



# CATÁLOGO DE ESQUEMAS TRIBUTARIOS

# PRESENTACIÓN

Desde su incorporación en la legislación nacional el año 2014, se ha resaltado el hecho de que la normativa general anti elusión debe ser aplicada con un enfoque preventivo y disuasivo. Esta afirmación se apoya en varios reportes OCDE, que destacan el impacto positivo de este enfoque, lo que se traduce en una mayor certeza tributaria para los contribuyentes, menor utilización de recursos por parte de la administración tributaria y una mejor colaboración entre ambos.

Siguiendo esta línea, el Servicio de Impuestos Internos definió abordar la implementación de esta normativa con una orientación preventiva, que en lo concreto implica que será aplicada con prudencia, ya que su propósito es prevenir y controlar la obtención de ventajas tributarias indebidas por parte de algunos contribuyentes, y no como una herramienta de recaudación. Lo anterior, también es concordante con la regulación legal en materia de elusión, ya que solamente en situaciones excepcionales, de abuso o simulación, la ley faculta al Director del Servicio para ejercitar la acción que contempla la ley para recurrir al respectivo Tribunal Tributario y Aduanero que, en definitiva, es quien está llamado a resolver cuáles son las consecuencias jurídicas de los actos elusivos.

De conformidad a lo anterior, a fines del año pasado se publicó el Catálogo de Esquemas Tributarios, que incluyó un listado de situaciones que podían ser analizadas y estudiadas por el Servicio, con el fin de precisar si constituían planificaciones tributarias agresivas en algunos casos, y en otros, posibles figuras de elusión.

De este modo, en el marco de las acciones del Servicio, tendientes a facilitar el cumplimiento tributario, a continuación se pone a disposición de los contribuyentes y de los asesores e intermediarios tributarios, una actualización del Catálogo de Esquemas Tributarios, que suma dieciséis nuevos esquemas a los doce ya publicados el año pasado.

Como novedad, en esta versión del catálogo se describen además esquemas en donde el Servicio, en principio, no advierte la existencia de elusión.

Del mismo modo, se hace referencia a situaciones que han sido resueltas en las instancias de fiscalización respectivas, mediante la calificación de los actos y contratos que son objeto de un procedimiento de fiscalización, aplicando para ello las reglas de interpretación del Código Civil, y determinando los impuestos respectivos, debido a la tributación que de acuerdo con la ley le corresponde a una determinada transacción.

Por otra parte, dentro del trabajo realizado por la Oficina de Análisis de Elusión, con motivo de las consultas efectuadas al amparo del artículo 26 bis del Código Tributario y de su labor de supervisión y coordinación a nivel nacional del desarrollo del procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos, se ha constatado que el análisis de este tipo de conductas no siempre se enfoca en actos o negocios jurídicos aislados, sino que también, y en la mayoría de los casos, abarca a un conjunto o serie de actos vinculados entre sí que pueden generar un efecto elusivo.

Al respecto, el artículo 4° bis, inciso cuarto del Código Tributario, dispone que “en los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter”.

Lo dicho implica, en primer lugar, determinar el ámbito de aplicación de la norma especial de que se trate, y luego establecer si dicha normativa puede o no aplicarse al caso particular. De esta forma, si un hecho queda comprendido por más de una norma, prevalecerá aquella especial.

En segundo lugar, cuando se ejecuta una serie de actos que, en conjunto, producen un efecto impositivo, y algunos de ellos están regulados por disposiciones especiales, la norma anti elusiva general -en la medida que se presenten los supuestos que la reglamentación general contempla- podría ser aplicable al efecto tributario que ocasiona el conjunto de actos, sin que ello implique que la regulación general pueda primar por sobre las normas especiales aplicables.

En consideración a todo lo expuesto, se reitera la importancia que tiene que los contribuyentes cuenten con un medio para que sus negocios se lleven a cabo con la certeza jurídica que proporciona la consulta vinculante, que permite conocer, de forma anticipada, si figuras contractuales que muchas veces son complejas debido a las cambiantes necesidades de las empresas, se ajustan a la legalidad impositiva, y no puedan posteriormente ser cuestionadas por el Servicio, debido a que los hechos y circunstancias del caso particular han sido conocidos por este último, habiéndose emitido un pronunciamiento vinculante para la autoridad respecto de la calificación que podrían tener esos actos o negocios jurídicos conforme a la norma general anti elusión.

## Presentación

CASO 1: Reorganización empresarial para traspasar propiedad de un bien inmueble a persona natural	4
CASO 2: Traspaso de rentas desde un residente en Chile a una jurisdicción de baja o nula tributación utilizando una sociedad instrumental	6
CASO 3: Traslado de utilidades de la casa matriz en Chile a un país con baja o nula tributación	8
CASO 4: Depósitos convenidos	11
CASO 5: Contrato de rentas vitalicias	13
CASO 6: Reorganización de grupo empresarial, para optar a régimen de tributación simplificada	15
CASO 7: Reorganización que genera artificialmente goodwill tributario	17
CASO 8: Reorganización que genera el uso de gastos por concepto de intereses	19
CASO 9: Reestructuración para generar un ingreso no renta producto de la venta de un bien inmueble	21
CASO 10: Utilización de sociedades instrumentales en régimen fiscal de nula o baja tributación	23
CASO 11: Aumento del costo de inversión en el extranjero de activos subyacentes ubicados en Chile	25
CASO 12: Seguro con componente de ahorro	27
CASO 13: Seguros con componente de muerte, con pago efectivo de primas que representan traspaso patrimonial	29
CASO 14: Sociedad genera pérdida tributaria por la compraventa de acciones a una empresa relacionada extranjera	30
CASO 15: Depósito de multinacional en un banco extranjero, el cual a su vez efectúa un préstamo a filial chilena	32
CASO 16: Traslado de obligaciones en contrato para obtener Beneficio Tributario	34
CASO 17: Retiro de utilidades mediante pago de cuentas por cobrar	36
CASO 18: Sociedad anónima abierta efectúa préstamo a un accionista domiciliado en el extranjero	38
CASO 19: Compraventa de bien inmueble mediante enajenación de derechos sociales o acciones	40
CASO 20: Reorganización empresarial mediante la cual se asignan bienes del activo fijo	42
CASO 21: Reorganización empresarial con uso de sociedad instrumental	44
CASO 22: Ingreso miembros de grupo familiar en sociedad matriz del grupo	46
CASO 23: Contrato de Asociación o Cuentas en Participación mediante el cual el partícipe aporta un bien inmueble	48
CASO 24: Contrato de arriendo con promesa de compra venta sobre un bien inmueble para evitar el pago de IVA	50
CASO 25: Contrato de administración de cartera para la inversión en valores o instrumentos en el extranjero	52
CASO 26: Cambio de domicilio de sociedad extranjera con activos en Chile	54
CASO 27: Inicio de actividades como empresario individual	56
CASO 28: Contrato de apertura de crédito con empresa relacionada a casa comercial	58



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

• Clasificación	• Alcance	• Impuestos involucrados	• Última Actualización
EN – IF - 001	Nacional	Renta	30-11-2016

## 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 A 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 B que se dedica a un giro distinto de la explotación inmobiliaria, adquiere un inmueble consistente en un terreno. La empresa B es controlada o es de propiedad de la persona natural A.

- ◆ 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 A. Esta última sociedad es de giro inmobiliario y se denominará para estos fines sociedad inmobiliaria C.

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

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

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

Transcurridos 13 meses, la persona natural A efectúa la venta del terreno a una sociedad independiente, perteneciente a un grupo empresarial nacional.

◆ 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.

## Elementos del esquema:

Para llevar a cabo este esquema usualmente se celebra un contrato previo de compraventa entre un tercero independiente por parte de una sociedad del grupo familiar. Posteriormente sucederán una serie de modificaciones sociales de empresas del señalado grupo, las que constan en las respectivas escrituras de división y disolución de sociedad, con lo cual se produce en definitiva la transferencia del terreno a la persona natural que controla las sociedades del grupo. El efecto tributario se materializa a través de un contrato de compraventa a un tercero no perteneciente al grupo empresarial.

## 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 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 involucrados	• Última Actualización
EN – 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 BEPS<sup>2</sup> 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 involucrados	• Última Actualización
EN – IP - 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 fines<sup>3</sup>. 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)<sup>4</sup> 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 involucrados	• Última Actualización
EN – IP - 002	Internacional	Renta	30-11-2016

### 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 involucrados	• Última 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 involucrados	• Última Actualización
EN – IP - 001	Nacional	Renta	30-11-2016

### 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.

## Reorganización que genera artificialmente goodwill tributario

• Clasificación	• Alcance	• Impuestos involucrados	• Última Actualización
EN – IP - 002	Nacional	Renta	30-11-2016

### 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 misma<sup>5</sup>. 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<sup>6</sup>.

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.

## Reorganización que genera el uso de gastos por concepto de intereses

• Clasificación	• Alcance	• Impuestos involucrados	• Última Actualización
EN – IP - 003	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 involucrados	• Última Actualización
EN-IP-IF - 001	Nacional	Renta	30-11-2016

### 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.



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

- **Clasificación**
- **Alcance**
- **Impuestos involucrados**
- **Última Actualización**

EN – IF - 001

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 Natural1”, 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 involucrados	• Última Actualización
EN – IP - 004	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 involucrados	• Última Actualización
EN-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 hacía 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.

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

• Clasificación	• Alcance	• Impuestos involucrados	• Última Actualización
EI-IF-002	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 involucrados	• Última Actualización
EI-IP-005	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 involucrados	• Última Actualización
EI-IP-006	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 gravan 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 gravan 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 involucrados	• Última 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 involucrados	• Última Actualización
EN-IP-IF-002	Internacional	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 involucrados	• Última Actualización
EN-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 involucrados	• Última 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 involucrados	• Última 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 afectada 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 involucrados	• Última 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 involucrados**
- **Última Actualización**

EN-IF-004

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 involucrados	• Última 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 involucrados	• Última 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 involucrados	• Última Actualización
EI-IP-IF-003	Nacional	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 involucrados	• Última Actualización
EI-IP-007	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 involucrados	• Última Actualización
EI-IP-IF-004	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.

## Contrato de apertura de crédito con empresa relacionada a Casa Comercial

- Clasificación
- Alcance
- Impuestos involucrados
- Última 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.

