente en el Reino Unido, o constituir una nueva filial en dicho país, la nuda propiedad de las acciones de las filiales operativas chilenas.

Se solicita confirmar al SII que la reestructuración proyectada se encontraría amparada en la norma de reorganización establecida en el inc. quinto del Art. 64 del CT.

El SII sostiene que dicha norma, que inhibe el ejercer sus facultades legales de tasación, así como la exigencia que los efectos de la reorganización internacional se produzcan y agoten en Chile, descansa en que dicha reorganización tenga como objetivo una asignación eficiente de los activos de los contribuyentes domiciliados o residentes en el país, manteniendo el correcto desempeño del grupo empresarial, sin desprenderse de los activos o su control, manteniéndose dentro del mismo grupo. En definitiva, el mayor valor obtenido en la enajenación de los activos no debe quedar radicada en otra jurisdicción. Luego, es esencial que la enajenación pueda gravarse en Chile posteriormente, cuando los bienes salgan efectivamente del control del grupo empresarial, lo cual explica la necesidad de mantenerlos registrados a costo tributario.

Teniendo en consideración lo anterior, el valor de los aportes de la nuda propiedad sobre las acciones que tiene la sociedad chilena en las filiales operativas situadas en Chile, a una sociedad filial establecida en Reino Unido, no sería susceptible de tasación.

ORD. N°1031 DE 03.04.2023

Conceptos clave: NGA, reestructuración internacional.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie sobre la aplicación de los Arts. 4° bis, ter y quater del CT a una reestructuración que implica constitución de filial en el exterior y que confirme que los actos jurídicos, contratos y relaciones comerciales que se implementarían, individualmente o en su conjunto, no configuran una hipótesis legal de abuso o simulación.

Conforme con la presentación, un grupo empresarial extranjero constituyó una SpA en Chile (AAA SpA), a través de la cual adquirió las acciones de otras sociedades chilenas, que junto con otras entidades en la región desarrollan la operación. Luego, implementó una reducción en su malla enajenando y fusionando otras sociedades, para efectos de su simplificación.

Actualmente está evaluando llevar a cabo una reestructuración en la región, en virtud de la cual AAA SpA sería la entidad principal y constituirá una filial en Uruguay que centralizaría la gestión y compra de productos a proveedores latinoamericanos, a través de agencias en cada uno de los países, de acuerdo con las directrices de AAA SpA. Conforme con ello, pretende disolver la sociedad operativa en Chile que fue adquirida a través de AAA SpA.

Al respecto, el Servicio señaló que conforme con lo indicado por la consultante las entidades del grupo recibirían una rentabilidad fija garantizada por la entidad principal, quien a su vez recibiría la rentabilidad residual de las operaciones, justificado desde un punto de vista de precios de transferencia en razón de las funciones, riesgos, activos y responsabilidades de cada una, debidamente respaldadas por estudios pertinentes y que se verificarán en la instancia de fiscalización correspondiente.

Por otro lado, mencionó que le llama la atención la necesidad de la constitución de la filial uruguaya, ya que estima que de acuerdo con los antecedentes la entidad principal

chilena cuenta con las capacidades para desarrollar el giro. En tal sentido, estima que una eventual fiscalización por NGA deberá acreditarse la efectividad de las funciones desarrolladas por la filial uruguaya, para efectos de descartar la duplicidad de funciones y verificar que la última cuente con medios materiales para desarrollar su actividad. De igual forma, considera que se debe verificar las cantidades que se transfieran entre la entidad principal chilena y la filial uruguaya por la intermediación y, en general, se debe verificar que existan razones económicas o jurídicas relevantes para que la entidad chilena le delegue la actividad a la uruguaya.

En la misma línea, el Servicio considera que no existe justificación suficiente para la constitución de la filial, como tampoco que esto sea en el exterior. En relación con lo anterior, la consultante habría señalado que era para efectos de centralizar la negociación y compra de productos, objetivo que podría ser alcanzado a través de la matriz, considerando que cuenta con la capacidad y *know how*. De acuerdo con ello, el SII considera que no hay motivos suficientes para la constitución de la filial y la delegación de funciones, y adicionalmente, estima que no cumple con el objetivo de simplificación la estructura de la propiedad.

Por último y en cuanto a la disolución de la sociedad operativa chilena, señaló que las razones esgrimidas serán objeto de análisis en la instancia de fiscalización que corresponda.

Con todo, el Servicio concluyó que la estructura propuesta podría calificar como elusiva, en la medida que erosione la base imponible afecta a impuestos en Chile.

ORD. N°1310, DE 28.04.2023

Conceptos clave: Gasto de operación y puesta en marcha, pago, adquisición unidad de negocios.

Una compañía multinacional constituyó en Chile una SpA para que desarrolle una determinada actividad nueva tras adquirir de un tercero una unidad de negocios. Para estos efectos, la SpA constituida en Chile celebrará con la vendedora un contrato marco por medio del cual la primera adquiriría los activos necesarios para el desarrollo de la nueva actividad comercial, junto con la posición contractual que la vendedora mantenía en los contratos vigentes a esa fecha con sus clientes y permisos asociados a la actividad.

Al efecto, solicita confirmar al SII que la parte del precio, distinta de la que deba reconocerse como costo de los bienes del activo fijo y que, a su entender, correspondería al conjunto de otros bienes y derechos que se pagan para poder desarrollar la unidad de negocio, tributariamente debe tratarse como un gasto de operación y puesta en marcha o, en su defecto, como activo intangible.

En el caso consultado, dependiendo del cumplimiento de los respectivos requisitos legales, el SII concluye que el pago realizado por la adquisición de la posición contractual y los permisos podría calificar como un gasto de organización y puesta en marcha, siempre que cumpla los requisitos del Inc. primero y del N°9 del Inc. cuarto del Art. 31 de la LIR; en particular, que no forme parte del costo de los bienes de la empresa.

ORD. N°1153, DE 13.04.2023

Conceptos clave: Tributación extranjero, pérdida domicilio y residencia en Chile.

Una persona natural chilena –cumpliendo con todas las formalidades y requisitos que establece la ley– ha perdido su residencia y domicilio en Chile y solo mantiene en el país ciertas actividades pasivas de primera categoría en su condición de EI, las cuales representan un monto inferior al 50 % de su patrimonio y estas no se encuentran generando rentas afectas a impuesto a la renta.

El SII sostiene que la persona natural (titular de la empresa) tribute para los efectos de la LIR como EI no impide aplicar las normas ni altera sus efectos tributarios de suerte que, en virtud de la separación patrimonial entre los activos y pasivos incorporados al giro y contabilidad de la empresa respecto de los bienes personales del titular de la EI que no se encuentran incorporados a la misma, puede distinguirse entre la tributación del titular de la empresa y de la EI una vez que pierda su domicilio y residencia en Chile.

A partir de lo anterior, en relación con lo consultado y distinguiendo los efectos tributarios tanto para el titular de la empresa como para la EI, se sigue que:

1. Respecto de las inversiones de carácter pasivo asignadas a la EI y que se entienden situadas en Chile, la inversión se mantiene en Chile, debiendo la EI determinar su RLI considerando los ingresos provenientes de la totalidad de estas inversiones, esto es, rentas de fuente mundial.
2. Si el titular de la EI, tras abandonar el país, y cumpliendo las condiciones, pierde su residencia y domicilio en Chile para fines tributarios, tributará en Chile únicamente por las rentas de fuente nacional con IA del artículo 60 de la LIR.

El EI deberá presentar la correspondiente declaración anual de impuestos a la renta conforme lo dispuesto en el Art. 65 de la LIR, obligación que se mantiene siempre que lleve contabilidad completa y aun cuando en el respectivo ejercicio no genere rentas. El titular del EI, también deberá presentar su declaración anual de impuesto a la renta conforme lo dispone el N°4 del Art. 65 de la LIR.

Con relación a lo anterior, el EI no constituye una persona distinta de su titular, de suerte que el EI y la persona natural son la misma persona y comparten RUT, por lo cual el respectivo Formulario 22 deberá ser presentado utilizando el RUT de la persona natural.

Finalmente, mientras se mantengan los presupuestos que originaron la pérdida de domicilio y residencia en el país, la persona natural titular de la EI, se encontrará afecto a impuesto solo sobre sus rentas de fuente chilena.

ORD. N°1279, DE 26.04.2023

Conceptos clave: Precio de transferencia, exceso de endeudamiento, aplicación.

De acuerdo con los antecedentes, AAA SpA es una naviera chilena que forma parte de un grupo empresarial noruego cuyo negocio es la operación de naves de todo tipo y la prestación de servicios de transporte marítimo para la industria salmonera. En el contexto de un programa de auditoría, el SII revisó la operación, correspondiente a intereses devengados

asociados a un crédito o financiamiento con una empresa relacionada domiciliada en Noruega, considerándolo un interés superior a la que correspondería en condiciones normales de mercado de acuerdo con lo establecido en el Art. 41 E de la LIR.

Dicho lo anterior, se solicita confirmar la aplicación del impuesto del inc. primero del Art. 21 de la LIR a las diferencias determinadas en virtud del Art. 41 E de la LIR, respecto de los intereses de la operación de compraventa al crédito y aclarar el método que permita evitar la aplicación de dos impuestos en carácter de único sobre un mismo hecho jurídico, teniendo en consideración que parte de los intereses de la operación fueron incorporados por el contribuyente en la base imponible del impuesto del Art. 41 F de la LIR.

El SII sostiene que los Arts. 41 E y 41 F de la LIR son normas de control independientes con hechos gravados diferentes. Luego, verificándose los supuestos que hacen procedente la tributación dispuesta en el Art. 41 F de la LIR y en el Art. 41 E de la LIR, deberán aplicarse ambos impuestos de acuerdo con las instrucciones pertinentes, sin perjuicio que, por disposición expresa de la ley, los impuestos señalados se aplican en carácter único.

Considerando lo anterior, para evitar que, en el caso consultado, el contribuyente se encuentre gravado respecto de las mismas cantidades con dos impuestos que tienen la calidad de únicos, los intereses incorporados en la base imponible del Art. 41 F de la LIR deberán rebajarse de las diferencias determinadas en virtud del ajuste del N°4 del Art. 41 E de la LIR, deduciéndose de la base imponible del impuesto del Inc. primero del Art. 21 de la LIR.

Sobre la materia, cabe hacerse presente que, debido a la naturaleza de las cantidades y operaciones a las que resulta aplicable, el Art. 41 F de la LIR es una norma de control especial respecto de la norma de precios de transferencia del Art. 41 E de la LIR.

ORD. N°2213, DE 21.07.2023

Conceptos clave: Facultad de tasación, aporte, reorganización internacional.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie acerca de la procedencia del ejercicio de las facultades de tasación de un aporte de activos que una sociedad chilena mantiene en el exterior a una entidad sin domicilio ni residencia en Chile, o si, por el contrario, podrá acogerse a la norma de excepción del Inc. 5° del Art. 64 del CT.

Al respecto, el Servicio se refiere a la citada norma señalando que estará inhibido de tasar el aporte de activos de cualquier clase, efectuado en una reorganización de un grupo empresarial, que obedezca a una legítima razón de negocios, subsistiendo el aportante, en la medida: (1) que implique un aumento de capital o la constitución de una sociedad nueva; (2) que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante; (3) que los aportes se realicen de acuerdo con el valor contable o tributario en que se registraban en el aportante; y, (4) que los valores se asignen en la junta de accionistas o escritura pública, según corresponda.

En cuanto a reorganizaciones empresariales internacionales, el SII ha interpretado que para la procedencia de lo dispuesto en el Inc. 5° del Art. 64 del CT es menester que los efectos tributarios de la reorganización se produzcan y agoten en Chile. Lo anterior,

implica que, si bien dichas operaciones pueden ser efectuadas, se debe proteger el interés fiscal y la posibilidad de fiscalizarlas.

En tal sentido, el SII señala que, el objetivo es resguardar que el eventual mayor valor generado en la transferencia de los activos no se radique en otra jurisdicción, resultando esencial que la enajenación posterior se grave en Chile, concluyendo que, si bien el efecto de la inhibición de la tasación es posponer la tributación, no es evitarla.

De acuerdo con ello, el Servicio estimó que, en el caso en consulta, al tratarse de un bien ubicado en el exterior que podría ser enajenado por una entidad extranjera, dicha operación no sería susceptible de pagar impuesto en Chile, por lo que el aporte previo sí podrá ser tasado.

SELECCIÓN DE ALGUNOS RELEVANTES OFICIOS DE IVA

ORD. N°3186, DE 03.11.2022

Conceptos clave: Contrato de canje, servicios.

Dos empresas desean celebrar un contrato de “canje”, en que ambas se obligan a realizar servicios recíprocos, sin la obligación de realizar un pago en dinero por los servicios encomendados, solicitando confirmar que ambas empresas, por la ejecución de los servicios sujetos al contrato de canje, emitan facturas afectas a IVA, utilizando el crédito y generando el débito correspondiente para cada una de ellas.

Al respecto, el contrato consultado, cuyas prestaciones implican un intercambio de servicio por servicio, no corresponde a un contrato de permuta, sino que un contrato innominado, que el peticionario denomina “canje”, el cual no se encuentra cubierto por los Arts. 18 y 19 de la Ley de IVA.

Luego, la definición de servicio contenida en el N°2 del Art. 2 de la Ley de IVA, vigente a la época de pronunciamiento del SII, entendía por “servicio” gravado con IVA, la acción o prestación que una persona realiza para otra, por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga de actividades comprendidas en los N°3 y 4 del Art. 20 de la LIR.

Como se aprecia, el servicio se encuentra gravado cuando un contribuyente de IVA percibe a cambio “cualquier otra forma de remuneración”, concepto dentro del cual se puede entender incluida la prestación de otro servicio remunerable.

Por otra parte, las facturas deben emitirse en el mismo período tributario en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio, por tanto, tan pronto las prestaciones sean efectuadas por cada una de las partes, deberá emitirse la respectiva factura por la prestación de servicios respectiva.

Finalmente, si bien corresponde a las partes valorizar las prestaciones, este Servicio puede tasar la operación conforme al Art. 64 del CT, así como revisar especialmente la efectividad, naturaleza y valoración de los servicios recíprocos, sin perjuicio de analizar la operación en el marco de la NGA del mismo Código.

ORD. N°3243, DE 08.11.2022

Conceptos clave: Sociedades de profesionales, giro exclusivo, fallecimiento de un socio.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie acerca de la exigencia de giro exclusivo de las sociedades de profesionales, en el caso de inversión de los valores que se acumulen en la sociedad, para efectos de proteger el capital y, por otro lado, respecto de los efectos de la muerte de uno de sus socios.

Al respecto, el Servicio establece que, dentro de los requisitos para efectos de calificar como una sociedad de profesionales, se encuentra la exigencia de un objeto social exclusivo, el cual debe corresponder a la prestación de servicios o asesorías profesionales.

En tal sentido dispone que, una sociedad que realiza actividades rentísticas, en principio no tributará como sociedad de profesionales, sin embargo, el giro exclusivo no se desvirtuaría en el caso de llevar a cabo inversiones ocasionales.

En cuanto al incumplimiento del requisito que exige que todos los socios sean profesionales o sociedades de profesionales, en el caso del fallecimiento de uno de los socios, cuyo lugar es tomado por la sucesión hereditaria, el SII señala que, en dicha situación efectivamente se incurrirá en el incumplimiento, dejando de ser una sociedad de profesionales para fines tributarios.

ORD. N°3245, DE 08.11.2022

Conceptos clave: Profesiones, requisitos, sociedades de profesionales.

Una sociedad de responsabilidad limitada que tributa en la primera categoría está conformada por dos socios, un contador auditor y un químico farmacéutico, quienes se dedican en forma exclusiva a realizar asesorías contables y tributarias, lo cual estaría consignado en su objeto social.

El socio de profesión químico farmacéutico, que tiene experiencia en temas comerciales, contables, administrativos y laborales, y que ha participado en diplomados sobre “gestión y aplicación tributaria” consulta si la sociedad cumple con los requisitos para tributar como sociedad de profesionales.

Al respecto se informa que la Ley N°21.420 modificó, a contar del 01.01.2023, el concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N°2 del Art. 2 de la Ley de IVA, eliminando de ella el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la LIR.

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

Sin perjuicio de lo anterior, efectivamente la letra a) del N°2 del Art. 6 de la Ley N°21.420 amplió la exención contenida en el N°8 de la letra E del Art. 12 de la Ley de IVA, extendiéndola a los ingresos generados por las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del N°2 del Art. 42 de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría. De este modo, independientemente de los servicios o asesorías profesionales que presten este tipo de sociedades, sus prestaciones se encontrarán exentas de IVA.

Conforme las instrucciones administrativas vigentes sobre las sociedades de profesionales, para calificar como tales se deben reunir una serie de requisitos, entre ellos, en lo que interesa a la presente consulta, desarrollar actividades que importen el ejercicio de profesiones liberales o de cualquiera otra profesión no comprendida en la primera categoría o en el N°1 del Art. 42 de la LIR, entendiéndose incluidas las siguientes labores:

- a. Aquellas realizadas por las personas que tengan un título profesional otorgado por alguna universidad del Estado o reconocida por éste, según las normas de cada actividad profesional; y,

- b. Aquellas realizadas por personas que se encuentren en posesión de algún título no profesional, otorgado por alguna entidad que los habilite para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio.

Asimismo, es necesario que todos los socios deban ejercer la misma profesión para la sociedad o alguna profesión similar, afin o complementaria; entendiendo que lo similar, afin o complementario de las profesiones que ostentan los socios se debe apreciar considerando las actividades que desarrolla la sociedad, no siendo posible que uno o más de ellos solo aporte capital, porque ello desnaturaliza el objeto de la sociedad y la consideración a la persona con la que nacen este tipo de sociedades.

En el caso particular, el químico farmacéutico tiene estudios superiores en materias tributarias, habiendo obtenido incluso diplomados en tributación, lo que le permitiría prestar asesorías contables y tributarias de manera profesional.

En consecuencia, en el caso consultado, en la medida que se cumpla el requisito anterior, la profesión del químico farmacéutico (con diplomados en tributación) sería, en este caso, complementaria con la de contador auditor.

ORD. N°3470, DE 28.11.2022

Conceptos clave: Servicios intraholding, transporte de pasajeros.

Se solicita confirmar al Servicio que los servicios prestados por una entidad que no puede prestar servicios al público en general, subcontratada por otra sociedad del mismo grupo empresarial, que ejerce actividades de transporte de pasajeros en el marco de una licitación pública adjudicada antes del 01.01.2023, se encuentran exentos de IVA.

Conforme su texto aún vigente a esta fecha, el N°2 del Art. 2 de la Ley de IVA define al hecho gravado “servicio” como la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del Art. 20 de la LIR.

En ese contexto, el Servicio resolvió que los servicios prestados por una empresa al interior de su grupo empresarial, en la medida que no se encuentre abierta al público y posea una prohibición estatutaria de ofrecer sus servicios al mercado, no se encuentra afecta a IVA, toda vez que, al no operar como una agencia de negocios, sus actividades no se encuentran comprendidas dentro de los números 3 y 4 del Art. 20 de la LIR.

Sin embargo, la Ley N°21.420 modificó, a contar del 01.01.2023, el concepto de hecho gravado “servicio” contenido en el N°2 del Art. 2 de la Ley de IVA, eliminando el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 y 4 del Art. 20 de la LIR. Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, salvo que concurra alguna exención.

De este modo, los servicios intraholding prestados por una sociedad a otra distinta, al interior de un mismo grupo empresarial, quedarán afectos a IVA a contar del 01.01.2023, salvo que respecto de dichos servicios concorra alguna exención.

Por otra parte, el inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N°21.420, en lo que interesa a la presente consulta, dispone que la modificación al concepto de hecho gravado “servicio” no se aplicará respecto de servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1° de enero de 2023.

Al respecto, la Circular N°50 de 2022 instruye que el concepto de servicios “comprendidos” en licitaciones y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 01.01.2023 no solo cubre aquellos servicios que constituyen el objeto principal de la licitación o compra pública, sino también los servicios que el adjudicatario o contratista subcontrate con terceros proveedores a fin de cumplir la licitación adjudicada, o compra pública contratada, con anterioridad a 01.01.2023, siempre y cuando sean estrictamente necesarios para la ejecución de la licitación o compra pública y puedan, por tanto, entenderse “comprendidos” en ellas.

Así, verificándose las exigencias señaladas en el párrafo precedente, los servicios intraholding prestados por una sociedad subcontratada por otra sociedad del mismo grupo empresarial, y que en la actualidad no se encuentran afectos a IVA conforme a la definición vigente de “servicio”, mantendrán dicho tratamiento (no afecto a IVA), a contar del 01.01.2023, por aplicación de lo dispuesto en el inciso segundo del Art. octavo transitorio de la Ley N°21.420.

ORD. N°1013, DE 31.03.2023

Conceptos clave: Peluquerías, dueños de salones, arriendo de sillón, peluqueros independientes.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie acerca de la tributación con IVA, aplicable a los dueños de salones de belleza por los servicios de peluquería propiamente tal y el arriendo de sillón, en relación con el cambio del concepto de “servicios”.

Al respecto, el Servicio confirma que la tributación de las peluquerías no ha cambiado producto de las modificaciones a la Ley de IVA incorporadas por la Ley N° 21.420, confirmando que se mantienen vigentes las instrucciones sistematizadas en el oficio N° 2993 de 2020, aplicables a los dueños de las peluquerías.

En cuanto a los peluqueros independientes, cuya renta se origina exclusivamente en el trabajo personal, incluyendo la modalidad de arriendo de sillón, señala que:

1. Los ingresos de segunda categoría se afectan con IGC, debiendo declarar anualmente. Asimismo, establece que, deberán emitir boletas de honorarios y declarar mensualmente sus PPM, salvo que se trate de servicios prestados por personas naturales o jurídicas obligadas a retener el impuesto con la tasa provisional del Art. 74 N°2 de la LIR.

2. Respecto a los servicios de peluquería prestados por estos contribuyentes, señala que están exentos de IVA, en virtud del Art. 12 letra E) N°8 de la LIVS.
3. Por último, el Servicio señala que, los peluqueros independientes que trabajan mediante el sistema de arriendo de sillón y que no pueden tributar en la segunda categoría, como una EIRL, podrán hacerlo en la primera categoría, exentos de IVA de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 12 letra E) N°12 de la Ley de IVA.

ORD. N°1293, DE 27.04.2023

Conceptos clave: Oficio N°1013 de 2023, criterio sin efecto.

Se le solicita al Servicio que aclare el alcance del criterio dispuesto en el numeral 3 del Oficio N° 1013 de 2023, que es reiterado en los Oficios N°1014, N° 1015 y N° 1019 de 2023, señalando que parece ser inconsistente con lo resuelto en el Oficio N° 666 de 2007, el cual se refiere al alcance de la exención del Art. 12 letra E N°12 de la Ley de IVA, que excluye a las personas ficticias, en consecuencia, no sería aplicable a una EIRL.

Al respecto, el Servicio confirma que efectivamente el criterio sostenido en el Oficio N° 1013 de 2023 es inconsistente con el dispuesto en el Oficio N° 666 de 2007, eliminando el numeral 3 del referido pronunciamiento, y sus referencias contenidas en los oficios N°s 1014, 1015 y 1019 de 2023.

SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS RELEVANTES DE OTRAS NORMAS

ORD. N°2117, DE 12.07.2022

Conceptos clave: Donación, Fundación.

Se le consulta al Servicio si el fundador puede realizar donaciones permanentes en dinero a su propia Fundación.

Al respecto, el Servicio señala que, no le corresponde determinar si un fundador puede efectuar donaciones a su propia fundación o no, sin perjuicio de su facultad para fiscalizar la correcta aplicación del impuesto a las donaciones correspondiente, al no acogerse a ninguna ley especial que conlleve beneficios tributarios y la consideración como gasto no aceptado para el donante, pudiendo afectarse con el impuesto único del Art. 21 Inc. 1° de la LIR.

ORD. N°2571, DE 24.08.2022

Conceptos clave: Convenios, “cláusula Chile”, pro-pyme.

Una empresa chilena, bajo el régimen pro-pyme general, recibiría dividendos desde Perú, el cual sería su único ingreso.

La tasa transitoria de IDPC es de un 10 % hasta el año comercial 2022, por lo que los dividendos recibidos desde Perú cumplirían completamente su tributación con el impuesto pagado en Perú. La empresa chilena repartiría utilidades a Colombia y se aplicaría la “cláusula Chile”, por lo que no se aplicaría la tasa convenio, sino que el IA de tasa 35 % y, si subsiste un remanente de IPE, se imputaría contra el IA.

Atendido lo anterior, se pregunta si se aplica la “cláusula Chile”, aun cuando no haya crédito de IDPC contra el IA, ya que al IDPC se le habría imputado completamente el IPE pagado en Perú, no habiendo pago de IDPC.

Al respecto, en el entendido que sea aplicable el CDTI entre Chile y Colombia, el Art. 10 del mismo dispone que las tasas reducidas no aplicarán por dividendos provenientes desde Chile en la medida que el IDPC sea acreditable contra el IA. Ahora bien, el hecho que el IDPC sea pagado mediante el crédito total disponible proveniente de IPE, o que la tasa de IDPC sea inferior a la tasa general, no impide la aplicación de la denominada “cláusula Chile”, toda vez que el IDPC sigue siendo acreditable en su totalidad contra los impuestos finales en Chile, independientemente de la tasa aplicable o la forma de pago del mismo.

En consecuencia, Chile no verá limitada su potestad tributaria, pudiendo aplicar la tasa general de IA del 35 %. Precisado lo anterior y esclarecido que no hay limitación respecto de la tasa de IA por pago de dividendos provenientes de Chile y remesados a una persona residente en otro Estado Contratante, para efectos del CDTI, nada impide que el pago del IA se realice mediante la imputación del crédito total disponible en exceso, siempre que cumpla con los requisitos contenidos en la LIR.

ORD. N°191, DE 19.01.2023

Conceptos clave: Ley N°21.440, Donación, Criptomonedas.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie acerca de la posibilidad de acoger una donación de criptomonedas al régimen de donaciones con beneficios tributarios incorporado por la Ley N° 21.440.

Al respecto, el Servicio señala que, conforme lo dispuesto por la Ley sobre Rentas Municipales, son bienes susceptibles de donaciones con dichos beneficios, el dinero, bienes corporales y bienes incorporeales, siempre que estos últimos estén sujetos a un sistema de registro o inscripción por disposición legal, razón por la cual, las criptomonedas al no corresponder a estos tipos bienes, no pueden acogerse al régimen referido.

ORD. N°1070, DE 06.04.2023

Conceptos clave: Exenciones, Federación Aérea de Chile, impuesto anual bienes de lujo.

El Club Aéreo XXX es una entidad sin fines de lucro que, además de sus actividades como club de vuelo, presta otros servicios como el arriendo de terrenos para hangares, el arriendo de aeronaves, la realización de cursos de vuelo, la venta ocasional de aeronaves a terceros, entre otros.

En ese contexto, solicita confirmar que se encuentra exento del impuesto establecido en el Art. 9 de la Ley N°21.420, por cumplir con los requisitos de la exención contenida en el Inc. segundo de dicho artículo. Además, solicita confirmar que se encuentra exento del señalado impuesto por aplicación del Art. 4 de la Ley N°10.502.

El artículo 9 de la Ley N°21.420 establece un impuesto anual de tasa 2 % sobre el precio corriente en plaza de helicópteros, aviones, yates, automóviles, station wagons y vehículos similares, que cumplan determinados requisitos, de propiedad de un contribuyente persona natural o jurídica. Sin embargo, el inciso segundo de dicho artículo dispone que no se afectarán con este impuesto los bienes de propiedad de una empresa que desarrolle actividades de los N° 1°, 3°, 4° y 5° del Art. 20 de la LIR, siempre que los bienes respectivos se encuentren efectivamente destinados y sean indispensables para el desarrollo de dichas actividades.

Al efecto, y conforme al criterio sostenido por el SII, una institución sin fines de lucro no puede ser considerada una empresa, por cuanto el lucro es un elemento esencial de dicho concepto. Luego, dado que el Club Aéreo XXX no reviste la calidad de empresa por tratarse de una institución sin fines de lucro, por lo que a su respecto no es aplicable la mencionada exención.

Sin perjuicio de lo anterior, y en relación con el Art. 4 de la Ley N°10.502, que dispone que “la Federación Aérea de Chile y los Clubes Aéreos afiliados a ella quedan exentos de toda contribución o derecho fiscal o municipal presente o futuro sobre sus bienes y rentas”, el SII resolvió que el vocablo “contribución” está empleado en un sentido amplio, abarcando todos los impuestos determinados en la ley, sea que éstos graven rentas o bienes. De este modo, en la medida que el Club Aéreo XXX se encuentre afiliado a la señalada

federación, se exime del impuesto establecido en el Art. 9 de la Ley N°21.420, requisito que deberá acreditar debidamente ante el SII.

ORD. N°1538, DE 24.05.2023

Conceptos clave: Donación, Confusión.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie acerca de los efectos tributarios de la adquisición por sucesión por causa de muerte de un crédito respecto del cual los herederos son, a su vez, deudores.

Al respecto, el Servicio señala que, para efectos del impuesto a las herencias, el crédito en cuestión debe ser comprendido en la base imponible, puesto que, en caso de operar la confusión, como modo de extinguir, esto ocurrirá luego del devengamiento del impuesto. Asimismo, el Art. 4° de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, no autoriza la deducción de créditos susceptibles de extinguirse por confusión.

ORD. N°2221, DE 17.08.2023

Conceptos clave: Intereses, Establecimiento Permanente extranjero, matriz chilena, fuente.

Una sociedad residente en Chile mantendría agencias o EP en diversas jurisdicciones, incluyendo Paraguay, Ecuador y Perú. Para el financiamiento de las actividades de estos EP, cada uno de ellos habría suscrito préstamos con un banco residente en Japón, los cuales serían financiados con fondos propios, sin recurrir a recursos de la matriz.

Luego, solicita confirmar que:

1. De acuerdo con nuestra legislación interna, los intereses obtenidos por el banco japonés tendrían su fuente en Chile.
2. De ser aplicables los CDTI entre Chile con Ecuador, Paraguay y Perú, la fuente de los intereses estaría radicada en dichos países, al encontrarse situados en ellos los EP, obteniendo en consecuencia el banco japonés una renta de fuente extranjera que no se encuentra sujeta a imposición en Chile.
3. Las disposiciones de los CDTI vigentes de Chile con Ecuador, Paraguay y Perú serían aplicables aun cuando los EP no sean residentes en dichas jurisdicciones para efectos del CDTI, por cuanto la norma sólo exigiría que se encuentren situados en dichos Estados Contratantes.

Al respecto, el SII sostiene que aun cuando el deudor sea un EP en un tercer Estado, en la medida que la matriz de dicho EP se encuentre domiciliada en Chile, se entenderá que la fuente de los intereses pagados también se encontrará en el país, por lo que se gravarán en conformidad con la legislación interna.

Ahora bien, en el caso concreto habrá que estarse también a lo dispuesto en los CDTI celebrados por Chile con Japón, Ecuador, Paraguay y Perú, respectivamente. Considerando que los referidos CDTI son de carácter bilateral, en los denominados casos triangulares

cada CDTI se debe analizar de forma individual y únicamente respecto de aquellos países que se encuentran comprendidos.

En ese contexto, se tiene presente que el Art. 11 de los CDTI, permite que los intereses, definidos en conformidad con dicho artículo, pagados a un residente de un Estado Contratante, sean gravados también en el Estado del cual proceden (Estado de la fuente), de acuerdo con el párrafo 2 de ese artículo.

Ahora bien, para determinar si los intereses proceden de un Estado Contratante en particular se deberá estar al párrafo 5 del Art. 11 de los Convenios el cual establece que se considerará que los intereses tienen su fuente en, o proceden de, ese Estado, si:

1. Son pagados por un residente de ese Estado o,
2. El pago se origina en un EP (según Convenio) situado en ese Estado, siempre que los recursos del crédito se hayan destinado a financiar sus necesidades y soporte la carga de los intereses.

Conforme lo anterior y considerando que los CDTI se aplican bilateralmente, de modo simultáneo e independiente, se puede dar lugar a la aplicación de dos CDTI diferentes respecto del país donde sea residente quien se beneficia de los intereses: uno con el país donde sea residente el EP y otro con el país donde sea residente su matriz. Por tanto, la regla general de fuente establecida en el mencionado párrafo 5 implica que el interés puede entenderse que procede de dos Estados distintos.

En el caso analizado, para los efectos del CDTI entre el Estado de residencia de la persona que recibe el interés (Japón) y el Estado donde se encuentra situado el EP según CDTI (por ejemplo, Ecuador), se considerará que el interés procede del Estado del EP según Convenio (Ecuador), al suscribir éste directamente el préstamo para financiar sus actividades y soportar el pago de intereses con fondos propios y no recursos de la Matriz en Chile. Por su parte, para los efectos del CDTI entre Japón (Estado de residencia de la persona que recibe los intereses) y Chile, se entiende que los intereses proceden del Estado de residencia del deudor (Chile).

Finalmente, se debe tener presente que, respecto de los impuestos que Chile imponga sobre los intereses en conformidad con su legislación interna y el Art. 11 del Convenio con Japón, dicho país deberá otorgar un crédito para eliminar la doble imposición internacional.