



CATÁLOGO DE ESQUEMAS TRIBUTARIOS

PRESENTACIÓN

El Servicio de Impuestos Internos ha venido impulsando diferentes acciones para asegurar el cumplimiento tributario de los contribuyentes, particularmente aquellas que promueven la prevención, la colaboración y el conocimiento compartido, de modo tal de focalizar los esfuerzos de fiscalización y detección en aquellos contribuyentes que de manera intencionada han decidido incumplir sus obligaciones tributarias.

En el marco de las acciones preventivas desarrolladas para facilitar y potenciar el correcto cumplimiento de la normativa tributaria, la publicación por cuarto año consecutivo del Catálogo de Esquemas Tributarios, junto con ser una práctica recomendada globalmente, ha permitido seguir avanzando en incrementar los niveles de certeza tributaria.

Tal como en años anteriores, el catálogo se ha actualizado con el objetivo de que funcione como una guía de consulta que oriente a los contribuyentes acerca de las estructuras y planificaciones que podrían ser objeto de una fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos. Dado que el catálogo obedece a una estrategia preventiva, los interesados siempre podrán acercarse, de forma voluntaria, a las oficinas del Servicio a presentar las declaraciones omitidas o rectificatorias que corrijan los efectos originados en operaciones que, de acuerdo a los análisis por ellos efectuados, se ajusten a alguna de las operaciones descritas en este documento o a otras que determinen, acompañando los antecedentes que respalden estas rectificatorias, lo que no obsta a que el Servicio realice un procedimiento de verificación posterior sobre las sumas declaradas y pagadas.

Por otra parte, los casos incluidos en este documento y las materias tratadas, son concordantes con las distintas temáticas abordadas por el PGCT 2019 (disponible en www.sii.cl), que se asocian a distintos segmentos, sectores económicos, procesos o brechas definidos como prioritarios, dado su alto impacto tributario, los cuales han sido identificados a partir de la aplicación de los distintos instrumentos que ofrece el Modelo de Gestión de Cumplimiento Tributario de la institución. En esta nueva versión, a partir de los hallazgos realizados en los equipos de fiscalización del país, se agregan casos observados principalmente en dos segmentos relevantes de contribuyentes incluidos en el PGCT, Altos Patrimonios y Multinacionales. Respecto del primer segmento, cabe destacar su incidencia en el nivel de cumplimiento de los impuestos personales y de herencia y donaciones donde representan parte importante de la recaudación, lo que viene acompañado de operaciones y estructuras más complejas, además de la opción de acceder a asesorías tributarias. Por otra parte, el segmento de Multinacionales, actualmente no solo tiene relevancia interna, en donde tiene una alta incidencia en el impuesto de primera categoría e impuesto al valor agregado, sino que también en el marco de la tributación internacional, en donde ya existen esfuerzos entre administraciones tributarias, por ejemplo mediante la implementación del Plan BEPS liderado por el G20 y OCDE, para hacer frente a la erosión de bases imponibles y traslados de beneficios, asegurando que la renta se grave donde el valor es creado.

En esta nueva versión del catálogo se incluyen 17 nuevos casos, de los cuales 13 tienen alcance nacional y 4 internacional. En su mayoría se trata de esquemas que abordan principalmente los impuestos de las empresas, agregando 3 casos asociados al impuesto al valor agregado, y otros 3 al impuesto a las herencias y donaciones.

Al respecto, es importante reiterar que aunque todos los casos incluidos en el catálogo comparten elementos y atributos genéricos que serán considerados por el Servicio al momento de asignar alguna acción de tratamiento, no necesariamente constituyen esquemas elusivos. En este sentido, dados los atributos de carácter general que se describen en cada caso, su inclusión en el catálogo no envuelve un juicio de reproche a priori ni predetermina un resultado desfavorable en casos concretos, toda vez que, los análisis que se realicen para calificar una operación o esquema como elusivo considerarán una ponderación de las razones jurídicas o económicas entregadas por los contribuyentes en cada situación. En esta línea, destaca el catálogo como un documento informativo y no vinculante para los contribuyentes. Sin embargo, en caso que se llegue a determinar, a través de los procedimientos vigentes, que ha existido abuso o simulación, el Servicio ejercerá la fiscalización y aplicará las sanciones que correspondan de acuerdo a la ley, sin perjuicio como ya se señaló que los interesados siempre podrán presentar las declaraciones omitidas o rectificatorias respectivas.

Por otra parte, el Servicio de Impuestos Internos, a través de la Oficina de Análisis de la Elusión, se encuentra recibiendo consultas de casos específicos en conformidad al procedimiento señalado en la Circular 65, de 2015, complementada por la Circular 41, de 2016 y a lo dispuesto por la Resolución Exenta N° 69, de 2016. A esta fecha, se han revisado 47 operaciones y esquemas de planificación que han sido presentados por los contribuyentes en calidad de consulta previa contemplada en el artículo 26 bis del Código Tributario, de las cuales 43 se encuentran respondidas.

Finalmente, se hace presente, que los casos se describirán en el orden de su inclusión en el catálogo, esto es, empezando con los 17 nuevos casos que se incorporan en esta versión.

ÍNDICE

Presentación		
CASO 1	Donación de participaciones sociales a menores de edad en sociedades productivas.	5
CASO 2	Aumento de capital con el objeto de evitar posteriores mayores valores en la enajenación de acciones o derechos sociales.	7
CASO 3	Donación de sociedad que tiene como único activo bien inmueble.	9
CASO 4	Emisión de acciones liberadas de pago por Sociedad anónima abierta constituida en Chile, que cuenta con presencia bursátil.	11
CASO 5	Utilización de cuenta corriente mercantil con fines de evitar devengamiento IVA.	13
CASO 6	Préstamos entre relacionadas pactando intereses sobre intereses y prórrogas sucesivas y reiteradas del crédito.	15
CASO 7	Transferencia patrimonial de socio o accionista al momento de salida de sociedad.	17
CASO 8	Sociedad domiciliada en territorio nacional que goza de franquicias tributarias.	19
CASO 9	Utilización de un Fondo de Inversión Privado para efectos de remesar flujos al extranjero.	21
CASO 10	Utilización de Market Maker con fines distintos a beneficio tributario artículo 107 LIR.	23
CASO 11	Utilización de sociedad para efectos de obtener devoluciones de impuestos.	25
CASO 12	Localización de utilidades generadas en Chile en jurisdicciones con régimen de tributación preferencial.	27
CASO 13	Cuenta bancaria en el extranjero en la cual participan potenciales herederos.	29
CASO 14	Cesiones de promesa de compraventa de inmuebles con fines de evitar IVA	31
CASO 15	Utilización de fundación o corporación como vehículo de inversión.	33
CASO 16	Asunción de riesgos indebidos por sociedad chilena.	35
CASO 17	Compraventas de derechos sociales entre integrantes del mismo grupo familiar.	37
CASO 18	Reorganización empresarial familiar y legítima razón de negocios	39
CASO 19	Reorganización empresarial realizada con el objeto de no generar badwill tributario	41
CASO 20	Reorganización empresarial realizada con objeto de evitar impuesto al mayor valor por venta de inmuebles	42
CASO 21	Reorganización empresarial genera extinción de deudas intragrupo y devoluciones fiscales	44
CASO 22	Fusión inversa internacional	46
CASO 23	Contrato de asociación o cuentas en participación entre sociedades resultantes de proceso de división	48
CASO 24	Arriendo de inmueble de alto valor comercial sin generar impuestos	50
CASO 25	Transferencia de nuda propiedad de derechos sociales o acciones de sociedad controladora de inversiones familiares	52
CASO 26	Contrato de arriendo con opción de compra suscrito con empresa relacionada en el extranjero	54

CASO 27 Utilización de cuentas corrientes mercantiles como método de distribución de utilidades	56	CASO 44 Contrato de arriendo con promesa de compra venta sobre un bien inmueble para evitar el pago de IVA	90
CASO 28 Enajenación de activo fijo dentro de una universalidad	58	CASO 45 Contrato de administración de cartera para la inversión en valores o instrumentos en el extranjero	92
CASO 29 Aumento de costo de bien inmueble mediante reorganización empresarial	60	CASO 46 Cambio de domicilio de sociedad extranjera con activos en Chile	94
CASO 30 Préstamos otorgados a sociedad relacionada en el exterior	63	CASO 47 Inicio de actividades como empresario individual	96
CASO 31 Reparto o distribución de utilidades en proporciones distintas a lo señalado en estatuto social	65	CASO 48 Contrato de apertura de crédito con empresa relacionada a casa comercial	98
CASO 32 Uso de bien social aportado a una fundación	67	CASO 49 Reorganización empresarial para traspasar propiedad de un bien inmueble a persona natural	100
CASO 33 Seguros con componente de muerte, con pago efectivo de primas que representan traspaso patrimonial	69	CASO 50 Traspaso de rentas desde un residente en Chile a una jurisdicción de baja o nula tributación utilizando una sociedad instrumental	102
CASO 34 Sociedad genera pérdida tributaria por la compraventa de acciones a una empresa relacionada extranjera	70	CASO 51 Traslado de utilidades de la casa matriz en Chile a un país con baja o nula tributación	104
CASO 35 Depósito de multinacional en un banco extranjero, el cual a su vez efectúa un préstamo a filial chilena	72	CASO 52 Depósitos convenidos	107
CASO 36 Traslado de obligaciones en contrato para obtener Beneficio Tributario	74	CASO 53 Contrato de rentas vitalicias	109
CASO 37 Retiro de utilidades mediante pago de cuentas por cobrar	76	CASO 54 Reorganización de grupo empresarial, para optar a régimen de tributación simplificada	111
CASO 38 Sociedad anónima abierta efectúa préstamo a un accionista domiciliado en el extranjero	78	CASO 55 Reorganización que genera artificialmente goodwill tributario	113
CASO 39 Compraventa de bien inmueble mediante enajenación de derechos sociales o acciones	80	CASO 56 Reorganización que genera el uso de gastos por concepto de intereses	115
CASO 40 Reorganización empresarial mediante la cual se asignan bienes del activo fijo	82	CASO 57 Reestructuración para generar un ingreso no renta producto de la venta de un bien inmueble	117
CASO 41 Reorganización empresarial con uso de sociedad instrumental	84	CASO 58 Utilización de sociedades instrumentales en régimen fiscal de nula o baja tributación	119
CASO 42 Ingreso miembros de grupo familiar en sociedad matriz del grupo	86	CASO 59 Aumento del costo de inversión en el extranjero de activos subyacentes ubicados en Chile	121
CASO 43 Contrato de Asociación o Cuentas en Participación mediante el cual el partícipe aporta un bien inmueble	88	CASO 60 Seguro con componente de ahorro	123

Donación de participaciones sociales a menores de edad en sociedades productivas.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IF-009

Nacional

Renta

--

Esquema analizado:

Donación de acciones o derechos sociales a menores de edad, para efectos de reducir la base imponible del Impuesto Global Complementario de los otros socios o accionistas de la sociedad, los cuales están vinculados por relaciones familiares.

Según información que posee este Servicio, existen 1.158 sociedades de los regímenes tributarios de los artículos 14 letra A y 14 letra B de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que tienen socios menores de 18 años los cuales efectúan retiros y efectúan declaración anual de renta.

Doctrina del caso:

La incorporación de socios o accionistas a sociedades productivas no puede justificarse sólo en razones meramente tributarias, como sería reducir las bases imponibles de los impuestos finales de los demás socios o accionistas.

Situación concreta:

Se lleva a cabo una donación a menores de edad, de acciones o derechos de una sociedad que realiza actividades comerciales, la cual ha cumplido con el trámite de la insinuación, pagándose el impuesto a las donaciones correspondiente.

La donación se caracteriza porque el donante está relacionado por vínculos de parentesco con los menores, los cuales en conjunto ingresan a la sociedad con una participación mayoritaria. En la escritura de donación se establece que el derecho de goce de las acciones o derechos sociales donados, corresponderá a los menores, dejando expresa constancia que no tendrán el goce o la administración de dichos bienes quienes ejercen la patria potestad, debiendo nombrarse un curador que administre los bienes donados, según lo dispuesto en el artículo 250 N° 2 del Código Civil.

De esta forma, de acuerdo con la Circular 41 de 2007, se excluyen de la declaración anual de renta de los padres, las rentas que se les atribuyan a los menores o que ellos retiren de la sociedad, dependiendo de si la sociedad se encuentra acogida al régimen de renta atribuida (artículo 14 letra A) de LIR) o al régimen semi integrado (artículo 14 letra B) de LIR).

De conformidad a lo señalado, la atribución de las rentas o el retiro de ellas, redundará en que los menores presentan declaraciones de renta solicitando devoluciones por concepto de créditos por Impuesto de Primera Categoría que exceden al Global Complementario determinado en el ejercicio.

Desde el punto de vista de una eventual fiscalización de este esquema, será relevante determinar la relación de los socios o accionistas de la sociedad con los menores, y la relación de los menores con el curador que administrará los bienes donados, así como también, verificar si se ha materializado o no el nombramiento del curador, y la existencia de razones económicas relevantes para haber incorporado a los menores a la sociedad en circunstancias que por su corta edad, no estarían en condiciones de aportar capital o trabajo a la sociedad, atendido su giro o actividad. Además, en caso de existir retiros de la sociedad será relevante establecer el destino o el uso que se dio a estos montos, ello implica verificar si se depositaron en alguna cuenta corriente de los menores, si se adquirió algún bien o instrumento financiero

a su nombre o si por el contrario dichas sumas fueron a parar a cuentas bancarias de los padres u otros relacionados.

En el caso particular, una vez analizada la suma de todos los elementos descritos precedentemente, el Servicio podría evaluar la aplicación de la norma general anti elusiva, en tanto se podría estar buscando disminuir las bases imponibles de los impuestos finales.

Consecuencia tributaria:

La utilización de este esquema haría disminuir la base imponible del Impuesto Global Complementario de los otros socios o accionistas de la sociedad y provocaría además que los menores soliciten devoluciones por concepto de créditos por Impuesto de Primera Categoría que exceden al Global Complementario determinado en el ejercicio.

Normativa Legal:

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría.

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Aumento de capital con el objeto de evitar posteriores mayores valores en la enajenación de acciones o derechos sociales.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-IF-007

Nacional

Renta

--

Esquema analizado:

Aumento de capital realizado con la finalidad de no generar mayores valores en la enajenación de acciones o derechos sociales, y además aprovechar una pérdida tributaria de arrastre.

Doctrina del caso:

Cuando un aumento de capital que es parte de una planificación mayor solo tenga por efecto reducir bases imponibles o eludir hechos gravados por ley, este Servicio podrá impugnar dicho acto en caso de cumplirse los supuestos de abuso o simulación establecidos en la ley.

Situación concreta:

La Sociedad A que es socia o accionista mayoritaria de la Sociedad B, pretende enajenar su participación en dicha sociedad a un tercero no relacionado.

Previo a la enajenación, la Sociedad B realiza un aumento de capital según el valor del capital social, no obstante, dicho valor es menor al que pagó en su momento la Sociedad A por sus acciones o derechos en la Sociedad B. El aumento de capital es suscrito y pagado por la Sociedad C, la cual tiene como característica que registra una pérdida tributaria de arrastre y está relacionada con la Sociedad A y la Sociedad B, perteneciendo todas al mismo grupo empresarial.

En virtud del referido aumento de capital, la Sociedad A, que previamente era socia o accionista mayoritaria de la Sociedad B, ve diluida su participación social. Por ello, al momento de la enajenación al tercero no relacionado, la Sociedad A genera una pérdida tributaria por cuanto le corresponde una porción menor del precio de enajenación, no obstante que su costo tributario era mayor al pagado por la Sociedad C.

Por su parte, la Sociedad C -que también enajena su participación al tercero no relacionado- si bien genera un mayor valor al corresponderle un porcentaje importante del precio de venta y registrar un costo tributario menor -en comparación al de la Sociedad A- en definitiva no tributa por dicha enajenación al registrar una pérdida tributaria de arrastre.

En el caso particular, el aumento de capital señalado podría ser impugnado si es utilizado para disminuir posibles mayores valores en una posterior enajenación y generar pérdidas tributarias, razón por la cual, en una eventual fiscalización se pondrá especial atención, más allá de la evidente relación entre las partes involucradas, en las razones tenidas en cuenta para realizar dicho aumento en una sociedad que posteriormente es enajenada; también se verificará la efectividad del pago del aumento de capital suscrito; el origen de los flujos utilizados para dicho pago; si tales montos fueron utilizados para el giro u operaciones de la sociedad, así como también, los plazos que median entre el aumento de capital, su pago y la enajenación de las acciones o derechos sociales. Dentro de este análisis, se considerará también la información del proceso de negociación con el tercero comprador, a objeto de precaver el posible impacto de un acuerdo tal entre las partes que condicione la operación a la implementación de un esquema como el descrito con la finalidad de disminuir el precio global de la operación al incorporar la ventaja tributaria indebida.

Si analizados estos elementos, el aumento de capital no se explica por razones distintas a las meramente tributarias, podría evaluarse la aplicación de la norma general anti elusiva, al establecerse que dicho acto no tuvo un objetivo empresarial o de negocios, sino un propósito consistente en disminuir la carga tributaria de los contribuyentes.

Consecuencia tributaria:

LLa utilización de este esquema evitaría por un lado que uno de los contribuyentes genere un mayor valor en la enajenación de acciones o derechos sociales, y a su vez, que el otro no tribute con el Impuesto de Primera Categoría por el mayor valor generado al utilizar una pérdida tributaria de arrastre.

NORMATIVA LEGAL:

Artículo 17 N°8 letra a) Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Tributación mayor valor acciones y derechos sociales.

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Tasa y créditos en contra del impuesto.

Artículo 31 N°3 Ley sobre Impuesto a la Renta. Pérdidas Tributarias.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Donación de sociedad que tiene como único activo bien inmueble.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IF-010

Nacional

LIHAD

--

Esquema analizado:

Reorganización empresarial que tiene como finalidad donar sociedad con un único activo a miembros de grupo familiar.

Si bien el Servicio ha alertado anteriormente sobre el uso de esquemas similares, en esta oportunidad presenta un esquema más específico para consideración de los contribuyentes.

Doctrina del caso:

Los actos que son parte de una reorganización empresarial, deben cumplir en su conjunto con los objetivos declarados por el contribuyente para su ejecución de acuerdo a sus procesos y documentos internos directivos y estratégicos y, a la vez, deben obedecer a razones económicas o jurídicas distintas a las meramente tributarias.

Situación concreta:

Líderes de un grupo familiar donan en vida a miembros del mismo grupo un bien inmueble que se encuentra dentro de una sociedad de inversión de su propiedad.

Para implementar la idea de los líderes familiares, en primer lugar, se divide la sociedad en donde se encontraba el bien, aislándolo en la sociedad que se crea, junto a deudas por pagar que tenía la sociedad en favor de uno de los líderes del grupo familiar. Acto seguido, el líder familiar capitaliza las cuentas por cobrar asignadas a la sociedad creada, con el fin de que a los hijos se les done la sociedad sólo con el bien inmueble. Finalmente, los líderes familiares donan a los miembros del grupo los derechos sociales en partes iguales.

Si bien es cierto una reorganización empresarial como la descrita por sí sola no constituye una actuación elusiva -ante la existencia del derecho de opción del contribuyente- existen una serie de antecedentes que el Servicio podría considerar para los efectos de tomar la decisión de fiscalizar este esquema, principalmente respecto del origen de los créditos o cuentas por cobrar; su naturaleza jurídica; las condiciones generales bajo las cuales se originan estas cuentas; la situación de los deudores en relación con los acreedores de dichos créditos (si son relacionados o no); los montos involucrados y su finalidad, entre otros aspectos; esto con el fin de que la capitalización de la cuenta por cobrar importe una transferencia efectiva de recursos patrimoniales, siendo esto último exigible al momento de la verificación de la capitalización de la cuenta por cobrar o al momento de la generación de la misma. Asimismo, se debería determinar la finalidad de la reorganización empresarial, ya que más allá de que exista o no el pago de impuesto a las donaciones, se debe establecer si la suma de actos o negocios jurídicos (división, capitalización y donación) tienen una finalidad económica o jurídica que exceda lo meramente tributario, las que deben por cierto ser acreditadas por el contribuyente y guardar correlación con los actos ejecutados, o si su finalidad es traspasar a los miembros del grupo familiar un bien inmueble aminorando o eliminando el impuesto a las herencias y donaciones.

En el caso particular, analizadas todas las circunstancias descritas, el Servicio podría evaluar la aplicación de una norma especial o general anti elusiva, según corresponda, a objeto de verificar si se buscaría eludir hechos impositivos fijados en la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Consecuencia tributaria:

La utilización de este esquema afectaría indebidamente la carga tributaria contribuyente del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Normativa legal:

Ley N°16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Emisión de acciones liberadas de pago por Sociedad anónima abierta constituida en Chile, que cuenta con presencia bursátil.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-IF-008

Nacional

Renta

--

Esquema analizado:

Sociedad anónima abierta que transa en bolsa emite acciones liberadas de pago, las cuales posteriormente son enajenadas acogiéndose al beneficio tributario del artículo 107 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En la actualidad se informan en la declaración jurada N°1891 las operaciones de compra y venta de acciones, operaciones simultáneas y ventas cortas. De aquellas, al 31.12.2018, el 83% del total de las operaciones corresponde a compraventa de acciones, las que casi en su totalidad (95%) han sido efectuadas por grandes empresas.

Doctrina del caso:

La emisión de acciones liberadas de pago efectuada con el solo objeto de evitar que los accionistas tributen por las utilidades obtenidas por la S.A. abierta, vulneraría los impuestos finales que afectan a los accionistas por los dividendos que les habría distribuido la sociedad.

Situación concreta:

Sociedad anónima abierta constituida en Chile, que cuenta con presencia bursátil, y cumple con los demás requisitos legales para que sus acciones puedan acogerse al beneficio tributario del artículo 107 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En este contexto, con el voto de los accionistas mayoritarios y/o controladores, se acuerda que un monto importante de las utilidades del ejercicio serán capitalizadas emitiéndose para tales efectos acciones liberadas de pago (acciones crías). Mediante esta emisión de acciones, la sociedad entregará un número determinado de acciones (libres de todo pago) que se distribuirán entre los accionistas, a prorrata de las acciones inscritas en el registro respectivo.

Luego, los accionistas mayoritarios y/o controladores venden en la bolsa de valores estas acciones crías, que al tener presencia bursátil quedan acogidas al beneficio tributario del artículo 107 LIR, constituyendo todo el mayor valor obtenido en la venta un ingreso no constitutivo de renta.

En el caso particular, descartado por ejemplo, que la capitalización de utilidades obedezca al cumplimiento de exigencias regulatorias establecidas en leyes especiales para un determinado tipo de industria, o que el aumento de capital haya sido estructurado para financiar nuevos proyectos, la fiscalización de este esquema debería enfocarse en determinar si la emisión de acciones crías tuvo o no por finalidad aprovecharse indebidamente de un beneficio tributario, para lo cual, deberá verificarse si los enajenantes corresponden a accionistas mayoritarios y/o a accionistas que actuando en conjunto pueden ejercer un control sobre la sociedad; si las compraventas se realizan entre partes relacionadas o no; el plazo que transcurre entre la emisión de las acciones liberadas y su posterior enajenación; y si existen razones económicas que justifiquen la capitalización de utilidades en los términos señalados.

En el caso particular, una vez analizada la suma de estos elementos, el Servicio podría evaluar la aplicación de la norma general anti elusiva, basado en que el esquema buscaría preeminentemente beneficios fiscales, eludiendo los hechos imponibles fijados por la ley.

Consecuencia tributaria:

La utilización de este esquema evitaría que los accionistas tributen por las utilidades obtenidas por la sociedad anónima abierta y que no han sido distribuidas como dividendos, al convertirlas en acciones crías que posteriormente son vendidas, acogiendo al beneficio tributario del artículo 107 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Normativa legal:

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario.

Artículo 58 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto Adicional.

Artículo 107 Ley sobre Impuesto a la Renta. Ingreso no renta mayor valor acciones.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Utilización de cuenta corriente mercantil con fines de evitar devengamiento IVA.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IVA-008

Nacional

IVA

--

Esquema analizado:

Utilización de cuenta corriente mercantil para evitar o diferir el devengamiento del IVA en un contrato de prestación de servicios afectos.

Del universo de empresas de servicios afectos a IVA, durante el año 2018, cerca de 2.900 no emitieron documentos tributarios, registrando empleados con ingresos.

Doctrina del caso:

Los actos realizados por una agencia de negocios son considerados mercantiles de acuerdo a lo establecido por el artículo 3° N°7 del Código de Comercio, y en esas circunstancias las remuneraciones por los servicios prestados se encontrarían gravados con IVA, por provenir de una actividad comprendida en el N° 3, del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de conformidad con el N° 2, del artículo 2° del D.L. N° 825, de 1974.

Situación concreta:

Empresa del sector comercio contrata a empresa prestadora de servicios que pondrá a disposición de ellos su capacidad de organización para cubrir las distintas necesidades de la empresa. De esta forma, suscriben un contrato de mediano plazo, en el cual se establecen las obligaciones de las partes, que son de mercado en cuanto a montos y condiciones generales.

Luego, se verifica que la empresa prestadora de servicios no ha hecho pago del IVA por el contrato suscrito con la empresa del sector comercio, a pesar de estar prestando de manera permanente el servicio contratado. Al respecto, se constata que no ha habido pagos por parte del contratante beneficiario del servicio, y que existe una cuenta corriente mercantil entre las partes, en donde se registran principalmente envíos de flujos desde la empresa del sector comercio, verificándose que de esta forma la empresa prestadora de servicios paga sus obligaciones laborales y de mantención de la empresa. Al ser consultado por el no pago del IVA, el contribuyente señala que la empresa contratante, beneficiaria del servicio, no ha hecho pagos por los servicios prestados, por lo que no habría nacido la obligación principal ni ninguna accesoria.

Respecto de los actos realizados por una agencia de negocios, este Servicio ha especificado su calidad de hecho gravado, por lo que desde el punto de vista de la fiscalización, lo que se debería buscar es determinar si la estructura descrita busca eludir el impuesto al valor agregado. En este contexto, será relevante determinar, la existencia de alguna relación entre las partes contratantes, en el sentido de verificar si son empresas del mismo grupo empresarial. En lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones del contrato de prestación de servicios, se verificarán las obligaciones que surgen entre las partes y las acciones ejercidas para exigir su cumplimiento, en caso de incumplimiento o cumplimiento parcial de las mismas. Finalmente, será importante verificar si la cuenta corriente mercantil se sustenta en relaciones comerciales permanentes entre las partes, y que éstas no sean, en su mayoría, sólo movimientos de flujos desde una de las partes, por lo que se revisará la efectividad del contrato de cuenta corriente mercantil.

En el caso particular, una vez analizada la suma de todos los elementos descritos precedentemente, el Servicio podría evaluar la aplicación de la norma general anti elusiva u otra facultad de fiscalización asociada a los elementos analizados, si es que se verifica que las operaciones tienen como objeto relevante obtener la liberación del pago de IVA asociado al pago de la prestación de servicios.

Consecuencia tributaria:

La utilización de este esquema evitaría la aplicación del impuesto al valor agregado en el contrato de prestación de servicios.

Normativa legal:

Artículo 2°, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Artículo 8°, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Artículo 3° N° 7 del Código de Comercio.

Artículo 602 del Código de Comercio. Cuenta Corriente Mercantil.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Artículo 97° Código Tributario.

Préstamos entre relacionadas pactando intereses sobre intereses y prórrogas sucesivas y reiteradas del crédito.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-IF-009

Internacional

Renta

--

Esquema analizado:

Préstamos otorgados por sociedad extranjera a su filial en nuestro país, en que se pactan prórrogas sucesivas y reiteradas del crédito y el pago de intereses sobre intereses.

Durante el año tributario 2018, según los datos obtenidos por el Servicio, las remesas de intereses acogidas a la tasa del 4% representan aproximadamente un 19% del total de remesas efectuadas en el mismo periodo, alcanzando el monto de 2.5 billones de pesos.-

Doctrina del caso:

Tanto la administración tributaria como los tribunales no están obligados a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la transacción, pudiendo recalificar la operación según su verdadera naturaleza económica, si ésta vulnera los hechos gravados establecidos por la ley.

Situación concreta:

Sociedad domiciliada en Chile, parte de un grupo transnacional, suscribe mutuos en calidad de deudora con su propietario mayoritario residente en el extranjero (acreedor). El acreedor podría ser una institución bancaria o financiera extranjera, o bien encontrarse domiciliado en un país con el cual Chile mantiene un Convenio para Evitar la Doble Imposición, por lo cual, se beneficiaría con una tasa reducida del Impuesto Adicional sobre los intereses.

En el contrato de crédito se estipula que el pago del mutuo se haga en cuotas, pactándose además el pago de intereses sobre intereses (anatocismo). Se advierte que durante la vigencia del contrato las partes pactan prórrogas sucesivas y reiteradas del crédito, con lo cual, sólo se generan remesas asociadas al pago de intereses. Adicionalmente, aunque la sociedad deudora chilena presenta utilidades acumuladas, éstas no han sido remesadas a sus socios o accionistas extranjeros, ni tampoco se han destinado a pagar el capital de la deuda.

De conformidad a lo expuesto, se advierte que el contrato descrito en las condiciones señaladas sería excepcional entre partes independientes, habida consideración del impacto que este tipo de contratos podrían generar en los indicadores de desempeño económico y financiero de la empresa deudora.

Desde el punto de vista de la fiscalización de este esquema, se pondrá especial atención a este tipo de operaciones cuando sean realizadas entre partes relacionadas, siendo relevante determinar el modelo de negocios del grupo transnacional en Chile, con foco en la política de remesas al exterior que rige al grupo, ya que si la estructura de financiamiento presenta las características señaladas sin que exista reparto de utilidades desde Chile al extranjero, podría cuestionarse que las prórrogas sucesivas del crédito no tengan otra finalidad más que generar un título que habilite a la sociedad deudora en Chile para remesar utilidades a través del pago de intereses -acogidos a una tasa reducida de impuestos- y que se ven aumentados debido al anatocismo pactado, con lo cual se buscaría eludir el pago del Impuesto Adicional asociado al retiro o remesas de utilidades.

Como en cualquier revisión de este tipo, también será importante analizar que los créditos hayan sido pactados a tasas y condiciones de mercado, teniendo presente que una empresa independiente se endeudaría hasta un monto que sea económica y financieramente conveniente a sus intereses; que el acreedor relacionado cumpla efectivamente con los requisitos para acceder a una tasa reducida del Impuesto Adicional; si se cumplen con los supuestos de la norma de exceso de endeudamiento (artículo 41 F de LIR); y si el deudor durante la vigencia del préstamo genera flujos suficientes para pagar los intereses asociados, ya que si esto último ocurre, pareciera no ser razonable que incurra en la deuda que generan los intereses sobre intereses. Relacionado con lo anterior, se deberá verificar también si acaso el acreedor ha ejercido alguna acción de cobro.

En el caso particular, una vez analizados todos los elementos descritos precedentemente, el Servicio podría evaluar la aplicación de una norma especial o general anti elusiva, según corresponda, en tanto se estaría buscando eludir hechos imponibles fijados en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Consecuencia tributaria:

La utilización del esquema presentado evitaría la aplicación del impuesto que afecta a las remesas de utilidades, aplicando en su lugar, la tributación que afecta a los intereses originados en mutuos de dinero, disminuyendo así la carga tributaria que afecta a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile.

Normativa legal:

Artículo 58 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto Adicional.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Transferencia patrimonial de socio o accionista al momento de salida de sociedad.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-IF-009

Nacional

Renta

--

Esquema analizado:

Salida de socio o accionista de sociedad mediante disminución de capital, recibiendo flujos desde la sociedad con posterioridad a su salida por otros conceptos.

Desde enero de 2018 a la fecha, 1.700 contribuyentes personas naturales o personas jurídicas, dejaron de ser socios de sociedades constituidas en Chile o pertenecen a sociedades que dejaron de ser socios de sociedades constituidas en Chile.

Doctrina del caso:

El artículo 17 N°7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta se justifica en la medida que la devolución del capital aportado y su reajuste, no implique para quien la recibe un incremento de patrimonio en los términos definidos por el artículo 2 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Por tanto, todo monto que exceda del aporte y su reajuste, independiente de la denominación que las partes le den, constituirá renta de conformidad con el concepto amplio que contempla nuestra legislación y, por lo tanto, deberá tributar según las reglas generales sobre la materia.

Situación concreta:

Socio o accionista extranjero de sociedad de personas o de capital manifiesta su intención de retirarse de la sociedad, lo que es informado y acordado con los demás socios o accionistas procediendo a la devolución del capital efectivamente aportado. Como información de contexto, la sociedad de personas o de capital estaría conformada por inversionistas con participaciones sociales similares, y generaría anualmente importantes ingresos los cuales se mantienen en gran parte dentro de la sociedad y proyectan mantenerse en el tiempo, por lo que el valor de la participación social es mucho mayor que el capital aportado. Asimismo, dentro de la sociedad quedan utilidades que corresponderían en principio al socio o accionista que se retira, pero que no las retira antes de realizar la disminución de capital. Sin embargo, la relación del inversionista retirado con la sociedad y sus socios o accionistas no termina con la disminución de capital, sino que continúa mediante la recepción de flujos que la sociedad y/o los socios o accionistas de ésta entregan directa o indirectamente al inversionista a título de cuentas por cobrar entre las partes, originadas en fechas anteriores o posteriores al retiro del socio o accionista.

De conformidad con la situación planteada, lo impugnado no es la disminución de capital en sí misma, sino que la existencia de una presunta transferencia patrimonial, ya que al disminuir el capital y recibir flujos a título de cuentas por cobrar, el socio o accionista retirado estaría entregando su participación social a los socios que se mantienen en la sociedad, la que como se señaló tiene un valor superior al capital social. Por lo anterior, desde el punto de vista de la fiscalización, será relevante determinar por ejemplo cuál es el modelo de negocios del inversionista extranjero en el país, poniendo atención en la política de retiros de utilidades o de envío de remesas al exterior de la sociedad. Asimismo, un aspecto relevante en la revisión es la existencia de otros acuerdos económicos o bien contratos entre los participantes del esquema analizado (socios o accionistas, inversionista retirado y la sociedad) con el fin de establecer si realmente existe transferencia de una participación social, en tanto no es lo esperable en el mercado entre partes no relacionadas retirarse de una sociedad, obteniendo un monto menor a la valorización de mercado de su participación social.

En el caso particular, una vez analizada la suma de todos los elementos descritos precedentemente, el Servicio podría evaluar la aplicación de la norma general anti elusiva, si es que se verifica que las operaciones tienen como objeto relevante evitar el pago del impuesto del artículo 17 N° 8 letra a) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Consecuencia tributaria:

Mediante la utilización del esquema presentado se podría disminuir la carga tributaria del contribuyente que se retira de la sociedad ocultando una transferencia de la participación social.

Normativa legal:

Artículo 17 N°8 letra a) Ley sobre Impuesto a la Renta. Enajenación derechos sociales.

Artículo 20° Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto Primera Categoría.

Artículo 59° Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto Adicional.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Sociedad domiciliada en territorio nacional que goza de franquicias tributarias.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-IF-010

Nacional

Renta

--

Esquema analizado:

Se fija el domicilio de una sociedad en un territorio nacional que goza de franquicias tributarias, para efectos de radicar las rentas del grupo empresarial en dicha sociedad, con lo cual a juicio de los participantes se rebajaría la carga tributaria del grupo.

En los años tributarios 2017, 2018 y 2019 alrededor de 200 sociedades de inversión han informado el uso de franquicias tributarias en territorios especiales.

Doctrina del caso:

La legislación tributaria contempla franquicias que se han establecido con el objeto de promover el fomento y desarrollo de ciertos territorios del país. Por ello, los contribuyentes que se domicilian en dichos territorios sólo por razones tributarias vulnerando el propósito o finalidad de la norma, hacen un uso indebido del beneficio.

Situación concreta:

Un grupo empresarial que ha desarrollado todas sus actividades en el territorio general chileno, decide constituir la Sociedad A, en un territorio preferencial que goza de ciertas franquicias tributarias, dentro de las cuales se encuentra que los bienes situados en dicho territorio y las rentas que provienen de ellos o de actividades desarrolladas en ese territorio, estarán exentos de toda clase de impuestos o contribuciones y de los demás gravámenes que establezca la legislación actual o futura.

En este contexto, la Sociedad A presta servicios de distinta índole a terceros no domiciliados en el territorio preferencial, además, enajena esporádicamente bienes, declarando los ingresos asociados a tales actividades como ingresos exentos.

Al respecto, los contribuyentes son libres de domiciliarse en las jurisdicciones y territorios que ellos estimen conveniente para el desarrollo de sus negocios. En el esquema descrito, el reproche estaría dado por la probable utilización de una sociedad instrumental -constituida y domiciliada en un territorio preferencial- sólo para efectos de radicar las rentas del grupo empresarial en ella, y de esta forma declarar tales ingresos como exentos de impuestos.

En el marco de esta revisión, será relevante determinar -más allá de la evidente relación entre la Sociedad A y el grupo empresarial- si la Sociedad A efectivamente realiza las actividades comerciales o industriales declaradas, verificando si éstas agregan valor al proceso de generación de las respectivas rentas e ingresos. Asimismo, se verificará la existencia de posibles enajenaciones de bienes entre las sociedades del grupo, y si estos bienes son posteriormente enajenados por la sociedad domiciliada en el territorio preferencial.

En el caso particular, una vez analizada la suma de todos los elementos descritos precedentemente, el Servicio podría evaluar la aplicación de la norma general anti elusiva u otra facultad de fiscalización asociada a los elementos analizados, si es que se verifica que las operaciones tienen como objeto el uso indebido de franquicias tributarias, eludiendo los hechos imponible fijados por la ley.

Consecuencia tributaria:

La utilización de este esquema tendría por objetivo declarar los ingresos del grupo empresarial como ingresos exentos, no tributando de esta forma con el impuesto de Primera Categoría ni con los impuestos finales que correspondan.

Normativa legal:

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Artículo 97 Código Tributario.

Utilización de un Fondo de Inversión Privado para efectos de remesar flujos al extranjero.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-IF-008

Internacional

Renta

--

Esquema analizado:

Utilización de un Fondo de Inversión Privado (“FIP”) para efectos de no tributar con el Impuesto de Primera Categoría y a su vez evitar el pago del impuesto que afecta a la remesa de flujos al extranjero.

Para el año tributario 2019, se tiene registro de la existencia de 581 FIP, en los que existe un registro aproximado de 4.143 partícipes.

Doctrina del caso:

Si de los elementos que configuran un esquema tributario, se desprende que el contribuyente busca utilizar un medio de inversión principalmente para establecer condiciones tributarias indebidas más beneficiosas en favor del grupo empresarial, el Servicio podrá iniciar el proceso de fiscalización que corresponda, con el objeto de determinar la correcta tributación de los partícipes del esquema.

Situación concreta:

Un grupo de contribuyentes constituyen un FIP, el cual cumpliría con todos los requisitos establecidos en la Ley N° 20.712 sobre la “Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales”. Dentro de los bienes que posee el FIP, se encuentran acciones, bonos y otros capitales mobiliarios, que generan flujos de dinero que son recibidos por el FIP.

Por otra parte, el FIP realiza operaciones con entidades domiciliadas en el extranjero –incluso en países catalogados como regímenes fiscales preferenciales- las cuales además están relacionadas a los aportantes del FIP. Dentro de las operaciones del FIP con estas entidades en el extranjero se cuentan depósitos, préstamos de dinero y cuentas corrientes mercantiles.

Desde el punto de vista de una eventual fiscalización de este esquema, será relevante determinar la relación de los aportantes del FIP con las entidades extranjeras; verificar si las condiciones de los contratos que respaldan el envío de flujos al extranjero son de mercado; asimismo, será relevante revisar la política de remesas al extranjero del grupo empresarial, y los resultados o ganancias obtenidos por la contraparte en el extranjero, entre otros, con el fin de establecer si el FIP es utilizado solamente con el fin de aprovechar de manera indebida el hecho de no ser contribuyente de primera categoría en el país y a su vez como un medio para que los flujos de remesas al extranjero no tributen conforme a las reglas generales.

En el caso particular, una vez analizada la suma de todos los elementos descritos precedentemente, el Servicio podría evaluar la aplicación de la norma general o especial anti elusiva, si es que de los elementos analizados se verifica que las operaciones tienen como objeto relevante evitar el pago de impuestos.

Consecuencia tributaria:

La utilización de este esquema afectaría indebidamente la carga tributaria al contribuyente beneficiado por las remesas enviadas por el fondo.

Normativa Legal:

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Artículo 81 Ley 20.712 de Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.

Utilización de Market Maker con fines distintos a beneficio tributario artículo 107 LIR.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-IF-011

Nacional

Renta

--

Esquema analizado:

Enajenación de acciones que permiten ejercer el control de sociedad anónima abierta, sea por cantidad o calidad de las mismas, que no tienen presencia ajustada por razones distintas a la demanda de las acciones, pero en que existe un contrato de market maker que le permite a los enajenantes optar al beneficio tributario del Artículo 107 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Al 31.03.2019 existen 324 contratos vigentes de market maker, de los cuales más del 80% corresponden a cuotas de fondos de inversión, 15% a acciones y 2% a fondos mutuos.

Doctrina del caso:

La obtención de presencia bursátil mediante la suscripción de un contrato de market maker tiene entre otras finalidades que los emisores y corredores de bolsa promuevan la liquidez y profundidad de las acciones de sociedades anónimas abiertas, que por circunstancias asociadas directamente al mercado no tienen liquidez y/o profundidad, permitiendo mediante un beneficio tributario, que los inversionistas puedan contar con instrumentos de inversión más atractivos. Por lo tanto, la utilización del market maker para una finalidad distinta a las que dan origen al beneficio tributario contenido en el artículo 107 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, podría ser revisado por el Servicio de Impuestos Internos.

Situación concreta:

El caso dice relación con una operación de venta de acciones de una sociedad anónima abierta, que transa sus acciones en la bolsa de valores, pero que no tienen presencia bursátil. Ante la existencia de un acuerdo de uno o más accionistas para la venta de su o sus participaciones accionarias, la sociedad suscribe un contrato de market maker con la finalidad de obtener presencia bursátil, y así optar al beneficio tributario del artículo 107 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que establece que cumplidos ciertos requisitos exigidos por la ley, no constituye renta el mayor valor obtenido en la enajenación (traspaso) de acciones. Este beneficio busca incentivar la liquidez y profundidad de un instrumento financiero.

Al respecto, es importante señalar, que la suscripción del contrato de market maker, por sí solo, no produce el efecto de transformar una planificación tributaria en elusiva, sino que son las circunstancias en que se lleva a cabo la operación, las que entregan los antecedentes para una posible revisión por parte del Servicio.

Así, desde el punto de vista de la fiscalización, es relevante determinar, en primer lugar, si efectivamente la suscripción del contrato de market maker se relaciona con la búsqueda de incentivar la liquidez y la profundidad de las acciones, para lo cual, es relevante indagar las razones de por qué estas acciones no tienen presencia bursátil (para determinar si esto se explica por razones de mercado, como por ejemplo, para saber hasta cuánto está dispuesto a pagar el mercado por las respectivas acciones, o bien, se debe a una decisión de los propios accionistas, entre otras). Otros elementos que se podrían considerar en este análisis, es la existencia de algún tipo de acuerdo de venta al momento en que se suscribe el contrato de market maker; el plazo que transcurre entre la suscripción del referido contrato y la posterior enajenación de las acciones; y respecto de los participantes de la operación, si ésta es realizada por accionistas mayoritarios o por aquéllos que pueden ejercer un control sobre la sociedad, o si la compraventa se realiza entre personas relacionadas. Por otra parte, las razones económicas entregadas por el contribuyente para

la suscripción del contrato de market maker y posterior enajenación de acciones deberían ser acreditadas, por ejemplo, mediante actas de directorio en donde los controladores dejen constancia de la toma de decisiones de la sociedad, y deberían guardar correlación con los actos ejecutados, principalmente, si un controlador con un pre acuerdo de venta es precursor de que la sociedad suscriba un contrato de market maker.

En el caso particular, una vez analizados los elementos descritos a modo ejemplar en el párrafo precedente, el Servicio podría evaluar la aplicación de la norma general anti elusiva, en tanto se estarían buscando preeminentemente beneficios fiscales, eludiendo los hechos imponible fijados por la ley.

Consecuencia tributaria:

La utilización de este esquema evitaría la aplicación del Impuesto de Primera Categoría sobre el mayor valor en la enajenación de acciones, aplicando en su lugar el beneficio del artículo 107 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Normativa legal:

Artículo 17 N°8 letra a) Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Tributación mayor valor acciones y derechos sociales.

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Tasa y créditos en contra del impuesto.

Artículo 107 Ley sobre Impuesto a la Renta. Ingreso no renta mayor valor acciones.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Utilización de sociedad para efectos de obtener devoluciones de impuestos.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IVA-009

Nacional

IVA

--

Esquema analizado:

Adquisición de inmueble amoblado mediante una sociedad instrumental, para su posterior arriendo y obtención indebida de devolución de remanentes de crédito fiscal del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Durante el año 2018, 311 empresas solicitaron devoluciones 27 bis por 267 mil millones de pesos. En lo que va corrido del año 2019, 267 han solicitado devoluciones por 286 mil millones de pesos.

Doctrina del caso:

La utilización de sociedades instrumentales solo para efectos de cumplir con los requisitos formales de un beneficio tributario, vulnera el propósito o finalidad de la norma, pudiendo tal esquema configurar alguna de las hipótesis de elusión tributaria contempladas en la ley.

Situación concreta:

La Sociedad A desarrolla una actividad exenta o no gravada con IVA, y requiere para ello la adquisición de un inmueble amoblado. De esta forma, los socios o accionistas de la Sociedad A constituyen la Sociedad B, la cual celebra un contrato general de construcción para la adquisición de un inmueble amoblado. Mediante este contrato se configura un hecho gravado especial, de acuerdo al artículo 8°, letra e) de la Ley del IVA (contratos generales de construcción).

La Sociedad B luego entrega en arriendo a la Sociedad A el mismo inmueble amoblado que adquirió, configurándose el hecho gravado especial del artículo 8°, letra g) de la Ley del IVA (arrendamiento de inmuebles amoblados).

Posteriormente, la Sociedad B solicita y obtiene la devolución del remanente de crédito fiscal originado en la adquisición del inmueble amoblado, a través del mecanismo del artículo 27° bis de la Ley del IVA.

Como se indicó, la Sociedad A desarrollará actividades exentas o no gravadas con IVA, por tanto, no tendrá derecho a crédito fiscal por las adquisiciones de bienes o utilización de servicios destinados a tales actividades, no pudiendo en definitiva acogerse al beneficio del artículo 27 bis.

Desde el punto de vista de una eventual fiscalización del Servicio, se verificará en primer término -más allá de la evidente relación entre las sociedades partícipes- las actividades comerciales o industriales realizadas por la Sociedad B y si acaso la empresa cuenta con el personal y capital necesario para llevarlas a cabo. Lo anterior, para efectos de precisar las finalidades económicas -distintas del ahorro tributario- para constituir la Sociedad B, sociedad instrumental, constituida para generar remanentes de crédito fiscal y de esta forma luego obtener la devolución de esos remanentes a través del mecanismo del artículo 27 bis. Este último efecto no tendría cabida de no haberse llevado a cabo el esquema en la forma descrita, ya que en dicha situación la Sociedad A habría tenido que reconocer el IVA asociado a la adquisición del inmueble como un gasto tributario.

Sólo una vez analizada la suma de todos estos elementos, el Servicio podría evaluar la aplicación de la norma general anti elusiva, en tanto se estarían buscando preeminentemente beneficios fiscales, puesto que, a través de la obtención indebida de devoluciones, se rebajaría la carga tributaria de los contribuyentes.

Consecuencia tributaria:

La utilización de este esquema tendría por objetivo obtener la devolución de los remanentes de crédito fiscal originados en la adquisición del referido inmueble, mediante el mecanismo del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Normativa legal:

Artículo 8, letras e) y g) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Hechos gravados especiales.

Artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Derecho al crédito fiscal IVA.

Artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Devolución remanente de crédito fiscal.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Localización de utilidades generadas en Chile en jurisdicciones con régimen de tributación preferencial.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-IF-010

Internacional

Renta

--

Esquema analizado:

Estructura societaria situada en jurisdicción con régimen fiscal preferencial en el extranjero creada con el fin de evitar pago de impuesto de primera categoría en Chile.

Durante el año 2018, 285 contribuyentes realizaron operaciones de venta de bienes producidos o adquiridos para distribución con empresas relacionadas situadas en países del listado del artículo 41H de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Las operaciones alcanzaron montos de 2,5 billones de pesos.

Doctrina del caso:

El Servicio de Impuestos Internos, dentro de sus facultades, puede impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado que corresponden a los que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables.

Situación concreta:

Una sociedad domiciliada en Chile, Sociedad A, parte de un grupo multinacional que proporciona bienes a nivel mundial, siendo Chile uno de los puntos de producción, reestructura su organización empresarial. Para realizar lo anterior, constituye una sociedad en una jurisdicción con régimen fiscal preferencial, Sociedad B, a la cual vende a valores bajo mercado los bienes producidos en Chile, que son objeto de su giro. Posteriormente, la Sociedad B, sin haber realizado actividades o funciones que crean valor para la cadena o asumir riesgos relevantes en el modelo de negocio señalado, aparece formalmente proporcionando o procurando los mismos bienes a un cliente externo no relacionado a valores de mercado, generando la correspondiente utilidad.

El contrato de venta entre la Sociedad A y la Sociedad B establece que el valor de venta se justifica principalmente en que la Sociedad B asume los costos asociados a la distribución de los bienes objeto del giro, sin embargo, no existen antecedentes de que la sociedad situada en la jurisdicción con un régimen fiscal preferencial pueda distribuir los bienes, como así también, no se observa un cambio en la cartera de clientes y flujos de ventas de la empresa chilena, salvo en lo referido al cambio que produce el esquema en cuestión.

Desde el punto de vista de la fiscalización de este esquema, es relevante determinar el modelo de negocios del grupo multinacional; la tributación de la sociedad chilena; la política de alocaión de utilidades del grupo; y las razones para situar su negocio en una jurisdicción con régimen de tributación preferencial ya que si esta estructura tiene como finalidad principal el radicar las utilidades en este tipo de regímenes, se podría estar frente a una planificación tributaria elusiva, que excedería el derecho de opción del contribuyente. Para lo anterior, también será importante analizar la efectividad de las razones dadas para la venta bajo valores de mercado, considerando riesgos asumidos, costos de producción y distribución, entre otras funciones y riesgos inherentes o necesarios para el negocio. Por otra parte, las razones

económicas entregadas por el contribuyente para la adopción de la estructura societaria analizada deben ser acreditadas y guardar correlación con los actos ejecutados, y ser coherentes con los procesos de gestión estratégica que utiliza habitualmente la empresa o su grupo económico.

En el caso particular, una vez analizada la suma de todos los elementos descritos precedentemente, el Servicio podría evaluar la aplicación de la norma del artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, si es que de los elementos analizados se verifica que las operaciones tienen como objeto relevante evitar el pago del impuesto a las utilidades.

Consecuencia tributaria:

La utilización del esquema presentado afecta indebidamente la carga tributaria de la sociedad chilena, evitando el pago del impuesto de primera categoría y del Impuesto global complementario o adicional según corresponda.

Normativa legal:

Artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Cuenta bancaria en el extranjero en la cual participan potenciales herederos.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IF-004

Nacional

LIHAD

--

Esquema analizado:

Apertura de cuenta bancaria en el extranjero por parte de líder de grupo familiar, en la cual se establecen como titulares a potenciales herederos.

Doctrina del caso:

Si de los actos u operaciones que realizan personas naturales -y que involucran a potenciales herederos- se desprende como objetivo el reducir bases imponibles o eludir hechos gravados, el Servicio podrá iniciar el proceso de fiscalización que corresponda con el objeto de determinar la correcta tributación de los partícipes del esquema.

Situación concreta:

Líder de grupo familiar o sociedad en la que tiene participación, realiza la apertura de una cuenta en un banco extranjero, en la cual deposita recursos propios. El contrato establece que serán titulares de la cuenta varias personas, las cuales están relacionadas por vínculos de parentesco, siendo ellos potenciales herederos de la persona que abrió la cuenta y que depositó los fondos.

De acuerdo con el contrato de apertura de la cuenta bancaria, todos los que figuran como titulares de ella pueden efectuar giros de forma individual -para lo cual incluso se emiten tarjetas bancarias- o de manera conjunta, en cuyo caso, cada uno de los titulares necesitará la aprobación de los otros para poder girar.

Asimismo, se establece que la muerte de uno de los titulares no provocará el cierre o cancelación de la cuenta, subsistiendo ella en los mismos términos con los demás titulares sobrevivientes.

En el caso particular, la apertura de una cuenta en el exterior con varios titulares podría ser considerada elusiva -ello al momento en que los potenciales herederos realicen giros de la cuenta- si es utilizada como un medio de dilución patrimonial traspasando recursos sin haber cumplido con su correcta tributación, lo que implicará que este acto pueda ser revisado en una eventual fiscalización, que debería enfocarse en verificar el origen de los montos depositados en la cuenta; en quién es el dueño de tales sumas; si ellas habrían cumplido totalmente con su tributación en nuestro país; y si los demás titulares habrían aportado fondos para la apertura de la cuenta. Otros antecedentes relevantes de este esquema son los vínculos de parentesco existentes entre los distintos titulares de la cuenta, las cláusulas del contrato de apertura de la cuenta, en especial, la que regula los efectos en caso de muerte del titular, líder del grupo familiar y, en definitiva, si la cuenta es declarada en la masa hereditaria correspondiente.

De conformidad a lo expuesto, y analizadas todas las circunstancias descritas, el Servicio podría evaluar la aplicación de una norma especial o general anti elusiva, según corresponda, a objeto de verificar si lo que se busca es disminuir la base imponible del impuesto contemplado en la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Consecuencia tributaria:

La utilización de este esquema afectaría indebidamente la carga tributaria de los contribuyentes, al disminuir indebidamente la base imponible contenida en Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Normativa legal:

Ley N°16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Cesiones de promesa de compraventa de inmuebles con fines de evitar IVA

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IVA-010

Nacional

IVA

--

Esquema analizado:

Cesión de contratos de promesa de compraventa o transferencia de bienes inmuebles celebrados con anterioridad al año 2016.

Doctrina del caso:

Un contrato de promesa celebrado antes del 1° de enero de 2016, en cumplimiento de los demás requisitos legales, producirá los efectos dispuestos en el artículo sexto transitorio de la Ley N° 20.780, no obstante el hecho que con posterioridad a dicha fecha se efectúe su cesión a un tercero que asuma la calidad de promitente vendedor o comprador, según corresponda, sin alteraciones sustanciales al contrato original y que no tengan como único objeto obtener la liberación del pago de IVA.

Situación concreta:

Persona natural celebra con un vendedor habitual de bienes inmuebles, una serie de contratos de promesas de compraventa que recaen sobre bienes inmuebles, todos con anterioridad al 1° de enero de 2016, algunos de ellos se suscriben mediante escritura pública y otros mediante escritura privada protocolizada, todas las cuales tienen por objeto regular la celebración de un contrato posterior que, a su vez, tiene por objeto la transferencia del dominio de los respectivos inmuebles. Posteriormente, el promitente comprador decide ceder promesas de compraventa a terceros sin alteraciones sustanciales de los contratos de promesas de compraventa originales.

Al respecto, la cesión de promesas de compraventa suscritas con anterioridad al 1° de enero de 2016, efectuadas con posterioridad a dicha fecha, siendo una operación en principio válida, este Servicio ha hecho presente, mediante la Circular N° 42 de 2015, que podrá hacer uso de sus facultades fiscalizadoras a objeto de verificar que tales actos no tengan como único objeto obtener la liberación del pago de IVA respecto de contratos de venta de inmuebles suscritos con posterioridad al 1° de enero de 2016.

Así, desde el punto de vista de la fiscalización, será relevante determinar, en primer lugar, si las partes que participan en la operación analizada (promitente comprador-promitente vendedor o cesionario) son partes relacionadas; asimismo, se considerará como un aspecto relevante la cantidad de inmuebles promesados y posteriormente cedidos; por otra parte, las razones económicas entregadas por el contribuyente en la suscripción de promesas de compraventa y sus posteriores cesiones deben ser acreditadas y guardar correlación con los actos ejecutados.

En el caso particular, una vez analizada la suma de todos los elementos descritos precedentemente, el Servicio podría evaluar la aplicación de la norma general anti elusiva, si es que de los elementos analizados se verifica que las operaciones tienen como objeto relevante obtener la liberación del pago de IVA asociado a la compraventa de bienes inmuebles.

Consecuencia tributaria:

La utilización de este esquema evitaría la aplicación del impuesto al valor agregado en la venta de bienes inmuebles, aplicando en su lugar el beneficio del artículo sexto transitorio de la Ley N° 20.780.

Normativa legal:

Artículo sexto transitorio de la Ley N° 20.780.

Artículo 2 N° 1 y 3, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Utilización de fundación o corporación como vehículo de inversión.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-IF-012

Nacional

Renta

--

Esquema analizado:

Fundación o corporación sin fines de lucro, es utilizada por sus fundadores o asociados como un vehículo de inversión para efectos de administrar los bienes aportados a dichas entidades.

Respecto del año tributario 2019 el Servicio recibió 1.508 declaraciones juradas N°1945 sobre ingresos, desembolsos y otros antecedentes, de aquellas organizaciones sin fines de lucro que obtuvieron en el año comercial respectivo ingresos anuales en dinero o en especies por montos superiores a UF 12.000.

Del universo de declaraciones juradas recibidas, 1.041 corresponden a fundaciones y corporaciones, las que, entre otra información, declaran que han recibido mas de \$1.500.000.000 por concepto de donaciones.

Doctrina del caso:

La utilización de fundaciones u otras entidades sin fines de lucro como vehículos de inversión, con el objeto de beneficiar a sus fundadores, asociados o sus familiares, constituye un uso indebido de tales entidades, pudiendo configurar alguna de las hipótesis de elusión tributaria contempladas en la ley.

Situación concreta:

Fundación o corporación sin fines de lucro, a la que sus fundadores o asociados aportan cierta cantidad de bienes e inversiones, que pueden consistir por ejemplo en participaciones en sociedades, establecen en sus estatutos un comité de administración y un comité financiero para los efectos de la administración de los bienes e inversiones aportados.

Al respecto, se verifica la existencia de beneficios de diversa índole en favor de los fundadores, asociados o familiares de éstos, que van consumiendo las rentas que obtiene la corporación o fundación.

En el caso particular, se constata que sólo una parte de lo aportado y de las rentas obtenidas es destinado en definitiva al fin fundacional o asociativo, utilizando el resto en beneficios a los fundadores, asociados o familiares de ellos, u operaciones con relacionados a éstos.

Sin perjuicio de que estas corporaciones o fundaciones puedan estar haciendo un aprovechamiento abusivo de las ventajas tributarias que puedan obtener, lo reprochable en el presente caso, es que estas entidades sean utilizadas como vehículos de inversión por sus fundadores o asociados, destinando sólo una parte de los bienes o inversiones aportadas -y de los recursos que ellos generen a futuro- a sus fines fundacionales o asociativos, y empleando el resto mayoritariamente en beneficio de sus fundadores, asociados o familiares.

De conformidad a lo señalado, se advierte que existen antecedentes que justificarían una revisión del Servicio, la que debería enfocarse en determinar si la fundación o corporación cumple el fin fundacional o asociativo fijado en los estatutos y si los bienes aportados guardan correlación con dicho fin. Además, se deberían verificar los beneficios de que gozan los fundadores, asociados o sus familiares -que podrían constituir renta para ellos- vinculados a las inversiones y bienes aportados o rentas que se generen, y

además qué porcentajes de ellos son en definitiva destinados a financiar el objeto social y cuanto a beneficiar a las personas antes indicadas. También se debería establecer si las inversiones aportadas consisten en participaciones en sociedades y si estas últimas se encuentran relacionadas con sus fundadores, asociados o familiares de ellos.

En el caso particular, una vez analizados todos los elementos descritos precedentemente, el Servicio, podría evaluar la aplicación de la norma general anti elusiva o alguna otra hipótesis de fiscalización, dado que con este esquema se estarían buscando preeminentemente beneficios fiscales, por la vía del uso indebido de entidades que tienen una tributación especial y que gozan de exenciones fijadas por la ley.

Consecuencia tributaria:

La utilización de estas entidades evitaría el pago de los impuestos finales e incluso el pago del Impuesto de Primera Categoría en caso que la fundación o corporación cuente con alguna exención especial.

Normativa legal:

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

Asunción de riesgos indebidos por sociedad chilena.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-IF-011

Internacional

Renta

--

Esquema analizado:

Transferencia de riesgos entre sociedad domiciliada en el extranjero y sociedad con domicilio en Chile, alocando pérdidas en Chile.

Respecto del año tributario 2018, el Servicio recibió 3.518 declaraciones juradas N°1907 de precios de transferencia.

Doctrina del caso:

La normativa de precios de transferencia habilita al Servicio para verificar la aplicación del principio de plena competencia en todo tipo de operaciones transfronterizas entre partes relacionadas que involucren traspaso de funciones, activos o riesgos que tengan valor para partes independientes en circunstancias que se estimen comparables.

Situación concreta:

Sociedad con domicilio en el extranjero y matriz de grupo empresarial, fabricante de productos de comercialización mundial, ha decidido ingresar al mercado chileno, mediante una serie de estrategias de mercadeo y publicidad para el mercado chileno, que incluyen la suscripción de contratos marketing o promoción de marca.

Para hacer efectiva su estrategia, los ejecutivos de la sociedad matriz negocian un acuerdo marco directamente con una sociedad que le permite promocionar su producto, definiendo los términos y condiciones del contrato de marketing o promoción de marca, entre otros, el plazo del contrato, la entrega de productos, bonos, premios, y estableciendo que todos los pagos se realizarán en la moneda funcional de la sociedad matriz, que corresponde al dólar estadounidense.

Con posterioridad a la negociación del acuerdo marco, la sociedad matriz constituye en Chile una sociedad filial, cuya moneda funcional será el peso chileno, con el propósito de que ésta ejecute y suscriba el contrato de marketing o promoción de marca, según los términos y condiciones acordados previamente, no teniendo la filial la capacidad de decidir aceptar o desistir los riesgos que conlleva la operación.

Dado que el acuerdo marco negociado entre la matriz y la sociedad que promocionará los productos del grupo, establece que los pagos derivados del contrato se deben efectuar en dólares estadounidenses, la sociedad filial cuya moneda funcional es el peso chileno, asume todos los riesgos de tipo de cambio relativos a esta operación, sin efectuar acciones de mitigación, aun cuando la matriz reconoce en sus reportes anuales como un factor de riesgo que impacta negativamente sus estados financieros el riesgo por tipo de cambio. Adicionalmente, la sociedad filial no tiene control sobre este riesgo ni la capacidad financiera para asumirlo, soportando las consecuencias negativas de la decisión impuesta por su casa matriz, presentando pérdidas a nivel financiero y tributario durante todos los años de duración del contrato e impactando su carga tributaria efectiva.

Desde el punto de vista de la fiscalización de esta operación, se deberán identificar los riesgos con relevancia económica, y determinar qué parte ejerce el control del riesgo y tiene capacidad financiera para

asumirlo, y cuál soporta las consecuencias –negativas y positivas– de su materialización, pues si se determina que la parte que asume el riesgo y sus consecuencias no lo controla o no tiene capacidad financiera para asumirlo, se deben practicar los ajustes de precios de transferencia que determinen la correcta asignación de riesgos, evaluando la lógica comercial de la operación, considerando por ejemplo los montos y condiciones pactados, tal cual lo habrían acordado partes independientes. Si se determina que no se cumplen los elementos de asignación de riesgos esperados entre partes independientes, entonces la totalidad de las sumas pactadas podrían verse ajustadas con las normas aplicables de precios de transferencia.

Consecuencia tributaria:

La utilización del esquema presentado afecta indebidamente la carga tributaria, en tanto la sociedad filial al asumir los riesgos impuestos y transferidos por su matriz, respecto de los cuales no ejerce control ni presenta capacidad financiera para asumirlos, genera pérdidas financieras que impactan negativamente sus resultados tributarios.

Normativa legal:

Artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Compraventas de derechos sociales entre integrantes del mismo grupo familiar.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

--

Nacional

LIHAD

--

Esquema analizado:

Contrato de compraventa de derechos sociales celebrado entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo familiar y consecuente dilución patrimonial.

Doctrina del caso:

Si de los elementos que configuran una operación se desprende que el propósito del contribuyente ha consistido en encubrir una donación o anticipo a cuenta de herencia, el Servicio podrá iniciar el proceso de fiscalización que corresponda con el objeto de determinar la correcta tributación de los partícipes del esquema.

Situación concreta:

Líderes familiares constituyen una sociedad de responsabilidad limitada (Sociedad A) con una participación social del 50% cada uno, que con el transcurso del tiempo pasa a tener dentro de su inventario la totalidad del patrimonio familiar. Años más tarde, los hijos del matrimonio propietario de la Sociedad A, constituyen una sociedad de inversiones (Sociedad B) quedando cada uno de ellos con un mismo porcentaje de participación social. Al poco tiempo de haberse constituido la Sociedad B, adquiere el 99,99% de los derechos sociales de la Sociedad A, quedando uno de los líderes familiares con el restante 0,01%. A la fecha de enajenación de los derechos sociales, los líderes familiares tienen una edad avanzada. Por otra parte, se advierte que desde la fecha de constitución de la Sociedad B, ésta sólo ha adquirido la participación en la Sociedad A, obteniendo ingresos sólo por este concepto.

En el contrato de compraventa de derechos sociales celebrado entre la Sociedad A y Sociedad B se pacta que el precio se pagará en varias cuotas anuales, no se pactan cláusulas que aseguren el cumplimiento de la obligación del pago del precio (intereses por mora), ni cláusulas penales o de mediación o árbitros, ni cláusulas de aceleración.

De conformidad a lo expuesto, el Servicio podría revisar esta operación, para verificar si las obligaciones impuestas a las partes son efectivas, si dichas obligaciones se han cumplido, o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio.

En el marco de esta fiscalización, se debería poner especial atención en la relación existente entre los vendedores y compradores, valor de enajenación de los derechos de la Sociedad A, la correlación entre los plazos de pago y la edad de las partes, la modalidad de pago pactada, la existencia o no de antecedentes que acrediten el pago del precio, y de garantías que aseguren el cumplimiento de las obligaciones, entre otras, elementos que en su conjunto pueden ser ponderados para aplicar la facultad de fiscalización correspondiente.

En el caso particular, una vez analizados todos los elementos descritos precedentemente, el Servicio podría evaluar la aplicación de una norma especial anti elusiva, en tanto, mediante la utilización del esquema señalado se podrían estar traspasando bienes entre un grupo familiar (padres- hijos) sin el pago del impuesto correspondiente.

Consecuencia tributaria:

La utilización del esquema presentado evitaría la aplicación del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones sobre los montos traspasados desde los padres a los hijos.

Normativa legal:

Artículo 63 Ley N° 16.271 de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Artículo 2521 Código Civil. Normas generales sobre prescripción.

Oficio N° 1851 de 2018.

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-IF-004

Nacional

Renta

05-12-2018

Esquema Analizado:

Contribuyente persona natural que actúa como empresario individual, aporta a valor tributario los derechos sociales y acciones que posee en diversas sociedades a una empresa conformada por miembros de su grupo familiar.

Doctrina del Caso:

En caso que el aporte de activos -efectuado dentro de un contexto de reorganización empresarial- no obedezca a una legítima razón de negocios, el Servicio se encuentra facultado para tasar el valor del mencionado aporte, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.

Para establecer la concurrencia de todos los presupuestos exigidos en el inciso 5° del artículo 64 del Código Tributario -que inhibe la facultad de tasación del Servicio- es el contribuyente quien debe acreditar la existencia de las razones que esgrime, para que luego, se evalúe si ellas son legítimas y guardan relación con el negocio.

Situación Concreta:

Contribuyente desarrolla el giro de inversión y rentista de capital como empresario individual, por el cual se encuentra afecto a Impuesto de Primera Categoría, obligado a declarar su renta efectiva según contabilidad completa.

Dicho contribuyente -como empresario individual- posee derechos sociales y acciones en diversas empresas, que son dueñas de un mismo activo subyacente de alto valor comercial y con bastante posicionamiento dentro del mercado.

Con posterioridad, el contribuyente aporta a una sociedad compuesta por sus hijos las acciones y derechos sociales antes mencionados, efectuando dicho aporte a valor tributario. Producto de lo anterior, el contribuyente pasa a ser socio de la sociedad compuesta por su grupo familiar y, a su vez, esta sociedad -producto del aporte mencionado- adquiere participación en las sociedades antes indicadas, y se hace indirectamente dueña del activo subyacente.

De los antecedentes y circunstancias del caso, se advierte ausencia de una legítima razón de negocios que justifique el aporte de los derechos sociales y acciones -en los términos del artículo 64 inciso 5° del Código Tributario- puesto que los mencionados aportes son efectuados con el objeto de satisfacer intereses personales y/o familiares, sin atender a los intereses de la sociedad receptora, ni tampoco al desarrollo de su giro social.

El presente esquema fue revisado y resuelto en sede judicial, desprendiéndose de los argumentos esgrimidos por la Corte Suprema que, aun cuando el ordenamiento jurídico resguarde la posibilidad de llevar a cabo reorganizaciones empresariales, esto debe obedecer a legítimas razones de negocios, lo cual implica que: (i) tengan una causa y objeto amparado en el derecho, (ii) cumplan con la forma y requisitos establecidos por la ley, (iii) persigan el fin empresarial, lo que implica que exista una debida correlación entre lo que la ley establece y los actos jurídicos que se llevan a cabo, y (iv) que dichas circunstancias y antecedentes sean debidamente acreditados, para luego evaluar si éstos son legítimos y se ajustan al negocio. Las razones esgrimidas en el juicio por el contribuyente fueron desestimadas como legítimas

razones de negocio por la Corte Suprema.

Frente al caso expuesto, analizados todos los elementos, el Servicio podría ejercer la facultad contemplada en el artículo 64 inciso 3° del Código Tributario, pudiendo tasar el valor de aporte de los derechos sociales y acciones a su valor comercial o corriente en plaza.

Consecuencia Tributaria:

La utilización de este esquema perseguiría inhibir la facultad de tasación del Servicio, lo que afecta indebidamente la carga tributaria del contribuyente.

Normativa Legal:

Artículo 64 incisos 3° y 5° del Código Tributario.

Reorganización empresarial realizada con el objeto de no generar badwill tributario

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-004

Nacional

Renta

05-12-2018

Esquema Analizado:

Reorganización empresarial intragrupo, consistente en un proceso de división y posterior fusión, para efectos de no incurrir en la generación de ingresos tributables.

Doctrina del Caso:

El mayor valor o badwill generado en la fusión de sociedades, en aquella parte que no se distribuya entre los activos no monetarios recibidos de la sociedad absorbida, debe gravarse con Impuesto de Primera Categoría en tanto constituye un incremento patrimonial para la sociedad absorbente.

Situación Concreta:

La “sociedad A” es socia o accionista de la “sociedad B”. El valor tributario de esta inversión es menor que el valor proporcional del capital propio tributario de la “sociedad B”.

Por ello, los socios o accionistas de la “sociedad A”, deciden dividirla, asignando como activo a la nueva “sociedad C”, toda la participación que ella tenía en la “sociedad B”.

Posteriormente, la “sociedad A” se fusiona con la “sociedad B”, disolviéndose esta última y no generándose ningún resultado tributario.

En el marco de una eventual revisión, se deberán verificar, en primer lugar, las actividades comerciales o industriales realizadas por la “sociedad C”; los activos que posee distintos de los que derivan de los asignados en la división; el ingreso de nuevos socios o accionistas a ella, entre otros. Lo anterior, para los efectos de determinar la finalidad de su constitución y utilización práctica, de manera de descartar la mera instrumentalización de esta entidad para fines tributarios. También se considerarán los plazos que medien entre la división, la asignación de activos (que evitaría la generación del badwill) y la posterior fusión. En este orden de ideas, también se pondrá especial atención en si los socios o accionistas -personas naturales o jurídicas involucradas en este esquema- se encuentran relacionados entre sí ya que, si esto último ocurre, sería importante verificar si con motivo de la reorganización, se producen cambios efectivos en la propiedad de las empresas del grupo.

Si analizados todos estos elementos no se aprecian razones económicas distintas a mero beneficio tributario para llevar a cabo la reorganización empresarial descrita, podría evaluarse la aplicación de la norma general anti elusión, al establecerse que la reorganización no tuvo un objetivo empresarial o de negocios, sino un propósito consistente en disminuir la carga tributaria del contribuyente.

Consecuencia Tributaria:

La utilización de este esquema, evitaría la generación de un mayor valor o badwill tributario, con motivo de la fusión de sociedades en los términos antes descritos.

Reorganización empresarial realizada con objeto de evitar impuesto al mayor valor por venta de inmuebles

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IF-006

Nacional

Renta

05-12-2018

Esquema Analizado:

Reorganización empresarial efectuada con el objeto de asignar un inmueble rural a una sociedad, la que posteriormente se fusiona con otra, con lo cual se evita, a juicio de los participantes, el pago del impuesto por el mayor valor en la enajenación de inmuebles, que se encuentran en zonas incluidas en un proceso de ampliación del límite urbano.

Doctrina del Caso:

No es legítima la opción del contribuyente de llevar a cabo reorganizaciones empresariales, con el único objeto de asignar bienes, los cuales posteriormente enajenará como activo subyacente, eludiendo de esta forma los impuestos que corresponderían aplicar a la venta de tales bienes.

Situación Concreta:

La “sociedad A” es propietaria de un inmueble rural, que se encuentra en una zona incluida en un proceso de ampliación del límite urbano, de acuerdo a la Ley N° 21.078 de 2018 sobre Transparencia del Mercado del Suelo e Impuesto al Aumento de Valor por Ampliación del Límite Urbano.

Esta ley grava con un impuesto del 10% el mayor valor producido en las enajenaciones a título oneroso de bienes raíces situados en Chile, que se encuentren en zonas incluidas en un proceso de ampliación del límite urbano. Este impuesto no se aplica a aquellas enajenaciones cuyo precio o valor a la fecha de perfeccionamiento de la enajenación, no exceda de cinco mil unidades de fomento.

En consideración a lo expuesto y con el objetivo de enajenar el inmueble respectivo, el cual no cumple con las exenciones establecidas en la citada ley, se lleva a cabo un proceso de reorganización empresarial, mediante el cual la “sociedad A” se divide, asignando a la nueva “sociedad B” el inmueble rural.

Posteriormente, la “sociedad B” se fusiona con la “sociedad C” (la cual puede ser un tercero independiente o relacionado), incorporando esta última a su patrimonio el inmueble rural que primitivamente pertenecía a la “sociedad A”, de esta forma se adquiere el inmueble en cuestión, a través de la compra de la totalidad de las acciones o derechos sociales de la “sociedad B”.

En el caso particular, si no se aprecian razones económicas distintas a las meramente tributarias para llevar a cabo el proceso de reorganización -que no sean únicamente asignar a la “sociedad B” el inmueble rural que se pretende enajenar, para posteriormente fusionarla con una tercera sociedad y de esta forma materializar la venta del bien que pertenecía originalmente a la sociedad dividida, y así evitar el hecho gravado con el impuesto al mayor valor establecido en la Ley N° 21.078- podría evaluarse la aplicación de la norma general antielusiva, al establecerse que la reorganización no tuvo un objetivo empresarial o de negocios, sino meramente un propósito de eludir un hecho gravado.

Consecuencia Tributaria:

La utilización de este esquema evitaría el pago del impuesto (tasa 10%) por el mayor valor que se habría obtenido de enajenar directamente el inmueble, que se encuentra en una zona incluida en un proceso de ampliación del límite urbano.

Normativa Legal:

Artículo 17 N° 8 letra b) Ley sobre Impuesto a la Renta. El mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile.

Ley N° 21.078 de 2018 sobre Transparencia del Mercado del Suelo e Impuesto al Aumento de Valor por Ampliación del Límite Urbano.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Norma General Antielusiva.

Reorganización empresarial genera extinción de deudas intragrupo

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-005

Nacional

Renta

05-12-2018

Esquema Analizado:

Reorganización empresarial de grupo transnacional, en que mediante operaciones intragrupo, se extinguen créditos originados entre empresas relacionadas.

Doctrina del Caso:

Los actos que son parte de una reorganización empresarial, deben cumplir en su conjunto con los objetivos declarados por el contribuyente para su ejecución y, a la vez, deben obedecer a razones económicas y jurídicas distintas a las meramente tributarias.

Situación Concreta:

El esquema presenta una suma de actos o negocios jurídicos realizados por un grupo empresarial, que se inicia con un proceso de división de la sociedad A, que genera una nueva sociedad (sociedad B), la cual recibe desde la sociedad A gran parte de sus utilidades retenidas, además de cuentas por cobrar en contra de la sociedad C, que también es parte del mismo grupo empresarial. La nueva sociedad B no realiza actividades asociadas al giro declarado en su constitución ni en su iniciación de actividades, y en un plazo acotado de tiempo se somete a un proceso de fusión, en donde es absorbida por la sociedad C, la que como se señaló, mantiene cuentas por pagar en favor de la nueva sociedad (que las recibió de la sociedad A) y tiene pérdidas tributarias. Como efecto de la fusión, se confunden cuentas por pagar de la sociedad C con cuentas por cobrar que provenían de la sociedad B.

Si bien es cierto que, una reorganización empresarial como la descrita, por sí sola, no constituye una actuación elusiva -ante la existencia del derecho de opción del contribuyente- existen una serie de antecedentes que el Servicio podría considerar para los efectos de evaluar la hipótesis de fiscalización aplicable a este esquema, como por ejemplo, si este tipo de reorganizaciones constituyen una política de la empresa, esto es, si se utilizan de manera habitual en el grupo empresarial o si existen situaciones económicas o jurídicas especiales que gatillan la implementación de este tipo de reorganizaciones. En lo que se refiere a las cuentas intragrupo, se debería poner especial atención en el origen de los créditos o cuentas por cobrar, su naturaleza jurídica, las condiciones generales bajo las cuales se originan, la situación de los deudores en relación con los acreedores de dichos créditos (si son relacionados o no), los montos involucrados, su finalidad, entre otros aspectos. Asimismo, se debería determinar la finalidad de la reorganización empresarial, esto es, si la suma de actos o negocios jurídicos (división y fusión en este caso) tienen una finalidad económica o jurídica que exceda lo meramente tributario, las que deben por cierto ser acreditadas por el contribuyente y deben guardar correlación con los actos ejecutados.

Analizados todos estos antecedentes podría evaluarse la aplicación de la norma general antielusiva o alguna otra hipótesis de fiscalización, dado que con este esquema se estarían buscando preeminentemente beneficios fiscales, por la vía de eludir los hechos imponible fijados por la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Consecuencia Tributaria:

La utilización del esquema presentado evitaría la aplicación del Impuesto de Primera Categoría sobre los incrementos de patrimonio en la sociedad absorbente.

Normativa Legal:

Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Tasa y créditos en contra del impuesto.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Norma General Antielusiva.

Fusión inversa internacional

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-IF-004

Internacional

Renta

05-12-2018

Esquema Analizado:

Reorganización empresarial internacional, consistente en una fusión inversa por incorporación, con lo cual se podrían incrementar los costos tributarios de acciones o derechos sociales.

Doctrina del Caso:

Los contribuyentes que, valiéndose de la falta o escasa información y/o control existente en territorios con regímenes fiscales preferenciales, obtengan ventajas tributarias por la vía de aumentar indebidamente los costos tributarios de acciones o derechos sociales, con el objeto de reducir su carga tributaria en la enajenación posterior de dichos activos, podrán ser objeto de una revisión en las instancias de fiscalización que corresponda, la cual debería focalizarse en la acreditación de los costos tributarios.

Situación Concreta:

Una “sociedad Matriz”, domiciliada en un territorio que tiene un régimen fiscal preferencial, es propietaria de acciones o derechos sociales de la “sociedad X”, domiciliada también en el extranjero, la cual a su vez es propietaria directa o indirectamente de las “sociedades A, B y C”, estas últimas domiciliadas en Chile.

En este contexto, el grupo empresarial acuerda llevar a cabo una fusión inversa con las características de una fusión por incorporación, producto de la cual la “sociedad X” se disolverá y la “sociedad A” adquirirá todos sus activos y pasivos.

Posteriormente la “sociedad Matriz” enajenará las acciones o derechos sociales de la “sociedad A”, o esta última venderá participaciones en las “sociedades B o C”, reconociendo como costos tributarios aquéllos que se determinen por el contribuyente con posterioridad a la reorganización descrita.

En este caso, existen una serie de elementos que el Servicio podría considerar para los efectos de evaluar una fiscalización de este esquema, como por ejemplo, país de residencia de las sociedades involucradas en la reorganización, específicamente si se trata de territorios o jurisdicciones que tienen un régimen fiscal preferencial; determinar si este tipo de reorganizaciones constituyen una política de la empresa, esto es, si se utilizan de manera periódica en el grupo empresarial o si existen situaciones económicas o jurídicas especiales que generan la realización de la reorganización; determinar la finalidad de la reorganización empresarial, en el sentido de si la suma de actos o negocios jurídicos tienen una finalidad económica o jurídica que exceda lo meramente tributario; verificar el tiempo que transcurre entre la reorganización y las posteriores enajenaciones de acciones o derechos sociales; verificar que no se haya reconocido un menor valor o goodwill tributario al no existir una inversión que implique un desembolso efectivo, y además, que los costos tributarios se encuentren correctamente determinados y debidamente acreditados por el contribuyente, con el objeto de descartar que éstos se hayan incrementado indebidamente, para posteriores enajenaciones de acciones o derechos sociales.

Consecuencia Tributaria:

Mediante la utilización del esquema presentado, y a través de un incremento indebido de los costos tributarios de acciones o derechos sociales, se podría disminuir la carga tributaria del contribuyente al momento de enajenar dichas acciones o derechos sociales.

Normativa Legal:

Artículo 64 del Código Tributario. Facultad de Tasación.

Artículo 31 N°9 Ley sobre Impuesto a la Renta. Tratamiento tributario del goodwill.

Artículo 17 N° 8 letra a) Ley sobre Impuesto a la Renta. El mayor valor obtenido en la enajenación de acciones y derechos sociales.

Artículo 21 del Código Tributario. Prueba del contribuyente. Debe probar la verdad de sus declaraciones, naturaleza y monto de sus operaciones.

Contrato de asociación o cuentas en participación entre sociedades resultantes de proceso de división

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-006

Nacional

Renta

05-12-2018

Esquema Analizado:

Contrato de asociación o cuentas en participación entre sociedades que surgen de proceso de reorganización empresarial.

Doctrina del Caso:

Si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, tanto el gestor como el partícipe asumirán todas las obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado que se determine por la asociación o encargo fiduciario que corresponda.

Situación Concreta:

Sociedad que realiza actividades comerciales dentro del territorio nacional, decide someterse a un proceso de división. Por este acto, además de mantenerse la sociedad continuadora realizando la actividad comercial original, nace una nueva sociedad, a la que se asignan cuentas por cobrar y por pagar, pero sin ser una sociedad que realice actividades comerciales. Posteriormente, ambas sociedades -las que no experimentan cambios en su estructura social- suscriben un contrato de asociación o de cuentas en participación, en virtud del cual, la sociedad continuadora aporta los bienes y actúa como gestor y la nueva sociedad, actuando como partícipe, aporta el “know how” del negocio.

Si bien es cierto que el Servicio ha reconocido la forma de tributación del contrato de asociación o cuentas en participación, nada obsta a que si este contrato es utilizado en el marco de una planificación tributaria elusiva, el Servicio pueda evaluar una fiscalización de este esquema, considerando para estos efectos: el grado de relación existente entre las partes contratantes; la efectividad del aporte realizado; y especialmente, aquellos aportes que se refieren a características particulares de alguno de los contratantes. Asimismo, se analizará si el contrato contiene cláusulas que permitan evitar o diferir la tributación que corresponda (por ejemplo, rendiciones parciales o por periodos que excedan un año). Respecto de las cuentas asignadas en los procesos de división, se debería verificar el origen de los créditos o cuentas por cobrar, su naturaleza jurídica, las condiciones generales bajo las cuales se originan, la situación de los deudores en relación con los acreedores de dichos créditos (relacionados o no), los montos involucrados, su finalidad, entre otros aspectos. También se considerará si la suma de actos o negocios jurídicos tienen una finalidad económica o jurídica que exceda lo meramente tributario, las que deben por cierto ser acreditadas por el contribuyente y deben guardar correlación con los actos ejecutados. Analizados todos estos elementos podría evaluarse la aplicación de una norma especial de control o general anti elusiva según corresponda, en tanto con este esquema se estarían buscando preeminentemente beneficios fiscales, buscando eludir los hechos imponible fijados por la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Consecuencia Tributaria:

La utilización del esquema presentado podría buscar el diferimiento y/o rebaja de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría

Normativa Legal:

Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Norma General Antielusiva.

Artículo 28 del Código Tributario. Obligaciones Tributarias Contrato de Asociación o Cuentas en Participación.

Artículo 507 del Código de Comercio. Contrato de Asociación o Cuentas en Participación.

Arriendo de inmueble de alto valor comercial sin generar impuestos

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-IF-IVA-001

Nacional

IVA / Renta

05-12-2018

Esquema Analizado:

Persona natural sin beneficio tributario que lo exima del pago de impuesto a la renta, desea arrendar un bien inmueble de alto valor, pero sin generar impuestos.

Doctrina del Caso:

Si las cláusulas de un contrato de comodato establecen obligaciones que no se condicen con su carácter gratuito, el Servicio no está obligado a reconocer la forma jurídica presentada por el contribuyente, recalificando la operación según su verdadera naturaleza económica.

Situación Concreta:

Operación realizada por una persona natural dueña de un bien inmueble de elevado valor comercial, que busca entregar la mera tenencia del inmueble a un tercero, sin generar rentas afectas al impuesto a la renta. Para estos fines, en lugar de suscribir un contrato de arriendo, suscribe un contrato de comodato (gratuito) por un plazo definido, con la carga de que el comodatario mantenga el inmueble en perfectas condiciones y realice mejoras que incrementen el valor del bien.

En el caso particular de esta operación, sería relevante determinar si el acto jurídico realizado por el contribuyente es de aquéllos que buscan disimular una obligación tributaria.

Así las cosas, en el marco de una fiscalización, se verificará especialmente la efectividad de la operación, tomando en cuenta, en primer lugar, si ésta es realizada entre partes relacionadas. Por otro lado, desde el punto de vista de los elementos accidentales del contrato, será relevante el análisis de la duración del contrato, así como la existencia de desembolsos de dinero, los cuales, establecidos bajo el concepto de obligaciones de mantención, por ejemplo, podrían ocultar pagos del presunto comodatario al dueño del inmueble que, por ser parte de un contrato gratuito, y en cumplimiento de obligaciones inherentes a este tipo de contratos, no constituirían un incremento patrimonial. Por otra parte, las razones económicas entregadas por el contribuyente para la realización de esta operación deberían ser acreditadas y guardar correlación con los actos ejecutados.

Así, mediante el análisis de los elementos señalados, se buscará determinar si mediante la figura de un contrato gratuito como es el comodato, se oculta la figura de un contrato oneroso distinto, el cual generaría un incremento patrimonial.

Considerando un análisis global del esquema, en el caso concreto, podría evaluarse la aplicación de la norma general antielusiva, en tanto se estaría buscando eludir los hechos imponible fijados por la Ley sobre Impuesto a la Renta y/o Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Consecuencia Tributaria:

La utilización del esquema presentado evitaría la aplicación del Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario, según corresponda, sobre la renta generada en el acto jurídico analizado.

Normativa Legal:

Artículo 2 N° 1 Ley sobre Impuesto a la Renta. Concepto de Renta.

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Tasa y créditos en contra del impuesto.

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario.

Artículo 3 Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Contribuyentes de IVA.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Norma General Antielusiva.

Transferencia de nuda propiedad de derechos sociales o acciones de sociedad controladora de inversiones familiares

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-IF-005

Nacional

Renta

05-12-2018

Esquema Analizado:

Transferencia de nuda propiedad de gran parte de derechos sociales o acciones de sociedad controladora de empresa familiar por líder o líderes familiares a sociedad controlada por miembros del mismo grupo familiar.

Doctrina del Caso:

Si de los elementos que configuran un esquema tributario se desprende que el propósito del contribuyente consiste en establecer condiciones más beneficiosas en favor de su grupo familiar, el Servicio podrá iniciar el proceso de fiscalización que corresponda, con el objeto de determinar la correcta tributación de los partícipes del esquema.

Situación Concreta:

Suscripción de contrato de compraventa de gran parte de acciones o derechos sociales de una sociedad dueña de las inversiones de una empresa familiar con una cláusula de reserva de usufructo. La transacción se realiza entre el líder o líderes del grupo familiar (enajenantes) y la sociedad constituida por miembros del grupo familiar (adquirentes). En el marco de esta operación, los enajenantes se reservan el usufructo de las acciones o derechos sociales, manteniendo para sí la administración, derechos políticos y el derecho sobre las utilidades que surgen de las acciones o derechos sociales enajenados. Asimismo, el precio se ve rebajado al venderse solamente la nuda propiedad de las acciones. Además, se pacta el pago en cuotas por un tiempo prolongado e incluso permitiendo el incumplimiento de las obligaciones sin sanciones asociadas.

Desde el punto de vista de una eventual fiscalización del Servicio, y atendido que esta operación por sí sola no puede considerarse elusiva, se pondrá especial atención en los elementos que hacen distinta a esta transferencia de dominio respecto de otras transacciones llevadas a cabo en circunstancias similares. De este modo, será relevante determinar las razones económicas o jurídicas para realizar la transferencia de la nuda propiedad de la empresa controladora de inversiones familiares, especialmente si las partes están vinculadas por relaciones familiares. En lo que se refiere a las características del contrato de compraventa de la participación social, se tomarán en cuenta las condiciones fijadas por las partes, en específico, el monto a pagar, el plazo de pago, las condiciones establecidas para el cumplimiento de las obligaciones que nacen del contrato y el debido cumplimiento de las obligaciones impuestas por el contrato, con el fin de verificar si existe el propósito del contribuyente de postergar indefinidamente la acción fiscalizadora del Servicio, o de comprobar la existencia o no de la voluntad de obligarse o de cumplir el contrato.

En el caso particular, analizadas todas las circunstancias descritas, el Servicio podría evaluar la aplicación de una norma especial o general antielusiva, según corresponda, a objeto de verificar si se buscaría eludir hechos imposables fijados en la Ley sobre Impuesto a la Renta, si lo que se ve afectado es el mayor valor generado en la enajenación de las participaciones sociales, o en la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, si lo afectado es un hecho gravado contenido en aquella normativa.

Consecuencia Tributaria:

La utilización de este esquema afectaría indebidamente la carga tributaria contribuyente, ya sea a nivel de Impuesto a la Renta o de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, según corresponda.

Normativa Legal:

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría.

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario.

Ley N°16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Código Tributario. Norma General Antielusiva.

Contrato de arriendo con opción de compra suscrito con empresa relacionada en el extranjero

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-IF-005

Internacional

Renta

05-12-2018

Esquema Analizado:

Contrato de arriendo con opción de compra sobre un bien de capital importado, entre partes relacionadas, que genera gastos elevados y una tasa efectiva reducida de Impuesto Adicional del 1,75% sobre las remesas.

Doctrina del Caso:

Los contribuyentes deben probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de sus gastos, pudiendo este Servicio impugnarlos, si por razones fundadas, estimara que ellos no se condicen con su giro, modelo de negocios o generan injustificadamente elevados costos económicos para el contribuyente.

Situación Concreta:

Suscripción de contrato de arriendo con opción de compra entre partes relacionadas, una de ellas residente en el extranjero, sobre bienes de capital importados, susceptibles de acogerse a la tasa efectiva reducida de Impuesto Adicional del 1,75% sobre las cantidades remesadas, de acuerdo al artículo 59 N° 6 de la Ley sobre Impuesto a Renta.

En relación con el valor de las cuotas de este contrato, se advierte que éstas son mayores que las de un contrato de arriendo sin opción de compra, ya que desde una perspectiva económica el precio de venta del bien se encuentra incluido en dichas cuotas.

En el contrato respectivo las partes acuerdan i) que no obstante haberse cumplido el plazo previsto para el ejercicio de la opción de compra (última cuota), se puede perseverar en el arriendo, manteniendo indefinidamente las mismas condiciones (canon de arriendo); y que ii) en caso de ejercerse la opción de compra, no se descuenta del precio final el cien por ciento de las cantidades pagadas, resultando así una cuota final aún mayor que las anteriores. Ambas situaciones generan un costo económico mayor para el arrendatario, en tanto las cuotas del arriendo con opción de compra son mayores que las de uno sin opción de compra, generando al mismo tiempo, un efecto a nivel de renta líquida del contribuyente nacional, al poder deducir altas sumas por concepto de gastos asociados al contrato de arriendo con opción de compra, incluso de manera indefinida. Por el lado del arrendador, contribuyente extranjero, éste recibe flujos originados por el contrato los que están gravados con la tasa reducida de Impuesto Adicional de 1,75%. Respecto a esto último, podría estimarse que mediante este modelo de negocios se estarían remesando indebidamente utilidades al extranjero con una tasa reducida de Impuesto Adicional.

Para los efectos de evaluar la hipótesis de fiscalización aplicable a este caso, es relevante considerar si el bien es efectivamente usado, la relación existente entre las partes del contrato, en específico, si el contribuyente extranjero es propietario directo o indirecto del arrendatario, así como también, las condiciones pactadas por la partes en el contrato arriendo, especialmente aquéllas relativas a la facultad del arrendatario de postergar la opción de compra indefinidamente, o cualquier otra cláusula que venga en modificar las características esenciales de este tipo de contratos.

Analizados estos elementos, podría evaluarse el rechazo de los gastos originados con posterioridad al vencimiento del plazo original para el ejercicio de la opción de compra, al no apreciarse a priori, la necesidad de continuar pagando el mismo canon de arriendo de manera indefinida, en circunstancias que el arrendatario podría haber ejercido la opción de compra estipulada en el contrato.

Consecuencia Tributaria:

El contribuyente nacional se beneficia deduciendo de su renta bruta las cuotas de arriendo pagadas más allá del vencimiento del plazo original para el ejercicio de la opción de compra, por concepto de gastos necesarios para producir renta. Accesoriamente, el contribuyente extranjero se beneficiaría de una tasa efectiva reducida de Impuesto Adicional del 1,75%, menor que la que afectaría a la remesa de utilidades.

Normativa Legal:

Artículo 59 de Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto Adicional. Rentas que se paguen o abonen en cuenta, a no domiciliados o residentes en Chile.

Artículo 31 de Ley sobre Impuesto a la Renta. Requisitos de los gastos necesarios para producir la Renta.

Artículo 21 de Ley sobre Impuesto a la Renta. Tributación que afecta a los gastos rechazados.

Utilización de cuentas corrientes mercantiles como método de distribución de utilidades

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-IF-006

Internacional

Renta

05-12-2018

Esquema Analizado:

Suscripción de diversas cuentas corrientes mercantiles entre una sociedad y empresas relacionadas, todas pertenecientes al mismo grupo empresarial.

Doctrina del Caso:

Es consustancial al contrato de cuenta corriente mercantil que las acreencias y débitos registrados en la misma se efectúen en función de las relaciones comerciales permanentes mantenidas entre comerciantes para extinguir obligaciones derivadas de ellas, sin contraprestación recíproca y sin aplicación a un empleo determinado.

Situación Concreta:

Suscripción de diversas cuentas corrientes mercantiles por sociedad generalmente matriz en Chile, perteneciente a un grupo empresarial transnacional, con sus sociedades relacionadas, pudiendo estas últimas estar domiciliadas en Chile o en el extranjero. La sociedad matriz en Chile mantiene acreencias con sociedad relacionada domiciliada en el extranjero y deudas con sociedades domiciliadas en el país, generándose de esta forma un modelo de financiamiento dentro del grupo empresarial.

Sin perjuicio que, formalmente se cumplirían los requisitos señalados en el Código de Comercio para la configuración de una corriente mercantil, existen una serie de elementos que este Servicio podría considerar en una posible revisión, si se advierte que por medio de este esquema las empresas distribuyen utilidades a sus propietarios, evitando la tributación que correspondería de conformidad con la ley tributaria.

Así, en el marco de este esquema sería importante verificar que realmente existan relaciones comerciales permanentes entre las partes, y que éstas no sean, en su mayoría, sólo movimientos de flujo desde una de las partes. Asimismo, en lo que se refiere a las partes involucradas en el esquema, un elemento a considerar es la relación existente entre los cuentacorrentistas. Otros aspectos relevantes como antecedentes para una eventual revisión son el registro de la cuenta corriente mercantil, las características asociadas a la liquidación de las cuentas, la estipulación de intereses a valores de mercado, la política de remesas al extranjero del grupo empresarial, y los resultados o ganancias obtenidos por la contraparte en el extranjero, entre otros. En lo que se refiere a las razones económicas esgrimidas para la implementación de este esquema, en caso de ser requerido, éstas deberán ser señaladas y acreditadas por el contribuyente, y además guardar correlación con la ejecución de la operación analizada.

En el caso particular, analizados todos los elementos descritos, el Servicio podría evaluar la aplicación de norma especial de control o general antielusiva, según corresponda, en tanto el contribuyente mediante la utilización del esquema señalado estaría buscando eludir hechos imponible fijados en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Consecuencia Tributaria:

La utilización del esquema presentado afecta indebidamente la carga tributaria del contribuyente, en tanto evitaría o disminuiría el impuesto asociado a las remesas de utilidades.

Normativa Legal:

Artículo 59° Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto Adicional

Artículo 602 Código de Comercio. Cuenta Corriente Mercantil

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Norma General Antielusiva.

Enajenación de activo fijo dentro de una universalidad

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-IF-006

Nacional

IVA

05-12-2018

Esquema Analizado:

Venta de bienes pertenecientes al activo fijo, respecto de los cuales se tuvo derecho a crédito fiscal, mediante la enajenación de ellos dentro de una universalidad, con lo cual se evitaría, a juicio de los participantes, su afectación con el Impuesto al Valor Agregado.

Doctrina del Caso:

Para efectos tributarios, por regla general, la venta del activo fijo o inmovilizado se encuentra gravado con el Impuesto al Valor Agregado, razón por la cual, no corresponde que el contribuyente pretenda evitar dicho impuesto, incluyendo indebidamente el referido activo dentro de una universalidad al momento de enajenarlo.

Situación Concreta:

La “sociedad A” contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, persigue utilizar el crédito fiscal generado en la adquisición de bienes de su activo fijo, pero no incurrir en un hecho gravado con este impuesto al momento de enajenar dichos activos, ya que esto la afectaría tributariamente y respecto al precio de venta que podría recibir por ellos.

Por ello, acuerda con la “sociedad B” (la cual puede ser un tercero independiente o relacionado), enajenar los bienes de su activo fijo - respecto de los cuales tuvo derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción - dentro de una universalidad.

En este acto no se gatillaría un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado, por no incluir la universalidad bienes corporales muebles o inmuebles del activo realizable del contribuyente vendedor, no configurándose así el hecho gravado especial contemplado en el artículo 8, letra f) del D.L. N° 825.

La venta futura de estos bienes del activo fijo por parte de la “sociedad B”, en un comienzo, tampoco se encontraría afecta con Impuesto al Valor Agregado, al no haber soportado ésta dicho impuesto en su adquisición.

Sin perjuicio de lo anterior, existen una serie de antecedentes que el Servicio podría considerar para los efectos de evaluar una eventual fiscalización de este esquema, como, por ejemplo, verificar los bienes que realmente componen la universalidad enajenada -lo cual por cierto debe ser acreditado por el contribuyente- y que, efectivamente, exista entre ellos un vínculo de común destino o finalidad. En este sentido, será necesario que los activos incluidos en la universalidad sean ciertamente inherentes o inseparables de ella para efectos de que cumpla con su propósito, el cual en la mayoría de los casos será de carácter económico; se pondrá también atención al tiempo transcurrido entre la adquisición del activo fijo, la utilización del crédito fiscal generado y su posterior venta como universalidad; junto con determinar el real destino o uso que el contribuyente le dio a este activo fijo.

Analizados todos estos elementos, el Servicio podría determinar que los bienes realmente no componen una universalidad o que entre ellos no existe un vínculo común, destino o finalidad, configurándose respecto a los activos fijos, el hecho gravado del artículo 8, letra m) del D.L. N° 825.

Consecuencia Tributaria:

La utilización de este esquema evitaría el pago del Impuesto al Valor Agregado, que debería aplicarse a la venta de bienes del activo fijo del contribuyente, cuando éste haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

Normativa Legal:

Artículo 8 letra f) de la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios. Grava la venta de universalidades que comprendan bienes corporales muebles e inmuebles de su giro.

Artículo 8 letra m) de la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios. Grava la venta de muebles e inmuebles del activo fijo.

Aumento de costo de bien inmueble mediante reorganización empresarial

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IVA-007

Nacional

IVA

05-12-2018

Esquema Analizado:

Reparto de utilidades por medio de la cesión de cuentas por cobrar, operando el modo de extinguir de la confusión, para posteriormente fusionar sociedades y aumentar indebidamente el costo tributario de un inmueble.

Doctrina del Caso:

No corresponde aumentar en forma indebida los costos tributarios de los bienes, para efectos de su posterior enajenación o depreciación, por medio de reorganizaciones empresariales.

Situación Concreta:

La “sociedad A” es socia o accionista de la “sociedad B”, perteneciendo ambas al mismo grupo empresarial, y manteniendo esta última, cuentas por cobrar en contra de la “sociedad A”.

La “sociedad B” es dueña de un inmueble (u otro activo no monetario) adquirido mediante un contrato de leasing, con un costo tributario inferior al corriente en plaza. A su vez, esta sociedad posee un capital propio tributario alto, por lo cual sus socios o accionistas deciden realizar una distribución de utilidades, la cual no se hace en dinero, sino que mediante la cesión a la “sociedad A” de cuentas por cobrar que la “sociedad B” mantenía en su contra, operando en este proceso, el modo de extinguir las obligaciones de la confusión.

Posteriormente, la “sociedad A” se fusiona con la “sociedad B”, disolviéndose esta última, y dado que su capital propio tributario había disminuido considerablemente por medio del reparto de utilidades señalado, se genera un menor valor o goodwill tributario, el cual es asignado en gran medida al inmueble que poseía la “sociedad B”, aumentando su costo tributario a valor de mercado.

Desde el punto de vista de una eventual fiscalización del Servicio, debería verificarse en primer término, el origen, cuantía y real naturaleza de las cuentas por cobrar existentes entre las sociedades partícipes. También deberían considerarse los plazos que median entre la distribución de utilidades -que disminuye el capital propio tributario- y la posterior fusión que genera el goodwill tributario, poniendo especial atención en si los socios o accionistas, personas naturales o jurídicas involucradas en el esquema, se encuentran o no relacionados entre sí, para efectos de determinar la efectividad de las inversiones y los reales cambios de propiedad en las empresas.

Considerando un análisis global del esquema, podría evaluarse la aplicación de la norma general antielusiva, en tanto se estarían buscando preeminentemente beneficios fiscales, eludiendo los hechos imponibles fijados por la ley.

Consecuencia Tributaria:

La utilización de este esquema evitaría la aplicación del Impuesto de Primera Categoría y/o Impuestos Finales sobre las utilidades distribuidas al extinguirse éstas por confusión, generando además un aumento indebido del costo tributario del inmueble para su posterior venta o depreciación.

Normativa Legal:

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Tasa y créditos en contra del impuesto.

Artículo 31 N° 9 Ley sobre Impuesto a la Renta. Tratamiento tributario del goodwill, vigente a partir del 1 de enero de 2015, en caso de fusión de sociedades.

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario.

Artículo 58 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto Adicional.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Norma General Antielusiva.

Normativa Legal:

Artículo 15 Ley sobre Impuesto a la Renta. Tratamiento tributario del badwill en caso de fusión de sociedades.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Norma General Antielusiva.

Préstamos otorgados a sociedad relacionada en el exterior

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-IF-007

Internacional

Renta

05-12-2018

Esquema Analizado:

Préstamos otorgados por sociedad no operativa domiciliada en Chile a propietaria mayoritaria residente en el extranjero, los que son pagados mediante disminución de capital en la mutuante por parte de la mutuaría, compensando la deuda de la mutuaría con la deuda de la sociedad por la disminución de capital, extinguiendo por ese acto ambas obligaciones.

Doctrina del Caso:

Tanto la administración tributaria como los tribunales no están obligados a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la transacción, si ésta vulnera los hechos gravados establecidos por la ley.

Situación Concreta:

Sociedad no operativa domiciliada en Chile y propietaria de sociedades operativas en Chile, parte de un grupo transnacional, suscribe mutuos en calidad de mutuante con su propietario mayoritario residente en el extranjero (mutuario). El referido contrato establece un plazo determinado para el pago del mutuo, así como también, intereses a valores de mercado.

Posteriormente, el mutuario, decide llevar a cabo una disminución de capital por un monto similar al de los mutuos suscritos con el mutuante. La sociedad mutuante presenta resultado tributario negativo. En virtud de lo anterior, la devolución de capital, que cumpliría los requisitos para ser un ingreso no renta, se compensa con los mutuos que la sociedad mutuaría mantiene con la sociedad mutuante. Al respecto, se advierte que, sólo en caso de existir un exceso, éste se pagará en dinero.

De esta forma, mediante la compensación, el no residente se lleva el flujo proveniente de la sociedad no operativa en Chile, extinguiéndose en el mismo acto la deuda que mantiene con esta última sociedad.

Desde el punto de vista de la fiscalización de este esquema, es relevante determinar el modelo de negocios del grupo transnacional en Chile, poniendo especial atención en la política de remesas al exterior que rige al grupo, ya que, si esta estructura de financiamiento es reiterada en el tiempo, sin que exista reparto de utilidades, sino que solo flujos al extranjero a título de préstamos, se podría estar frente a una planificación tributaria elusiva, que excedería el derecho de opción del contribuyente. Sumado a lo anterior, también será importante analizar la estructura patrimonial de la sociedad no operativa residente en Chile, especialmente en lo que dice relación con las pérdidas tributarias declaradas y su origen, y a cómo se habría pagado el capital social, lo anterior tomando en consideración sus efectos en la disminución de capital.

En el caso particular, una vez analizados todos los elementos descritos precedentemente, el Servicio podría evaluar la aplicación de una norma especial de control o la normativa general antielusiva, según corresponda, en tanto se estaría buscando eludir hechos imponibles fijados en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Consecuencia Tributaria:

La utilización del esquema presentado evitaría la aplicación del impuesto que afecta a las remesas de utilidades, aplicando en su lugar, la tributación que afecta a mutuos de dinero, disminuyendo así la carga tributaria que afecta a contribuyente no domiciliado ni residente en Chile.

Normativa Legal:

Artículo 17 N° 7 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Ingreso no Renta seguros, Disminución de Capital.

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Tasa y créditos en contra del impuesto.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Norma General Antielusiva.

Reparto o distribución de utilidades en proporciones distintas a lo señalado en estatuto social

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IF-007

Nacional

Renta

05-12-2018

Esquema Analizado:

Reparto o distribución de utilidades de empresa a propietarios, basado en un acuerdo de estatuto social que no sigue una justificación económica razonable.

Doctrina del Caso:

El derecho sobre las utilidades de un propietario de una sociedad, tiene un carácter esencial o determinante para la existencia de la sociedad, por lo que la libertad contractual reflejada en la facultad de los socios de fijar en los estatutos sociales reglas para el reparto de utilidades, puede bajo parámetros razonables, restringir este derecho esencial, pero no suprimirlo.

Situación Concreta:

Empresas constituidas por personas naturales y/o jurídicas que generan utilidades de distinta naturaleza y que son repartidas a sus propietarios periódicamente.

La empresa realiza el reparto o distribución de utilidades a sus propietarios en porcentajes distintos a los que le correspondería a cada uno de los propietarios según lo establecido en la ley en razón de un acuerdo de los propietarios.

Al respecto, es importante señalar, que el reparto de utilidades de una empresa a sus propietarios se debe regir primeramente por lo que las partes establezcan en el estatuto social. Si nada dicen respecto a la forma en que se dividirán los beneficios, se deberá estar a lo señalado en la ley, esto es, los beneficios se deben dividir a prorrata de los aportes sociales. En este sentido, si los propietarios deciden, dentro de sus facultades, establecer un reparto distinto al señalado por defecto en la ley, éste debería ceñirse a criterios razonables en función de las actividades desarrolladas, los riesgos asumidos y los activos comprometidos en la empresa o entidad por el respectivo propietario según corresponda, por lo que, en definitiva, el acuerdo debería seguir una razonabilidad económica que lo sustente.

Así, en el caso concreto, cuando la sociedad realiza un reparto basado en un acuerdo social, pero que no se basa en razones económicas o jurídicas que justifiquen una desproporción entre la participación social y el derecho sobre las utilidades, tomando en consideración aspectos como cuantía, riesgos, activos aportados y actividades desarrolladas por el propietario en la empresa, esta situación será revisada por el Servicio en uso de facultades legales. Para estos efectos, será un factor a considerar el hecho de que los participantes sean personas relacionadas o específicamente que su factor de conexión sean relaciones familiares. Desde el punto de vista impositivo, será relevante determinar la carga impositiva que soportaría cada propietario en razón de este reparto de utilidades.

En caso que, analizados estos antecedentes en su conjunto, se origine además un desembolso efectivo desde la sociedad a uno de sus propietarios a título de utilidades, podría evaluarse el inicio de un proceso de fiscalización, en tanto se estarían buscando preminentemente beneficios fiscales, buscando eludir los hechos impositivos fijados por la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Consecuencia Tributaria:

La utilización del esquema presentado evitaría la aplicación del Impuesto Global Complementario o disminuiría esta obligación tributaria, según corresponda a la situación de hecho que se analice.

Normativa Legal:

Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Norma General Antielusiva.

Uso de bien social aportado a una fundación

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IF-008

Nacional

Renta

05-12-2018

Esquema Analizado:

Sociedad dueña de bien inmueble destinado a casa habitación, constituye entidad sin fines de lucro aportando inmueble con el fin de que uno de los socios de la sociedad lo utilice en provecho propio.

Doctrina del Caso:

No corresponde utilizar una fundación para generar beneficios de índole tributaria en favor de sus fundadores o personas relacionadas.

Situación Concreta:

Sociedad dueña de un inmueble con destinación de casa-habitación, respecto de la cual existe la intención de que sea ocupada por uno de los socios de la sociedad, contribuyente de Impuestos Finales, pero sin que se gatille el impuesto del artículo 21 inciso tercero de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Para estos efectos, la sociedad crea una fundación, aportando al momento de su constitución, el bien inmueble que el socio busca utilizar, y nombrando como directores al mismo socio y/o miembros de su grupo familiar.

Sin perjuicio de que el aporte del inmueble a la fundación constituiría un gasto gravado con el artículo 21 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Renta, podría ocurrir que esto último, proyectado en dos o más ejercicios tributarios, resulte menos gravoso que aplicar en cada ejercicio el impuesto del artículo 21 inciso tercero que grava el beneficio que representa el uso de bienes de la sociedad o fijar un canon de arrendamiento equivalente al menos al 11% del avalúo fiscal del bien raíz.

El esquema señalado sería de aquellos en que podría evaluarse llevar a cabo una revisión en caso de que no exista una finalidad real y cierta en la constitución de la fundación, para lo cual debería analizarse la real ejecución del fin fundacional. Asimismo, respecto al bien inmueble aportado a la fundación, debería verificarse si éste guarda correlación con el fin fundacional y si en los hechos es utilizado para el fin declarado o si es utilizado por el socio de la sociedad aportante para su uso personal. En lo que respecta a los participantes del esquema, resulta relevante determinar si éste es llevado a cabo por socios contribuyentes de Impuestos Finales y además si participan en él, miembros de su grupo familiar.

En el caso particular, una vez analizados todos los elementos descritos precedentemente, el Servicio podría evaluar la aplicación de una norma especial de control o general antielusiva, en tanto el contribuyente mediante la utilización del esquema señalado estaría utilizando bienes sociales sin el pago del impuesto correspondiente.

Consecuencia Tributaria:

La utilización del esquema presentado afecta indebidamente la carga tributaria del contribuyente, en tanto evitaría la aplicación del impuesto del artículo 21 inciso tercero de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Normativa Legal:

Artículo 21 Ley sobre Impuesto a la Renta. Gastos Rechazados.

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario.

Artículo 545 Código Civil. Fundaciones.

Artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Norma General Antielusiva.

Seguros con componente de muerte, con pago efectivo de primas que representan traspaso patrimonial

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IF-003

Internacional

Renta

23-11-2017

Esquema analizado:

Utilización de seguros con componente de muerte, con pago efectivo de primas que representan gran parte del patrimonio del asegurado, con el fin de traspasar su patrimonio a la compañía aseguradora, la que pagará al beneficiario (potencial heredero), a título de indemnización, un monto similar al total de las primas efectivamente pagadas, con lo cual se evitaría o disminuiría, a juicio de los participantes en el esquema, el pago del Impuesto a las Herencias.

Doctrina del caso:

La finalidad de un seguro con componente de muerte es otorgar una indemnización a los beneficiarios en caso de fallecimiento del asegurado, y no traspasar el patrimonio del causante al heredero sin pagar los impuestos que correspondan.

Situación concreta:

La transacción o esquema que se describe consiste en la transferencia de bienes que forman parte del patrimonio del asegurado, por concepto de primas de un seguro que cubre la muerte del mismo. El pago efectivo de las primas se traduce en una indemnización en favor de un beneficiario (que para este caso es un futuro heredero), por un monto similar al pagado por el asegurado, siendo para efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta un ingreso no renta del artículo 17 N°3.

De esta forma, el asegurado traspasa su patrimonio en favor del beneficiario, evitando el pago del Impuesto a las Herencias. El asegurado traspasa su patrimonio a la compañía de seguros, usualmente domiciliada en el extranjero que, en cumplimiento de un contrato de seguro con componente de muerte, traspasa un monto predeterminado (similar a las primas pagadas) al beneficiario, los que no pagan Impuesto a las Herencias y tampoco algún impuesto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, al ser de aquellos ingresos declarados no renta por la legislación nacional.

En el presente caso, podría evaluarse la aplicación de la norma general anti elusiva, bajo el supuesto de simulación en los términos del artículo 4 quáter del Código Tributario, ya que bajo la apariencia de un contrato de seguro con componente de muerte, lo que realmente se busca es evitar la configuración de los elementos constitutivos de la obligación tributaria o el verdadero monto del Impuesto a las Herencias, ocultando el acto verdadero que sería el aumento de patrimonio del heredero por efecto de la sucesión por causa de muerte.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema presentado evita la aplicación del Impuesto a las Herencias sobre los montos traspasados a la compañía de seguros por concepto de prima y entregados a los beneficiarios a título de indemnización, aplicando en su lugar el beneficio del artículo 17 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que declara la indemnización de seguros con componente de muerte como ingreso no renta.

Normativa Legal:

Artículo 17 N°3 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Ingreso no renta seguros, componente de muerte asegurado.

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Tasa y créditos en contra del impuesto.

Ley N°16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Sociedad genera pérdida tributaria por la compraventa de acciones a una empresa relacionada extranjera

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-003

Internacional

Renta

23-11-2017

Esquema analizado:

Sociedad chilena genera una pérdida tributaria que rebaja de su renta líquida imponible, originada en la compraventa de acciones a una empresa relacionada extranjera, adquiriéndolas a un precio mayor al de mercado, las que luego vende a otra empresa del grupo a valor de mercado.

Doctrina del caso:

El Servicio podrá impugnar los precios que cobren empresas relacionadas cuando estos no se ajusten a los valores que, por operaciones similares, cobren empresas independientes, recogiendo el principio “*arm’s length*” o de operador independiente que promueve la OCDE en materia de precios de transferencia.

Situación concreta:

Sociedad domiciliada en Chile genera pérdida tributaria que rebaja como gasto tributario de su renta líquida imponible, derivada de un proceso de reestructuración llevado a cabo por un grupo multinacional con inversiones en Latinoamérica, cuya sede principal está ubicada en España.

Una sociedad española (“A”) es propietaria de una sociedad holding (“B”), también domiciliada en España, sujeta al régimen de Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE). Bajo el régimen, la “sociedad B” está sujeta a un impuesto del 30% sobre sus ingresos, pero exenta de impuestos sobre dividendos calificados de origen extranjero y ganancias de capital.

La “sociedad B” es la matriz de una sociedad domiciliada en Chile (“sociedad C”), que es dueña de otra sociedad domiciliada en Chile (“sociedad D”), la que a su vez es propietaria de una sociedad domiciliada en Panamá (“sociedad E”). Esta última, es propietaria de una sociedad domiciliada en Argentina y de otra en Brasil.

La “sociedad C” compra a “sociedad E” las acciones de las sociedades domiciliadas en Brasil y Argentina, a un precio mayor al de mercado.

Luego, la “sociedad C” vende a la “sociedad B”, sujeta al régimen ETVE, las acciones de las sociedades domiciliadas en Brasil y Argentina a valor de mercado.

Como resultado de tales transacciones, la “sociedad C” genera una pérdida tributaria que deduce de la renta líquida imponible, conforme a lo estipulado en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En este caso, el Servicio podrá impugnar el valor de compra de las acciones, de acuerdo con las normas de precios de transferencia, toda vez que la transacción involucra operaciones transfronterizas que se efectúan entre partes relacionadas, las cuales no se ajustan a los valores normales de mercado.

Ventaja Tributaria:

Se busca minimizar la carga tributaria de la sociedad domiciliada en Chile, que rebaja como gasto de la renta líquida imponible, las pérdidas generadas con motivo de la compra a un precio mayor al de mercado de acciones de una empresa relacionada extranjera y su posterior venta a otra empresa del grupo a valor de mercado.

Normativa Legal:

Artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Artículo 31 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Artículo 41 letra E de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Normas sobre Precios de Transferencia.

Depósito de Multinacional en un banco extranjero, el cual a su vez efectúa un préstamo a filial chilena

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-004

Internacional

Renta

23-11-2017

Esquema analizado:

Multinacional efectúa depósito en un banco extranjero por el que recibe un interés. A su vez, el banco realiza un préstamo por un monto similar a filial chilena con un interés parecido. La filial destina los recursos a financiar la adquisición de un activo en Chile.

Doctrina del caso:

Los intereses remesados al exterior, provenientes de créditos con empresas relacionadas sin domicilio ni residencia en Chile, quedan afectos al Impuesto Adicional, con una tasa de 35%.

Situación concreta:

Una filial chilena (“sociedad A”) pretende adquirir de un tercero un activo en Chile, para lo cual necesitará financiamiento externo.

Para ello, obtiene un préstamo de un banco extranjero, por el que paga un interés. El banco, a su vez, recibe de parte de la multinacional (“sociedad B”) un depósito por un monto similar al monto prestado, por el que paga un interés similar al que recibe de la entidad chilena. Para el pago de la operación de crédito se fija un plazo determinado.

La “sociedad A” destina el monto del crédito a financiar la compra de un activo en Chile.

El hecho de que el préstamo provenga de una entidad bancaria extranjera produce el efecto de que los intereses asociados a dicho crédito se graven con una tasa reducida del Impuesto Adicional de un 4% sobre los intereses pagados, en vez de la tasa de un 35% que establece el artículo 59° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Bajo este esquema, la multinacional se beneficiaría de manera indirecta de la tasa de impuesto del 4% sobre el interés del préstamo que fue otorgado formalmente por el banco extranjero a la filial chilena.

En este caso particular, sería posible evaluar una hipótesis de abuso de las formas jurídicas, en los términos del artículo 4° ter del Código Tributario, si no se advierten razones económicas o jurídicas distintas a las meramente tributarias para que la multinacional realice un depósito en un banco extranjero por un monto similar al prestado a la filial chilena, solo para efectos de que los intereses asociados a dicho crédito se graven con una tasa reducida del Impuesto Adicional, siendo el interés pagado al banco muy similar al que este último paga a la multinacional. Por lo tanto, estos actos y negocios jurídicos tendrían por objeto exclusivamente disminuir la obligación tributaria del contribuyente.

Se hace presente que el esquema analizado puede presentar similitudes con otras planificaciones tributarias. Sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso, evaluando, por ejemplo las necesidades de financiamiento, fluidez de las operaciones financieras y otras razones que puedan estar en la génesis de estas transacciones. Por lo tanto, un esquema o configuración semejante no necesariamente debe ser tratado de la misma manera que el caso descrito precedentemente.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema descrito permitiría la aplicación de una tasa reducida de Impuesto Adicional del 4% sobre los intereses pagados, en lugar del 35%.

Normativa Legal:

Artículo 59° de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto Adicional que afecta a los intereses y otros.
Artículo 31° Ley sobre Impuesto a la Renta. Requisitos de los gastos necesarios para producir la renta.

Traslado de obligaciones en contrato para obtener Beneficio Tributario

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IVA-001

Nacional

IVA

23-11-2017

Esquema analizado:

Empresa domiciliada en el extranjero, proveedora de servicios y bienes muebles de difícil y reservada comercialización, suscribe contrato de compraventa con comprador domiciliado en Chile. Posteriormente, la empresa vendedora extranjera cede los derechos del contrato suscrito con comprador chileno a su filial con domicilio en Chile (en adelante cesionario), quien es vendedor e importador afecto al pago del Impuesto al Valor Agregado. En la suscripción del contrato de venta de bienes muebles y servicios, las partes acuerdan trasladar la obligación de importar los bienes adquiridos, alojándola en el comprador nacional, quien cuenta con una exención al Impuesto al Valor Agregado en la importación de bienes muebles, favoreciendo de este modo al cesionario, con lo cual se evitaría a juicio de los participantes en el esquema el pago del Impuesto al Valor Agregado que grava la importación.

Doctrina del caso:

La aplicación de beneficios tributarios recaerá solo sobre aquellos bienes, convenciones o personas indicados en el texto legal respectivo. Por lo tanto, no corresponde que los contribuyentes, directa o indirectamente y de manera abusiva, se beneficien de una exención que no está establecida en su favor.

Situación concreta:

Empresa domiciliada en el extranjero suscribe un contrato de venta de bienes muebles y servicios con comprador domiciliado en Chile. Posteriormente, la empresa extranjera cede los derechos del contrato en favor de una empresa filial chilena (cesionario). Esta última, dentro de su actividad empresarial, se dedica a importar y vender bienes muebles, por lo tanto su modelo de negocios consiste en importar mercaderías pagando el Impuesto al Valor Agregado que grava las importaciones y entregar la mercadería al comprador.

Sin embargo, en el esquema analizado, el cesionario muta su calidad de importador, trasladando tal obligación al comprador, en razón de un acuerdo consignado en el contrato de venta de bienes y servicios suscrito entre comprador y empresa domiciliada en el extranjero. Debido a dicha modificación, la importación no quedaría afectada a impuesto, ya que el comprador, por aplicación de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, estaría exento del pago de Impuesto al Valor Agregado por contar con una exención a su favor.

En términos generales, no se aprecia que exista una razón económica que justifique el cambio en la dinámica normal de negocios del cesionario. El cambio en la calidad de importador tendría como finalidad aprovechar la franquicia tributaria que tendría el comprador, pudiendo beneficiar potencialmente al cesionario, el que de haber realizado la importación directamente habría tenido que pagar el respectivo impuesto.

En el caso analizado, se podría configurar un posible supuesto de abuso de las formas jurídicas en los términos del artículo 4 ter del Código Tributario, ya que producto de la serie de actos o negocios jurídicos que forman parte del esquema descrito, los contribuyentes buscan obtener una ventaja tributaria mediante la utilización de una exención, que de acuerdo a la dinámica normal de los negocios de los involucrados o a la razonable opción de conductas y alternativas, no corresponde que se aplique de la forma en que lo han hecho los contratantes. De esta forma, los participantes del esquema consiguen evitar totalmente la realización del hecho gravado, eludiendo el Impuesto a las Ventas y Servicios.

Ventaja Tributaria:

Mediante la utilización del esquema analizado se evita la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en la importación de bienes adquiridos por el comprador, en circunstancias que, de acuerdo al modelo de negocios del cesionario, este último es quien vende e importa los bienes a Chile, por lo que las operaciones deberían haber sido gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, no siendo posible, en aquel caso, la aplicación de la exención del comprador.

Normativa Legal:

Artículo 2 Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Concepto venta y vendedor.

Artículo 4 Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Territorialidad del impuesto.

Artículo 12 y 13 Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Exenciones reales y personales.

Retiro de utilidades mediante pago de cuentas por cobrar

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-IF-002

Nacional

Renta

23-11-2017

Esquema analizado:

Retiro de utilidades provenientes de sociedades productivas, mediante la imputación a cuentas por cobrar entre sociedad y socio o accionista, originadas en operaciones simuladas.

Doctrina del caso:

Toda persona que retira utilidades desde su sociedad, por regla general, debe pagar los impuestos correspondientes, esto es, el Impuesto Global Complementario o Adicional.

Situación concreta:

Contribuyente persona natural, dueña de distintas sociedades, vende participación social de “sociedad A” (generalmente Sociedad Anónima cerrada o sociedad por acciones), a una “sociedad B”, que también es de propiedad del contribuyente persona natural. El precio total o parte de él no se paga en el mismo acto, y se genera una cuenta por cobrar en contra de la “sociedad B”, la que posteriormente se cede o transfiere a la “sociedad C”, también de propiedad de la persona natural. Esta última operación genera una nueva cuenta por cobrar en favor de la persona natural, ahora en contra de la “sociedad C”, debido al no pago efectivo del precio. Se debe tener presente que las enajenaciones se efectúan a valor tributario o monto cercano.

Las sociedades B y C, en general, reciben flujos de caja por concepto de mutuos que se suscriben con otras sociedades relacionadas (“sociedad D” y “sociedad E”), que son las que generan las utilidades. En el marco de la estructura anterior, cuando la persona natural requiere fondos para su uso personal exige el pago de la o las cuentas por cobrar que mantiene vigente con sus sociedades, las que reciben flujos desde las sociedades generadoras de utilidades, quedando registrados los distintos cargos y abonos de las cuentas por cobrar y pagar de todas las sociedades involucradas solo a nivel contable, sin pagar el Impuesto Global Complementario o Adicional por concepto de retiro de utilidades.

En el presente caso se podría considerar que no existe ninguna intención de parte del contribuyente de vender derechos sociales o acciones, ya que todas las sociedades involucradas en el esquema son de su propiedad, por lo que en la práctica las referidas acciones y/o derechos jamás salen del patrimonio y control de su grupo empresarial, sumado, además, a que no existen transferencias efectivas de fondos, excepto la que llega a la persona natural como pago de la cuenta por cobrar.

De conformidad a lo expuesto, podría evaluarse la existencia de una posible situación de simulación en los términos del artículo 4 quáter del Código Tributario, ya que, a través de la realización de una secuencia de actos y negocios jurídicos, se buscaría evitar la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o el verdadero monto del Impuesto Global Complementario, mediante la entrega de flujos a socio/accionista bajo la apariencia de pago de una cuenta por cobrar, ocultando el acto verdadero que sería la distribución o reparto de utilidades.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema presentado evita la aplicación del Impuesto Global Complementario sobre las utilidades.

Normativa Legal:

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Tasa y créditos en contra del impuesto.

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario.

Artículo 58 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto Adicional.

Sociedad Anónima abierta efectúa préstamo a un accionista domiciliado en el extranjero

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-IF-002

Internacional

Renta

23-11-2017

Esquema analizado:

Préstamos otorgados por Sociedad Anónima abierta domiciliada en Chile (mutuante), a accionista domiciliado o residente en el extranjero (mutuario).

Doctrina del caso:

Toda persona que retira utilidades desde su sociedad, por regla general, debe pagar los impuestos correspondientes, esto es, Impuesto Global Complementario y/o Adicional.

Situación concreta:

Una Sociedad Anónima abierta domiciliada en Chile (“mutuante”) celebra contratos de mutuo con accionista residente en el extranjero (mutuario), en los cuales no se pacta una tasa de interés ni tampoco se fija plazo determinado para su pago. A lo anterior, se suma el hecho de que la mutuante, a la fecha de otorgamiento del préstamo y durante varios años, no ha distribuido utilidades a sus accionistas no domiciliados ni residentes en Chile, a pesar de tener acumuladas utilidades tributables.

Respecto de los flujos remesados desde la mutuante a su accionista residente en el extranjero, y dadas las características de la operación descrita, podría estimarse que existe una distribución de utilidades más que un mutuo, con el fin de que, bajo la apariencia de préstamos, la carga tributaria de la operación se vea disminuida.

El artículo 21° inciso 3° N° ii) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, faculta al Servicio para determinar, de manera fundada, que los préstamos que la empresa, establecimiento permanente, comunidad o sociedad respectiva, con excepción de las Sociedades Anónimas abiertas, efectúe a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes de los Impuestos Global Complementario o Adicional, constituyen un retiro, remesa o distribución encubierta.

Dado que en este caso particular la sociedad que efectúa los préstamos a su accionista extranjero es una Sociedad Anónima abierta -entidad expresamente excluida del supuesto del artículo 21° inciso 3° N° ii) citado- no existiría inconveniente para que el esquema descrito pueda ser analizado a la luz de la norma general anti elusión.

Por lo tanto, en el presente caso, podría evaluarse una posible hipótesis de simulación en los términos del artículo 4° quáter del Código Tributario, ya que con la celebración de los contratos de mutuo, lo que realmente se buscaría disimular y encubrir es el retiro, remesa o distribución de utilidades tributables.

Ventaja Tributaria:

La ventaja tributaria consistiría en evitar la aplicación del impuesto que hubiese correspondido aplicar por el reparto de utilidades desde una Sociedad Anónima abierta con domicilio o residencia en Chile a un accionista residente en el extranjero.

Normativa Legal:

Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Sistema de tributación en base a retiros y distribuciones de sociedades o empresas que declaren su renta efectiva y contabilidad completa, según utilidades registradas en el Fondo de Utilidades Tributables, para aplicar el Impuesto Global Complementario o Adicional, en su caso.

Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Gastos rechazados.

Compraventa de bien inmueble mediante enajenación de derechos sociales o acciones

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IVA-002

Nacional

IVA

23-11-2017

Esquema analizado:

Adquisición de acciones o derechos sociales de sociedad dueña de promesa de compraventa sobre un bien inmueble, por uno o más contribuyentes, con el fin de adquirir inmueble y venderlo transcurrido un año desde su adquisición por la sociedad, con lo cual se evitaría, a juicio de los participantes en el esquema, la calificación de vendedor y, por consiguiente, su afectación con el Impuesto al Valor Agregado en la compraventa.

Doctrina del caso:

Para que proceda la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en las ventas, son elementos relevantes, la naturaleza jurídica del acto celebrado, el objeto sobre el cual recae la transacción y, subjetivamente, la habitualidad, es decir, la calidad de vendedor que tenga el que ofrece el producto, lo que se determina calificando la naturaleza, cantidad y frecuencia de las operaciones que realiza.

Situación concreta:

Se constituye una sociedad, cuyo activo principal es una promesa de compraventa sobre un bien inmueble celebrada con un vendedor de tales bienes.

Luego, uno o más terceros inversionistas, adquieren acciones o derechos sociales de la sociedad constituida. Tras ello, la sociedad ejecuta la promesa de compraventa, adquiriendo el inmueble prometido, el que será arrendado durante un año, contando desde la fecha de adquisición, para posteriormente venderlo, con lo cual se evitaría la presunción de habitualidad del artículo 2 N°3 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, no quedando la compraventa del inmueble gravada con Impuesto al Valor Agregado.

Se debe tener presente que, a contar de la dictación de la Ley N°20.780 de 2014, modificada por la Ley N°20.899 de 2016, se incorpora como hecho gravado básico la enajenación de inmuebles, cuando se cumplen las condiciones que establece el artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Hasta antes de esta modificación legal, la enajenación que hacía la empresa constructora del respectivo inmueble a la empresa inmobiliaria se gravaba, con Impuesto al Valor Agregado, no así la posterior enajenación de la inmobiliaria a terceros. Esto incentivaba un valor agregado artificialmente bajo en la citada primera transferencia, alocando la mayor parte de este en la siguiente o siguientes transferencias en cabeza de la inmobiliaria o sus asociadas, afectando con ello el Impuesto al Valor Agregado neto esperado, que se habría generado en condiciones normales de mercado. Luego, el esquema que se analiza podría generar nuevamente un incentivo para alocar un bajo valor agregado en las etapas previas a la materialización de la enajenación del inmueble.

A juicio de los participantes en este esquema, se buscaría evitar el pago del Impuesto al Valor Agregado, en tanto, mediante la figura señalada, se evitaría la calificación de “vendedor habitual” según los supuestos del artículo 2 N°3 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, al crear una sociedad para que esta adquiriera solo un bien inmueble, para venderlo después de un año desde su adquisición. Lo mismo ocurriría respecto de la adquisición de las participaciones sociales de distintas sociedades dueñas de un inmueble, que evitaría la calificación de vendedor del inversionista al momento de la enajenación, ya que, si este adquiriera directamente los bienes raíces al momento de su enajenación, podría ser calificado como vendedor por el Servicio según la naturaleza, cantidad y frecuencia con que realice las ventas de los bienes inmuebles, situación que evitaría al adquirir las participaciones sociales, debido a que son las sociedades y no los inversionistas las que enajenarían el bien raíz.

En la práctica, como primera hipótesis, podría estimarse que la naturaleza del negocio presentado siempre ha sido comprar para vender, ya sea de manera compartida o individual, por lo que este Servicio podría aplicar, más allá de la norma de presunción específica del artículo 2 N°3 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (trascuro de un año o menos entre su adquisición y enajenación), la regla de habitualidad en la compraventa de bienes, calificando como habitual al vendedor, en consideración a la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realiza la venta, y así determinar el ánimo que guió al contribuyente al adquirir el bien inmueble.

Sin embargo, en una segunda hipótesis, cuando los actos o negocios jurídicos en su conjunto, tengan como finalidad evitar la aplicación del hecho gravado asociado al Impuesto al Valor Agregado, que nace en la calificación de habitual del vendedor, como sería en los casos en que se busque vender indirectamente el bien inmueble, vendiendo las participaciones sociales de la sociedad dueña del inmueble, podría considerarse la aplicación de la norma general anti elusión, basado en que el esquema planteado solo tendría como finalidad enajenar indirectamente el bien inmueble objeto de la operación, sin afectarse con el Impuesto al Valor Agregado.

Ante esta segunda hipótesis podría evaluarse la existencia de un posible abuso de las formas jurídicas en los términos del artículo 4 ter del Código Tributario, ya que mediante la creación de la estructura de negocios señalada, se buscaría poner al contribuyente en una situación en que se evitaría la configuración del hecho gravado del Impuesto al Valor Agregado, sin que existan razones económicas que sustenten la estructura de negocios, ni tampoco un ejercicio del legítimo derecho de opción, ya que el contribuyente, al aplicar la norma legal de una manera que no se ajusta al propósito de esta, obtiene una ventaja tributaria que no le corresponde.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema descrito pretende evitar la configuración del hecho gravado básico del artículo 2 N°1) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que recae sobre la compraventa de bienes corporales inmuebles realizada por un vendedor.

Normativa Legal:

Artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Concepto venta y vendedor.

Reorganización empresarial mediante la cual se asignan bienes del activo fijo

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IVA-003

Nacional

IVA

23-11-2017

Esquema analizado:

Reorganización empresarial, con el objetivo de asignar bienes del activo fijo para posteriormente fusionar la sociedad, con lo cual se evitaría, a juicio de los participantes en el esquema, la venta de bienes del activo fijo del contribuyente y, por consiguiente, su afectación con Impuesto al Valor Agregado.

Doctrina del caso:

En caso de que un proceso de reorganización empresarial no produzca resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente, distintos de los meramente tributarios, los actos y negocios jurídicos que lo integran podrían ser analizados a la luz de la normativa general anti elusión.

Situación concreta:

La “sociedad A”, contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, persigue utilizar el crédito fiscal generado en la adquisición de bienes de su activo fijo, pero no incurrir en un hecho gravado con este impuesto al momento de enajenar dichos activos, ya que esto la afectaría tributariamente y respecto al precio de venta que podría recibir por ellos.

Para ello, se lleva a cabo un proceso de reorganización empresarial, mediante el cual la “sociedad A” se divide, asignando a la nueva “sociedad B” el activo fijo que pretende enajenar. En este acto no se configuraría un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado, por ser un proceso de reorganización empresarial.

Posteriormente, la “sociedad B” se fusiona con la “sociedad C” (la cual puede ser un tercero independiente o relacionado), incorporando esta última a su patrimonio los activos fijos que primitivamente pertenecían a la “sociedad A”. Esta adquisición se hace a través de un proceso de “fusión impropia”, es decir, mediante la compra de acciones o derechos sociales, los cuales no se encuentran gravados con Impuesto al Valor Agregado.

En la venta futura de estos mismos activos fijos por parte de la “sociedad C”, la operación tampoco se encontraría afecta con Impuesto al Valor Agregado, al no haber soportado dicho impuesto en su adquisición.

En este caso particular, sería posible evaluar una hipótesis de abuso de las formas jurídicas, en los términos del artículo 4° ter del Código Tributario, si no se aprecian razones económicas o jurídicas distintas a las meramente tributarias para i) llevar a cabo una reorganización empresarial, la cual solo tiene por objetivo asignar a la “sociedad B” los bienes del activo fijo que se pretenden vender; y ii) fusionar la “sociedad B” con una tercera sociedad, esta última constituida solo con la finalidad de materializar la venta de los activos fijos que pertenecían originalmente a la sociedad dividida y evitar el hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado.

Lo señalado no tendrá aplicación, en caso de estimarse que la reorganización empresarial obedece a una manifestación legítima de la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, según lo contemplado en el artículo 4 ter del Código Tributario, es decir, que tanto la división y posterior fusión de sociedades perseguirían resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente, distintos de los meramente tributarios. Lo anterior, es una condición que debe ser calificada por este Servicio, con ocasión del ejercicio de sus facultades fiscalizadoras.

Ventaja Tributaria:

La ventaja tributaria para las partes consistiría en el no pago de Impuesto al Valor Agregado, que debería aplicarse a la venta de bienes del activo fijo del contribuyente, cuando este haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

Normativa Legal:

Artículo 8° letra m) de la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios. Hecho gravado especial.

Reorganización empresarial con uso de sociedad instrumental

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-IF-003

Nacional

Renta

23-11-2017

Esquema analizado:

Sociedad con capital social por pagar se somete a un proceso de reorganización empresarial, efectuando una división, en la que asigna a la sociedad que nace la totalidad de los activos y pasivos, con excepción de las cuentas por cobrar, las que permanecen en el patrimonio de la sociedad dividida. Posteriormente, la sociedad dividida se disolverá y pondrá término de giro, de conformidad al artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, adjudicándose los socios, en los correspondientes porcentajes de participación social, las cuentas por cobrar, de las cuales la sociedad era titular. Las cuentas por cobrar corresponden a créditos contra sociedades relacionadas o los mismos socios.

Doctrina del caso:

Podría considerarse el ejercicio de la norma general anti elusiva, en caso de que se constituya una sociedad para luego disolverla en breve plazo si no se aprecian efectos jurídicos o económicos distintos de los meramente tributarios para proceder como se describe.

Situación concreta:

La transacción o esquema analizado consiste en la realización de una secuencia de actos y negocios jurídicos dentro de un espacio acotado de tiempo, que se inicia por la constitución de una sociedad en que el pago del capital social se sujeta a un plazo. Esta sociedad desarrolla actividades dentro del giro de su negocio, acumulando utilidades y variadas cuentas por cobrar con empresas relacionadas y con los mismos socios de la sociedad, más otras provenientes de anteriores procesos de reorganización. Posteriormente, en un lapso limitado de tiempo, los socios deciden dividir la sociedad, quedando alojados en la nueva sociedad todos los activos y pasivos a excepción de las cuentas por cobrar, las que permanecen en la sociedad dividida, la que a continuación inicia procedimiento de disolución, de término de giro y adjudicación, operando en ese proceso los modos de extinguir las obligaciones confusión, compensación y novación, según corresponda, respecto de créditos y deudas con socios y/o empresas relacionadas.

En este caso, podría evaluarse una posible hipótesis de abuso de las formas jurídicas en los términos del artículo 4 ter del Código Tributario, ya que, a través de la realización de una secuencia de actos y negocios jurídicos, se buscaría evitar la configuración del hecho gravado o disminuir la base imponible del Impuesto de Primera Categoría o Global Complementario o Adicional proveniente de los flujos involucrados en las cuentas por cobrar entre empresas relacionadas y los socios de la sociedad dividida, en tanto no existirían razones económicas que sustenten la implementación de la reorganización empresarial señalada, ni tampoco un ejercicio del legítimo derecho de opción, ya que el contribuyente, al aplicar la norma legal de una manera que no se ajusta al propósito de esta, obtiene una ventaja tributaria que no le corresponde.

Conforme a lo expuesto, los elementos que en su conjunto serían indiciarios de una actuación elusiva son la existencia de capital social, cuyo pago está sujeto a un plazo pendiente al momento del término de giro de la sociedad, inconsistencia entre el capital social y el giro informado por el contribuyente ante el Servicio, duración de la sociedad en relación con su giro social, desarrollo efectivo del giro, naturaleza y monto de las cuentas por cobrar y sus respectivos deudores (empresas relacionadas y propios socios).

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema descrito produce un menor pago del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Global Complementario o Adicional, respecto a los flujos ingresados en el patrimonio de los deudores y que se extinguen por confusión o compensación según corresponda, o el diferimiento del Impuesto de Primera Categoría o del Impuesto Global Complementario por efectos de la novación.

Normativa Legal:

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría.

Artículo 31 Ley sobre Impuesto a la Renta. Gastos.

Artículo 38 bis Ley sobre Impuesto a la Renta. Término de Giro.

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario.

Artículo 69 Código Tributario. Aviso Término de Giro.

Ingreso miembros de grupo familiar en sociedad matriz del grupo

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IF-005

Nacional

Renta

23-11-2017

Esquema analizado:

Cambio de participación social o accionaria o ingreso a sociedad mediante aumento de capital de miembros del grupo familiar en empresa matriz del mismo grupo empresarial familiar, controlada por parientes o líder familiar.

Parientes o líder familiar mantienen la administración de la sociedad objeto del aumento de capital, pero ven diluida su participación social o accionaria en favor de miembros de su grupo familiar, quienes se hacen dueños de parte de la sociedad, la que está avaluada en un monto muy superior al pagado por el aumento de capital, en razón de que el capital social es menor que el capital propio tributario.

Doctrina del caso:

Tanto la administración tributaria como los tribunales no están restringidos a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la transacción, si esta vulnera los hechos gravados establecidos por la ley.

Situación concreta:

El esquema analizado dice relación con la suscripción de un aumento de capital efectuado por miembros de grupo familiar en la sociedad matriz del mismo grupo familiar, en donde los controladores son parientes o es el líder familiar. El aumento de capital se paga en el mismo acto, con fondos provenientes de mutuos obtenidos por los miembros de grupo familiar actuando como empresarios individuales. Los mutuos solicitados por los miembros de grupo familiar a entidades financieras, son pagados por una tercera sociedad, que es parte del grupo empresarial familiar al que pertenece la sociedad de la que se están haciendo dueños o están aumentando su participación, razón por la cual, estos suscriben reconocimientos de deuda o mutuos a la vista con la sociedad pagadora de los mutuos.

Bajo este esquema, los miembros del grupo familiar ingresan o aumentan su participación social en la sociedad matriz del grupo empresarial familiar, diluyendo la participación social de los parientes o líder familiar, los que por regla general mantienen para sí la administración de la sociedad. Asimismo, el aumento de capital presenta como características especiales que su valor no se condice con el valor del activo subyacente de la sociedad, ya que este último por regla general es mucho mayor que el capital social. Además, el aumento de capital es pagado con flujos provenientes del mismo grupo empresarial familiar.

Por último, en los empresarios individuales se origina una pérdida tributaria asociada al pago de intereses a entidad financiera.

En la práctica, los parientes o el líder familiar diluyen su participación social en la sociedad matriz del grupo empresarial familiar, en favor de miembros del grupo familiar, quienes pagan mutuos suscritos con entidades financieras para el aumento de capital con fondos provenientes de otras sociedades del mismo grupo empresarial familiar, generando en el mismo proceso pérdidas tributarias en las empresas individuales.

De esta forma, existen motivos plausibles para sostener que los actos y circunstancias en que se realiza la operación tienen por objeto diluir la participación social de los parientes o del líder familiar, en favor de miembros de grupo familiar en la matriz mediante la realización de actos o negocios jurídicos que no se condicen con el aumento de capital expresado.

Ventaja Tributaria:

Mediante la planificación presentada los contribuyentes afectan indebidamente su carga tributaria.

Normativa Legal:

Normativa anti elusiva general

· Normas especiales anti elusión.

Contrato de Asociación o Cuentas en Participación mediante el cual el partícipe aporta un bien inmueble

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IVA-004

Nacional

IVA

23-11-2017

Esquema analizado:

Contrato de Asociación o Cuentas en Participación (la Asociación), mediante el cual el partícipe aporta a la Asociación un bien inmueble, con lo cual se evitaría, a juicio de los participantes en el esquema, la cesión de inmuebles amoblados, o con instalaciones o maquinarias que permiten el ejercicio de una actividad comercial o industrial y, por consiguiente, su afectación con Impuesto al Valor Agregado.

Doctrina del caso:

Para efectos tributarios, toda cesión del uso o goce de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados o inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, está gravado con el Impuesto al Valor Agregado.

Situación concreta:

Se celebra un contrato de asociación o cuentas en participación, mediante el cual el partícipe aporta a la asociación un bien inmueble amoblado, o que cuenta con instalaciones o maquinarias que permiten el ejercicio de una actividad comercial o industrial. Tanto el partícipe como el gestor pueden ser personas naturales o jurídicas e incluso patrimonios de afectación.

De acuerdo con el contrato de asociación, el gestor asume obligaciones similares a las de un arrendatario, esto es, i) el mantenimiento y conservación de los inmuebles; ii) los gastos de reparación, conservación y reposición de ellos; iii) las reparaciones y mejoras quedan a beneficio exclusivo del partícipe; iv) el pago de los gastos comunes; y v) la restitución del inmueble en estado y aseo en que se entregó.

Además, se estipula que el gestor pagará al partícipe, a cuenta de su participación en las utilidades de la asociación, una suma fija que puede ser mensual o anual. Esta suma se pagará, a todo evento, en la forma y plazos convenidos, aun cuando no resultaren utilidades en la asociación.

Al respecto, la entrega de bienes corporales muebles o la cesión del uso del espacio físico, que durante la vigencia del contrato de asociación o cuentas en participación pudiere efectuar el partícipe al gestor, no configuran aportes, toda vez que la asociación o cuentas en participación, de conformidad con el artículo 509 del Código de Comercio, no es una sociedad ni tampoco una persona jurídica distinta de los contratantes, por lo que a su respecto no es posible aplicar el hecho gravado del artículo 8°, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios.

Dichas entregas tampoco tienen el carácter de venta, toda vez que en un contrato de asociación la intención de las partes no es la de transferir el dominio de las especies entregadas, ni tampoco puede estimarse que el referido contrato sea una convención que por su naturaleza, sirva para transferirlo.

No obstante lo anterior, y tal como lo ha señalado este Servicio, cuando exista una cesión de espacios físicos y el partícipe reciba del gestor una remuneración en particular, siendo ambas personas distintas, y en la medida que importe la entrega de bienes corporales inmuebles amoblados o con instalaciones que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, se cumpliría con los requisitos del hecho gravado del artículo 8°, letra g), de la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios.

En este caso, a pesar de que el contribuyente declare un contrato de asociación o cuentas en participación, las características del acto jurídico presentado son precisamente las de una cesión de inmueble amoblado o con instalaciones o maquinarias que permiten el ejercicio de una actividad comercial o industrial.

En este contexto, para poder determinar el efecto jurídico de dichos actos, estos deben interpretarse a la luz de las figuras que se encuentran reguladas en la legislación nacional, intentando desentrañar de esta forma la real voluntad de las partes. En el caso particular, y de acuerdo con las cláusulas pactadas en el referido contrato, se configuraría el hecho gravado descrito en el artículo 8°, letra g) de la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios, que corresponde a la cesión de bienes corporales inmuebles amoblados o con instalaciones que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial.

Ventaja Tributaria:

Consiste en el no pago del Impuesto al Valor Agregado que debería aplicarse a las sumas que el gestor pague al partícipe, en virtud del contrato celebrado.

Normativa Legal:

Artículo 8° letra b) y g) de la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios. Hecho gravado especial.

Artículo 507° del Código de Comercio. Contrato de Asociación o Cuentas en Participación.

Compraventa de bien inmuebles mediante enajenación de derechos sociales o acciones

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IVA-005

Nacional

IVA

23-11-2017

Esquema analizado:

Contratos de arriendo con promesa de compraventa sobre un bien inmueble, realizados por un vendedor, con el objetivo de evitar, a juicio de los participantes en el esquema, el pago del Impuesto al Valor Agregado.

Doctrina del caso:

Se afectarán con el Impuesto al Valor Agregado todos aquellos contratos de arriendo con opción de compra, independiente de la forma o denominación que las partes le hubieren dado, que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizados por personas que se dedican en forma habitual a realizar este tipo de operaciones.

Situación concreta:

La operación consiste en la celebración de contratos de arriendo con promesa de compraventa de inmuebles, en donde el vendedor es habitual en la compraventa de bienes raíces.

En el referido contrato, las partes trasladan al arrendatario la obligación de mantener en buen estado la cosa arrendada durante el arrendamiento, obligación que corresponde al arrendador según el artículo 1.927 del Código Civil, asumiendo el arrendatario el riesgo inherente al mantenimiento, seguros, impuestos y patentes de los bienes entregados en arriendo, aun antes de la suscripción de la promesa de compraventa. El pago del canon de arrendamiento se fracciona a lo largo de todo el lapso de duración del contrato de arrendamiento, constituyendo una obligación de tracto sucesivo, pero con la característica especial que la suma de pagos por canon de arrendamiento se considerará para la determinación del precio en la promesa de compraventa que las partes suscriben en el mismo acto.

De acuerdo con el hecho gravado especial, contenido en el Artículo 8°, letra l), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, los contratos de arriendo de inmuebles con promesa de compraventa, no reúnen los requisitos del hecho gravado antes señalado, toda vez que en este tipo de contratos de arriendo no existe uno de los elementos de la esencia del hecho gravado contenido en el Artículo 8°, letra l), a saber, que el contrato de arriendo contenga una opción de comprar, que como se desprende de su tenor literal, resulta facultativa para quien toma en arriendo el inmueble. Por el contrario, en los contratos de arriendo con promesa de compraventa, existe un compromiso cierto adquirido por las partes, quienes pueden exigir su cumplimiento forzado, no resultando optativo para el arrendatario comprar o no el bien inmueble objeto del contrato.

De esta forma, lo que pretende finalmente el contribuyente es evitar el pago del Impuesto al Valor Agregado, en tanto, mediante la figura del arriendo con promesa de compraventa, se oculta el hecho gravado especial del Artículo 8°, letra l), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, el que grava la figura del arriendo con opción de compra (*leasing*).

En este caso, a pesar de que el contribuyente declare un contrato de arriendo con promesa de compraventa, las características del acto jurídico presentado son precisamente las de un arriendo con opción de compra, específicamente en lo que dice relación con la asunción del riesgo inherente al mantenimiento, seguros, impuestos o patentes por parte del arrendatario y con el monto del canon de arrendamiento, los que son un adelanto del precio total de venta. Por lo tanto, la forma jurídica adoptada por el contribuyente no se ajusta a la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio jurídico suscrito, la que de acuerdo con las cláusulas pactadas en el contrato, es la de un contrato de arriendo con opción de compra, que se encuentra gravado en el artículo 8°, letra l) de la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema descrito pretende evitar la configuración del hecho gravado del artículo 8° letra l) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que recae sobre los contratos de arriendo con opción de compra, mediante la suscripción de un contrato de arriendo con promesa de compra, el que no está afecto a Impuesto al Valor Agregado.

Normativa Legal:

Artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Concepto venta y vendedor.
Artículo 8° letra l) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Hecho gravado especial sobre contratos de arriendo con opción de compra.

Contrato de administración de cartera para la inversión en valores o instrumentos en el extranjero

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-IF-003

Internacional

Renta

23-11-2017

Esquema analizado:

Celebración de un contrato de administración de cartera entre entidades relacionadas, una residente en Chile (mandante) y otra en el extranjero (mandataria), para la inversión en valores o instrumentos en el extranjero.

Doctrina del caso:

Toda sociedad con domicilio en Chile, sin perjuicio de lo señalado en el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberá reconocer las rentas de fuente extranjera en los términos dispuestos en el artículo 12 de la misma ley, incluso en aquellos casos en que se recurra a la utilización de estructuras jurídicas en el extranjero, y se aprecie que las rentas asociadas a dichas inversiones siempre han estado a disposición de la sociedad en Chile.

Situación concreta:

La “sociedad A”, constituida y domiciliada en Chile, recibe elevadas sumas de dinero provenientes de diferentes contratos de mutuos.

Los préstamos son otorgados por cinco personas naturales, con dineros que provenientes de inversiones que mantenían en el extranjero, los que fueron declarados en Chile, acogiéndose a lo dispuesto en el artículo 24 transitorio de la Ley N°20.780.

La “sociedad A” celebra un “Contrato Marco de Prestación de Servicios para la Administración de Instrumentos Financieros” con la “sociedad B”, sociedad domiciliada en un país con un régimen de nula o baja tributación de propiedad de la “sociedad A”.

De las cinco personas naturales que celebran los contratos de mutuo, tres de ellas son accionistas de la “sociedad A”. Por otro lado, las mismas personas naturales integran el directorio de la “sociedad B”.

Ambas sociedades celebran un Contrato de Prestación de Servicios para la Administración de Instrumentos Financieros, en virtud del cual la “sociedad A” encargará a la “sociedad B” la administración de los dineros entregados en mutuo, actuando a nombre propio para estos efectos. Asimismo, la “sociedad A” podrá indicar ciertos tipos de valores o instrumentos en los que desea que la sociedad extranjera invierta o deje de invertir, según estime conveniente. Por otro lado, la “sociedad B” deberá informar por escrito a la sociedad chilena, por lo menos una vez al año, acerca de la gestión desarrollada, los activos en cartera, sus movimientos, saldos, valorización y los criterios empleados para determinar esa valorización, rentabilidad obtenida y su forma de cálculo, y los gastos en que haya incurrido por cuenta de la cartera gestionada. La “sociedad B” no recibirá remuneración alguna por la prestación de los servicios encomendados. Finalmente, no se contemplan restricciones para que la “sociedad A” pueda disponer de los dineros enviados a la “sociedad B” para que gestione sus inversiones, por lo tanto, los accionistas de la “sociedad A” también podrían disponer libremente de dichas sumas en cualquier forma y momento.

De conformidad a lo expuesto, en el presente caso podría evaluarse la existencia de una posible hipótesis de simulación en los términos del artículo 4 quáter del Código Tributario, ya que a través de la realización de una secuencia de actos y negocios jurídicos, se buscaría evitar la configuración del hecho gravado o el verdadero monto o data de nacimiento del Impuesto a la Renta, mediante la celebración de un aparente contrato de administración de cartera, intentando ocultar el hecho de que las rentas siempre han estado a disposición de la sociedad mandante y por lo tanto debiendo reconocerlas como percibidas en los términos del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema descrito pretende evitar la aplicación del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta sobre las rentas obtenidas de la inversión en el extranjero, bajo la apariencia de que estas no han sido percibidas.

Normativa Legal:

Artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Forma de computar rentas de fuente extranjera.

Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría.

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario.

Cambio de domicilio de sociedad extranjera con activos en Chile

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-005

Internacional

Renta

23-11-2017

Esquema analizado:

Sociedad extranjera propietaria de acciones o derechos sociales de una sociedad chilena, se redomicilia en un Estado con el cual nuestro país mantiene vigente un Convenio para Evitar la Doble Imposición, con el solo objetivo de aprovechar los beneficios del convenio.

Doctrina del caso:

Ser residente de un Estado Contratante, en conformidad con el artículo sobre residencia de un convenio tributario suscrito por Chile, implica que una persona tenga un vínculo con un estado contratante que sujete su renta a tributación general en el mismo. Es decir, una renta que se obtiene desde Chile por una persona (beneficiaria) que no es residente en Chile, debe estar efectivamente afecta a impuesto en el otro Estado Contratante, por estar sujeta a un régimen de imposición que grava la renta, cualquiera sea su origen (renta mundial), para ser calificada correctamente como residente de ese otro Estado Contratante en conformidad al convenio vigente.

Situación concreta:

Sociedad extranjera, constituida y domiciliada en un país con el cual no existe un convenio de doble tributación vigente, cuya principal actividad consiste en la administración de sus inversiones en una empresa chilena, de la cual es dueña en un 20%, cambia su domicilio a un Estado con el cual nuestro país mantiene vigente un convenio para evitar la doble imposición. El redomicilio se materializa mediante la inscripción de la sociedad extranjera y el traslado de su sede de dirección a dicho país (“migración corporativa”).

Dentro de los propósitos de la sociedad extranjera para redomiciliarse en un país con convenio está el logro de eficiencias asociadas a la administración de los negocios del grupo y la conveniencia de que la sociedad holding de la sociedad chilena sea efectiva y válidamente residente en un país con el cual Chile ha suscrito un convenio para evitar la doble tributación.

De conformidad a lo anterior, en la medida que no exista un traslado real y efectivo de domicilio de la sociedad, que descarte que el redomicilio solo tiene por objeto arbitrar abusivamente los convenios de doble tributación, podría evaluarse una hipótesis de abuso de las formas jurídicas, en los términos del artículo 4° ter del Código Tributario, si no se aprecian razones económicas o jurídicas distintas a las meramente tributarias para reestructurar sus activos en el exterior de la manera descrita precedentemente.

Ventaja Tributaria:

El cambio de domicilio de una sociedad extranjera a un país con el cual Chile mantiene un Convenio para evitar la Doble Imposición producirá el efecto de que cumplidas ciertas condiciones, el contribuyente pueda utilizar el 100% del crédito contra el impuesto Adicional que le corresponda, en los términos del artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pudiendo aprovechar además todos los otros beneficios del convenio.

Normativa Legal:

Convenio vigente para evitar la doble imposición.

Artículo 10° de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Rentas de fuente chilena y tributación que afecta a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, por la enajenación de acciones, cuotas, bonos, títulos o derechos.

Artículo 63° de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Crédito por Impuesto de Primera Categoría y otros en contra del Impuesto Adicional.

Inicio de actividades como empresario individual

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-003

Nacional

Renta

23-11-2017

Esquema analizado:

Persona natural da aviso de inicio de actividades como empresario individual, asignándole derechos sociales o acciones de una sociedad en que la persona natural es socio o accionista.

Doctrina del caso:

Es legítima la opción de elegir entre dos o más fórmulas jurídicas que la ley ofrece, con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos tributarios diferentes. La opción del contribuyente de elegir tributar como empresario individual se encuentra regulada en el ordenamiento jurídico tributario, por lo que acogerse a tal régimen no constituye una conducta elusiva.

Situación concreta:

El caso analizado consiste en la opción de una persona natural de ejercer actividades de primera categoría como un empresario individual, asignándole derechos sociales o acciones de sociedad en donde es socio o accionista, permitiendo de esta forma a la persona natural recibir dividendos o efectuar retiros, aplicando las normas tributarias correspondientes a las sociedades.

Para establecer los efectos impositivos entre la persona natural y el empresario individual, se vuelve esencial el registro en la contabilidad de los bienes asignados en la empresa individual, que en este caso corresponden a los derechos sociales o acciones, ya que a partir de ese momento pasan a ser activos de la empresa individual, lo que no implica un aporte ni otro tipo de enajenación, porque no existe una separación patrimonial entre la empresa individual y la persona natural.

El ejercicio de la opción por parte de la persona natural se encuentra regulado por la legislación tributaria, la que cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos, de la forma en que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando además que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario. Asimismo, la sola elección por parte de los contribuyentes, de entre las distintas formas jurídicas disponibles en el ordenamiento jurídico, no importa necesariamente la consecución de actos elusivos de las obligaciones tributarias, aun cuando de dicha elección se derive la aplicación de un tratamiento impositivo preferencial o más favorable.

Por lo tanto, la circunstancia de que la persona natural opte por tributar como empresario individual, produciendo como efecto una obligación tributaria menos gravosa para ella, no convierte a esta opción en un acto elusivo, en tanto es una forma jurídica establecida por la propia ley para que las personas organicen sus negocios. Lo señalado anteriormente no se extiende a los actos o negocios jurídicos posteriores al ejercicio de la opción para tributar como empresario individual, que sean ejecutados con abuso o simulación en los términos de los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, así como tampoco a planificaciones complejas que involucren el ejercicio de esta opción y que puedan llegar a ser elusivas, como por ejemplo situaciones en que los contribuyentes dan aviso de inicio de actividades como empresario individual, incluso con retraso y pagando la respectiva multa, con el solo fin de cambiar el régimen de tributación para la venta de derechos sociales o acciones.

Normativa Legal:

Artículo 14 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría.

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario.

Artículo 4 ter Código Tributario. Norma general anti elusión. Legítima opción de conductas.

Contrato de apertura de crédito con empresa relacionada a Casa Comercial

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IVA-006

Nacional

IVA

23-11-2017

Esquema analizado:

Casa comercial vende productos al contado a sus clientes, los cuales, a su vez, celebran un contrato de apertura de crédito, de “afiliación al sistema” y “uso de tarjeta de crédito”, con una empresa relacionada a la casa comercial.

Doctrina del caso:

Cualquier suma que se adicione al precio originalmente pactado con el comprador, esto es, intereses, reajustes o gastos de financiamiento, forman parte de él, y como tal, deben incluirse en la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, afectándose con dicho impuesto solo cuando el crédito que origina dichos montos es otorgado directamente por el vendedor de los bienes.

Situación concreta:

Una casa comercial vende productos afectos al Impuesto al Valor Agregado a sus clientes. Respecto a esta venta, ambas partes no han convenido plazo alguno para el pago del precio, correspondiendo a una venta pura y simple o al contado.

A su vez, los clientes suscriben con la “sociedad A” (empresa relacionada con la casa comercial), un contrato de apertura de crédito, de “afiliación al sistema” y “uso de tarjeta de crédito”, cuyo objeto principal es proporcionar financiamiento en las compras o adquisiciones que realiza el cliente en la casa comercial, mediante la apertura de líneas de crédito, cuyos intereses no incrementarán la base imponible del Impuesto al Valor Agregado asociado a la venta de estos productos.

Así, una vez convenido el crédito entre el cliente y la “sociedad A”, esta última se obliga a pagar a la casa comercial el precio de adquisición, es decir el precio por las compras realizadas por los clientes no es pagado directamente por ellos, sino que por la “sociedad A”.

Por otro lado, la casa comercial y la “sociedad A” regulan sus relaciones de negocios mediante un contrato de cuenta corriente mercantil, en el cual pactan que en caso de retardo en el envío de sumas de dinero por parte de la “sociedad A” se devengarán intereses por la mora. Estos intereses, por provenir de una relación jurídica distinta a la venta de los productos, tampoco incrementarán la base imponible del Impuesto al Valor Agregado asociado a la venta.

Nuestra legislación tributaria cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos de la forma en la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando además, que no toda ventaja tributaria lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario. Este principio se recoge en el inciso segundo del artículo 4° ter del Código Tributario, de acuerdo con el cual “es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria”.

Por lo tanto, en el presente caso no constituiría elusión el hecho de que la operación de crédito para financiar la compra de los bienes sea celebrada entre el cliente y una empresa relacionada a la casa comercial, no incrementando de esta forma la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, ya que esta estructura de financiamiento se ampararía en razones económicas derivadas de las contingencias particulares que presentan las operaciones de crédito, las cuales son distintas a las asociadas en la venta de productos.

De este modo, es razonable que una casa comercial opte por separar su actividad de venta y de financiamiento a clientes, puesto que esta última acarrea el riesgo de una cartera de deudores morosos y eventuales créditos incobrables que se deben soportar. Lo anterior, podría tener tendrían implicancias en la situación económica y financiera de la casa comercial, pudiendo afectar el desarrollo de sus actividades.

Normativa Legal:

Artículo 15 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios. Monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo.

Artículo 4 ter del Código Tributario. Norma general anti elusión. Legítima opción de conductas.

Reorganización empresarial para traspasar propiedad de un bien inmueble a persona natural

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IF-001

Nacional

Renta

05-12-2018

Esquema analizado:

Traspaso de un inmueble al patrimonio de la persona natural, socio controlador y representante legal de las sociedades propietarias, para que el mayor valor obtenido de la venta del inmueble sea considerado ingreso no renta.

Doctrina del caso:

Las empresas o entidades que enajenan activos deben considerar el ingreso que ello le produce en la base imponible afecta y declarar y pagar el impuesto de primera categoría y los impuestos global complementario o adicional, en su caso, y en la oportunidad que establece la Ley, salvo que una norma especial libere a la persona o a la transacción de tales impuestos. En este contexto, por regla general, la enajenación de bienes raíces realizada por una empresa se encuentra afecta a impuestos.

Situación concreta:

La transacción o esquema utilizado vulnera lo señalado anteriormente y se caracteriza por la realización de una serie de operaciones previas a la venta de un terreno de alto valor comercial, el cual durante muchos años fue de propiedad de una sociedad y que en definitiva es adquirido por la persona natural socio controlador y representante legal de la sociedad originalmente dueña del terreno. Este socio persona natural en definitiva es quien efectúa la venta a un tercero independiente, obteniendo una utilidad que es considerada por el contribuyente como un ingreso no renta.

Al respecto, cabe señalar que la persona natural declara sus rentas a través de la presentación de la declaración anual de impuesto a la renta, formulario 22, indicando como su giro el de "actividades no especificadas".

Aproximadamente en el año 1980 la empresa que se dedica a un giro distinto de la explotación inmobiliaria, adquiere un inmueble consistente en un terreno. La empresa es controlada o es de propiedad de la persona natural.

- ◆ Costo de adquisición de aproximadamente UF 260.000.-

Veinte años después el terreno se traspasa vía asignación por división a otra sociedad que igualmente es controlada por la persona natural. Esta última sociedad es de giro inmobiliario y se denominará para estos fines sociedad inmobiliaria.

- ◆ Valorización terreno en la división: UF 280.000.- Avalúo fiscal aproximado: UF 260.000.-

Con posterioridad el terreno es adquirido por la persona natural, vía disolución de la sociedad inmobiliaria.

- ◆ Valorización terreno adjudicación social UF 330.000.- Avalúo fiscal aproximado: UF 400.000.-

Transcurridos 13 meses, la persona natural efectúa la venta del terreno.

- ◆ Se declara como valor de venta UF 1.520.000.- Avalúo fiscal aproximado: UF 400.000.-

Producto de las operaciones realizadas el mayor valor obtenido de la venta del inmueble se considera Ingreso no renta por parte del contribuyente persona natural.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema descrito trae como consecuencia la declaración de un ingreso no renta producto de la venta del inmueble efectuado por la persona natural. Sin mediar tal esquema o configuración jurídica, la ganancia obtenida en la enajenación del bien raíz habría sido gravada con los impuestos indicados.

Normativa Legal:

Artículo 17 N° 8 letras f) y b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile.

Artículo 20 N° 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Tributación de todas las rentas cuya imposición no esté expresamente establecida en otra categoría ni se encuentren exentas.

Comentario Final:

El esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias, sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.

Traspaso de rentas desde un residente en Chile a una jurisdicción de baja o nula tributación utilizando una sociedad instrumental

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IF-001

Internacional

Renta

30-11-2016

Esquema analizado:

Sociedad instrumental creada con el fin de traspasar rentas de una empresa residente en Chile a una empresa residente en una jurisdicción de baja tributación o disminuyendo la base imponible del impuesto a la renta de Primera Categoría y Adicional.

Doctrina del caso:

Los ingresos de exportación de productos constituyen un ingreso del giro de la empresa y deben gravarse con el impuesto de primera categoría. Una disminución de tales ingresos por la prestación de servicios en el extranjero resulta factible en la medida que ellos sirvan para la generación de la misma. La Ley de la Renta permite el control de tales disminuciones cuando son pactadas entre empresas relacionadas, previendo el control de precios de transferencia cuando se trate de transacciones internacionales.

Sobre la materia, se debe considerar que la legislación otorga al Servicio de Impuestos Internos facultades para impugnar los precios que cobren empresas relacionadas cuando éstos no se ajusten a los valores que, por operaciones similares cobrasen empresas independientes, recogiendo el principio “arm’s length” o de operador independiente que promueve la OCDE en materia de precios de transferencia.

Situación concreta:

La transacción o esquema utilizado se caracteriza por la reestructuración del negocio de una empresa residente en Chile denominada empresa A, que es parte de grupo multinacional con presencia en cerca de 20 países, estableciendo una empresa denominada B, en una jurisdicción de baja tributación.

La empresa A se dedica a la fundición de cobre dando como producto final ánodos de cobre, ácido sulfúrico, molibdeno y concentrado de cobre, los cuales comercializa tanto en el mercado nacional como en el extranjero.

Por su parte, la empresa B señala realizar funciones de comercialización aprovechando su ubicación geográfica que considera estratégica para el negocio.

Aún después de la constitución de la empresa B, se vislumbra que el producto sigue siendo despachado directamente desde Chile al destinatario final (clientes relacionados y no relacionados) y se concluye que la empresa B resultó ser una sociedad instrumental, puesto que no contaba, entre otros, con el número de empleados suficientes para realizar las funciones asignadas, no tenía la capacidad económica para asumir los riesgos que decía haber adquirido de la empresa A, ni los activos asociados.

En concordancia con lo anterior, la empresa B tampoco justificó la efectiva asunción de los riesgos contractuales derivados de la colocación del producto, a saber: riesgo de mercado, riesgo de volumen de producción, riesgo de rendimiento de la contraparte, riesgo de crédito de la contraparte, riesgo de liquidez y riesgo de precio.

Lo anterior, considerando además que hasta antes la venta del mismo producto se hacía sin dicho intermediario y no se aprecian cambios ni en la estructura de clientes, ni de volúmenes, ni de cumplimiento; y atendido además que se trata de un commodity, los que de acuerdo a condiciones regulares suelen comportarse bajo normas generales de los mercados de valores en los que se transan, más que respecto de condiciones particulares de cada transacción.

De acuerdo a lo expuesto, resultó evidente que ningún tercero independiente, quien en la práctica no iba a modificar su conducta, en cuanto a las funciones que realizaba (producción y comercialización) ni iba a ceder ninguno de los riesgos asumidos o los activos que tenía involucrados, habría renunciado gratuitamente a la utilidad que le reportaba su función, traspasándosela a otra empresa, quien, sin realizar gestión alguna, estaba recibiendo gran parte de la utilidad que reportaban las transacciones efectuadas por la empresa chilena.

Tampoco se evidenció un pago o remuneración en favor de la empresa chilena por la cesión o traspaso de la función de comercialización sobre una cartera estable de clientes, materia que también habría correspondido revisar de acuerdo a las normas de precios de transferencia señaladas.

Elementos del esquema:

Normalmente este esquema se realiza en jurisdicciones que tienen cierta laxitud en el establecimiento de empresas, que presentan ventajas como secreto bancario o fiscal, no intercambian información relevante para fines tributarios, además de la ventaja comparativa de su baja tributación. En el mismo contexto, se determina la existencia de una sociedad con el carácter de instrumental considerando el número de empleados, funciones asignadas, riesgos asumidos y valor agregado al producto, entre otros elementos.

Ventaja Tributaria:

Bajo la apariencia de una disminución de funciones (comercialización) y de riesgos (incobrabilidad, mercado, volumen) de la empresa chilena, se reduce notablemente la utilidad que reportaban las transacciones, las que son traspasadas a la jurisdicción de la empresa de baja tributación, y a su vez se mantenía dentro del holding. De esta forma se disminuye el monto del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Adicional respecto de los socios extranjeros.

Normativa Legal:

Artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Normas sobre precios de transferencia.

Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Tributación de ciertas cantidades que se determinen por aplicación de la normativa.

Comentario Final:

El esquema utilizado a nivel global ha sido ampliamente utilizado por grupos multinacionales para disminuir la carga tributaria, aduciendo que ciertos centros financieros otorgan ventajas comparativas comerciales reales, lo que es efectivo en muchos casos, sin embargo, lo importante es concluir si la operación descrita tiene o no sustento material. La relevancia de estas transacciones es tal que han sido objeto de profundo estudio y actualmente forman parte del Plan de acción BEPS² que se encuentra coordinando la OCDE y respecto del cual Chile ha estado participando activamente.

Así, si bien esta figura puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario, utilizando las facultades fiscalizadoras del Servicio otorgadas por ley. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.

2 BEPS del inglés «Base Erosion and Profit Shifting», en español «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios» es el término que designa en fiscalidad internacional, las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, donde las entidades apenas ejercen ninguna actividad económica y eludir de esta forma el pago del impuesto sobre sociedades. OCDE. El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación.

Traslado de utilidades de la casa matriz en Chile a un país con baja o nula tributación

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IF-002

Internacional

Renta

30-11-2016

Esquema analizado:

Uso de Instrumento híbrido para trasladar utilidades pendientes de tributación en la forma de aportes de capital a empresa residente en una jurisdicción de nula o baja tributación siendo el beneficiario final de los fondos la casa matriz de la empresa chilena.

Doctrina del caso:

Las empresas deben calificar sus actos o contratos de acuerdo al real sustento económico que guíe la celebración de los mismos y no adecuarlos o calificarlos de acuerdo a sus fines³. Específicamente existen instrumentos que, en atención a sus características, pueden recibir una calificación jurídica diferente por cada parte contratante, atendido que las legislaciones aplicables en el caso descrito interpretan este contrato de forma diferente.

Un contribuyente residente en Chile realiza un contrato que califica como una inversión en activos (acciones preferentes y redimibles) y a su vez, el co-contratante, una empresa relacionada no domiciliada en Chile, califica dicho contrato como endeudamiento, con su respectiva deducción en la base imponible del impuesto a la renta.

Situación concreta:

La transacción o esquema utilizado se caracteriza porque un contribuyente residente en Chile denominado sociedad A, acuerda que sus excedentes de caja, representativos de utilidades pendientes de tributación en Chile con el Impuesto Adicional, serán invertidos en Acciones Preferentes y Redimibles de una sociedad del grupo denominada B, quien traspasa los fondos a la matriz inmediatamente sin agregar valor (comisión, interés u otro).

La sociedad B se encuentra domiciliada en una jurisdicción que para algunos países es considerada jurisdicción de tributación preferente.

La operación en Chile se califica como una inversión de capital en donde el receptor efectivo de los fondos sería una tercera sociedad denominada C, ubicada en un país europeo y miembro de la OCDE.

Se denomina un instrumento híbrido, por cuanto para un contratante se trata como un determinado acto jurídico, en el caso del contribuyente chileno, inversión en activos y para el otro contratante, deuda.

La figura de la acción preferente y redimible no se contempla formalmente en la legislación nacional (actos o contratos innominados o irregulares). En dicho contexto, para poder determinar el efecto jurídico de dichos actos debe interpretarse el acto o contrato, a la luz de las figuras que si se encuentran descritas en la legislación nacional intentando desentrañar la real voluntad de las partes.

Las características de la operación permiten concluir que las partes pretendieron revestir el contrato de las formas adecuadas a sus fines, en este caso, como una inversión en acciones que disfrazaba una voluntad real diferente, esto es, una operación de financiamiento con cargo a los excedentes de caja de la empresa representativas de las utilidades pendientes de tributación en Chile. Estas características serían las siguientes:

Carencia del elemento esencial de una inversión, esto es, un sacrificio material que tiene por objeto obtener un rendimiento económico futuro. En este caso las acciones deben corresponder a títulos emitidos por una sociedad que representen el valor de una de las fracciones en que se divide su capital social. Por tanto, es de la esencia que una inversión tenga por objeto alcanzar algún beneficio y en este caso, si bien formalmente se estructuraban las acciones con derecho a obtener dividendos, la conducta fáctica de las partes se orientaba a no percibirlos, postergando indefinidamente la eventual renta para la empresa A.

- ◆ Consecuencia práctica de aprovechar el tratamiento de gasto de los intereses devengados.
- ◆ Se fija una fecha para la devolución del capital cumpliendo ciertos requisitos susceptibles de ser maniobrados por la matriz del grupo (deudor y beneficiario efectivo).

En definitiva, la sociedad A efectúa una operación híbrida como herramienta de financiamiento hacia un beneficiario efectivo distinto de la sociedad emisora, dado que se traspasa íntegramente a la matriz domiciliada en Europa sin que la operación revistiera las condiciones de mercado, por cuanto la verdadera intención de las partes es realizar una operación de financiamiento, evitando la obligación tributaria derivada de la renta que representaría el interés, aprovechando el tratamiento de inversión por una parte y de gasto por otra.

Elementos del esquema:

Este esquema presenta la característica que en las legislaciones aplicables deben existir diferencias entre las calificaciones jurídicas que arroja una misma figura y que en términos generales, dicha diferencia se traduzca en una disminución de la carga tributaria grupal, produciéndose el fenómeno de la “doble no imposición”.

Por fenómenos como este parte de las reglas BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)⁴ se refieren a corregir este tipo de vacíos que se producían en las legislaciones tributarias, así permitir la deducción de las bases imponibles por pago de intereses sólo en la medida que estos intereses hayan tributado en la jurisdicción de origen, entendiendo las figuras contractuales en forma integral.

Ventaja Tributaria:

Al analizarse la figura separadamente por cada jurisdicción, para el contribuyente residente en Chile es una inversión en activo, con una potencialidad de utilidades y con eventuales gastos asociados, postergando indefinidamente el impuesto a la renta que le hubiese reportado los intereses de mercado que hubiese debido pagar el beneficiario y para la sociedad.

De haberse sincerado como una operación de financiamiento entre relacionados la postergación indefinida del pago hubiese sido cuestionada por la entidad fiscal, además de haber estado afecta a una tasa general de impuesto adicional a la renta de 35%. Para el contribuyente no domiciliado ni residente en Chile, significa una operación de financiamiento, pudiendo deducir de su base imponible del impuesto a la renta los intereses de mercado asociados desde que los adeudase.

4 BEPS del inglés «Base Erosion and Profit Shifting», en español «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios» es el término que designa en fiscalidad internacional, las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, donde las entidades apenas ejercen ninguna actividad económica y eludir de esta forma el pago del impuesto sobre sociedades. OCDE. El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación.

Normativa Legal:

Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Tributación de ciertas cantidades que se determinen por aplicación de la normativa.

Artículo 38 y 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Normas sobre precios de transferencia. Artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Reglas sobre exceso de endeudamiento para la aplicación del Impuesto Adicional.

Comentario Final:

El esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otros esquemas tributarios y en especial con aquellos en que se utilicen instrumentos híbridos en su estructura, sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.

Depósitos convenidos

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IF-002

Nacional

Renta

23-11-2016

Esquema analizado:

Utilización de depósitos convenidos.

Doctrina del caso:

Toda persona natural que retira utilidades desde su sociedad, conforme a la regla general, debe pagar los impuestos correspondientes, esto es, Impuesto Global Complementario y/o Adicional, salvo que una norma especial libere a la persona o a la transacción de tales impuestos.

Situación concreta:

La transacción o esquema utilizado para vulnerar lo señalado anteriormente se caracteriza por la venta de cuantiosos activos de las diversas sociedades que conforman el grupo Comercial XYZ.

Para la distribución de parte de las utilidades obtenidas por tales ventas, se diseñó la siguiente estrategia:

En la mayoría de los casos, uno de los socios de las sociedades enajenaba sus derechos sociales a los demás, con lo que dejaba de ser integrante de ella, para luego ser contratado como trabajador dependiente de la misma sociedad.

En otros casos se contrataba en la misma calidad a un tercero no socio, pero integrante del grupo familiar.

Los referidos contratos de trabajo se hicieron constar por escrito y en ellos se acordaba el pago de una remuneración muy superior a la que se pagaba a los demás trabajadores de las empresas.

En muchos casos se dejaba constancia de una fecha de inicio de la relación laboral previa a la fecha de escrituración.

Al poco tiempo, se pactó, también por escrito, entre las sociedades y los “trabajadores”, el pago de “depósitos convenidos”, por sumas millonarias.

Las sumas utilizadas para efectuar depósitos convenidos no se consideran un ingreso afecto a impuesto global complementario en la fecha de su percepción.

Elementos del esquema:

Usualmente para la implementación del esquema se celebran contratos, tales como, cesión de derechos sociales, de trabajo, etc.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema descrito produce, respecto de los socios, el no pago del Impuesto Global Complementario y/o Adicional que les hubiese correspondido pagar por el “retiro” de las sumas percibidas mediante la modalidad del pago del depósito convenido. Lo anterior, toda vez que los depósitos convenidos no constituyen renta para ningún efecto legal ni tributario, por lo que no debe declararse en el Impuesto Global Complementario. En este caso, es la empresa quien debe registrarlo como gasto para producir la renta.

Adicionalmente, respecto de las sociedades del Grupo, en la determinación de su Renta Líquida Imponible, las respectivas sociedades que conformaban el grupo Comercial XYZ rebajaron los montos de los depósitos como gastos necesarios para producir la renta, generándose un menor pago del Impuesto de Primera Categoría, lo que no habría ocurrido de haberse considerando un retiro de utilidades o dividendo.

Por lo tanto, sin mediar tal esquema o configuración jurídica, el retiro efectuado por los socios habría devengado el pago correspondiente de Impuesto Global Complementario y/o Adicional y respecto de la sociedad debió agregarse a la Renta Líquida Imponible el monto de los gastos rebajados como necesarios para producir la renta.

Normativa Legal:

Artículo 31 Ley sobre Impuesto a la Renta. Deducción de los gastos.

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario.

Comentario Final:

El esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias, sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. En este caso particular, el uso de terceras personas que se prestan para la implementación del esquema puede ser evaluado no sólo con la norma general anti elusiva sino que de acuerdo a las normas del artículo 97 del Código Tributario. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.

Contrato de rentas vitalicia

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IF-003

Nacional

Renta

30-11-2016

Esquema analizado:

Uso de contrato de rentas vitalicias.

Doctrina del caso:

En caso que corresponda, una asignación por causa de muerte, esto es, herencia testada e intestada, el impuesto a la herencia debe declararse y pagarse simultáneamente dentro del plazo de dos años, contado desde la fecha en que la asignación se defiera.

Situación concreta:

La transacción o esquema utilizado para vulnerar lo señalado anteriormente se caracteriza por la suscripción de un contrato de renta vitalicia entre una persona natural y una sociedad que usualmente es instrumental al carecer de funciones, activos, personal y riesgos relacionados a tales contratos y cuya propiedad corresponde a personas relacionadas a la persona natural.

El contexto de la suscripción del contrato señalado se describe a continuación:

A raíz del contrato, la persona natural transfiere la totalidad de su patrimonio a la sociedad instrumental.

La renta vitalicia anual es desproporcionalmente exigua en comparación con el patrimonio inicialmente transferido y la expectativa de vida del rentista.

Las personas relacionadas a la persona natural participan en un 99,9% en la sociedad.

En la práctica, la persona natural transfiere la totalidad de su patrimonio a una sociedad donde los hijos participan en un 99,9%, existiendo motivos plausibles para sostener que los actos y circunstancias en que se realiza la operación tienen por objeto anticipar la herencia a favor de los hijos, provocando la ausencia del impuesto a la herencia que habría correspondido aplicar de no mediar tal configuración jurídica.

Elementos del esquema:

Usualmente para la implementación del esquema se constituirá una sociedad en la que participan exclusivamente miembros de una familia, por lo general, padres e hijos y que celebren un contrato de renta vitalicia, pactando una renta vitalicia desproporcionadamente baja en relación al patrimonio entregado a la empresa instrumental.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema descrito conlleva el no pago del impuesto a la herencia por parte de los herederos al momento de fallecimiento de los progenitores.

Sin mediar tal esquema o configuración jurídica, los herederos debiesen haber pagado el correspondiente impuesto a la herencia.

Normativa Legal:

Artículo 2.264 del Código Civil. Del contrato de Renta Vitalicia.

Artículo 63 de la Ley N°16.271, sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Oficio N° 2002, de 04.08.2015, Oficio N° 2.749, de 03.09.2009 y Oficio N° 192, de 21.01.2005, todos del Servicio de Impuestos Internos.

Comentario Final:

El esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias referidas al impuesto a la herencia y donaciones, sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.

Reorganización de grupo empresarial, para optar a régimen de tributación simplificada

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-001

Nacional

Renta

05-12-2018

Esquema analizado:

Reorganización y posterior utilización de régimen de tributación prevista para contribuyentes de menor tamaño.

Doctrina del caso:

Conforme a la legislación tributaria, por regla general el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de una sociedad anónima se afecta con Impuesto de Primera Categoría.

Situación concreta:

La transacción o esquema utilizado vulnera lo señalado anteriormente y se caracteriza por lo siguiente:

Se efectúa una modificación del tipo de sociedad: modificación y división de la sociedad A Limitada, y, a su vez, la constitución de las Sociedades, B Mayorista S.A. y C Minorista S.A.

Al respecto, se cumplió en el aspecto jurídico: inscripción de escrituras y publicaciones respectivas.

En todo caso, no se da cuenta al Servicio de Impuestos Internos y tampoco se procede a la inscripción en el Rol Único Tributario.

Por medio de escritura privada los contribuyentes vendieron las acciones que poseían en las sociedades B Mayorista S.A. y C Minorista S.A., operación por la cual percibieron una importante suma de dinero.

Por medio de sus representantes las sociedades informan al Servicio de Impuestos Internos su intención de acogerse al régimen de tributación simplificada contenido en el artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Para cumplir lo anterior, se informan como capitales iniciales montos inferiores al máximo establecido por la norma, de forma tal de acogerse a este régimen de excepción.

No se considera en el capital inicial declarado las acciones que ingresaron a su patrimonio como resultado de la modificación y división social de sociedad A Limitada, en atención a que dicho ingreso se habría producido con posterioridad a su inicio de actividades y a la incorporación al régimen especial de tributación para pequeños contribuyentes.

El capital inicial se encontraba debidamente registrado en su contabilidad no obligatoria, la cual era llevada por las sociedades para efectos administrativos.

Los contribuyentes registraron en su contabilidad voluntaria, las acciones de las sociedades B Mayorista S.A. y C Minorista S.A., que le correspondieron producto de la división de la sociedad A Limitada.

Elementos del esquema:

Usualmente para la implementación del esquema se efectúan modificaciones sociales, tales como división de una sociedad limitada y luego constitución de sociedades anónimas. Además se efectúa inicio de actividades de las sociedades declarando un capital propio inicial equivalente o inferior al establecido en la normativa, para de esta forma acogerse al régimen previsto para contribuyentes de menor tamaño.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema descrito produce como consecuencia beneficiarse de normas que establecen una tributación simplificada del impuesto a la renta destinada exclusivamente a micro y pequeños contribuyentes, con el único objeto de no pagar el mayor valor originado en la venta de las acciones que poseían en las sociedades anónimas Mayorista y Minorista, sin desarrollar efectivamente ninguna negociación adicional en alguno de los giros declarados.

Sin mediar tal esquema o configuración jurídica, se debió pagar los impuestos correspondientes al mayor valor originado en la venta de acciones.

Normativa Legal:

Artículo 20 de la Ley de sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Tasa y créditos en contra del impuesto.

Comentario Final:

El esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias que tienen por finalidad acogerse a un determinado régimen de normas de tributación simplificada o que impliquen algún beneficio en la tributación; sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.



Esta situación dejó de tener vigencia por las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 al artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Reorganización que genera artificialmente goodwill tributario

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-002

Nacional

Renta

05-12-2018

Esquema analizado:

Dilución del capital propio mediante aportes y retiros para provocar una fusión con goodwill.

Doctrina del caso:

Cuando con motivo de una fusión de sociedades, comprendiéndose dentro de este concepto la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, el valor de la inversión total realizada en los derechos o acciones de la sociedad fusionada, resulte mayor al valor total o proporcional que tenga el capital propio de la sociedad absorbida, determinado de acuerdo a la ley, la diferencia que se produzca, llamada goodwill, deberá en primer término, distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión desde la sociedad absorbida cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza. Si subsiste una diferencia, ésta se considerará un activo intangible, y sólo podrá ser castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad, o bien, al término de giro de la misma⁵. En su caso, la diferencia debía considerarse un gasto diferido que deberá deducirse en partes iguales por el contribuyente en un lapso de diez ejercicios comerciales consecutivos, contados desde aquel en que se generó la diferencia.

En todo caso, la disminución del valor del capital propio tributario debe ser efectivo, real, esto es, que genere un verdadero detrimento patrimonial.

Situación concreta:

La transacción o esquema utilizado, vulnera lo mencionado precedentemente, esto es, que la disminución genere un verdadero detrimento en el patrimonio del contribuyente y el señalado esquema se origina por la constitución de una sociedad de responsabilidad limitada A con un capital de \$20 millones pagado por 38 personas naturales, cuyo objeto social es sociedad de inversión y rentista de capitales mobiliarios en general.

Al mes de la constitución de la sociedad de responsabilidad limitada A, se aumenta su capital en \$43.000 millones. Este aumento es producto de reinversiones de los socios de la sociedad de responsabilidad limitada A (destino de la reinversión). La forma que financiaron este aumento, consistió en que cada socio efectuó retiros en otras sociedades que participan (fuente de los retiros).

Doce días después, la sociedad de responsabilidad limitada B, adquiere el 99,45% de los derechos de la sociedad de responsabilidad limitada A en \$42.800 millones.

A finales del mismo mes la sociedad de responsabilidad limitada B efectúa retiro de utilidades por \$42.895 millones de la sociedad de responsabilidad limitada A; generando una disminución patrimonial.

A los días, la sociedad de responsabilidad limitada B compra el 0,55% de participación de sociedad de responsabilidad limitada A.

Producto de los hechos descritos anteriormente, se disuelve la sociedad de responsabilidad limitada A y genera una pérdida tributaria producto del reconocimiento del goodwill tributario (diferencia entre el costo de inversión y el capital propio tributario).

Posteriormente y consecuencia de lo anterior, la sociedad de responsabilidad limitada B solicita una devolución de pago provisional por utilidades absorbidas de \$400.000 millones.

La segunda etapa, consistió en que un año después, la sociedad de responsabilidad limitada C absorbe a la sociedad de responsabilidad limitada B, desapareciendo ésta última.

La sociedad de responsabilidad limitada C presenta término de giro, determinando una pérdida tributaria de \$ 58.300 millones, compuesta principalmente por la deducción como gasto del goodwill que se encontraba pendiente de deducción (9 de 10); y solicita una devolución de pago por utilidades absorbidas de \$5.825 millones.

Elementos del esquema:

Para llevar a cabo este esquema, se utiliza la constitución de sociedades de responsabilidad limitada instrumentales, retiros de utilidades y fusión de sociedades, producto de contrato de venta del 100% de una de las sociedades, causadas en dos etapas. A lo anterior, se agrega la determinación de pérdidas tributarias, utilización de goodwill tributario y solicitud de devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas producto de la reorganización, que en definitiva tiene su origen en la dilución del capital propio mediante aportes y retiros.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema descrito genera en la última empresa, el reconocimiento de pérdidas tributarias respecto de las cuales no se ha acreditado la legitimidad de las mismas, produciendo efectos directos en las solicitudes de devoluciones de pagos provisionales por utilidades absorbidas de las empresas involucradas.

Normativa Legal:

Artículo 31 Ley sobre Impuesto a la Renta, requisitos de los gastos necesarios para producir la Renta.

Artículo 31 N°9 Ley sobre Impuesto a la Renta, goodwill gasto diferido.

Artículo 31 N°3 Ley sobre Impuesto a la Renta, pérdidas tributarias.

Comentario Final:

El esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias que dicen relación con goodwill tributario; sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.



Esta situación dejó de tener vigencia por las modificaciones introducidas por la Ley 20.780 al artículo 31 N° 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Reorganización que genera el uso de gastos por concepto de intereses

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-001

Internacional

Renta

30-11-2016

Esquema analizado:

Uso de Gasto por intereses producto de reorganizaciones.

Doctrina del caso:

Las empresas o entidades deben determinar su renta líquida deduciendo de su renta bruta todos los gastos que hayan sido necesarios para producir la señalada renta, cumpliendo los requisitos que para dichos fines la ley establece.

Por su parte, las empresas o entidades que constituyen agencias y filiales (en Chile o en el extranjero) con la finalidad de obtener financiamiento, deben reconocer en su contabilidad los gastos asociados a los préstamos (gastos bancarios y los intereses pactados en la vigencia del contrato), así como los pagos de la deuda.

Adicionalmente, la casa matriz, agencias y filiales pueden celebrar distintos tipos de contratos, entre ellos o con un tercero independiente, cuyo efecto que debe ser registrado en la contabilidad de cada uno de ellos.

Situación concreta:

La transacción o esquema vulnera lo señalado previamente; y se origina con la constitución de una agencia en Cayman, la cual obtiene financiamiento mediante la colocación de bonos. La agencia se obliga a pagar los intereses que devenga la deuda, siendo éstos pagados por la casa matriz ubicada en Chile.

La casa matriz ubicada en Chile participa en un 99,99% en una filial constituida en un paraíso fiscal, quien participa en un 99,9% en una filial en el país A. Esta filial en el país A recompra los bonos emitidos por la agencia en Cayman a un precio inferior, generándose una utilidad financiera.

El pago de los intereses asociado a la deuda cambia al nuevo tenedor (filial del país A), quien pertenece al mismo conglomerado.

Los fondos recibidos por la filial en país A, ingresan a la casa matriz mediante nuevos préstamos, devengando nuevos intereses.

Elementos del esquema:

Para llevar a cabo este esquema, se utiliza la constitución de una agencia en Cayman y de las filiales constituidas en paraíso tributario y en el país A.

A su vez se requiere celebración del contrato por la colocación de bonos en Cayman, y la recompra de aquellos.

Ventaja Tributaria

La utilización del esquema descrito permite generar una Pérdida Tributaria, al consolidar los resultados de la casa matriz y agencia; lo cual incide en las solicitudes de devoluciones de pago por Utilidades Absorbidas de la casa matriz.

Normativa Legal:

Artículo 31 Ley sobre Impuesto a la Renta, requisitos de los gastos necesarios para producir la Renta

Artículo 31 N°3 Ley sobre Impuesto a la Renta, pérdidas tributarias

Artículo 41 B N°1 Ley sobre Impuesto a la Renta, consolidación de resultados

Artículo 59 N°1 Ley sobre Impuesto a la Renta, intereses

Comentario Final:

El esquema descrito puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias que dicen relación con la utilización de pérdidas tributarias originadas en gastos por interés; sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.

Reestructuración para generar un ingreso no renta producto de la venta de un bien inmueble

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IP-IF-001

Nacional

Renta

05-12-2018

Esquema analizado:

Reestructuración para generar Ingreso no Renta producto de la venta de inmueble.

Doctrina del caso:

Las empresas o entidades que enajenan algún activo, deben considerar el ingreso que ello le produce en la base imponible afecta a impuestos, declarar y pagarlos en la Categoría correspondiente, salvo que alguna norma especial la exima del pago de impuestos. Adicionalmente se debe evaluar el impacto de ello en las rentas de los socios, afectándolo con su respectiva tributación (impuestos Global Complementario o Adicional).

Situación concreta:

La transacción o esquema que se describe vulnera lo mencionado en el párrafo anterior, y se origina por una reestructuración consistente en que el año 2011, la sociedad anónima A se divide en dos sociedades, en la continuadora legal se asignan los otros activos, y en la que nace, sociedad anónima B se asigna un bien raíz.

El mismo día de la división, la sociedad anónima B se transforma de sociedad anónima a limitada, pasando a llamarse inmobiliaria limitada B, cuyo objeto es la explotación inmobiliaria de cualquier clase de bienes raíces.

A los pocos días, inmobiliaria limitada B, arrienda el bien raíz asignado a la sociedad anónima A, para el desarrollo de su giro comercial por un periodo de tres meses en la cantidad de 100 UF.

El mismo día que terminó el periodo de arriendo, la inmobiliaria limitada B, vende, cede y transfiere el bien raíz a una tercera sociedad (no relacionada) a un precio \$ 2.700 UF; valor que se paga al contado.

Producto de lo anterior, inmobiliaria limitada B, tributó en el régimen de renta presunta por los ingresos obtenidos en los contratos de arriendo (ingreso contrato < 11% avalúo fiscal).

Por su parte, la venta del inmueble la califica como un Ingreso No Renta.

Los socios extranjeros de la inmobiliaria limitada B, también tributaron en renta presunta (7% del avalúo fiscal).

Elementos del esquema:

Para llevar a cabo este esquema, se utiliza la firma de una escritura de división y de escritura de transformación de personalidad jurídica, modificando el nombre y el objeto social, pasando a ser limitada e inmobiliaria limitada.

Por su parte, se celebra dos contratos, el primero de ellos, en contrato de arriendo de la inmobiliaria limitada a sociedad anónima por un período y el segundo contrato de venta a un tercer no relacionado.

Beneficio Tributario:

La utilización del esquema descrito produce un menor pago del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Global Complementario o Adicional, éste último respecto de los socios extranjeros.

Normativa Legal:

Artículo 20 N° 1 letra b) Ley sobre Impuesto a la Renta según Renta Efectiva

Artículo 17 N° 8 Ley sobre Impuesto a la Renta Arrendamiento de bienes inmuebles

Comentario Final:

El esquema descrito puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias referidas a tributación de bienes raíces; sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.



Esta situación dejó de tener vigencia por las modificaciones introducidas por la Ley 20.780, que modificó el artículo 17 N° 8 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y derogó los artículos 18 y 20 N° 1 letra d) del mismo cuerpo legal.

Utilización de sociedades instrumentales en régimen fiscal de nula o baja tributación

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EN-IF-004

Nacional

Renta

30-11-2016

Esquema analizado:

Utilización de sociedades instrumentales en régimen fiscal de nula o baja tributación.

Doctrina del caso:

Toda persona natural por las rentas de su trabajo bajo contratación debe tributar con el Impuesto Único de Segunda Categoría, retención que realiza su empleador.

Adicionalmente, las personas naturales que obtengan rentas o ingresos de distinta naturaleza, tales como honorarios, intereses por depósitos y ahorros, dividendos por la tenencia de acciones, retiros de utilidades de empresas, ingresos por arriendos, rentas presuntas originadas por la actividad de transporte y de la minería, entre otras, se afectan con el Impuesto Global Complementario.

Situación concreta:

La transacción o esquema utilizado vulnera lo señalado previamente cuando una sociedad anónima denominada A, celebra, con una semana de diferencia, dos contratos:

Contrato de trabajo con la persona natural 1, en el que se detallan las funciones a desarrollar, teniendo la calidad de trabajador dependiente (contrato de naturaleza laboral), y

Contrato de prestación de servicios (contrato de naturaleza civil), celebrado con una sociedad de responsabilidad limitada B, cuyo representante legal es la persona natural 1.

Sobre la materia, cabe advertir que constituye un elemento de la esencia del contrato de sociedad el “affectio societatis”, esto es, la intención y voluntad clara y precisa de asociarse permanentemente y no de manera accidental o transitoria ni menos fingiéndose asociados ante terceros para lograr un determinado lucro.

Explicado lo anterior, cabe señalar que en una de las cláusulas del contrato de prestación de servicios se señala: “las tareas que corresponde efectuar conforme al contrato, deben ejecutarse principalmente por la Persona Natural 1”, estableciendo asimismo que éste “ha sido el principal motivo de la sociedad anónima A para celebrar el presente contrato y constituye para ésta un elemento de la esencia del mismo”.

Asimismo, se estipula que la sociedad anónima A se obliga a reembolsar a la sociedad de responsabilidad limitada B los gastos de alojamiento y alimentación en casos en que la persona natural 1 deba efectuar viajes dentro o fuera del país, previa autorización de la sociedad anónima A.

Sin perjuicio de que en principio, los contratos celebrados tienen un objeto distinto, en efecto, la prestación de los servicios que se realiza a través de la sociedad es efectuada por la persona natural 1 en calidad de persona natural subordinada y dependiente de la misma sociedad con la que celebró el contrato de trabajo y no por medio de una sociedad independiente.

Las circunstancias de la operación permiten concluir que la persona natural 1 soporta una carga tributaria menor ya que no se afecta la totalidad de los ingresos con Impuesto Global Complementario, probablemente con la tasa más alta, sino que sujeta parte de sus ingresos a la tasa del Impuesto de Primera Categoría que es menor a la del Global Complementario.

Elementos del esquema:

Usualmente para la implementación del esquema una persona natural segrega el monto de las remuneraciones percibidas en dos o más contratos celebrados con la misma persona jurídica atendida la eventual alta tributación a la que se ve expuesta la persona natural.

Ventaja Tributaria:

Las circunstancias de la operación permiten concluir que se incurre en un beneficio tributario por parte de la persona natural quien soporta una carga tributaria menor ya que no se afecta la totalidad de los ingresos con Impuesto de Segunda Categoría en carácter de único sino que sujeta parte de sus ingresos a la tasa del Impuesto de Primera Categoría.

Sin mediar tal esquema o configuración jurídica, la Persona Natural debió haber tributado con el Impuesto Único de Segunda Categoría que tiene una tasa progresiva, tomando como antecedente el elevado monto a recibir en vez de tributar con una tasa de Primera Categoría, que indudablemente es más baja.

Normativa Legal:

Artículo 52 Ley sobre Impuesto a la Renta. Del Impuesto Global Complementario. Artículo 43 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto único de Segunda Categoría

Comentario Final:

El esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otros esquemas tributarios y en especial con aquellos en que se utilicen instrumentos híbridos en su estructura, sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.

Aumento del costo de inversión en el extranjero de activos subyacentes ubicados en Chile

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-002

Internacional

Renta

30-11-2016

Esquema analizado:

Enajenación sucesiva de inversiones en el extranjero con activos subyacentes en Chile con incrustación de servicios extranjeros, que aumentan el costo de la inversión para su posterior enajenación a un tercero independiente.

Doctrina del caso:

Los artículos 10 y 58 N° 3 de la Ley de la Renta establecen un régimen de reconocimiento especial de las ganancias o mayores valores que se determinan a contar de la enajenación en el extranjero de una inversión cuyo valor en parte o totalmente se encuentra determinado por un activo situado en Chile. En particular, se gravan en Chile las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país, que provengan de la enajenación de derechos sociales, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o de la enajenación de otros derechos representativos del capital de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero, o de títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad o patrimonio, constituido, formado o residente en el extranjero, en los casos que establece el artículo 10 y que representan bienes o inversiones subyacentes en Chile que le dan valor a la operación en el extranjero. Por regla general el costo de los activos subyacentes situados en Chile es aquel que habría correspondido aplicar conforme a la legislación chilena, si ellos se hubieran enajenado directamente.

Situación concreta:

La transacción o esquema que se describe vulnera lo mencionado en el párrafo anterior, y consiste en el traspaso o traslado sucesivo de la inversión en el extranjero que posee activos subyacentes en Chile, entre diferentes empresas no residentes en Chile usualmente pertenecientes al mismo grupo económico y situadas en regímenes de nula tributación que se caracterizan por la opacidad en la solicitud y entrega de información para fines tributarios y bancarios.

Durante estos traspasos o traslados se van atribuyendo precios o valores superiores al costo original de la inversión comprendiéndose incrementos por servicios tales como asesorías, servicios gerenciales, seguros y derivados.

De este modo, frente a la enajenación definitiva de tales inversiones en el extranjero a un tercero independiente se tiene que el costo original ha sido incrementado con operaciones celebradas entre las empresas del grupo, disminuyendo por ésta vía la base imponible afecta que habría correspondido declarar para los efectos de aplicar los citados artículos 10 y 58 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

Cabe notar que el precio final con el comprador interesado no se ve modificado por la conducta señalada.

Elementos del esquema:

Para llevar a cabo este esquema, se utilizan empresas situadas en el extranjero, usualmente en regímenes de nula tributación. También se celebran contratos instrumentales entre tales empresas, destinados a incrementar directa o indirectamente los valores de las inversiones efectivas.

Ventaja Tributaria

La utilización del esquema descrito produce un menor pago del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Global Complementario o Adicional, en su caso, al pretender disminuir la base imponible nacional afecta originada en el mayor valor o ganancia por la enajenación de tales inversiones en el extranjero que poseen activos subyacentes en Chile.

Normativa Legal:

Artículo 10 de Ley sobre Impuesto a la Renta. Artículo 58 N°3 de Ley sobre Impuesto a la Renta.

Comentario Final:

El esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias referidas a tributación de los bienes raíces, sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso, utilizando las facultades fiscalizadoras del Servicio otorgadas por ley. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.

Seguro con componente de ahorro

CLASIFICACIÓN

ALCANCE

IMPUESTOS
INVOLUCRADOSÚLTIMA
ACTUALIZACIÓN

EI-IP-IF-001

Internacional

Renta

30-11-2016

Esquema analizado:

Utilización de seguros con ahorro en el extranjero para evitar la aplicación del régimen de rentas pasivas del artículo 41G de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Doctrina del caso:

El artículo 41G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, introducido por la Ley N° 20.780 de 2014, establece un régimen de reconocimiento sobre base devengada para las rentas pasivas que sean de fuente extranjera que correspondan a personas con domicilio o residencia en Chile. Dentro de tales rentas se cuentan los dividendos, intereses, regalías, arriendos de bienes raíces, etc., las que por regla general, deben gravarse con el impuesto de primera categoría y con el impuesto global complementario en el año de su devengo y con derecho a un crédito para evitar la doble tributación internacional por los impuestos soportados en exterior de acuerdo a las reglas que establece el artículo 41 A letra B) o artículo 41 C, ambos de misma Ley.

Situación concreta:

La transacción o esquema que se describe vulnera lo mencionado en el párrafo anterior, y consiste en la conversión o conducción masiva de depósitos e inversiones hacia cuentas de seguros con ahorro celebradas con entidades situadas en el extranjero, las que usualmente se encuentran ubicada en regímenes de nula o baja tributación. Una de las características de tales seguros es que pueden ser administrados a la sola voluntad del inversionista, manteniendo el riesgo de la inversión (no hay un retorno asegurado).

Debido a la introducción del artículo 41G de la Ley sobre Impuesto a la Renta – texto vigente, a contar del 1° de enero de 2016-, los inversionistas con domicilio o residencia en Chile, que habían mantenido por años indirectamente sus valores en acciones, depósitos, bienes raíces, optaron por celebrar contratos de seguros con ahorro, utilizando el mecanismo expuesto en el párrafo precedente.

Elementos del esquema:

Para llevar a cabo este esquema, la entidad controlada en el exterior celebra uno o más contratos de seguros y usualmente con una entidad financiera situada en un régimen de nula o baja tributación.

Ventaja Tributaria:

La utilización del esquema descrito produce un menor pago del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Global Complementario o Adicional, al pretender excluir las rentas generadas por el seguro del régimen de rentas pasivas del artículo 41G de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Normativa Legal:

Artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta. Impuesto de Primera Categoría. Tasa y créditos en contra del impuesto.

Artículo 41G de Ley sobre Impuesto a la Renta. Normas para la imputación de Rentas Pasivas en el país.

Comentario Final:

El esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias referidas a tributación de los bienes raíces, sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso, utilizando las facultades fiscalizadoras del Servicio otorgadas por ley. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla.

De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso.