



**Catálogo de
Esquemas Tributarios**

Introducción

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

A nivel mundial se ha ido construyendo un renovado estándar de comportamiento tributario con un despliegue de diferentes acciones, las que principalmente se ven reflejadas en el denominado Plan de Acción BEPS¹, coordinado por la OECD y donde Chile ha participado activamente. Dicho plan, que aborda la pérdida de la base tributaria nacional originada en la utilización de diferentes esquemas y planificaciones internacionales, estima pérdidas anuales para los países por éstos conceptos entre 100 a 250 billones de dólares.

Se releva en los informes del señalado Plan, que las empresas multinacionales y las personas naturales de altos ingresos o patrimonios son los principales destinatarios de tales esquemas y planificaciones, destacando que la materialización efectiva de los mismos supone un daño al principio de equidad, a la recaudación, al funcionamiento de los mercados y al interés general.

Adicionalmente, uno de los objetivos primordiales del SII es asegurar los ingresos tributarios necesarios para que se puedan llevar adelante los proyectos sociales que benefician a todos los chilenos, actividad que se ejecuta con estricto respeto a los principios de equidad, justicia y proporcionalidad.

En ese contexto, y según se ha señalado en el Plan Gestión de Cumplimiento Tributario 2016 (disponible en www.sii.cl), el SII ha fortalecido la labor de monitorear de manera permanente y personalizada a estos dos segmentos de contribuyentes que, de acuerdo a lo expuesto, deberían evidenciar una carga tributaria proporcional a su capacidad contributiva. Para este efecto, y a contar de las facultades modificadas con la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria, el SII se encuentra midiendo permanentemente las brechas operativas, la carga tributaria efectiva individual y por segmento, y los riesgos de las transacciones o esquemas por realizarse o realizados, entre otros aspectos, los cuales son abordados mediante planes de tratamiento integrales que consideran diferentes acciones estructurales, preventivas y correctivas.

En tales planes de tratamiento se destaca la necesidad de informar a los contribuyentes las implicancias de no cumplir ciertas obligaciones, o de utilizar ciertas transacciones que pueden generar ventajas tributarias desproporcionadas (por ejemplo, tomar e implementar una planificación tributaria agresiva que genera un importante menor pago o una devolución).

¹ 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.

En el mismo sentido, a través de la publicación del presente **Catálogo** con el *listado de situaciones que a juicio del SII podrían ser analizadas y estudiadas a objeto de precisar si constituyen planificaciones tributarias agresivas o elusión*; se presenta a los contribuyentes una serie de esquemas o figuras que podrían –según el estudio y análisis previo de las circunstancias específicas del caso- ser fiscalizadas por el SII de acuerdo a sus facultades legales.

De acuerdo a las estrategias actuales, el SII va a estar monitoreando de manera permanente los niveles de cumplimiento tributario de los contribuyentes y tendrá especial relevancia el análisis de transacciones inusuales, tales como:

- Casos en que los beneficios tributarios de la transacción o planificación son desproporcionados.
- El esquema o transacción no se entiende por parte de la alta gerencia o propietarios de las empresas, salvo que “produce un buen efecto tributario”.
- Se requiere la firma de contratos poco usuales al negocio.
- Esquemas que suponen hacer circular los fondos, mercancías o bienes entre las mismas empresas aunque ello no tenga una explicación de fondo, salvo producir una ventaja tributaria.
- La utilización de un régimen de nula o baja tributación, usualmente un paraíso tributario, o de sociedades sin personal ni funciones, que movilizan importantes fondos o activos, desproporcionados para la empresa en cuestión.

Sobre este punto, cabe destacar que siempre existe la posibilidad de que los contribuyentes se pongan en contacto con el SII, como una manera de advertir en forma anticipada la eventual incorporación en un esquema o planificación tributaria de aspectos que se aparten de la normativa legal, herramienta prevista en el artículo 26 bis del Código Tributario, lo que sin duda promueve la prevención, la colaboración y el conocimiento compartido de las situaciones entre el contribuyente y el SII asegurando con ello el cumplimiento tributario. Para este efecto, el Servicio de Impuestos Internos, a través de la Oficina de Análisis de la Elusión, se encuentra recibiendo consultas de casos específicos en conformidad al procedimiento señalado en la Circular 65, de 2015, complementada por la Circular 41, de 2016 y a lo dispuesto por la Resolución Exenta N° 69, de 2016.

:: Caso 1 ::

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.

Beneficio Tributario:

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.

:: CASO 2 ::

Clasificación	Alcance	Impuestos involucrados	Última Actualización
EI - IP - 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.

Beneficio Tributario:

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

Normativa Legal:

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

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

Comentario Final:

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

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

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

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

:: Caso 3 ::

Clasificación	Alcance	Impuestos involucrados	Última Actualización
EI – 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 fines³. Específicamente existen instrumentos que, en atención a sus características, pueden recibir una calificación jurídica diferente por cada parte contratante, atendido que las legislaciones aplicables en el caso descrito interpretan este contrato de forma diferente.

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

Situación concreta:

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

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

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

³ Código Civil, Título XIII “De la Interpretación de los Contratos” Art. 1560: “Conocida claramente la intención de los contratantes debe estarse a ella más que a lo literal de las palabras”.

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

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

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

- Carencia del elemento esencial de una inversión, esto es, un sacrificio material que tiene por objeto obtener un rendimiento económico futuro. En este caso las acciones deben corresponder a títulos emitidos por una sociedad que representen el valor de una de las fracciones en que se divide su capital social. Por tanto, es de la esencia que una inversión tenga por objeto alcanzar algún beneficio y en este caso, si bien formalmente se estructuraban las acciones con derecho a obtener dividendos, la conducta fáctica de las partes se orientaba a no percibirlos, postergando indefinidamente la eventual renta para la empresa A.
- Consecuencia práctica de aprovechar el tratamiento de gasto de los intereses devengados.
- Se fija una fecha para la devolución del capital cumpliendo ciertos requisitos susceptibles de ser maniobrados por la matriz del grupo (deudor y beneficiario efectivo).

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

Elementos del esquema:

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

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

Beneficio Tributario:

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.

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

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.



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.

:: Caso 4 ::

Clasificación	Alcance	Impuestos involucrados	Última Actualización
EN – IF - 002	Nacional	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.

Beneficio Tributario:

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.

:: Caso 5 ::

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.

Beneficio Tributario:

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.

:: Caso 6 ::

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.

Beneficio Tributario:

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

:: Caso 7 ::

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 misma⁵. En su caso, la diferencia debía considerarse un gasto diferido que deberá deducirse en partes iguales por el contribuyente en un lapso de diez ejercicios comerciales consecutivos, contados desde aquel en que se generó la diferencia⁶.

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

⁵ Norma vigente desde el 1° de enero de 2015, según modificación introducida por Ley N° 20.780.

⁶ Norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

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.

Beneficio Tributario:

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.

:: Caso 8 ::

Clasificación	Alcance	Impuestos involucrados	Última Actualización
El – 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.

Beneficio Tributario:

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.

:: Caso 9 ::

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.

:: Caso 10 ::

Clasificación	Alcance	Impuestos involucrados	Última Actualización
El – 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 Natural 1”,* estableciendo asimismo que éste *“ha sido el principal motivo de la sociedad anónima A para celebrar el presente contrato y constituye para ésta un elemento de la esencia del mismo”.*

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

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

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

Elementos del esquema:

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

Beneficio Tributario:

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.

:: Caso 11 ::

Clasificación	Alcance	Impuestos involucrados	Última Actualización
El – 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.

Beneficio Tributario:

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.

:: Caso 12 ::

Clasificación	Alcance	Impuestos involucrados	Última Actualización
EI – IP –IF 001	Internacional	Renta	30-11-2016

Esquema analizado:

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

Doctrina del caso:

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

Situación concreta:

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

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

Elementos del esquema:

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

Beneficio Tributario:

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.

Notas referentes al catálogo

Estrategia de Fiscalización:

Considerando los esquemas analizados, cabe señalar la estrategia del Servicio de Impuestos Internos:

- El Servicio de Impuestos Internos detecta este tipo de transacciones a contar de las auditorías generales o específicas que realiza en uso de sus atribuciones legales.
- El Servicio de Impuestos Internos obtiene información a través de declaraciones juradas presentadas por los propios contribuyentes y por terceros.
- El Servicio de Impuestos Internos periódicamente realiza planes focalizados y/o determinadas acciones de tratamiento especiales para revisar este tipo de materias.
- El Servicio de Impuestos Internos asume la fiscalización de casos denunciados siguiendo los procedimientos aplicables.

Nota:

Los nombres y montos de las transacciones son ficticios.