

NOVEDADES TRIBUTARIAS

ABRIL 2022

- › CAMBIOS EN EL IMPUESTO TERRITORIAL: CONTRIBUCIONES: NUEVAS TASAS Y FORMAS DE IMPUGNACIÓN
- › NUEVA JURISPRUDENCIA: TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DECLARA LA INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 149 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, EN LA PARTE QUE LIMITA LAS CAUSALES DE RECLAMACIÓN DE LOS AVALÚOS
- › OFICIO N°820: CRÉDITO POR IMPUESTO TERRITORIAL PARA CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO
- › LEY N°21.440: QUE CREA UN RÉGIMEN DE DONACIONES CON BENEFICIOS TRIBUTARIOS EN APOYO A LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO
- › CIRCULAR N°15: SOCIEDADES PLATAFORMAS DE INVERSIONES
- › CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE CHILE Y ESTADOS UNIDOS
- › PRECIOS DE TRANSFERENCIA: EXCESO DE ENDEUDAMIENTO A LOS OJOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA
- › OFICIO N°979: COSTO Y COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS EN LA ENAJENACIÓN DE CRIPTOMONEDAS
- › OFICIO N°1258: SOBRE LAS INDEMNIZACIONES LABORALES EN PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL
- › OFICIO N°1322: RETIRO DE FONDOS DE AHORRO PREVISIONAL VOLUNTARIO POR UNA PERSONA QUE ES NO RESIDENTE EN CHILE
- › OFICIO N°1113: CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA Y CONCEPTOS DE ENTIDAD TRANSPARENTE – BENEFICIARIO EFECTIVO



CAMBIOS EN IMPUESTO TERRITORIAL: CONTRIBUCIONES: NUEVAS TASAS Y FORMAS DE IMPUGNACIÓN



¿Sufriste un aumento en el monto de las contribuciones (Impuesto Territorial) de tu bien inmueble?

Te explicamos por qué:

Cada cuatro años el SII debe reevaluar los bienes raíces no agrícolas, correspondiéndole realizar este proceso el presente año 2022. De acuerdo a los nuevos valores y a las tasas de Impuesto Territorial existentes se originaría un aumento significativo del monto a pagar por contribuciones, por lo que se han debido modificar las tasas del impuesto, disminuyéndolas. El cambio en la tasa se produjo el pasado 12 de abril de 2022, tras la publicación en el Diario Oficial del Decreto 437, que fija nuevas tasas del impuesto territorial para los bienes raíces no agrícolas.

¿Por qué los últimos dos saltos de las contribuciones han sido tan elevados?

Principalmente, por el aumento del valor de las propiedades y porque el avalúo fiscal se ha acercado cada vez más al valor comercial, ya que, según se señaló, las tasas del Impuesto Territorial fueron rebajadas. En este sentido el SII indica que “la legislación vigente garantiza que, si luego de un proceso de reavaluo, las contribuciones de una propiedad aumentan en más de un 25% respecto de lo que debió pagarse durante el semestre inmediatamente anterior, se deberá aplicar un alza gradual de contribuciones.”

¿Consideras que el avalúo de tu propiedad está siendo demasiado elevado?

Para estos casos, la Ley contempla distintas vías de impugnación del avalúo que ha sido determinado para cada propiedad, para lo cual los contribuyentes disponen de dos mecanismos:

El primero, es un Recurso de Reposición Administrativa en contra de los avalúos ante el SII que puede realizar el mismo propietario, sus representantes legales y/o las municipalidades, al tratarse de una instancia extrajudicial. Este procedimiento se realiza en la Dirección Regional correspondiente a la ubicación del bien raíz, dentro de los 30 días hábiles siguientes a la publicación de la tabla de avalúos (formalmente, “término de la exhibición del rol de avalúos”) en la respectiva municipalidad. Para saber cuándo se exhibirán y dónde, específicamente, puedes consultar este link: https://www.sii.cl/destacados/reavaluo/2022/calendario_exhibicion_rol.pdf

El segundo mecanismo consiste en interponer, por el propietario o municipalidad, un reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero (TTA), con jurisdicción en la comuna donde se encuentra ubicado el bien raíz, el que, a su vez, se podrá presentar dentro de los 180 días siguientes al término de la exhibición del rol de avalúos en la respectiva municipalidad. Se puede reclamar sin patrocinio de abogado. Cabe destacar que este plazo se suspende en caso de activar el primer mecanismo.

No se puede seguir ambos caminos paralelamente, pero si se presenta la solicitud administrativa al SII, se suspende por 90 días el plazo para reclamar judicialmente. De lo resuelto por el SII se puede reclamar ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

Beneficio de Adulto Mayor en el pago de contribuciones

¿Qué pasa con los adultos mayores que tienen una pensión exigua y las contribuciones de su casa o propiedad exceden sus posibilidades de pago? Existe un beneficio para quienes son vulnerables económicamente y propietarios de bienes raíces no agrícolas habitacionales. El beneficio consiste en una rebaja del pago de contribuciones de un 50% o 100% dependiendo de su nivel de ingresos (ley 21.210):

Si sus ingresos mensuales son **iguales o inferiores a \$669.911 (13,5 UTA anuales)**, tendrán una rebaja del **100% del impuesto territorial** respecto de una propiedad con destino habitacional

Si sus ingresos son superiores a \$669.911 (13,5 UTA anuales) e inferiores o iguales a \$1.488.690 (30 UTA anuales), gozarán de una **rebaja del 50% de las contribuciones para dicha propiedad.**

¿Qué pasa si no se pagan las contribuciones?

Según la Tesorería General de la República, una vez vencido el plazo para pagar la correspondiente cuota, se aplicarán recargos para reajustar el valor según IPC, además de un 1,5% de interés penal por cada mes o fracción de mes de atraso, sin perjuicio de que puedan iniciarse acciones de cobro por la deuda. No obstante, existe la opción de efectuar Convenios de Pago para regularizar su situación, y evitar acciones de cobranza.

En BDO contamos con un área especializada para la revisión del monto del Impuesto Territorial y del avalúo de una propiedad, por lo que estamos a tu disposición para asesorarte en lo que necesites. ¡No dudes en contactarnos!



NUEVA JURISPRUDENCIA: TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DECLARA LA INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 149, DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, EN LA PARTE QUE LIMITA LAS CAUSALES DE RECLAMACIÓN DE LOS AVALÚOS



Un contribuyente recurrió al Tribunal Constitucional para que no se restringieran las causales de reclamación a las que indica expresamente dicha disposición legal.

Con fecha 31 de marzo de 2021, en sentencia Rol 10.907-2021, el Tribunal Constitucional resolvió un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 149, incisos segundo y final, del Código Tributario, que fue presentado luego de que el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Ñuble y la Región del Biobío rechazara un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra del avalúo fiscal de un inmueble determinado por el Servicio de Impuestos Internos. (Proceso RUC N°18-9-0001246-9, seguido ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Ñuble y la Región del Biobío, en conocimiento del Tribunal Especial de Alzada de Bienes Raíces No Agrícolas Segunda Serie de Concepción bajo el Rol 6-T-2020).

¿Sobre qué versa el conflicto?

Con posterioridad al reavalúo de los inmuebles no agrícolas que realizó el SII durante 2018, una sociedad inmobiliaria consideró que uno de los bienes de los cuales es propietaria sufrió un aumento desproporcionado en su valor. Por este motivo, interpuso un reclamo tributario solicitando la rebaja del avalúo total de las construcciones del bien.

El tribunal de primera instancia rechazó con costas el reclamo deducido, pues consideró que no estuvo fundado en algunas de las causales taxativas previstas en el artículo 149 del Código Tributario, que permite reclamar sobre el avalúo fiscal asignado a un bien. Ante esto, la actora recurrió de apelación a esta decisión ante el Tribunal Especial de Alzada de la Segunda Serie, con sede en Concepción.



¿Cuáles fueron los argumentos esgrimidos por la recurrente para solicitar la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la norma citada?

Principalmente, que la normativa de la ley de impuesto territorial deja entregada a la autoridad administrativa la confección de las tablas de clasificación de las cuales depende la fijación del avalúo con reglas tan abiertas y genéricas que, en la práctica, tanto la tasación general de bienes raíces como las modificaciones individuales se concretan o efectúan por medio de decisiones o actos administrativos que se limitan a consignar un resultado, pero no sus fundamentos ni los procedimientos utilizados para lograrlos. Es decir, el contribuyente solo conoce el resultado final de este proceso de reavalúo con los valores publicados por el SII, desconociendo los elementos que dieron lugar a tal determinación, parte de los cuales son creados por el mismo organismo, como son las tablas señaladas.

Sin embargo, nuestra legislación no comprende una acción legal para poder reclamar de las tablas que se utilizan como base, toda vez que el artículo 149 establece los casos en que procede el reclamo de los avalúos de bienes raíces, disponiendo en su inciso segundo que: “La reclamación y la reposición, en su caso, sólo podrán fundarse en algunas de las siguientes causales...”, entre las cuales no se comprende la posibilidad de accionar en contra de los mecanismos utilizados por el SII para determinar los avalúos. Asimismo, el inciso final de la norma señalada dispone que “La reclamación o la reposición que se fundare en una causal diferente será desechada de plano”.

De esta manera, el contribuyente consideró que lo antes señalado afecta el derecho a la acción y a la tutela judicial efectiva, así como la potestad de reclamar a la justicia de los actos de la administración, todas amparadas en distintas disposiciones de nuestra Constitución.



Decisión del Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional declaró inaplicable por inconstitucional el inciso segundo, en el vocablo “sólo” y el inciso final del artículo 149 del Código Tributario, puesto que reduce las posibilidades de alegación. Sin embargo, en todo lo demás, el requerimiento deducido fue rechazado. En este sentido, este fallo permite que las causales de impugnación no se encuentren limitadas únicamente a aquellas previstas en el artículo 149, sino que la reclamación del contribuyente pueda fundarse en otras causales distintas y no comprendidas en la norma.

Cabe mencionar que la decisión del Tribunal Constitucional no estuvo exenta de controversias, pues ésta fue acordada con el voto en contra de los Ministros señores Gonzalo García Pino y Nelson Pozo Silva, señora María Pía Silva Gallinato y señor Rodrigo Pica Flores, quienes estuvieron por rechazar íntegramente el requerimiento.

¿Por qué resulta este fallo relevante?

Porque, si bien el precepto legal se declara inaplicable por inconstitucional sólo para resolver la gestión pendiente, sin que tenga efectos generales para otros casos, indudablemente constituye un precedente para futuros litigios que versen sobre causales distintas a las que comprendía originalmente el artículo 149 del Código Tributario, lo que, en la práctica, podrá permitir un mayor acceso a la reclamación de este tributo.



OFICIO N°820: CRÉDITO POR IMPUESTO TERRITORIAL PARA CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO



¿Eres comunero integrante de una sucesión y te interesa hacer uso del crédito pagado por concepto de contribuciones en tu declaración anual de impuestos? ¡Buenas noticias! Puedes hacerlo en la proporción o cuota que te corresponde.

En el presente Oficio, de fecha 10 de marzo de 2022, el SII se refiere a la procedencia del derecho a utilizar como crédito el Impuesto Territorial en contra del Impuesto Global Complementario, en caso que la parte arrendadora de un inmueble sea una comunidad hereditaria.

La Ley sobre Impuesto a la Renta establece que las rentas que obtengan personas naturales por el arrendamiento de bienes raíces no agrícolas se encuentran exentas de Impuesto de Primera Categoría, sin embargo, se encuentran afectas a impuestos personales (Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional). En este último caso, los propietarios o usufructuarios de estos inmuebles pueden utilizar como un crédito, en contra del impuesto personal, las cantidades que hubieran pagado durante el año por concepto de Impuesto Territorial.

Debido a que la ley no menciona expresamente a las comunidades hereditarias, se consultó al SII si es aplicable a los comuneros, en caso que la comunidad arriende un inmueble. Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos aclaró lo siguiente:

- Cada comunero, como persona natural, se encuentra exento del pago de Impuesto de Primera Categoría por las rentas de arrendamiento de bienes raíces no agrícolas que obtenga a través de una comunidad hereditaria. A su vez, en su calidad de personas naturales propietarias de cuotas sobre bienes raíces no agrícolas entregados en arrendamiento tienen derecho al crédito por Impuesto Territorial contra el Impuesto Global Complementario.



LEY NÚMERO 21.440: QUE CREA UN RÉGIMEN DE DONACIONES CON BENEFICIOS TRIBUTARIOS EN APOYO A LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO



El 12 de abril de 2022 se publicó en el Diario Oficial la ley número 21.440, que crea un régimen de donaciones con beneficios tributarios en apoyo a las entidades sin fines de lucro, el cual modifica la Ley sobre Rentas Municipales (DL N°3.063 de 1979).

¿Cuándo entra en vigencia este nuevo régimen?

La ley entrará en vigor a contar del primer día del mes siguiente a su publicación en el Diario Oficial, es decir, el 1 de mayo de 2022.

Aquí los puntos más relevantes contemplados por la nueva Ley de Donaciones:

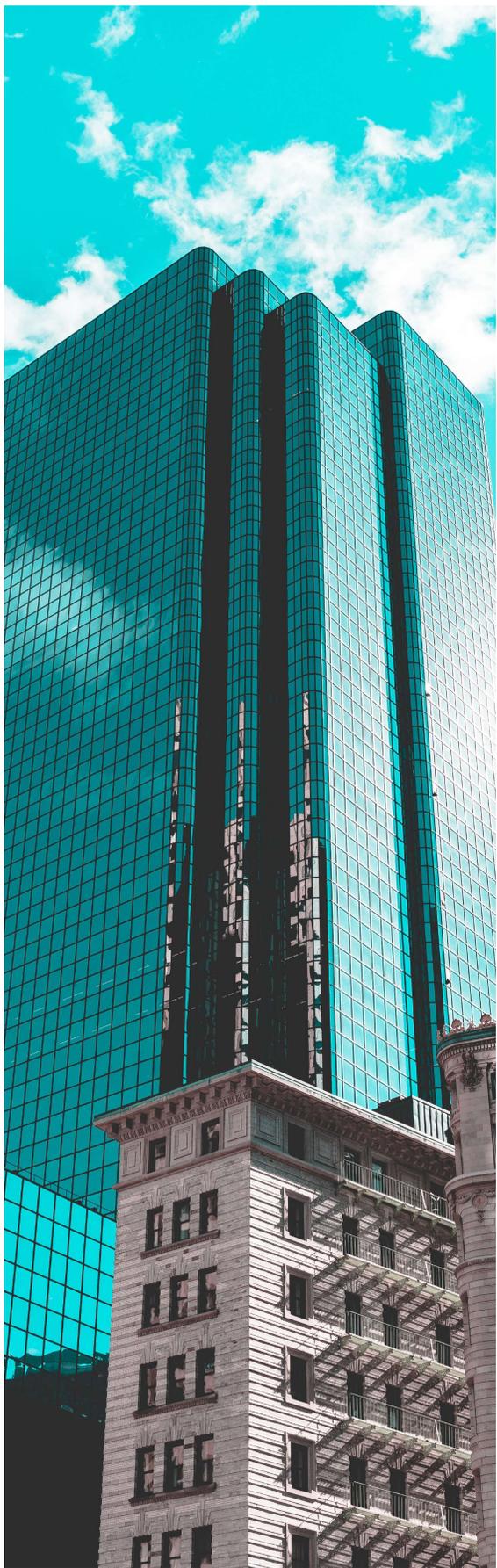
¿Sobre qué bienes pueden recaer las donaciones?

Sobre bienes corporales e incorporales, como también en dinero.

¿Quiénes pueden ser donantes?

- Contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa o simplificada y aquellos acogidos al régimen de transparencia tributaria.
- Contribuyentes del Impuesto Global Complementario (IGC).
- Contribuyentes afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC).
- Contribuyentes del Impuesto Adicional (IA).

Se encuentran excluidos como donantes las empresas del Estado o aquellas donde el Estado, sus organismos o empresas tengan participación o interés, y las Municipalidades.



Los donantes que accedan a los beneficios consagrados por la Ley deberán comunicar al Servicio de Impuestos Internos las donaciones realizadas durante el ejercicio comercial respectivo, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución.

¿Quiénes pueden ser donatarios?

- Las entidades sin fines de lucros regidas en el título XXXIII del Libro Primero del Código Civil.
- Cuerpo de Bomberos integrantes del Sistema Nacional de Bomberos.

¿Deben cumplir con algún requisito?

Deben estar inscritas en el Registro Público de entidades donatarias, el cual entrará en vigencia a contar del primer día del tercer mes siguiente a la publicación de la Ley en el Diario Oficial; que según sus estatutos y su actividad principal promuevan los fines por los cuales se reciban las donaciones y que se trate de entidades de beneficio público.

¿Las donaciones deben destinarse a algún fin específico?

Efectivamente las donaciones deben tener por objeto el financiamiento de diversos fines que se encuentran establecidos por la respectiva ley, como, por ejemplo, el desarrollo social, la salud, la educación, el deporte, la cultura, las ciencias, el medio ambiente, entre otros.

¿Cuáles son los beneficios tributarios que se consagran por la Ley?

1. La donación no estará afecta al Impuesto a las Donaciones establecido en la Ley Número 16.271.
2. La donación estará liberada del trámite de insinuación.
3. Según el tipo de donante, éste podrá deducir de la base imponible del impuesto al que se encuentre afecto (IDPC, IUSC, IGC o IA) el monto de la donación, con los límites y en la forma que regula el artículo 46 B de la Ley.



4. Las donaciones no se encontrarán sujetas al límite global absoluto establecido en el artículo 10 de la Ley Número 19.885, el cual limita el monto máximo de todas las donaciones efectuadas por un donante al 5% de su renta líquida imponible.

5. Los montos que excedan los límites que establece la ley no podrán ser deducidos como gasto, pero no se encuentran afectos al impuesto que grava los gastos rechazados.

Los beneficios tributarios regulados por la ley son incompatibles con otros beneficios tributarios contemplados en otras leyes.

¿Se permiten donaciones provenientes del extranjero?

Efectivamente, se permiten, las cuales no se afectarán con impuesto a las donaciones siempre que, se efectúen por entidades no residentes ni domiciliadas en Chile y que los bienes donados se encuentren situados en el exterior y no sean financiadas con recursos provenientes del país.

El reglamento del régimen de donaciones deberá dictarse y la Secretaria Técnica, entidad que deberá poner en funcionamiento el Registro Público, deberá entrar en funcionamiento dentro de los tres meses subsiguientes de la publicación de la Ley en el Diario Oficial.



SOCIEDADES PLATAFORMA DE INVERSIONES



Con fecha 11 de abril de 2022, el Servicio de Impuestos Internos dictó la Circular N°15 que imparte instrucciones sobre la derogación del artículo 41 D de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR) y sus efectos a partir del 1 de enero de 2022.

¿Qué son las Sociedades Plataforma de Inversión según el artículo 41 D de la Ley de Impuesto a la Renta (actualmente derogado)?

- › Son sociedades consideradas tributariamente como contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.
- › No mantienen utilidades pendientes de tributación con el Impuesto de Primera Categoría al 31 de diciembre de 2021.
- › Las obligaciones tributarias relacionadas con las utilidades obtenidas por estas sociedades, solo se trasladan a sus accionistas con domicilio o residencia en Chile.

¿Desde que fecha dejan de existir las Sociedades Plataforma de Inversiones?

Desde el 1 de enero de 2022.

¿Cuáles son los efectos tributarios para las Sociedades Plataforma?

- › Deberán incorporarse al régimen general de tributación que regula el artículo 14 letra A de la LIR, por lo tanto, tributarán con Impuesto de Primera Categoría cuya tasa es del 27%, por sus rentas de fuente chilena y extranjera.
- › Se encuentran obligadas a declarar el Impuesto de Primera Categoría sobre la base de su renta efectiva determinada con contabilidad completa la cual deberá llevarse en moneda nacional. Excepcionalmente podrán llevar su contabilidad en moneda extranjera, siempre que se les autorice.
- › Deberán inscribirse en un registro especial que lleva el Servicio de Impuestos Internos, tal inscripción constituye su inicio de actividades.

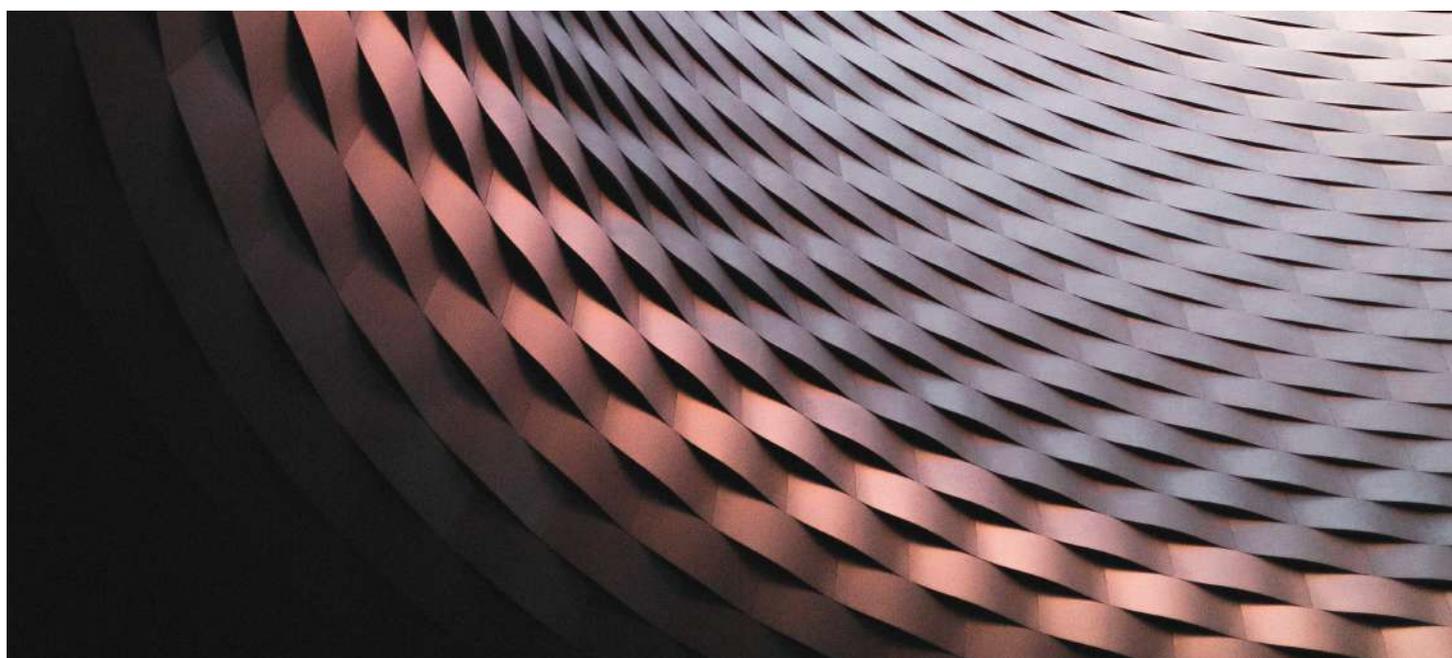
¿Cuáles son los efectos tributarios para los accionistas de las sociedades plataformas, respecto de las utilidades pendientes de distribución al 31 de diciembre de 2021?

Deberá distinguirse entre accionistas con y sin domicilio o residencia en Chile:

Accionistas sin domicilio ni residencia en Chile	Accionistas con domicilio o residencia en Chile
<p>Las utilidades que se les distribuyan no quedarán afectas a impuesto alguno y podrán ser distribuidas a dichos accionistas en cualquier momento, sin atender al orden de imputación que establezca la LIR al momento de la distribución.</p>	<p>Las utilidades quedaran afectas a los Impuestos generales de la LIR, es decir, Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario con derecho a rebajar como crédito el impuesto soportado por la sociedad plataforma de inversiones, sobre la renta de fuente nacional que haya obtenido.</p>

¿Qué efectos se generan a consecuencia del término del giro?

- En aquellos casos que las sociedades plataforma de inversiones terminen con su giro a contar del 1 de enero de 2022, deberán aplicar las reglas vigentes en la materia (el artículo 38 bis de la LIR) a la fecha de término de giro, conforme al artículo 69 del Código Tributario.
- Sin embargo, aun cuando se apliquen las normas vigentes sobre el término de giro, deberá respetarse la liberación de impuestos para los accionistas no residentes ni domiciliados en Chile.





CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE CHILE Y ESTADOS UNIDOS



Se registran nuevos avances en su tramitación, quedando pendiente sólo la aprobación del Senado de los Estados Unidos.

El 29 de marzo de este año el Comité de Relaciones Exteriores del Senado de los Estados Unidos aprobó el Convenio suscrito entre este Gobierno y el de Chile para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta y al Patrimonio. Ahora el presente Convenio pasará al pleno del Senado de Estados Unidos para su ratificación, donde deberá ser aprobado por los 2/3 de sus miembros para que obtenga la aprobación definitiva.

Es importante recordar que dicho Convenio fue firmado por ambas partes en febrero de 2010 y fue aprobado y ratificado solamente por el Congreso de Chile en 2015. Además, este acuerdo resulta ser similar a otros suscritos por Chile con otros países, como Brasil, Canadá, Colombia, Dinamarca, o España, por mencionar algunos, y cuyo objetivo es eliminar la doble imposición internacional que afectarían a los contribuyentes que desarrollan actividades transnacionales entre los Estados firmantes, como también establecer mecanismos que ayuden a prevenir la evasión fiscal y proceder al intercambio de información entre ambos países, lo que permitiría a muchas personas poder utilizar como crédito los impuestos pagados en uno de los Estados contratantes, por ejemplo.

Sin embargo, el texto del Convenio aprobado por el Comité de Relaciones Exteriores del Senado estadounidense quedó sujeto a ciertas reservas, las cuales se destacan:

1. El presente Convenio no constituirá un impedimento a Estados Unidos para la imposición del “*Tax on Base Erosion Payments of Taxpayers with Substantial Gross Receipts*” que grava a las entidades residentes en Estados Unidos, o las utilidades de entidades residentes en Chile que son atribuibles a un establecimiento permanente en Estados Unidos.

2. Que se reemplace el párrafo primero del artículo 23, que regula los métodos para eliminar la doble imposición desde la perspectiva de Estados Unidos, para hacerlo consistente con el sistema de créditos por impuestos pagados, actualmente vigente bajo la ley estadounidense.

Por lo tanto, si bien esto representa un avance en relación con este importante acuerdo, tendremos que seguir esperando para conocer el texto final del mismo.





PRECIOS DE TRANSFERENCIA: EXCESO DE ENDEUDAMIENTO A LOS OJOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA



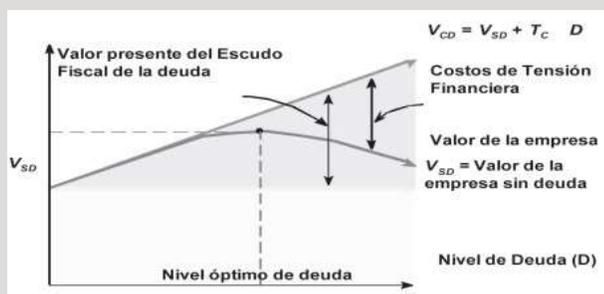
Contraria a la creencia popular, Franco Modigliani y Merton Miller¹ (1950) demostraron en lo que denominaron Preposición I que, “en un mundo con impuesto el valor de una empresa con deuda es mayor al valor de una empresa sin deuda debido a que los intereses sobre la misma son deducible de impuestos”. Obviamente, este valor alcanza un máximo a cierto nivel óptimo de deuda para luego disminuir debido a que acceder a nueva deuda se hace cada vez más costoso.

También, a través de la Preposición II demostraron que, a medida que aumenta el nivel de deuda, el costo promedio ponderado del capital (WACC) disminuye asintóticamente mientras que el costo del patrimonio aumenta. Debido al orden de prelación de la deuda sobre el patrimonio, a medida que aumenta la deuda aumenta su costo y por consiguiente el costo del patrimonio.

Estas dos ideas Modigliani y Miller las presentaron a través de las Preposiciones I y II detalladas a continuación:

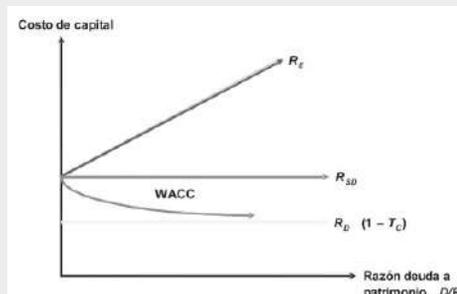
Preposición I

$$V_L = V_U + T_c B$$



Preposición II

$$R_s = R_0 + B \times (1 - T_c) \times (R_0 - R_B)$$



¹ Modigliani y Miller ganaron el premio nobel de economía en 1985 por esta y otras contribuciones.

Gracias a Modigliani y Miller quedó de manifiesto el beneficio que representa la deuda para el valor de la empresa. Desde entonces las empresas han buscado estructuras deuda-patrimonio que maximicen el valor de estas. Sin embargo, esta búsqueda que se da en empresas independientes y en las sociedades matrices de grupos multinacionales muchas veces no se repite al interior de las sociedades que componen los mismos grupos multinacionales.

La divergencia en la búsqueda una razón óptima de deuda-patrimonio se debe en alguna medida al traslado artificial de beneficios desde sociedades filiales hacia sus respectivas matrices, derivado de un excesivo endeudamiento y por consiguiente de una excesiva utilización de gastos por intereses.

En lo que respecta a impuestos corporativos, las administraciones tributarias han tenido distintos enfoques para tratar el sobre endeudamiento, entre los más comunes se destacan; la fijación de una tasa de interés máxima sobre la cual cualquier exceso se considera gasto no aceptado, otras han fijado un ratio intereses/EBITDA, y otras, como la chilena, han determinado una razón deuda patrimonio de 3:1.

Tabla 1 - Razón deuda patrimonio empresas no financieras EE.UU.2021 ²³⁴

INDUSTRIA	Nº DE EMP.	RAZÓN DEUDA / PATRIMONIO	INDUSTRIA	Nº DE EMP.	RAZÓN DEUDA / PATRIMONIO
Advertising	49	50,41%	Diversified	22	22,05%
Aerospace/Defense	73	28,83%	Drugs (Biotechnology)	581	14,99%
Air Transport	21	151,60%	Drugs (Pharmaceutical)	298	14,43%
Apparel	39	30,32%	Education	35	24,66%
Auto & Truck	26	19,88%	Electrical Equipment	104	13,68%
Auto Parts	38	31,41%	Electronics (Consumer & Office)	16	7,16%
Beverage (Alcoholic)	21	20,73%	Electronics (General)	137	12,54%
Beverage (Soft)	32	16,08%	Engineering/Construction	48	25,25%
Broadcasting	28	114,53%	Entertainment	108	14,96%
Building Materials	44	18,51%	Environmental & Waste Services	58	20,47%
Business & Consumer Services	160	22,04%	Farming/Agriculture	36	36,77%
Cable TV	11	59,18%	Food Processing	92	30,19%
Chemical (Basic)	35	44,16%	Food Wholesalers	15	45,96%
Chemical (Diversified)	4	46,85%	Furn/Home Furnishings	32	28,30%
Chemical (Specialty)	81	19,31%	Green & Renewable Energy	20	66,41%
Coal & Related Energy	18	40,96%	Healthcare Products	244	8,44%
Computer Services	83	26,31%	Healthcare Support Services	131	24,02%
Computer/Peripherals	46	7,57%	HealthCare Information And Technology	142	9,58%
Construction Supplies	48	27,63%	Homebuilding	29	21,83%

² Fuente: https://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/New_Home_Page/datafile/dbtfund.html

³ Para EEUU sobre una muestra de 90 industrias y más de 6 mil empresas, la mediana de la razón deuda patrimonio fue de un 27%, el primer cuartil 15% y el tercer cuartil de 48%.

⁴ En EEUU se considera que existe sobre endeudamiento cuando se cumplen las siguientes dos condiciones, deuda es 1,5x el patrimonio y los intereses y gastos financieros exceden el 50% de la base imponible.

INDUSTRIA	N° DE EMP.	RAZÓN DEUDA / PATRIMONIO	INDUSTRIA	N° DE EMP.	RAZÓN DEUDA / PATRIMONIO
Hospitals/Healthcare Facilities	31	68,01%	Restaurant/Dining	70	25,61%
Hotel/Gaming	66	44,36%	Retail (Automotive)	32	36,74%
Household Products	118	12,26%	Reatil (Building Supply)	16	13,38%
Information Services	79	10,15%	Reatil (Distributors)	68	31,88%
Insurance (General)	23	25,94%	Reatil (General)	16	15,06%
Insurance (Life)	24	91,22%	Retail (Grocery & Food)	15	62,61%
Insurance (Prop/Cas.)	52	22,46%	Retail (Online)	60	8,77%
Investments & Asset Management	687	27,65%	Retail (Special Lines)	76	32,21%
Machinery	111	13,74%	Rubber & Tires	2	155,64%
Metals & Mining	74	17,78%	Semiconductor	67	6,73%
Office Equipment & Services	18	49,40%	Semiconductor Equip	34	5,02%
Oil/Gas (Integrated)	4	24,82%	Shipbuilding & Marine	8	37,77%
Oil/Gas (Production & Exploration)	183	30,40%	Shoe	12	5,70%
Oil/Gas Distribution	21	87,47%	Software (Entertainment)	88	2,05%
Oilfield Svcs/Equip.	100	51,92%	Software (Internet)	36	7,43%
Packaging & Container	26	49,12%	Software (System & Application)	375	5,60%
Paper/Forest Products	11	40,77%	Steel	28	32,29%
Power	50	70,92%	Telecom (Wireless)	17	76,35%
Precious Metals	76	11,96%	Telecom. Equipment	82	8,67%
Publishing & Newspapers	21	35,31%	Telecom. Services	42	100,71%
R.E.I.T	238	52,86%	Tobacco	16	25,55%
Real Estate (Development)	19	76,96%	Transportation	17	23,18%
Real Estate (General/Diversified)	10	27,84%	Transportation (Railroads)	4	19,57%
Real Estate (Operations & Services)	51	52,29%	Trucking	34	24,76%
Recreation	60	28,63%	Utility (General)	16	68,57%
Reinsurance	2	36,50%	Utility (Water)	14	34,21%

La eficacia de estos enfoques parece no ser del todo clara, por ejemplo, la norma chilena se gatilla únicamente cuando habiéndose pagado los intereses se les haya aplicado una tasa de impuesto adicional inferior a 35%, obligándole a pagar aquel diferencial entre lo afectado con tasa la tasa reducida y la tasa general del 35%.

La OCDE, reconociendo estos distintos enfoques, y el riesgo que conlleva el uso excesivo de intereses para las arcas fiscales, planteó a través de la Acción 4 del plan BEPS 2015 (“Limitando la Erosión a la Base Fiscal a Través de la Deducción de Interés y Otros Pagos Financieros”) recomendaciones para el establecimiento de las mejores prácticas tendientes a limitar el uso excesivo de intereses.

El uso de intereses de terceros y de partes relacionadas es quizás una de las técnicas más sencillas de las técnicas de transferencia de beneficios disponibles en la planificación fiscal internacional. La fluidez



y fungibilidad del dinero hace que sea un ejercicio relativamente sencillo ajustar la combinación de deuda y capital en una entidad controlada. (Action 4 - OCDE, 2015, p. 15)

Por su parte, en lo que respecta a precios de transferencia, el hecho de que las normativas tanto legales como administrativas, en la materia, versan sobre un principio (arm's length) más que en una regla estricta, ha permitido encontrar mayor consenso entre las diferentes administraciones.

La OCDE, en febrero 2020, publicó las Directrices de Precios de Transferencia sobre Operaciones Financieras donde recoge el trabajo realizado en la Acción 4 y en las Acciones 8-10. En la publicación señala que: “puede darse el caso de que la razón deuda patrimonio de una compañía que forma parte de un grupo multinacional difiera de la que pudiera alcanzar si fuera una compañía independiente”⁵.

También, en referencia al principio de plena competencia, le da una nueva lectura, pues hasta entonces el análisis de precios de transferencia se centraba en medir la tasa de interés sujeta a ciertas condiciones.

El comentario al Artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE señala en el párrafo 3(b) que el Artículo 9 es relevante “no solo para determinar si la tasa de interés prevista en un contrato de préstamo es una tasa de plena competencia, sino también si préstamo prima facie puede considerarse como un préstamo o debe considerarse como algún otro tipo de pago, en particular una contribución al patrimonio. (Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions, 2020, p. 7).

La Correcta Delimitación de las Operaciones Vinculadas es un elemento central de precios de transferencia y punto de partida para su análisis. Aplicado al análisis de una operación financiera implica analizar las características de la operación con significancia económica como por ejemplo: la presencia o ausencia de una fecha de pago, la obligación de pagar intereses, el derecho a exigir el pago de principal e intereses, la situación del prestador en comparación con los acreedores

⁵ (Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions, 2020, p. 7)

corporativos regulares, la existencia de convenios y garantías financieras, la fuente de los pagos de intereses, la capacidad del deudor de los fondos para obtener préstamos de instituciones financieras no relacionadas, el objetivo de los fondos (bienes de capital o capital de trabajo), y las sanciones al deudor en caso de pagar con retraso o no pagar.

Como se mencionó, el análisis anteriormente se centraba en determinar si la tasa de interés de una operación intragrupo sujeta a ciertas condiciones como situación crediticia y duración, se encontraba o no dentro de un rango de mercado, cuestión que para las empresas era sumamente fácil determinar si optaban por tomar el enfoque conservador de seleccionar la mediana de los instrumentos de deuda emitidos por un Estado más una prima por riesgo. Sin embargo, ahora también deberá determinarse si el préstamo es en realidad deuda o patrimonio.

Por ejemplo, considere el caso de una Compañía B, parte de un grupo multinacional, que recibe financiamiento a 10 años desde la Compañía C (relacionada). Suponga que la Compañía al recibir este financiamiento queda con una deuda que es 5 veces el patrimonio. Además, suponga que basado en las proyecciones de mercado de la empresa es improbable que esta pueda pagar oportunamente los intereses. Bajo tal escenario es improbable que un acreedor independiente esté dispuesto a otorgar financiamiento a la Compañía B debido a la imposibilidad de cobrar sus intereses.

En consecuencia, el delineado con precisión monto del préstamo de la Compañía C a la Compañía B para fines de precios de transferencia estaría en función del monto máximo que un prestamista no relacionado habría estado dispuesto a entregar a la Compañía B, y el monto máximo que un prestatario no relacionado en circunstancias comparables hubiera estado dispuesto a tomar prestado de la Compañía C, incluidas las posibilidades de no prestar o pedir prestado. Por lo tanto, aquella parte del capital que excede al monto que un tercero independiente hubiera estado dispuesto a otorgar no debe ser tratado como deuda a efectos de terminar los intereses que la Compañía B hubiera estado sujeta a pagar a la Compañía C en condiciones de mercado.

Si bien el Art 41 E de la LIR no le entrega facultades a la autoridad para poder re-caracterizar una operación, esta si puede establecer precio y ajustar aquellas diferencias que puedan existir en las operaciones vinculadas respecto de las de mercado. Considere el siguiente ejemplo; una compañía chilena con un patrimonio de USD 1 millón recibe financiamiento de una parte relacionada por USD 10 millones a una tasa del 4%. Según una auditoría del SII, se determina que basado en un historial irregular de pagos de intereses y las proyecciones de flujo de caja, es previsible determinar que difícilmente podrá cumplir con sus obligaciones de manera oportuna. La auditoría realizó una búsqueda de créditos comparables y determinó que, dada las características de la compañía, esta no podría haber accedido a un crédito de más de USD 3 millones, por lo tanto, el diferencial entre el capital efectivamente otorgado y el que pudo haber accedido en condiciones de independencia debe ajustarse con la tasa del inciso primero del Art. 21 de la LIR (sin derecho a crédito).

Dado la importancia de las operaciones de financiamiento y de sus múltiples efectos tributarios, como, impuesto adicional, utilización del gasto, sobre endeudamiento, precios de transferencia, etc. recomendamos a las empresas a poner especial atención a todas las variables que deben considerar a efectos de acceder a financiamiento intragrupo y reducir los potenciales riesgos tributarios.



OFICIO N°979: COSTO Y COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS EN LA ENAJENACIÓN DE CRIPTOMONEDAS



En el presente Oficio, de fecha 22 de marzo de 2022, el SII nuevamente se refiere al tratamiento tributario de las criptomonedas, señalando que la venta de éstas estará afecta a impuesto a la renta al momento de su enajenación, gravándose con impuesto de primera categoría o impuestos finales. Además, el SII se refiere a otras consideraciones las cuales se resumen a continuación:

Respecto a la determinación del “costo” de las criptomonedas al momento de enajenarse:

Hay que distinguir:

- En caso que dicha enajenación la efectúe una persona que debe determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa (como una empresa, por ejemplo), se deberá aplicar método de costeo “*First in, first out*”, también conocido como FIFO, en el cual se valora al precio de las unidades más antiguas; o, en su defecto, se puede aplicar el método de “costo promedio ponderado” (promedio de los bienes adquiridos).

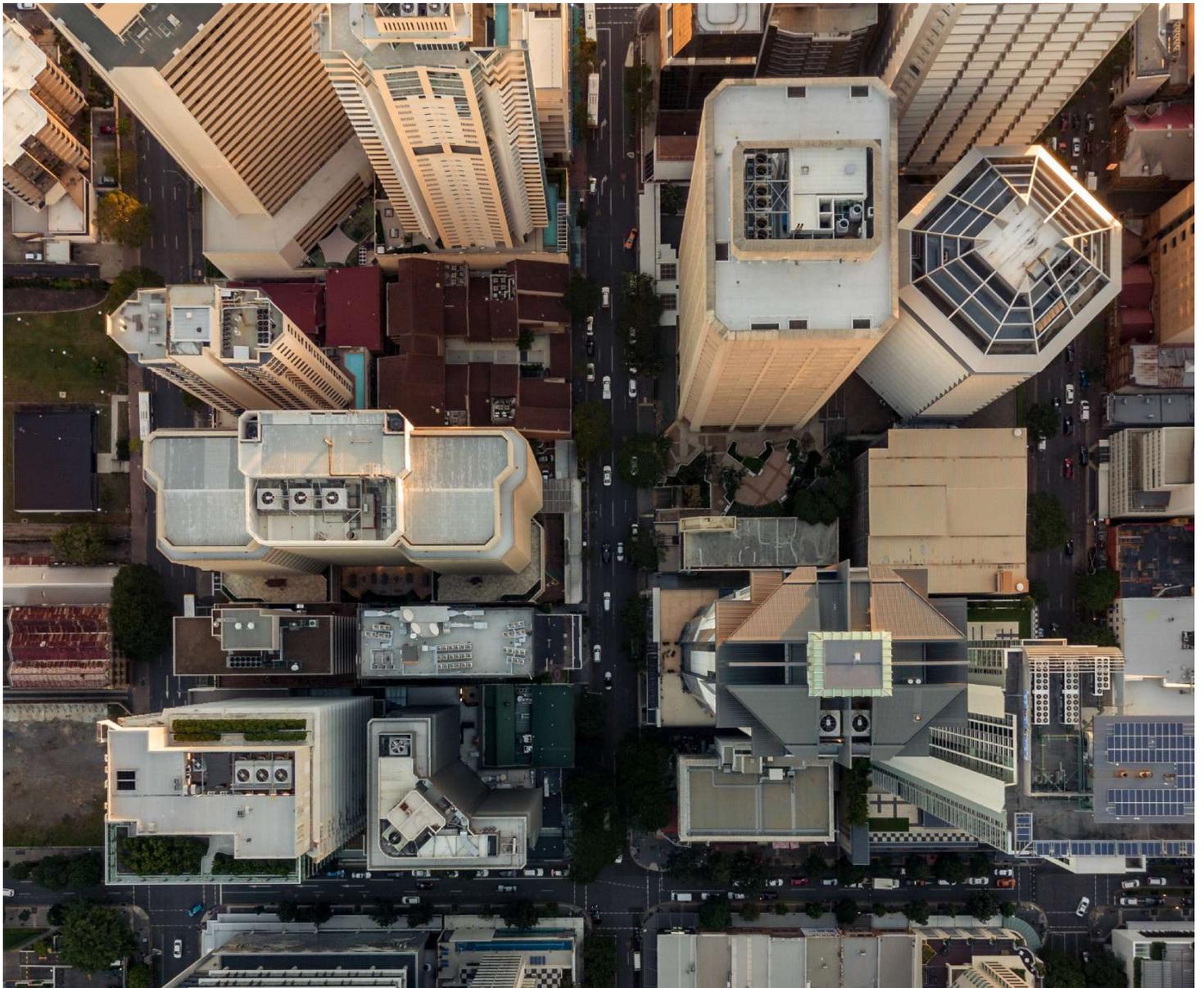
Por ejemplo: en caso de comprar 2 criptomonedas, una primera a \$100 y una segunda a \$200, utilizando el método FIFO, la primera criptomoneda en adquirirse sería la primera en venderse, teniendo un costo de \$100; en el método de “costo promedio ponderado”, el valor de cada criptomoneda sería de \$150, pudiendo venderse cualquiera de las dos.

- Por otro lado, si la enajenación se efectúa por una persona natural, que no tiene las criptomonedas asignadas a su empresa individual, el costo estará conformado por el valor de adquisición de los respectivos bienes, reajustado por el porcentaje de variación experimentado por el IPC (entre la fecha de adquisición y su enajenación), en la medida que el dueño de las criptomonedas tenga la capacidad de identificar cuáles está enajenando específicamente.

Por otro lado, el SII considera que las criptomonedas obtenidas de forma gratuita no tienen costo tributario al momento de su enajenación. Ahora bien, si al dueño no le es posible identificar el tipo de criptomonedas que se están enajenando, puede aplicar el método de costo conocido como “costo promedio ponderado”.

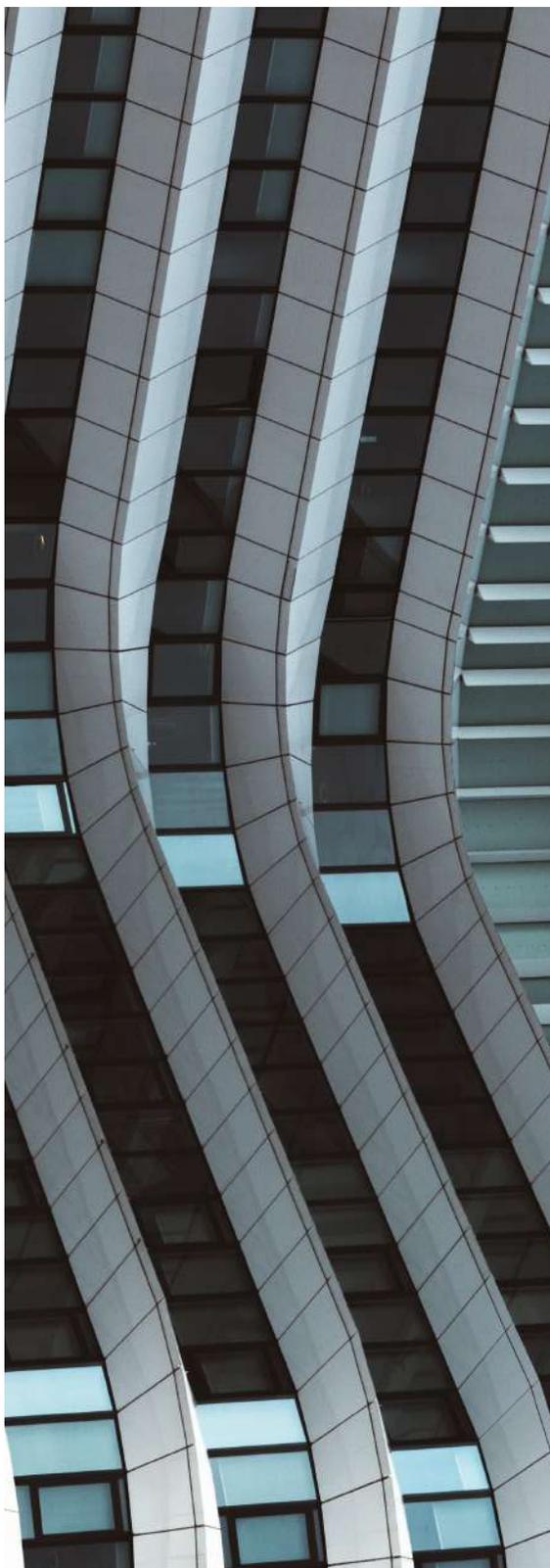
En cuanto a la compensación de las pérdidas originadas por las transacciones:

El SII ha señalado en el presente Oficio que la persona natural que no deba llevar contabilidad completa y que perciba rentas afectas al Impuesto Global Complementario puede compensar las pérdidas obtenidas en transacciones con criptomonedas efectuadas en el mismo año comercial, pudiendo compensar los resultados de enajenaciones de bienes de la misma especie y también puede aplicar la compensación en los resultados entre bienes de distinta especie.





OFICIO N°1258: SOBRE LAS INDEMNIZACIONES LABORALES EN PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL



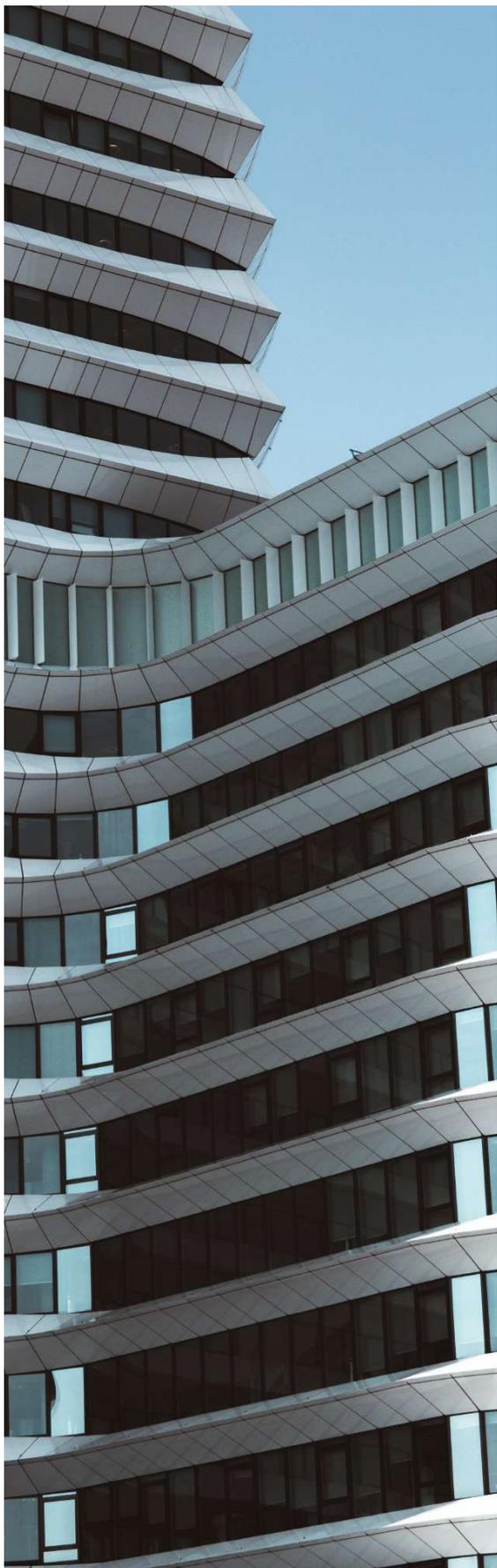
En el presente Oficio, de fecha 11 de abril de 2022, el SII se refiere a la procedencia de la deducción como gasto de los desembolsos incurridos por el nuevo empleador de un trabajador que fue trasladado desde una de las filiales de un grupo empresarial a la sociedad matriz. Dichos desembolsos corresponden a la indemnización por los feriados legales adeudados al trabajador por su antiguo empleador, y reconocidos por su actual empleador, al término de su relación laboral con este último.

De acuerdo a nuestra legislación, los trabajadores tienen derecho a hacer uso del feriado legal y a percibir durante ese tiempo su remuneración y, en caso de término del contrato de trabajo, tienen derecho a que dicho feriado legal les sea compensado, mediante el pago de los montos que corresponda.

¿Cuál es el tratamiento tributario de la compensación del feriado legal y de la remuneración pagada al trabajador al ejercer los días de feriado legal?

En principio, la deducción como gasto de la remuneración pagada con motivo del ejercicio del feriado legal, así como su compensación en caso de término de la relación laboral, podrá ser efectuada por el empleador con el cual el trabajador mantenga un contrato de trabajo vigente.

Lo anterior, ya que la ley permite deducir de la renta líquida imponible del empleador las remuneraciones por la prestación de servicios personales y las indemnizaciones, en tanto guarden relación directa con la naturaleza de la actividad de los trabajadores en la empresa.



¿Qué ocurre en los casos de continuidad laboral?

En este caso, se señala que, al realizar el traspaso del trabajador desde la filial a la sociedad matriz, en el contrato de trabajo se reconoce la antigüedad del trabajador en la filial y los feriados legales acumulados durante dicho período . Asimismo, el antiguo empleador se obligó a reembolsar al nuevo empleador las sumas que éste deba pagar por los conceptos señalados.

Al respecto, el SII ha prevenido que, si el antiguo empleador se ha obligado a reembolsar al nuevo empleador lo acordado, con motivo del reconocimiento de la duración de la antigua relación laboral del trabajador, estas podrán ser deducidas solo por el antiguo empleador, según la remuneración acordada en el contrato de trabajo respectivo (contrato antiguo).

De esta manera, el nuevo empleador no podría deducir las sumas por las cuales tiene derecho a ser reembolsado por el antiguo empleador.



OFICIO N°1322: RETIRO DE FONDOS DE AHORRO PREVISIONAL VOLUNTARIO POR UNA PERSONA QUE ES NO RESIDENTE EN CHILE.



¿Cotizaste en Chile y ya no vives en el país?

El SII, mediante el presente oficio de fecha 19 de abril de 2022, se refirió a la forma en que se debe calcular el impuesto único que, de acuerdo a nuestra legislación (Artículo 42 bis Ley sobre Impuesto a la Renta), grava los retiros de los fondos previsionales voluntarios, en caso que éstos sean efectuados por un trabajador chileno que tiene domicilio en el extranjero.

Al efecto, el SII señala que este impuesto único es un gravamen especial y que no tiene relación con el lugar en que la persona que efectúa el retiro tiene su domicilio o residencia.

Por lo tanto, la autoridad tributaria clarificó que la fórmula para calcular el impuesto único que establece el referido artículo 42 bis aplica en todos los casos en que los recursos originados en depósitos de ahorro previsional voluntario, cotizaciones voluntarias o ahorro previsional voluntario colectivo sean retirados con propósitos distintos a los de anticipar o mejorar las pensiones de jubilación. Esto, independientemente de si en el período en que se produce el retiro de los ahorros la persona es contribuyente del Impuesto Global Complementario (por tener domicilio o residencia en Chile) y/o de Impuesto Adicional (por no contar con domicilio o residencia en el país). El impuesto único se debe declarar a través del correspondiente formulario 22, de forma anual.



CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA Y CONCEPTOS DE ENTIDAD TRANSPARENTE – BENEFICIARIO EFECTIVO

Mediante el Oficio N°1113 del año 2022 el SII se hace cargo del uso del crédito por Impuesto de Primera Categoría en caso que en una operación intervengan un beneficiario efectivo de rentas y una entidad transparente. Sin embargo, previo a analizar el fondo del asunto es necesario entender a qué se refieren estos conceptos:

CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA (IDPC):

Es el porcentaje del impuesto a la renta que pagan las empresas (IDPC) y que sus dueños pueden utilizar como un crédito en contra de los impuestos finales (Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional) que deben pagar por las utilidades que reciban de la sociedad. Este crédito es posible utilizarlo en un 100% en el caso que el dueño resida en un país con el cual Chile ha celebrado un Convenio para evitar la doble tributación (entre otros casos), de lo contrario, solo puede utilizarse una parte de este.

En un ejemplo muy general: si la empresa pagó 20 por IDPC, distribuye utilidades y el dueño debe pagar por éstas 35 por impuestos finales, puede dar de crédito los 20, pagando solamente la diferencia de 15.

BENEFICIARIO EFECTIVO

Si bien no existe una definición de este concepto en nuestra legislación, el cual es ampliamente utilizado para la aplicación de los Convenios para evitar la doble tributación, la OCDE ha señalado ciertos elementos que permiten identificar cuando no se está frente al “beneficiario efectivo” de una renta, como es el caso de un agente, un mandatario o un intermediario, quien solo recibe la renta por encargo de otro, pero que no es el real beneficiario de la misma.

ENTIDAD TRANSPARENTE

Son aquellas entidades en que la renta o parte de la renta no está afecta a un impuesto, sino que se afecta al nivel de las personas que tienen un interés en esa entidad. Por lo tanto, sea que la renta que mantiene la entidad se distribuya o no a esas personas, estas últimas deben tributar por ella y no la sociedad o entidad.

Planteamiento del contribuyente respecto al régimen de tributación que aplicaría en este tipo de operaciones:

Aclarado lo anterior, nos referiremos al pronunciamiento en comento, en el cual un contribuyente señala que una empresa situada en Canadá es dueña de una sociedad de inversiones residente en Islas Caimán y ésta, a su vez, es dueña de una sociedad en Chile.

1. La sociedad chilena distribuye dividendos a la sociedad de Islas Caimán. Estos dividendos no se encuentran afectos a impuestos en las Islas Caimán.

2. La sociedad de Islas Caimán, de acuerdo a sus estatutos, debe distribuir sus utilidades (incluidos los dividendos recibidos desde Chile).

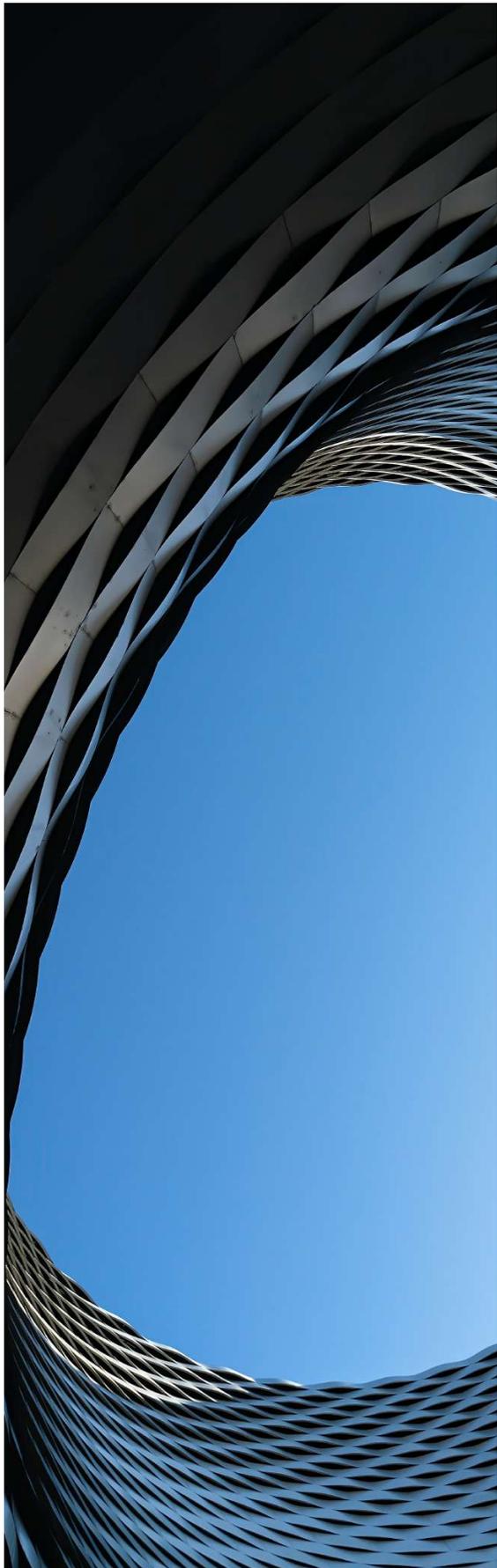
3. El contribuyente considera que la sociedad de Islas Caimán es una entidad transparente y, en consecuencia, la sociedad canadiense puede utilizar, en contra del impuesto que afecte a los dividendos que se le distribuyen desde Caimán, el crédito por IDPC pagado por la sociedad chilena en un 100%, por aplicación del Convenio para evitar la doble tributación celebrado entre Chile y Canadá, ya que es el beneficiario efectivo de la renta.



¿Cuál fue la respuesta del Servicio de Impuestos Internos al respecto?

El SII ha señalado que la posibilidad de utilizar el crédito por IDPC en un 100%, por aplicación del Convenio celebrado entre Chile y Canadá no depende de que la sociedad canadiense sea considerada como “beneficiario efectivo de la renta”, sino que depende de la calidad de entidad transparente de la empresa ubicada en las Islas Caimán.

Finalmente, el organismo fiscalizador concluye que, si una vez distribuida la renta por la sociedad chilena se entendiera que ésta fue directamente obtenida por la sociedad en Canadá, quedando afecta a impuesto en ese lugar, la sociedad ubicada en las Islas Caimán podría ser considerada como transparente; sin embargo, en este caso, la sociedad canadiense solo tributa por los dividendos distribuidos desde Chile una vez que éstos le sean distribuidos desde las Islas Caimán, por lo que no se trata de una entidad transparente y, en consecuencia, no es posible aplicar el Convenio y utilizar el crédito por IDPC en un 100%, debiendo aplicarse las reglas generales según la legislación chilena, pudiendo utilizarlo solo parcialmente (debiendo restituir parte de dicho crédito).



CONTÁCTENOS

CRISTIÁN VARGAS
SOCIO TAX & LEGAL
cvargas@bdo.cl

ANDREA FILIPINI
SOCIA TAX & LEGAL
andrea.filipini@bdo.cl

FRANSSESCA FORNÉ
ABOGADA TAX & LEGAL
fforne@bdo.cl

TOMAS JARA BARRA
ABOGADO ASOCIADO
tomas.jara@bdo.cl

EMILIO GAETE
Supervisor TAX & LEGAL
egaete@bdo.cl

CAMILA HEVIA ARRIAZA
ABOGADA ASOCIADA
camila.hevia@bdo.cl



Esta publicación ha sido elaborada detenidamente, sin embargo, ha sido redactado en términos generales y debe ser considerado, interpretado y asumido únicamente como una referencia general. No puede utilizarse como base para amparar situaciones específicas. Usted no debe actuar o abstenerse de actuar de conformidad con la información contenida en este documento sin obtener asesoramiento profesional específico. Póngase en contacto con BDO Auditores & Consultores Ltda., para tratar estos asuntos en el marco de sus circunstancias particulares. BDO Auditores & Consultores Ltda., sus socios, directores, gerentes y empleados no aceptan ni asumen ninguna responsabilidad o deber de cuidado ante cualquier pérdida derivada de cualquier acción realizada o no por cualquier individuo al amparo de la información contenida en esta publicación o documento o ante cualquier decisión basada en ella.

BDO Auditores & Consultores Ltda., una sociedad chilena de responsabilidad limitada, es miembro de BDO International Limited, una compañía limitada por garantía del Reino Unido, y forma parte de la red internacional BDO de empresas independientes asociadas. BDO es el nombre comercial de la red BDO y de cada una de las empresas asociadas de BDO.
Copyright ©2020 BDO Auditores & Consultores Ltda.

Queda prohibida su reproducción o copia parcial o total del contenido sin nuestro pleno consentimiento.

bdo.cl | bdoglobal.com

