

Novedades Tributarias

Edición diciembre 2023

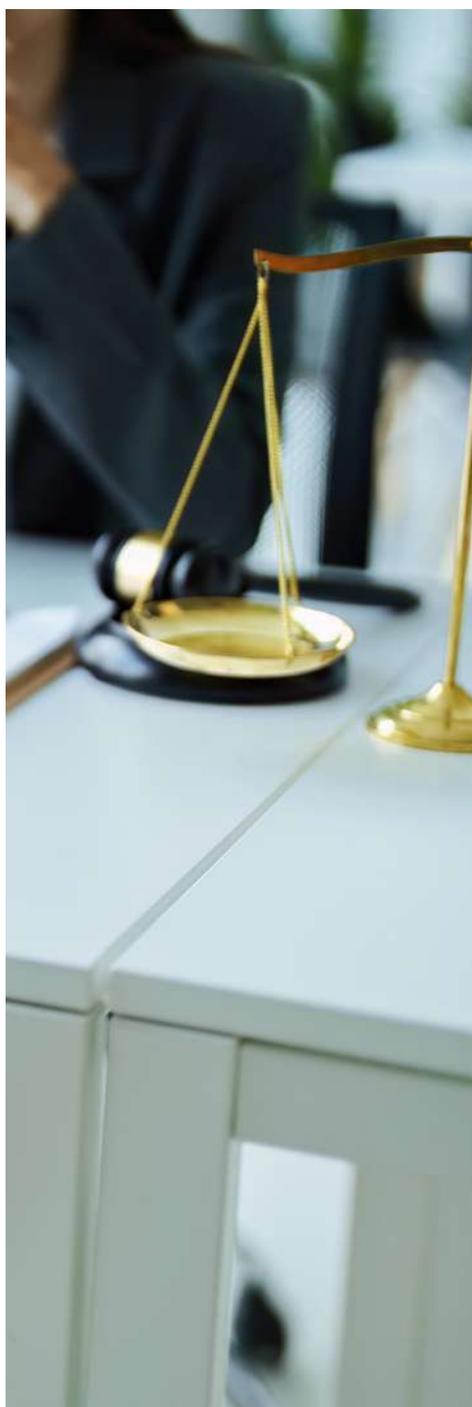
Índice

Temas tributarios tratados en el mes de diciembre del 2023

- P 01 Proyecto de Ley que crea un Registro Nacional de Personas Beneficiarias Finales
 - P 02 Informe del SII sobre porcentajes de Incumplimiento Tributario
 - P 03 Resolución Exenta N°144: Procedimiento especial para solicitar rebaja de las contribuciones de inmuebles ocupados
 - P 04 Circular N°51: Instrucciones sobre el nuevo crédito a la compra de viviendas nuevas adquiridas con créditos con garantía hipotecaria
 - P 05 Actualización del Catálogo de Esquemas Tributarios del SII
 - P 06 Normas transitorias para aplicación del Crédito Especial de las Empresas Constructoras (CEEC)
 - P 07 Aplicación de normas de control a entidades sin domicilio ni residencia en el país
 - P 09 Tributación en la adquisición de Licencia de Software para su comercialización cuyo proveedor se encuentra situado en España
 - P 10 Tributación de Criptomonedas
 - P 11 Tributación de servicios prestados por empresa extranjera
 - P 13 Asignación de participación en sociedad de profesionales a contabilidad del empresario individual
 - P 14 Límite de 35% de rentas pasivas para acogerse al régimen Pro-Pyme
 - P 15 Aplicación del requisito de enajenación mínima de acciones en relación a la excepción de reorganización del artículo 10 de la LIR
 - P 16 Aplicación de las disposiciones contenidas en los artículos 4 bis, ter y quáter del Código Tributario a los actos, contratos y operaciones descritas dentro de una reorganización empresarial
 - P 17 Aplicación de las normas de Precios de Transferencia a patrimonios de afectación
-

Proyecto de Ley que crea un Registro Nacional de Personas Beneficiarias Finales

El pasado 14 de diciembre de 2023 el Gobierno ingresó al Senado el Proyecto de Ley que crea un Registro de Beneficiarios Finales ("Proyecto de Ley"), como iniciativa para fomentar la transparencia, combatir la corrupción y el crimen organizado, prevenir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, evitar el uso indebido de figuras jurídicas para cometer fraudes tributarios y asegurar el cumplimiento de obligaciones tributarias.



El Proyecto de Ley consta de 16 artículos permanentes y cuatro artículos transitorios. Conforme a éste, las personas jurídicas con o sin fines de lucro, las administradoras de fondos de inversión, otras entidades sin personalidad jurídica y las personas naturales, con domicilio o residencia en Chile, que tengan la calidad de constituyente, administrador o beneficiario de un trust, fideicomiso, fundación de interés privado o cualquier otro tipo de estructura fiduciaria, estarán obligados a informar sus beneficiarios finales al Servicio de Impuestos Internos ("SII"), mediante una declaración jurada inicial al momento de solicitar el rol único tributario o inicio de actividades.

Para efectos de esta ley se entenderá por beneficiario final a las personas naturales, chilenas o extranjeras, con o sin domicilio en Chile que (a) posean, directa o indirectamente, a través de sociedades u otras entidades, una participación igual o mayor al 10% del capital, aporte, derecho a utilidades, o tengan derecho a voto o veto, respecto de una persona jurídica, un fondo de inversión u otra entidad sin personalidad jurídica, constituida o domiciliada en Chile, o con cualquier tipo de establecimiento permanente en Chile; b) puedan elegir o hacer elegir, directa o indirectamente, a la mayoría de los directores o administradores de una persona jurídica, fondos de inversión o entidades constituidas o domiciliadas en Chile, o con cualquier tipo de establecimiento permanente en Chile, cambiarlos o removerlos, independiente de su participación en el capital o aporte, el derecho a utilidades o el derecho a voto; o c) ejerzan el control efectivo de las personas jurídicas, fondos de inversión o entidades constituidas o domiciliadas en Chile, o con cualquier tipo de establecimiento permanente en Chile, entendiéndose por ello cualquier atribución o facultad que les permita tomar o hacer que otros tomen decisiones sobre dichas entidades.

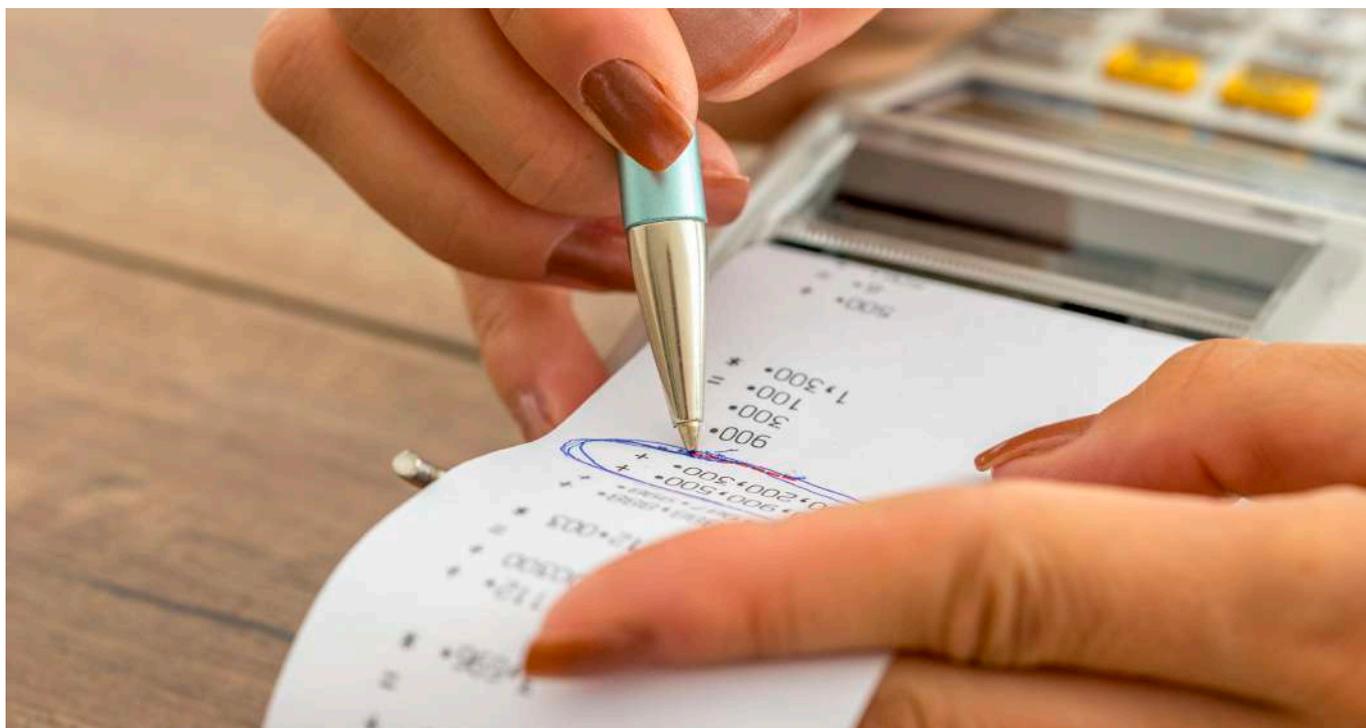
Un reglamento dictado por el Presidente de la República ("Reglamento") regulará la forma en que la información será ordenada en el portal web y establecerá las características de un canal de denuncias para casos de infracción a las normas establecidas.

De aprobarse el Proyecto de Ley, sus normas entrarán en vigencia en el plazo de 12 meses, contados desde la publicación del Reglamento, el cual deberá dictarse dentro del plazo de 6 meses contados desde la publicación de esta ley en el Diario Oficial.

Por su parte, los obligados a informar al SII sus beneficiarios finales y que ya se encuentren constituidos o establecidos al momento de la entrada en vigencia de esta ley, deberán realizar la declaración jurada inicial dentro del plazo de 30 días corridos, contados desde su entrada en vigencia.

Informe del SII sobre porcentajes de Incumplimiento Tributario

El Servicio de Impuestos Internos publicó recientemente un informe fechado en diciembre de 2023, sobre porcentajes de incumplimiento tributario en el país. El informe se enfoca en la brecha de cumplimiento tributario en Chile para el Impuesto al Valor Agregado ("IVA") y el Impuesto de Primera Categoría entre 2018 y 2020. La brecha tributaria se define en el informe como la diferencia entre lo que debería recaudarse según la ley y lo recaudado efectivamente, atribuyéndose a tres factores: evasión tributaria (subdeclaración ilegal y voluntaria), elusión tributaria (uso de mecanismos ilícitos para reducir obligaciones fiscales), y subdeclaración involuntaria (errores por desconocimiento de la normativa).



El análisis se basa en una metodología descendente que utiliza datos de las Cuentas Nacionales del Banco Central de Chile y del Servicio de Impuestos Internos, calculando bases imponibles teóricas para estimar la recaudación ideal sin incumplimiento tributario. Se excluye la menor recaudación debida a exenciones y beneficios fiscales.

La brecha total, considerando el IVA y el Impuesto Corporativo, promedia un 6,5% del PIB en los años estudiados, según señala el SII. Asimismo, el informe precisa que la brecha del IVA es del 1,8% del PIB (18,4% de incumplimiento), casi el triple de la mediana en la Unión Europea. La brecha del impuesto corporativo representa un 4,7% del PIB (51,4% de incumplimiento), más del triple que en algunos países desarrollados, de acuerdo con este informe.

El informe es el primero de una serie que el Servicio de Impuestos Internos realizará para medir las brechas de cumplimiento tributario, con futuras publicaciones que actualizarán los datos y abarcarán otros impuestos.

Procedimiento especial para solicitar rebaja de las contribuciones de inmuebles ocupados

Resolución Exenta N°144 de fecha 15 de diciembre de 2023



En ese marco, el delito de ocupación ilegal de inmuebles - regulado en la Ley N°21.633 de 2023 - no impide configurar el hecho gravado del impuesto territorial para el dueño del inmueble. Sin perjuicio de ello, la letra e) del artículo 10 de la Ley sobre Impuesto Territorial, faculta al SII a rebajar los avalúos o contribuciones de los bienes raíces agrícolas y no agrícolas en caso de siniestros u otros factores que disminuyan considerablemente el valor de una propiedad, por causas no imputables al propietario, dentro de las cuales se encontraría la ocupación ilegal de un inmueble.

Por lo anterior, la Resolución Exenta N°144 establece los siguientes presupuestos copulativos que deberán verificarse para efectos de solicitar acogerse a la causal dispuesta en la letra e) del artículo 10 de la Ley sobre Impuesto Territorial, frente a ocupaciones, totales o parciales, de inmuebles y mientras se mantengan en dicha situación:

- i. La ocupación del inmueble no debe ser imputable a sus dueños;
- ii. El solicitante debe ser dueño del inmueble ocupado;
- iii. El solicitante debe haber presentado denuncia o querrela penal en conformidad con la ley, realizando una narración circunstanciada de los hechos en que conste la ocupación del inmueble; y,
- iv. El solicitante debe haber prestado la cooperación que corresponda con la investigación penal dirigida por el Ministerio Público;

Estos presupuestos deberán concurrir al momento de solicitar la rebaja de contribuciones del inmueble ocupado, y dicha solicitud debe ser presentada por el dueño del inmueble a través del sitio web del SII.

El Departamento Regional de Avaluaciones territorialmente competente deberá pronunciarse sobre la solicitud de rebaja de contribuciones dentro del plazo de 40 días hábiles, ampliables en una sola oportunidad por el mismo número de días, y el porcentaje de rebaja de las contribuciones será proporcional a la valorización fiscal de la superficie del inmueble efectivamente ocupada en relación con la valorización fiscal total del inmueble, pudiendo aplicarse una rebaja máxima del 95% de las contribuciones.

Dicha rebaja aplicará desde el 1 de enero del año calendario en que se configure la causal, siempre que se solicite dentro de ese mismo año, y hasta el 31 de diciembre de dicho año.

El procedimiento establecido en la presente Resolución regirá desde su publicación en el Diario Oficial, siendo aplicable a las solicitudes presentadas a partir de ese momento, independientemente de la fecha en que se haya configurado la causal.

En caso de existir peticiones que hayan sido desestimadas con anterioridad, el propietario podrá presentar una nueva solicitud ajustándose a lo dispuesto en la Resolución en comento.

Instrucciones sobre el nuevo crédito a la compra de viviendas nuevas adquiridas con créditos con garantía hipotecaria

Circular N°51 de fecha 04 de diciembre de 2023

El pasado 04 de diciembre de 2023 el SII impartió instrucciones sobre el nuevo beneficio tributario transitorio y extraordinario establecido por el artículo único de la Ley N°21.631 de fecha 31 de octubre de 2023.



El beneficio consiste en un crédito tributario, con derecho a devolución, que se imputará contra el impuesto a la renta determinado por las personas naturales con residencia o domicilio en Chile¹ que adquieran una vivienda que cumpla con las siguientes características:

- i. Debe estar destinada a la habitación;
- ii. Debe haberse adquirido mediante un crédito o mutuo con garantía hipotecaria, con bancos o instituciones financieras²;
- iii. Debe ser nueva, es decir, debe ser la primera venta efectuada sobre la vivienda y, además, debe cumplir los siguientes requisitos:
 - i) La vivienda se debe encontrar construida y con recepción final a más tardar el 1 de noviembre de 2023. Si no cuenta con recepción final, debe existir al menos un contrato de promesa de compraventa que conste en escritura pública o documento protocolizado suscrito con fecha posterior al 16 de octubre de 2023.
 - ii) La escritura pública de compraventa debe ser celebrada a partir del 1 de noviembre de 2023³;
 - iii) La vivienda debe encontrarse inscrita a nombre de la persona beneficiaria en el Conservador de Bienes Raíces al 30 de septiembre de 2024.

El crédito podrá ser utilizado respecto de una sola vivienda, y en caso de que el contribuyente haya adquirido una o más viviendas susceptibles de acceder al beneficio, podrá elegir la que estime, a su discreción.

Este beneficio procederá por los años tributarios 2024 a 2029, ambos inclusive, y el crédito será equivalente al monto de los dividendos efectivamente pagados por concepto del crédito con garantía hipotecaria suscrito para la adquisición de la vivienda dentro del año comercial respectivo, con tope de un monto equivalente a 16 Unidades Tributarias Mensuales ("UTM"), según su valor al mes de diciembre del año comercial respectivo.

Los contribuyentes obligados a presentar la declaración de los impuestos anuales a la renta en el Formulario 22 conforme al artículo 65 de la Ley sobre Impuesto a la Renta ("LIR"), imputarán el crédito directamente sobre el impuesto determinado correspondiente al año comercial respectivo. Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a presentar la declaración jurada anual de sus rentas conforme al artículo 65 de la LIR, de igual manera deberán presentar el Formulario 22 para el solo efecto de solicitar la devolución del crédito.

Las entidades o instituciones acreedoras de los créditos con garantía hipotecaria otorgados deben proporcionar tanto al SII como al contribuyente beneficiario, cierta información relacionada con sus créditos, por los medios, formas y plazos determinados por el SII en su Resolución N°135 de 2023. Para más información, consultar nuestro Boletín de Novedades Tributarias del mes de noviembre.

Finalmente, conforme lo dispuesto en el artículo transitorio de la Ley N°21.631, el crédito tributario regirá para las viviendas con destino habitacional acogida a este crédito cuya compraventa se celebre a partir del 1 de noviembre del año 2023, y cuyos dividendos se paguen efectivamente a partir de la misma fecha.

¹ El requisito de residencia o domicilio en Chile debe cumplirse al momento de adquirir la vivienda, por lo que, si en un ejercicio posterior cambia dicha condición, no pierde su calidad de beneficiario.

² Se entenderá por instituciones financieras aquellas fiscalizadas por la Comisión para el Mercado Financiero.

³ Si se trata de la compra de una vivienda efectuada por un beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, solo será necesario que la escritura de compraventa se haya suscrito entre el 01 de noviembre de 2023 y el 30 de septiembre de 2024.

Nueva actualización del Catálogo de Esquemas Tributarios del SII

En el marco del fortalecimiento del control de la elusión, en su octava versión, el Catálogo de Esquemas Tributarios del SII incorpora 10 nuevos casos que describen situaciones de diversa naturaleza relacionados con el Impuesto a la Renta e Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, en caso de traspasos de patrimonio intergeneracional y el uso de sociedades con pérdida para disminuir la carga impositiva, por ejemplo.

Con esta nueva versión el SII completa 85 esquemas de eventual elusión tributaria de acuerdo con su interpretación.

Uno de los casos incorporados como elusivos corresponde a un esquema conocido como "dilución patrimonial", en este caso, mediante el uso indebido de la relación de canje en la fusión de sociedades, utilizando como criterio de valoración el capital aportado, para efectos de determinar la participación social en la sociedad absorbente.

Conforme a este esquema, la Sociedad A está compuesta por potenciales herederos del líder familiar y la Sociedad B se encuentra controlada por el líder familiar y posee los mayores activos del grupo. Dentro de las operaciones llevadas a cabo, se realizan una serie de aumentos de capital en la Sociedad A. Luego, la Sociedad A se fusiona por incorporación con la Sociedad B, quedando la primera como sociedad absorbente (la relación de canje utilizada se determina en función del capital social).

Al comparar ambas sociedades, el porcentaje sobre el capital de la sociedad absorbente luego de la fusión favorece considerablemente a los socios originales de la Sociedad A al tener ésta un capital social mayor.

Por lo anterior, del análisis de este esquema se puede entender que la relación de canje utilizada produce el efecto de que el líder familiar obtenga una participación menor en la Sociedad A en comparación con la de los potenciales herederos, quienes además no habrían incurrido en un sacrificio o gravamen económico proporcional al valor de mercado de los activos que adquirieron.

La utilización de este esquema evitaría la aplicación del Impuesto a las Herencias o Donaciones sobre el patrimonio del líder familiar diluido, por lo que el SII podría evaluar la aplicación de una norma especial o general anti elusiva, según corresponda, con el objeto de verificar si se buscan eludir hechos impositivos fijados en la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.



Normas transitorias para aplicación del Crédito Especial de las Empresas Constructoras (CEEC)

Oficio N°2964 de fecha 29 de noviembre de 2023



¿Qué se consulta?

La Asociación Gremial YY, a propósito del término "celebrados" empleado en el inciso final del artículo sexto transitorio de la Ley N°21.420, consulta si, para fines de tener derecho al crédito del 65%, basta solo la adjudicación antes del 1° de enero de 2023, o si se requiere además la existencia del contrato.

Asimismo, solicita aclarar qué sucede con los contratos de modificación, reparación o mantenimiento, celebrados y adjudicados antes del 1 de enero de 2023 y facturados después de esta fecha, que no habrían sido contemplados para la aplicación del CEEC.

¿Qué resolvió el Servicio de Impuestos Internos?

Según instruye la Circular N°37 de 2023, la palabra "celebrados" está referido a la fecha cierta en que se hayan determinado las características o elementos que determinan las consecuencias jurídicas de los siguientes actos y contratos: (i) los contratos generales de construcción que se suscriban con las entidades e instituciones que expresamente señala el inciso segundo del artículo 21 del Decreto Ley ("DL") N°910; (ii) los contratos de ampliación, modificación, reparación, mantenimiento o de urbanización, respecto de las viviendas sociales indicadas en el inciso cuarto del artículo 21 del DL

N°910; y, (iii) las adjudicaciones que recaigan sobre bienes corporales inmuebles para habitación efectuadas por los socios, comuneros o cooperadores indicados en el inciso quinto del artículo 21 del DL N°910, hayan sido establecidos entre el 1 de enero de 2023 y el 31 de diciembre de 2024.

Por su parte, para efectos de conferir fecha cierta a los instrumentos que exigen los artículos sexto y sexto bis transitorios de la Ley N°21.420 frente a terceros, se estará a la escritura pública, instrumento privado protocolizado o cualquier otro medio legal que permita conferir fecha cierta al documento.

En cuanto a la posibilidad que tienen estos casos especiales de aprovechar íntegramente el CEEC del 0,65 del débito fiscal determinado para el 2023, debe cumplirse con haber solicitado el respectivo permiso municipal de edificación con anterioridad al 30 de abril de 2023 o, en los casos en que no correspondiera solicitar dicho permiso, que los actos o contratos señalados precedentemente se hayan celebrado con anterioridad al 30 de abril de 2023.

Luego, cumpliéndose los requisitos mencionados, se podrá acceder en forma íntegra al CEEC, lo cual resulta independiente de la fecha en que se emitan las respectivas facturas.

Aplicación de normas de control a entidades sin domicilio ni residencia en el País

Oficio N°3000 de fecha 06 de diciembre de 2023

Antecedentes

Una persona natural domiciliada y residente en Chile es dueña del 50% de las acciones de una sociedad constituida y domiciliada en Estados Unidos ("AAA"). El dueño del otro 50% de AAA es una persona natural domiciliada y residente en Países Bajos, no relacionado con el otro dueño.

Los únicos activos de AAA corresponden a participaciones en las sociedades BBB (dueña del 60% de sus acciones) y CCC (dueña del 100% de sus acciones).

La sociedad BBB opera con domicilio en Paraguay dedicándose al giro de fabricación de prendas y accesorios de vestir, mientras que la sociedad CCC es una sociedad de inversiones pasiva domiciliada en Países Bajos con un patrimonio formado por los aportes de capital que AAA le ha hecho con fondos provenientes de dividendos recibidos de BBB.

AAA recibió una oferta de una sociedad vinculada al socio, para adquirir el 30% de la participación en BBB y el 51% de CCC. El potencial comprador es, al igual que el socio, un tercero no relacionado sin domicilio ni residencia en Chile.

Con posterioridad a la eventual venta, AAA participaría en un 30% en BBB y en un 49% en CCC.

¿Qué se consulta?

El contribuyente solicita confirmar los siguientes criterios:

i. En los años comerciales anteriores a la venta de las acciones de las sociedades BBB y CCC, los dividendos percibidos por AAA, provenientes de BBB no calificaban

como rentas pasivas, por tanto, no deben ser reconocidos por parte de la persona natural domiciliada y residente en Chile;

ii. En el año comercial en que AAA venda las acciones de CCC, dado que en los 12 meses anteriores al cierre del ejercicio la persona natural domiciliada y residente en Chile controlaba dicha sociedad, deberá reconocer como percibidas o devengadas las rentas pasivas que perciba o devengue CCC;

iii. En el año comercial en que AAA venda las acciones de BBB, dado que en los 12 meses anteriores al cierre del ejercicio la persona natural domiciliada y residente en Chile controlaba dicha sociedad, no deberá reconocer en Chile los dividendos que perciba AAA desde BBB atendido que este dividendo queda excluido de la calificación de renta pasiva ya que la persona natural califica de controladora indirecta BBB;

iv. La ganancia de capital que AAA obtenga de la venta de BBB no califica como renta pasiva y, por tanto, no debe ser reconocida por parte de la persona natural domiciliada y residente en Chile; y,

v. En los ejercicios comerciales posteriores a la venta de las acciones de las sociedades BBB y CCC, los dividendos obtenidos por AAA desde las sociedades BBB y CCC califican como rentas pasivas y por tanto deben ser reconocidas por parte de la persona natural domiciliada y residente en Chile.



¿Qué resolvió el Servicio de Impuestos Internos?

Se entiende que una entidad sin domicilio o residencia en Chile es "controlada" -de acuerdo al N°2 de la letra A del artículo 41 G de la LIR - por entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, cuando al cierre del ejercicio o en cualquier momento durante los doce meses precedentes, esto por si solos o en conjunto y en la proporción que corresponda con personas o entidades relacionadas de acuerdo a la norma, posean directa o indirectamente, respecto de la entidad que se trate, el 50% o más del capital, derecho a las utilidades o derechos a voto.

Con todo, no se consideran rentas pasivas – de acuerdo al N°1 de la letra C del artículo 41 G de la LIR - la distribución, reparto o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile haya obtenido de otra entidad que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la "primera", cuando "esta última" no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas. A partir de lo anterior, respecto a la primera consulta, la persona natural y residente en Chile es controladora de AAA y a su vez, de BBB, atendiendo que AAA posee más de un 50% de participación den

BBB, por lo que los dividendos que BBB distribuya a AAA en los años anteriores a la venta de acciones, no se consideran rentas pasivas, de cumplirse con los presupuestos establecidos en el N°1 de la letra C del artículo 41 G de la LIR.

Respecto a la segunda consulta, atendido que las hipótesis de control se miden al cierre del ejercicio o en cualquier momento durante los doce meses precedentes al cierre, una vez configurada la situación de control, ésta se predica respecto del ejercicio comercial correspondiente, aun cuando durante ese mismo ejercicio comercial disminuya la participación a un porcentaje menor al requerido por la norma para los efectos del control. Luego, la persona natural domiciliada y residente en Chile, deberá reconocer las rentas pasivas devengadas o percibidas por AAA y CCC durante los ejercicios comerciales en que se mantenga la situación de control, incluyendo el ejercicio comercial en que se vendan las acciones de CCC aun cuando, a consecuencia de la venta, su porcentaje de participación en CCC disminuya a menos del 50%.

Respecto de la tercera consulta, se entiende que AAA es controladora de BBB durante el ejercicio comercial en que AAA venda las acciones de BBB.

Luego, conforme al N°1 de la letra C del artículo 41 G LIR y cumpliéndose los demás presupuestos legales, no se consideran rentas pasivas los dividendos distribuidos por BBB durante dicho ejercicio comercial ya que la persona natural chilena califica de controladora de AAA y, ésta última, a su vez es controladora de la sociedad BBB.

Respecto a la cuarta consulta, de acuerdo al N°4 de la letra C del artículo 41 G de la LIR, se consideran rentas pasivas las ganancias de capital o mayores valores provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en los números de dicha letra C. Luego, dado que el N°1 de la letra C no considera como rentas pasivas los dividendos provenientes de entidades operativas, las ganancias de capital por la venta de las acciones tampoco se considerarán rentas pasivas.

Por último, sobre la consulta cinco, la persona natural domiciliada y residente en Chile deberá considerar como devengada o percibida las rentas pasivas correspondientes a los dividendos que AAA devengue o perciba desde las sociedades BBB y CCC.



Tributación en la adquisición de Licencia de Software para su comercialización cuyo proveedor se encuentra situado en España

Oficio N°3002 de fecha 06 de diciembre de 2023



Antecedentes

Una sociedad con domicilio y residencia en Chile pretende adquirir una licencia de "Software as a Service" (SaaS) de propiedad de una sociedad con domicilio y residencia en España, para distribuirla tanto en Chile como en el extranjero.

Por cada venta que la sociedad chilena realice de la licencia del software, deberá remesar a la sociedad española el monto de la venta, descontando su comisión.

¿Qué se consulta?

El contribuyente consulta sobre el tratamiento tributario de la referida remesa y la documentación tributaria que debe emitir en cada operación.

¿Qué resolvió el Servicio de Impuestos Internos?

Según el artículo 59 de la LIR, un programa computacional "estándar" exento de Impuesto Adicional ("IA") no debe permitir su explotación comercial, reproducción o modificación, salvo para habilitarlo para su uso. La sociedad chilena, al comercializar el software y remesar ganancias a España, está sujeta a un IA de 15% a 30%, aunque el acuerdo con España limita esta tasa al 10% si se trata de una licencia para distribución. Las remesas de la sociedad chilena a España deben incluir IA según los artículos 74 N°4 y 79 de la LIR. El software, al no ser "estándar", no está afecto al gravamen del artículo 8 letra n) de la LIVS, estando exento de IVA. Si la sociedad chilena obtiene comisiones por intermediación, estas se gravan con IVA, a menos que se consideren exportación y queden exentas. Las operaciones en Chile están sujetas a IVA según la letra h del artículo 8 de la LIVS. La cesión de software a no residentes en Chile puede estar exenta de IVA si se considera exportación.

Finalmente, sobre los documentos tributarios que corresponde emitir, y considerando que la operación entre la sociedad española y la sociedad chilena se encuentra gravada con IA y exenta de IVA, no deberá emitir documento alguno. Sin embargo, respecto de las cesiones que realice a personas con domicilio o residencia en Chile, la sociedad chilena deberá recargar el IVA de la operación, en la boleta o factura respectiva. En cambio, en las operaciones que realice con personas con domicilio o residencia en el extranjero que califiquen como servicios de exportación, deberá emitir la factura de exportación correspondiente.

Tributación de Criptomonedas

Oficio N°3003 de fecha 06 de diciembre de 2023



¿Qué se consulta?

El contribuyente, a propósito de la tributación de las criptomonedas, elabora las siguientes preguntas:

- i. Cómo verifica el SII el valor de adquisición de las criptomonedas para considerar su tributación por el mayor valor, cuando corresponda, en caso de que no se obtenga una factura o documento que acredite el valor de la compra de las criptomonedas, las que tampoco se negocian en bolsas de comercio;
- ii. Si se puede considerar una pérdida total el monto invertido o se debe recuperar la clave en caso de pérdida de la clave de acceso a la plataforma de las criptomonedas; y,
- iii. Si se pueden heredar o donar las criptomonedas y, en caso de heredar, cómo se valoriza las criptomonedas.

¿Qué resolvió el Servicio de Impuestos Internos?

Respecto al valor de adquisición de las criptomonedas, conforme al artículo 21 del Código Tributario ("CT"), corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establece, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto, los cuales podrá acompañar en las respectivas instancias de fiscalización⁴.

Respecto a la clave de acceso a la plataforma de criptomonedas, en principio, es posible recuperarla, por lo que el monto de la inversión no se podría deducir como pérdida. Sin embargo, si se llegara a acreditar que es una pérdida permanente y definitiva, podría considerarse como una pérdida tributaria cuando esta situación impida ejercer cualquier tipo de derecho sobre tales activos. En este caso, el contribuyente deberá acreditar la pérdida, junto con sus circunstancias, en la respectiva instancia de fiscalización, en conformidad con el artículo 21 del CT.

Respecto a la posibilidad de heredar o donar las criptomonedas, en la medida que estos activos sean susceptibles de transmisión o donación – materia que no corresponde a un aspecto de índole tributaria –, estarán sujetos al impuesto a las herencias o al impuesto a las donaciones, según corresponda. En ambos casos, de conformidad al artículo 46 bis de la Ley N°16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, los bienes respecto de los cuales no se establece una regla de valoración particular, como es el caso de las criptomonedas, serán considerados en su valor corriente en plaza.

⁴ Por ejemplo, las operaciones de compra se pueden respaldar con comprobantes de transferencia electrónica, facturas de ventas o boletas no afectas a IVA, facturas o boletas afectas a IVA por los servicios de intermediación, etc.

Tributación de servicios prestados por empresa extranjera

Oficio N°3008 de fecha 06 de diciembre de 2023

¿Qué se consulta?

El contribuyente consulta por la tributación aplicable a la prestación de servicios de "asesoría de apoyo para la revisión de bases de licitación pública y anexos para la provisión de servicios tecnológicos de gestión de flota e información a personas usuarias como servicio complementario al Sistema de Transporte Público Metropolitano" que pretende contratar con una empresa extranjera, radicada en Suiza, sin sede en Chile, por el cual se emitirán dos informes.

¿Qué resolvió el Servicio de Impuestos Internos?

Considerando el carácter técnico y la emisión de dos reportes como producto del servicio, los servicios indicados se gravarán con IA, de acuerdo con el párrafo cuarto del N°2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, calificándose los servicios como "trabajos o servicios técnicos", con tasa de 15%, sujeta

a retención, declaración y pago por parte del pagador de la renta de conformidad al N°4 del artículo 74 y 79 LIR.

Con todo, atendida la existencia del Convenio vigente entre la República de Chile y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición con relación a los impuestos a la renta y al patrimonio y su Protocolo ("Convenio"), y supuesto que la empresa prestadora de los servicios califique como persona residente en Suiza para efectos del Convenio, los pagos constituirán, en principio, beneficios empresariales de acuerdo con el artículo 7 del Convenio, por lo que sólo Suiza podrá gravar dichas rentas y, en consecuencia, el pagador de la renta en Chile no queda obligado a efectuar retención alguna, salvo que la empresa Suiza configure un establecimiento permanente en Chile al cual se le atribuyan rentas conforme al Convenio, cuestión de hecho entregada a las respectivas instancias de fiscalización.



Asignación de participación en sociedad de profesionales a contabilidad del empresario individual

Oficio N°3054 de fecha 13 de diciembre de 2023

¿Qué se consulta?

A propósito del Oficio N°228 de 2023⁵, el contribuyente solicita precisar que la exención de IVA, para el caso de las sociedades de profesionales, se pierde cuando uno o más socios de una sociedad, además de asignar sus derechos sociales como un activo en su contabilidad de empresario individual, no realiza gestión personal o profesional alguna en beneficio de la sociedad en que es socio, participando en las utilidades de ésta única y exclusivamente por el solo hecho de ser socio y por su capital enterado.

¿Qué resolvió el Servicio de Impuestos Internos?

El SII indica que, efectivamente, una sociedad de profesionales no puede estar constituida por personas naturales que han asignado sus derechos sociales a su empresa individual, naturalmente, solo en la medida que dichas personas naturales, después de asignar sus derechos sociales como un activo en la contabilidad de su empresario individual, no realicen gestión personal o profesional alguna en beneficio de la sociedad en que fueren socias, participando en las utilidades de ésta, única y exclusivamente, por el solo hecho de su participación en esta y por su capital enterado.

⁵ Conforme al Oficio N°228 de fecha 23 de enero de 2023, una sociedad de profesionales puede estar constituida por personas naturales que han asignado sus derechos sociales a su empresa individual.



Límite de 35% de rentas pasivas para acogerse al régimen Pro-Pyme

Oficio N°3065 de fecha 13 de diciembre de 2023



Antecedentes

Un contribuyente manifestó en 2020 su voluntad de acogerse al régimen tributario aplicable a las PYMES. Sin embargo, el mismo año, el SII reclasificó su régimen tributario e incorporó al contribuyente al sistema general de la letra A) del artículo 14 LIR.

El contribuyente solicitó una reconsideración, pero fue denegada debido a que en el año 2019 sólo generó ingresos por la enajenación de cuotas de fondos mutuos, incumpliendo el límite de ingresos de rentas pasivas indicado en los números 1 y 2 del artículo 20 LIR.

A juicio del contribuyente no registró rentas pasivas ya que, al 31 de diciembre de 2019, sólo registró ingresos provenientes del rescate de cuotas de fondos mutuos que son tratadas no como rentas de capital mobiliario del N°2 del artículo 20 de la LIR, sino que como rentas del N°5 del mismo artículo.

¿Qué se consulta?

El contribuyente solicita un pronunciamiento sobre la aplicación del límite de 35% de rentas pasivas para acogerse al régimen Pro-Pyme.

¿Qué resolvió el Servicio de Impuestos Internos?

Conforme a lo dispuesto en la letra c) del N°1 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, para ingresar o permanecer en el régimen Pro-Pyme, las rentas que correspondan a las siguientes actividades, que perciba el año comercial respectivo, no deben exceder de un 35% del total de los ingresos brutos del giro:

- a) cualquiera de las descritas en los números 1 y 2 del artículo 20 LIR;
- b) la participación en contratos de asociación o de cuentas en participación; y
- c) de la posesión o tenencia a cualquier título de los derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión.

Por otro lado, el N°2 del artículo 20 de la LIR entiende por capitales mobiliarios, los activos o instrumentos de naturaleza mueble, corporales o incorporeales, que consistan en frutos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de dichos bienes.

Considerando las normas citadas, para determinar el límite de 35% de los ingresos brutos totales de un año comercial, se deben de considerar los ingresos que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los activos, valores y participaciones señalados en la letra c) del N°1 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

Por lo tanto, para determinar este límite, se deben considerar los dividendos de fondos y no los ingresos que se obtengan por la enajenación de las cuotas, o su rescate, según corresponda.

Luego, las rentas derivadas del rescate o enajenación de cuotas de fondos mutuos no se consideran rentas de capitales mobiliarios de aquellas a que se refiere el N° 2 del artículo 20 de la LIR, para la aplicación del límite de rentas pasivas del régimen simplificado de tributación.

De este modo, si el año anterior a la incorporación al régimen simplificado el contribuyente solo obtuvo ingresos por concepto de rescate de cuotas de fondos mutuos, no incurre en la hipótesis de exclusión del sistema simplificado establecido en la letra D) del artículo 14 de la LIR.

Por lo anterior, podrá solicitar la restitución de los impuestos que hubiera pagado en exceso, conforme lo dispuesto en el artículo 126 del CT.

Aplicación del requisito de enajenación mínima de acciones en relación a la excepción de reorganización del artículo 10 de la LIR

Oficio N°3066 de fecha 13 de diciembre de 2023

Antecedentes

A propósito de una reorganización empresarial entre sociedades domiciliadas en el extranjero, se disuelve una sociedad constituida en Islas vírgenes Británicas que poseía indirectamente (a través de la sociedad ZZZ) participación accionaria en una sociedad anónima chilena, que luego de la disolución, pasó a distribuirse proporcionalmente entre sus accionistas.

Además, uno de los accionistas de la sociedad ZZZ, distinto de aquellos que participaron de la reorganización señalada, pero que forma parte del mismo grupo empresarial, informó haber enajenado a un tercero no relacionado, acciones representativas de un 6,36% del total de las acciones emitidas y pagadas de ZZZ.

¿Qué se consulta?

El contribuyente consulta si en la enajenación al tercero no relacionado no se deben considerar aquellas enajenaciones amparadas en la excepción de reorganización contemplada en el inciso final del artículo 10 de la LIR para efectos de determinar el cumplimiento del límite mínimo de 10% del total de las acciones, cuotas o títulos o derechos de la persona o entidad extranjera conforme lo establecido en el inciso tercero del artículo 10 de la LIR.

¿Qué resolvió el Servicio de Impuestos Internos?

De acuerdo con los incisos 3 y siguientes del artículo 10 LIR, se considerarán como rentas de fuente chilena, afectas con el IA establecido en el N°3 del artículo 58 LIR, las rentas obtenidas por contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país, en la enajenación de determinados títulos o instrumentos, cuyos valores, se encuentren representados por uno o más de los activos subyacentes situados en Chile que la norma legal especifica.

En el caso consultado, se debe de cumplir con el requisito de enajenar al menos un 10% del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos de la persona o entidad extranjera, considerando todas las enajenaciones realizadas por el contribuyente enajenante o por otros miembros de su grupo empresarial que no tengan domicilio ni residencia en Chile conforme a las reglas dispuestas en el artículo 10 LIR.

Con todo, el inciso final del artículo antes mencionado, libera del IA a las enajenaciones ocurridas en el exterior efectuadas en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, siempre que dicha reorganización no haya generado renta o un mayor valor para el enajenante.

Luego, las enajenaciones efectuadas en el contexto de una reorganización empresarial que cumplan los requisitos legales señalados no deben considerarse para efectos de la determinación del 10% enajenado del total de acciones, cuotas, títulos o derechos de la persona o entidad extranjera en los términos del inciso tercero del artículo 10 de la LIR.

Por tal razón, en el caso consultado, el tratamiento tributario de la enajenación del 6,36% de las acciones de ZZZ se va a determinar considerando la totalidad de las enajenaciones realizadas dentro del plazo de 12 meses según las reglas dispuestas en el artículo 10 LIR, excluyendo de dicho cálculo, las enajenaciones efectuadas en el contexto de una reorganización del grupo empresarial liberadas del impuesto adicional por aplicación del inciso final del mismo artículo.



Aplicación de las disposiciones contenidas en los artículos 4 bis, ter y quáter del Código Tributario a los actos, contratos y operaciones descritas dentro de una reorganización empresarial

Oficio N°3092 de fecha 18 de diciembre de 2023



Antecedentes

La Sociedad A es una sociedad de responsabilidad limitada constituida en Chile, cuyos socios son la Sociedad B, residente en Estados Unidos, propietaria del 81,75% de los derechos sociales, y la Sociedad C, residente en Países Bajos, dueña del restante 18,25% de los derechos sociales. La Sociedad A es propietaria de un número de filiales del grupo, todas constituidas en Chile, dentro de las cuales se encuentra la Sociedad D.

Para efectos de regular distintos aspectos de la administración y operación de A, la Sociedad B y la Sociedad C celebraron un Acuerdo de Operación ("Acuerdo"), dentro del cual se acordó que las utilidades o pérdidas obtenidas por A serían distribuidas entre los socios en la siguiente proporción: Si el resultado proviene de la línea de negocio correspondiente a B, el 95% de dichas utilidades o pérdidas serían soportadas por B y solo un 5% por C, mientras que si las utilidades o pérdidas derivan de la línea de negocios de C, ésta soportará un 80% de dicho resultado y a B le corresponderá el 20% restante.

En 2017, la matriz de B incorporó una nueva línea de negocios, adquiriendo las sociedades E y F, ambas residentes en Estados Unidos. Ambas sociedades son propietarias de la Sociedad G constituida en Chile, que a su vez es la única accionista de la Sociedad H también constituida en Chile.

Con el fin de integrar en A la nueva división adquirida por B, los distintos socios han acordado implementar una reorganización con los siguientes pasos:

1° Fusionar G en A: Como resultado de esta operación G se disolverá y se traspasarán en bloque a la Sociedad A todos los activos y pasivos que G tenga, incluyendo su participación en H. Asimismo, las participaciones sociales finales en A serían: B 59,4%; E 19,8%; F 2,2% y C 18,6%.

2° Fusionar H en D: Como resultado de esta operación H se disolverá y se traspasarán en bloque a la Sociedad D todos los activos y pasivos que H tenga.

El contribuyente solicita un pronunciamiento sobre la aplicación de las disposiciones contenidas en los artículos 4 bis, ter y quáter del Código Tributario a las operaciones descritas y, que la materialización de los pasos indicados correspondería a un ejercicio legítimo de la economía de opción y no constituyen abuso ni simulación.

¿Qué resolvió el Servicio de Impuestos Internos?

Conforme con lo expuesto en su presentación, se observa que la reorganización consultada se desarrolla mediante la ejecución de dos fusiones, la fusión de G en A y la fusión de H en D.

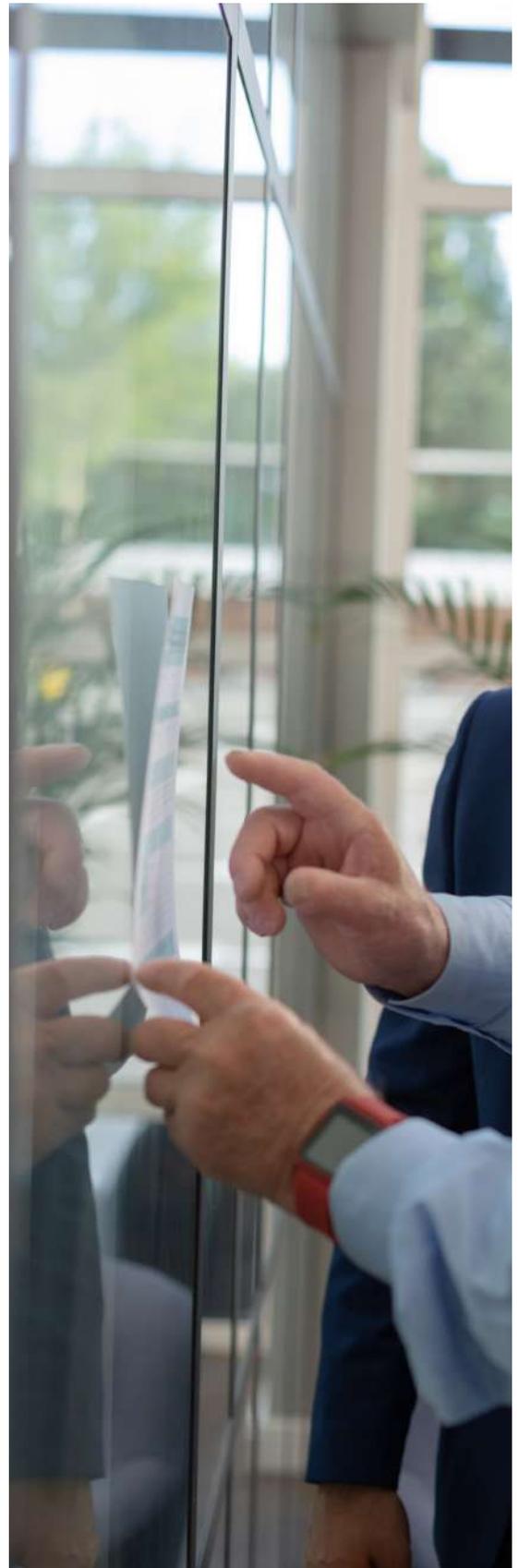
Bajo este contexto, se advierte que las fusiones señaladas tendrían, a priori, la aptitud de integrar las nuevas líneas de negocios provenientes de G y H en A y D respectivamente, ya que dichas líneas de negocios se reunirán, ahora, en una sola entidad.

Por otra parte, con las fusiones señaladas se producirá una simplificación de la malla corporativa lo que, en principio, podría permitir optimizar la gestión del negocio y centralizar las decisiones estratégicas del mismo.

Asimismo, se advierte que, con ocasión de la fusión de G en A, se efectuaría precisamente un ajuste en las participaciones de los socios de A en el patrimonio social y en las utilidades al establecerse que, luego de la fusión, éstas se distribuirán de acuerdo con la participación en el capital y no de conformidad al Acuerdo, aspecto que en principio simplifica el cálculo para la determinación de utilidades, toda vez que, no sería necesario analizar de qué línea de negocios proviene un determinado resultado para luego aplicarle el porcentaje que correspondía a cada socio de conformidad al Acuerdo.

En este mismo sentido, y sin perjuicio que no se cuenta con información precisa de las distintas sociedades del grupo, como por ejemplo, el giro o actividad que desarrollan cada una de ellas, en la medida que las líneas de negocios sean efectivamente complementarias, parece -en principio- razonable que, mediante la reorganización expuesta, las utilidades se distribuyan en proporción a las participaciones sociales, evitando generar un incentivo opuesto a los intereses del negocio, cual es la competencia entre las distintas líneas operativas, las que -esperablemente- debieran actuar de manera más complementaria y cooperativa, toda vez que, ya no será relevante que la renta se genere en una sociedad que integra uno u otro segmento

Teniendo en cuenta lo anterior, se estima que, en principio, los efectos operacionales, económicos y jurídicos pretendidos, serían concordantes con la reorganización propuesta, por lo que las operaciones no constituirían actos o negocios que podrían ser considerados elusivos en los términos dispuestos en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, sin perjuicio que pueda modificarse tal conclusión en la respectiva instancia de fiscalización.



Aplicación de las normas de Precios de Transferencia a patrimonios de afectación

Oficio N°3157 de fecha 21 de diciembre de 2023



¿Qué se consulta?

El contribuyente consulta si el artículo 41 E de la LIR es aplicable a patrimonios de afectación, tales como fondos de inversión o fondos mutuos, considerando que pueden realizar operaciones con entidades relacionadas.

¿Qué resolvió el Servicio de Impuestos Internos?

En relación con lo consultado, la letra b) del artículo 1 de la Ley N°20.712 Única de Fondos ("LUF") define a los "fondos" como patrimonios de afectación integrados por aportes realizados por partícipes destinados exclusivamente para su inversión en los valores y bienes que dicha ley permita, cuya administración es de responsabilidad de una administradora.

Luego, el inciso primero del artículo 81 de la LUF, tras establecer que los fondos de inversión, fondos mutuos y sus administradoras, estarán sujetos únicamente al régimen tributario establecido en dicha ley, agrega en el N°1 del mismo artículo que los fondos de inversión y fondos mutuos no son considerados contribuyentes del impuesto de primera categoría, sin perjuicio de las obligaciones que afecten a su sociedad administradora.

A partir de las normas señaladas, los fondos, en términos generales, no son contribuyentes, sin perjuicio que las sociedades administradoras sean responsables respecto de los impuestos que afectan a los bienes ajenos que administran, así como de los impuestos provenientes de las actividades y rentas propias de la sociedad administradora.

Fuera de estar los fondos sujetos "únicamente" al régimen tributario establecido en la LUF, en forma expresa dispone que a "los fondos también les resultarán aplicables las normas contenidas en el artículo 41 F de la LIR, así como todas aquellas contenidas en dicha ley para la aplicación de estas normas".

Luego, en la medida que el legislador expresamente extendió a los fondos las reglas contenidas en el artículo 41 F de la LIR (y demás contenidas en dicha ley para la aplicación de estas normas), pero no a otras normas de la LIR, y considerando que el artículo 41 E de la LIR establece una regulación especial en materia de precios de transferencia respecto de "contribuyentes" domiciliados, residentes o establecidos en Chile, se concluye que esta última regulación (artículo 41 E de la LIR), no es aplicable a los fondos, en cuanto patrimonios de afectación.

PARA MÁS INFORMACIÓN:



CRISTIAN VARGAS

Socio
Tax & Legal
cvargas@bdo.cl



FELIPE VARGAS

Abogado Legal
Tax & Legal
felipe.vargas@bdo.cl



CAMILA HEVIA

Supervisora
Tax & Legal
camila.hevia@bdo.cl



FRANCISCA CONTRERAS

Abogada Asociada
Tax & Legal
francisca.contreras@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 ©2024 BDO Auditores & Consultores Ltda.

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

bdo.cl | bdoglobal.com

