

BOLETIN TRIBUTARIO AGOSTO 2014

I. Leyes.

No hay en el mes de mayo.

II. Proyectos de ley

Sigue en trámite el proyecto de reforma tributaria hoy en el Senado.

III. Jurisprudencia administrativa.

1. Protocolo de Colaboración entre la Corporación de Fomento de la Producción y el Servicio de Impuestos Internos. Resolución N° 73 de 22 de agosto de 2014)
2. Modifica resolución N° 45 de 1 de septiembre de 2003 y N° 93 de 2 de agosto de 2006, que establecen normas de procedimiento de operaciones de documentos tributarios electrónicos. (Resolución N° 80 de 22 de agosto de 2014)
3. Fija nueva fecha de vigencia de emisión de documentos timbrados y prorroga plazo de vigencia de determinados documentos que se indican a continuación. (Resolución N° 88 de 29 de agosto de 2014)
4. Efecto tributario de las acciones de sociedades anónimas con presencia bursátil adquiridas fruto del canje de ADR. (Oficio N° 1480 de 22.08.2014)
5. Determinación de la base imponible del Impuesto Adicional respecto en la enajenación de acciones en país con tratado para evitar la doble imposición. (Oficio N° 1481 de 22.08.2014)
6. Primas de seguros que no se comprenden en la exención del Impuesto Adicional. (Oficio N° 1488 de 22.08.2014)
7. Posibilidad de deducir primas de seguros para cubrir responsabilidad civil extracontractual como gasto para producir la renta. (Oficio N° 1489 de 22.08.2014)

IV. Jurisprudencia Judicial

1. Gastos asociados a Ingresos no Renta en una sociedad. (Fallo de la ICorte Suprema de 27 de agosto de 2014, rol N°6188-13)
2. Las variaciones de moneda extranjera en el caso de inversiones en Argentina, no debe reflejarse en los resultados de la empresa chilena inversora si las acciones se vendieron antes del 31 de diciembre del año respectivo. (Fallo de la I Corte Suprema, de 20 de agosto de 2014, rol N° 7464-13)
3. Justificación de inversiones de una persona en régimen de renta presunta. (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 12 de agosto de 2014, rol N°9863-13)

Desarrollo

1. **Aprueba Protocolo de Colaboración entre la Corporación de Fomento de la Producción y el Servicio de Impuestos Internos. Resolución N° 73 de 22 de agosto de 2014)**

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 1° y 7° letras a), c) y o) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo Primero del D.F.L. N° 7 de 1980; Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado y Ley N° 19.628, sobre Protección de la Vida Privada.

CONSIDERANDO:

1. - Que, corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por ley a una autoridad diferente.

2. - Que, a su vez, la Corporación de Fomento de la Producción centra sus esfuerzos en fomentar el emprendimiento y la innovación; contribuir al fortalecimiento del capital humano; elevar la calidad de la gestión de las micro, pequeñas y medianas empresas; mejorar el acceso y condiciones de financiamiento de las empresas de menor tamaño; y atraer y facilitar la realización de nuevos proyectos de inversión en el país.

3. - Que, en virtud de lo anterior y en cumplimiento del principio de colaboración entre organismos públicos consagrado en la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado y del principio de competencia consagrado en el artículo 20 de la Ley N° 19.628, sobre Protección de la Vida Privada, la Corporación de Fomento de la Producción y el Servicio de Impuestos Internos han acordado suscribir el presente Convenio de Colaboración destinado al intercambio de información entre ambos, para ser utilizada dentro del marco de sus competencias, a fin de contribuir al logro de una gestión más eficiente de las funciones que sus respectivas misiones les han encargado.

RESUELVO:

Apruébese el Protocolo de Colaboración de fecha 29 de abril de 2014, celebrado entre la Corporación de Fomento de la Producción y el Servicio de Impuestos Internos, cuyo texto es el siguiente:

CONVENIO DE COLABORACIÓN ENTRE LA CORPORACIÓN DE FOMENTO DE LA PRODUCCIÓN Y EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

En Santiago, a 29 de abril de 2014, entre el Servicio de Impuestos Internos, RUT 60.803.000 - K, en adelante indistintamente denominado el "SERVICIO", representado por su Director, don Michel Jorratt de Luis, ambos con domicilio en Teatinos N° 120, Santiago y la Corporación de Fomento de la Producción, en adelante indistintamente denominada la "CORFO", RUT 60.706.000-2, representada por su Vicepresidente Ejecutivo don Eduardo Bitrán Colodro, ambos con domicilio en Moneda N° 921, Santiago, se ha convenido lo siguiente:

- PRIMERO:** La Corporación de Fomento de la Producción tiene por misión fomentar el emprendimiento y la innovación para mejorar la productividad de Chile y alcanzar posiciones de liderazgo mundial en materia de competitividad. Para ello, CORFO centra sus esfuerzos en fomentar el emprendimiento y la innovación; contribuir al fortalecimiento del capital humano; elevar la calidad de la gestión de las micro, pequeñas y medianas empresas; mejorar el acceso y condiciones de financiamiento de las empresas de menor tamaño; y atraer y facilitar la realización de nuevos proyectos de inversión en el país.
- SEGUNDO:** De acuerdo al artículo 1° de su Ley Orgánica, contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N°7, de Hacienda, de 30 de septiembre de 1980, al Servicio de Impuestos Internos le corresponde la fiscalización y administración de los tributos internos, para lo cual y en cumplimiento de las disposiciones pertinentes del Código Tributario, Decreto Ley N° 830, de 1974, dispone de información suficiente de identificación y características de los contribuyentes.
- TERCERO:** En virtud de lo anterior, y en cumplimiento del principio de colaboración entre organismos públicos, consagrado en la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado y del Principio de Competencia consagrado en el Artículo 20 de la Ley N° 19.628, sobre Protección de la Vida Privada de las Personas o protección de datos de carácter personal; la CORFO y el SERVICIO han acordado suscribir el presente Convenio de Colaboración destinado al intercambio de información entre ambos, para ser utilizada dentro del marco de sus competencias, a fin de contribuir al logro de una gestión más eficiente de las funciones que sus respectivas misiones les han encargado.
- CUARTO:** El SERVICIO y la CORFO, dentro del marco de sus competencias, y a efectos de cumplir con los servicios recíprocos de consulta e intercambio de información previstos en este Convenio de Colaboración, se conectarán ya sea utilizando la red internet, intranet del Estado o alguna otra forma que acuerden ambas partes.
- El SERVICIO proporcionará a la CORFO acceso a los Web Services especificados en el anexo adjunto, el que se entiende parte integrante del presente Protocolo.
 - La CORFO proporcionará al SERVICIO, toda la información que éste le requiera de conformidad con lo dispuesto en el artículo 87 del Código Tributario, y que obre en su poder.

QUINTO: Respecto de la información intercambiada, las partes se obligan a:

a) Limitar la divulgación de la información, materia de este Convenio, sólo a aquellos de sus funcionarios, empresas prestadoras de servicios o entidades fiscalizadas que para el cumplimiento de su función, efectiva y justificadamente, tengan la necesidad de tomar conocimiento de la misma;

b) Instruir por escrito, de acuerdo a sus procedimientos formales internos, a cualesquiera de sus funcionarios o empresas prestadoras de servicios que tengan acceso a la misma, la limitación a que se encuentran sujetos en orden a no copiarla, total o parcialmente, y mantener la confidencialidad correspondiente, evitando el acceso a la misma por parte de terceros; y,

c) Adoptar medidas de seguridad adecuadas para conservar la propiedad de dicha información, libre del acceso de terceros no autorizados. En dicho contexto, tanto el SERVICIO como la CORFO cumplirán con lo establecido al efecto por el D.S. 83, del año 2005, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, que aprueba norma técnica para los órganos de la Administración del Estado sobre seguridad y confidencialidad de los documentos electrónicos.

SEXTO: Con el objeto de velar por el fiel cumplimiento del presente Convenio, cada una de las partes designará un Coordinador.

El SERVICIO designa como coordinador, para estos efectos, a quien ejerza como Jefe del Departamento de Estudios Económicos y Tributarios dependiente de la Subdirección de Estudios.

Por su parte, la CORFO designa a quien ejerza como Jefe de la Unidad de Integración de la Gerencia de Operaciones.

En el evento de modificarse la designación, se deberá comunicar tal situación formalmente, mediante oficio, al jefe superior de la otra institución.

SEPTIMO: El intercambio de información y el otorgamiento de servicios objeto de este instrumento será gratuito para ambas partes, pero serán de costo de cada una de ellas las construcciones o modificaciones de programas de aplicación u otro software que se requiera para el cumplimiento de este Convenio.

El envío de la información por parte del SERVICIO a la CORFO se efectuará en línea mediante Web Services

El SERVICIO no responderá por eventuales dificultades en el tiempo de respuesta o interrupciones que, por cualquier causa, se produzcan en la entrega de la información.

Los formatos y especificaciones de los archivos para el intercambio de información se incluyen en el anexo que forma parte integrante de este Convenio. Los coordinadores podrán convenir de común acuerdo sus modificaciones, pero siempre con la debida antelación a los procesos de intercambio.

En ningún caso esta colaboración podrá significar la imposición de obligaciones que puedan afectar el normal desarrollo de las responsabilidades institucionales de ambos servicios y se entenderá cumplida por la sola entrega de la información en las condiciones y plazos que se estipulen en este documento.

OCTAVO: El acceso a la información expresada en la cláusula anterior, se materializará mediante la entrega de permisos a los funcionarios de la CORFO que se formalicen mediante oficio al Director del SERVICIO. Será responsabilidad de la CORFO mantener actualizado este listado y del posible uso que hagan las personas que ya no ejercen el cargo y que no han sido informadas al SERVICIO.

NOVENO: El presente Convenio tendrá una duración de un año y se entenderá prorrogado automáticamente por períodos iguales y sucesivos si ninguna de las partes manifiesta a la otra su intención de no renovarlo, con al menos 90 días de antelación al vencimiento de la respectiva anualidad.

Sin embargo, las partes podrán ponerle término anticipadamente de común acuerdo o por decisión unilateral, la cual deberá comunicarse por escrito al Jefe Superior del otro organismo con al menos 90 días de antelación.

Asimismo, este Convenio quedará sin efecto de inmediato, cuando sea imperioso terminarlo por razones de ley, de caso fortuito, fuerza mayor, decisión o instrucción de la Contraloría General de la República o de alguna autoridad del Poder Ejecutivo o resolución del Poder Judicial, en el sentido que no resulta oportuno, conveniente o procedente la entrega total o parcial de la información que se acuerda intercambiar.

DÉCIMO: El presente Convenio comenzará a regir el día primero del mes siguiente a aquel en que se produzca la última aprobación administrativa, circunstancia que deberá comunicarse por escrito a la otra parte

UNDÉCIMO: El presente Convenio se firma en cuatro ejemplares, quedando dos de ellos en poder de cada una de las partes.

DUODÉCIMO: La personería de don Eduardo Bitrán Colodro, para representar a la Corporación de Fomento a la Producción, consta en el Decreto N° 81, de 18 de marzo de 2014, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo.

La personería de don Michel Jorratt de Luis, para representar al Servicio de Impuestos Internos, consta en el Decreto Supremo N° 453, del día 12 de Marzo de 2014, del Ministerio de Hacienda.

- 2. Modifica resolución N° 45 de 1 de septiembre de 2003 y N° 93 de 2 de agosto de 2006, que establecen normas de procedimiento de operaciones de documentos tributarios electrónicos. (Resolución N° 80 de 22 de agosto de 2014)**

VISTOS:

Lo dispuesto en los artículos 55, 56, inciso tercero, y 57, incisos 1° y 2°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, de 1974; y las disposiciones pertinentes del D.S. N° 55, de 1977, Reglamentario de dicha ley; lo establecido en las Leyes N° 19.799 y N° 19.983; en el Art. 4° bis del D.F.L. N° 7, 1980, del Ministerio de Hacienda; Ley 20.727 de 2014, de Factura Electrónica; en las Resoluciones Exentas SII N° 09, de 2001; N° 11, de 2003; N°18, de 2003; N°45, de 2003; N°93 de 2006; N° 172, de 2006; N° 19, de 2008; y

CONSIDERANDO:

1° Que, el sitio Web del Servicio de Impuestos Internos es un medio electrónico que permite mantener informados a los contribuyentes de forma masiva, rápida y expedita.

2° Que, el artículo 4° bis del DFL N° 7, de Hacienda, de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, dispone que este Servicio podrá relacionarse con los contribuyentes y éstos con el Servicio, a través de medios electrónicos; teniendo, los trámites o actuaciones que se realicen por tales medios, los mismos efectos que los realizados en oficinas o en el domicilio del contribuyente.

3° Que, los contribuyentes que han postulado como emisores de documentos tributarios electrónicos deben cumplir los requisitos establecidos en la Res. Ex. SII N° 45, del 01.09.2003 para ser autorizados como tal.

4° Que, este Servicio, a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.727, publicada el 31 de enero de 2014, que introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica y dispone de otras medidas que indica, ha estimado necesario modificar los procedimientos y requisitos de certificación de Documentos Tributarios Electrónicos.

5° Que, es tarea permanente de este Servicio facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes, a fin de disminuir la evasión, mejorar la calidad de servicio e incrementar la excelencia institucional.

SE RESUELVE:

1° MODIFÍCASE:

- a) La Resolución Ex. SII N° 45 de 2003, en los siguientes términos:
 - I. Elimínase la letra c) del N° 1 de su resolutivo segundo.
 - II. Reemplázase el numeral N° 5 de su resolutivo segundo, por el siguiente:

“5. Aquellos contribuyentes que cumplan en forma satisfactoria el proceso de certificación obligatoria, al que se hace mención en el numeral N° 3 de este resolutivo, serán registrados como Emisores Electrónicos, y se entenderán autorizados para la emisión de dichos documentos, a contar de su primer periodo de vigencia. El primer periodo de vigencia corresponderá al mes en que tenga aprobada la certificación y, en tal calidad, podrán ser objeto de consulta, por parte de terceros, a través de una aplicación dispuesta en el sitio Web del SII para esos fines.

Dicha aplicación proporcionará los siguientes datos: Rut del contribuyente consultado, Razón Social, Número de Resolución que lo registra como emisor electrónico, Fecha de Resolución, Dirección Regional, Documentos Tributarios Electrónicos autorizados, con su correspondiente fecha de autorización.

Las instrucciones anteriores serán válidas también para los contribuyentes que aprueben el proceso de certificación de Boletas y Boletas No Afectas o Exentas Electrónicas.”

- b) Elimínase la letra c) del N° 1 de su resolutivo primero de la Resolución Ex. SII N° 93 de 2006.

2° Aquellos contribuyentes autorizados a ser emisores electrónicos, deberán consignar el número y fecha de la presente resolución, en todos los Documentos Tributarios Electrónicos emitidos, y en donde deba hacerse referencia a su calidad de Emisor Electrónico.

3° La presente resolución será publicada en extracto en el Diario Oficial y entrará en vigencia a partir del mes siguiente a su publicación.

- 3. **Fija nueva fecha de vigencia de emisión de documentos timbrados y prorroga plazo de vigencia de determinados documentos que se indican a continuación. (Resolución N° 88 de 29 de agosto de 2014)**

VISTOS:

Las facultades contempladas en el artículo 6° letra A, N°s 1 y 3 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; en los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; lo dispuesto en el D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y su Reglamento, contenido en el D.S. N° 55 del Ministerio de Hacienda, de 1977; lo dispuesto en Ley N° 19.983, de 2004, que otorga mérito ejecutivo a la copia de la factura; las Resoluciones Ex. SII N° 1661, de 08.07.1985, N° 45, de 01.09.2003, y N° 14, de 08.02.2005, modificada por Resoluciones Ex. SII N° 51, de 27.05.2005, y N° 32, de 24.03.2006; N° 99, de 29.11.2013; y,

CONSIDERANDO:

1° Que, de acuerdo al artículo 71 bis del D.S. N° 55, de 1977, Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, la Dirección del Servicio de Impuestos Internos, debe fijar las características de las facturas, facturas de compra, guías de despacho, liquidaciones, notas de débito y notas de crédito, y sus respectivas copias.

2° Que, mediante Resolución Ex. SII N° 1661, de 08.07.1985, publicada en el Diario Oficial de fecha 9 de Julio del mismo año, se procedió a fijar las características de los documentos facturas, facturas de compra, guías de despacho, liquidaciones, liquidaciones factura, notas de débito y notas de crédito.

3° Que, mediante Resolución Ex. SII N° 14, de 08.02.2005, y sus modificaciones, se estableció que los siguientes documentos tributarios: factura de ventas, factura de compras, liquidación factura, nota de débito, nota de crédito y guía de despacho que fueren timbrados en las Unidades de este Servicio, sólo podían ser emitidos hasta el 31 de diciembre del año siguiente en que se materializó el respectivo timbraje.

4° Que, este Servicio, a fin de resguardar debidamente el interés fiscal y optimizar la atención de los contribuyentes que efectúan timbraje de documentos, prorrogó mediante Resolución Ex. SII N° 99, de 29.11.2013, la fecha de vigencia de los documentos tributarios timbrados con vencimiento original 31.12.2013 al 30.06.2014.

5° Que, este Servicio, con igual finalidad, ha estimado necesario fijar una nueva fecha de vigencia a los documentos timbrados al amparo de la Resolución Ex. SII N° 14, de 2005, a contar de la fecha de publicación de la presente resolución.

SE RESUELVE:

1° Que a contar del **01 de Enero del año 2015**, toda factura, factura de compra, liquidación factura, guía de despacho, nota de débito, nota de crédito y todos aquellos documentos que deban confeccionarse con las mismas características de los ya mencionados, autorizados por este Servicio mediante timbraje de los mismos, al amparo de la Resolución Ex. SII N° 14, de 08.02.2005, podrán ser emitidos por el contribuyente hasta el **30 de Junio del siguiente año en que se materializó el timbraje**. Con posterioridad a esta fecha, no podrán ser emitidos, careciendo de validez tributaria. Como consecuencia de esto, tales documentos deberán ser inutilizados por los contribuyentes, dentro del mes siguiente en que dejan de tener vigencia para ser emitidos, procediendo a anularlos uno por uno y en forma diagonal, archivarlos y resguardarlos.

La fecha de vigencia que corresponde al 30 de junio del siguiente año, deberá ser pre-impresa en cada documento tributario y en todas sus copias, bajo el recuadro de color donde se menciona el RUT del emisor y el número de facturas, en letra tipo "Univers Médium", tamaño mínimo 11, mediante la incorporación del siguiente texto: "**FECHA VIGENCIA EMISIÓN HASTA: 30 / JUNIO / AÑO**", donde AÑO corresponden al año siguiente en que se haya materializado físicamente el timbraje."

2° PRORRÓGASE, hasta el **30 de junio de 2015**, la vigencia de las facturas, facturas de compra, guías de despacho, liquidaciones factura, notas de débito y notas de crédito, con vigencia hasta el **31 de Diciembre de 2014**; y hasta el **30 de junio de 2016**, aquellos que tengan como fecha de vigencia el **31 de Diciembre de 2015**. Para hacer uso de esta prórroga, los documentos tributarios señalados deben haber sido timbrados en las oficinas de este Servicio, hasta el 31 de diciembre de 2014.

Para efectos de lo previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán estampar - en forma clara y legible - en el respectivo documento tributario, así como en todas sus copias obligatorias, sobre o debajo de la leyenda "FECHA DE VIGENCIA EMISIÓN HASTA: 31/Diciembre/2014", o "31/Diciembre/2015" la nueva fecha de vigencia, usando el siguiente texto: "**FECHA DE VIGENCIA EMISIÓN HASTA: 30/Junio/2015**" o "**30/Junio/2016**" según corresponda. Dicho estampado se podrá efectuar mediante impresión a través de medios computacionales, aposición de un timbre de goma o mediante cualquier otro medio manual o mecánico.

3° La presente resolución regirá a partir de la fecha de su publicación, en extracto, en el Diario Oficial.

4° Efecto tributario de las acciones de sociedades anónimas con presencia bursátil adquiridas fruto del canje de ADR. (Oficio N° 1480 de 22.08.2014)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la aplicación de los beneficios establecidos en el artículo 107 de la LIR, para acciones de sociedades anónimas chilenas con presencia bursátil adquiridas con ocasión del canje de ADR's.

I.- ANTECEDENTES.

Indica, que de conformidad con el número 1, del artículo 107, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), norma que sustituyó el antiguo artículo 18 ter del mismo texto legal, no constituye renta el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de sociedades anónimas abiertas constituidas en Chile con presencia bursátil, siempre que se haya dado cumplimiento a determinados requisitos, que principalmente dicen relación con la modalidad de adquisición y enajenación de las mismas.

Prosigue señalando, que bajo la vigencia del derogado artículo 18 ter, el Servicio de Impuestos Internos interpretó que cumpliéndose con los requisitos legales que establecía la derogada disposición, el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones provenientes del canje de ADR's podía acogerse al beneficio tributario que establecía dicha norma, de haber sido adquiridos los ADR's en una bolsa de valores local o extranjera autorizada por la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS). Lo anterior, considerando que una de las modalidades de adquisición de acciones contempladas en el derogado artículo 18 ter, era a través de una bolsa de valores autorizadas por la SVS.

Sin embargo, con la dictación del artículo 107 de la LIR, se incorporaron algunas diferencias respecto del texto del anterior 18 ter, requiriendo la nueva norma, que las acciones en cuestión sean adquiridas, entre otras instancias, en una bolsa de valores del país autorizada por la SVS.

En vista de lo anterior, en la actualidad, para que las acciones obtenidas del canje de ADR's puedan acogerse al artículo 107 de la LIR, ya no resultaría aplicable el criterio sustentado por este Servicio durante la vigencia del antiguo artículo 18 ter, consistente en que los ADR's hubiesen sido adquiridos en una bolsa de valores extranjera autorizada por la SVS.

Por su parte, el referido artículo 107, amplió el espectro de instrumentos susceptibles de canje como modalidad de adquisición de acciones, incluyendo el canje de valores de oferta pública convertibles en acciones. A juicio del consultante, tratándose de acciones obtenidas con ocasión del canje de ADR's, esta última modalidad de adquisición sería la aplicable toda vez que los mencionados ADR's son precisamente valores de oferta pública convertibles en acciones.

Cita el Oficio Ordinario N°26.233, del 26 de noviembre de 2013, de la SVS, el cual sostiene que los ADR's en su calidad de valores extranjeros, pueden ser objeto de oferta pública en nuestro país si se cumplen las condiciones indicadas en el párrafo segundo de la NCG N°352 del 2013, esto es, que los valores se encuentren inscritos en el Registro de Valores Extranjeros de la SVS; o bien, la inscripción de los valores haya sido exceptuada por la SVS de acuerdo a las facultades otorgadas en el inciso 2°, del artículo 189 de la Ley N°18.045 al amparo de convenios de colaboración suscritos con reguladores de mercados extranjeros.

Adicionalmente, al referirse los ADR's a acciones de sociedades anónimas abiertas constituidas en Chile, las acciones deberán también encontrarse inscritas en el Registro de Valores a que se refiere el artículo 5 de la Ley N°18.045, para que los referidos certificados de depósitos emitidos en el extranjero califiquen como valores de oferta pública.

En atención a lo previamente expuesto, solicita confirmar que, en la medida que se verifiquen los requisitos legales establecidos en el artículo 107 de la LIR, las acciones de sociedades anónimas abiertas constituidas en Chile con presencia bursátil, adquiridas con ocasión del canje de ADR's, pueden acogerse a los beneficios del artículo 107 de la LIR, cuando los ADR's cumplan con los requisitos para ser objeto de oferta pública en el país.

II.- ANÁLISIS.

El artículo 18 ter de la LIR, derogado por el N°1, del artículo 6°, de la Ley N°20.448 de 2010, sobre Reforma al Mercado de Capitales, liberaba de tributación el mayor valor obtenido en la enajenación de ciertos activos financieros, comprendiendo entre otros, las acciones de sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil cuya adquisición y enajenación se hubiera efectuado bajo ciertas condiciones.

Para acogerse al beneficio en cuestión, durante la vigencia del 18 ter, este Servicio señaló que las acciones de sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil adquiridas con ocasión del canje de ADR's, se entendían adquiridas en la misma forma en que fueron adquiridos los ADR's, pudiendo por ende acogerse al artículo 18 ter aquellas acciones obtenidas producto del canje del ADR's, que a su vez, hubieren sido adquiridos en una bolsa de valores de Chile o una extranjera expresamente autorizada por la SVS¹.

¹ Oficio N° 1705 del 2006 y Oficio N° 224 del 2008.

Con la dictación del artículo 107 de la LIR, si bien en esencia se recogió el tratamiento consagrado por el derogado artículo 18 ter para la enajenación de acciones, se introdujeron algunas diferencias en el texto de la norma, exigiéndose que la adquisición de las acciones en bolsa de valores fuese realizada en una bolsa de valores del país autorizada por la SVS.

Por otro lado, la adquisición de acciones en virtud del canje se hizo extensible y aplicable a todo tipo de valores de oferta pública convertibles en acciones, sin quedar restringido solo a bonos, como ocurría bajo la regulación del artículo 18 ter.

Con respecto a este último punto, los ADR's se han definido por la doctrina² como certificados emitidos por un banco norteamericano que representan títulos obtenidos en el mercado local, y depositados en custodia en un banco local. Se trata de certificados negociables en los Estados Unidos de Norteamérica, en bolsa o mercados extrabursátiles norteamericanos. En cuanto a su calificación jurídica, son títulos valores representativos de cierta cantidad de acciones de una determinada sociedad anónima, que por su contenido pertenecen a la categoría de valores mobiliarios o títulos de participación social³.

En conformidad a lo establecido en la Circular N°1.375 de 1998, de la Superintendencia de Valores y Seguros, los ADR's, son certificados negociables emitidos por un banco de los Estados Unidos de Norteamérica, que representan propiedad del tenedor de dichos certificados, sobre acciones emitidas por sociedades emisoras inscritas en el Registro de Valores que lleva la Superintendencia.

Con respecto a la posibilidad que este tipo de instrumentos financieros queden sujetos a oferta pública en Chile, la Norma de Carácter General N°352, de la SVS, que establece normas para la oferta pública de valores extranjeros en Chile, dispone que la oferta pública de los valores extranjeros podrá efectuarse cuando éstos: (i) se encuentren inscritos en el Registro de Valores Extranjeros; o (ii) la inscripción de los valores se haya sido exceptuada por la Superintendencia en virtud de las facultades otorgadas por el inciso segundo, del artículo 189 de la Ley N°18.045, al amparo de convenios de colaboración suscritos con reguladores de mercados extranjeros con el objeto de contar con información veraz, suficiente y oportuna sobre los valores extranjeros y sus emisores.

Adicionalmente, las acciones subyacentes al ADR, deben encontrarse inscritas en el Registro de Valores que lleva la SVS y en la Bolsa de Valores respectiva, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 5 y 23 de la Ley N°18.045.

III.- CONCLUSIÓN.

El mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de sociedades anónimas abiertas constituidas en Chile y con presencia bursátil, que han sido adquiridas fruto del canje de ADR's, podrá acogerse a lo dispuesto en el artículo 107 de la LIR, en la medida que los ADR's cumplan con los requisitos dispuestos por la SVS para la oferta pública de valores en Chile y las acciones subyacentes se hayan inscrito de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 5 y 23 de la Ley N°18.045, sin perjuicio de la verificación de las demás exigencias del artículo 107 de la LIR.

² Ricardo Sandoval López "Contratos Mercantiles" Tomo I, Editorial Jurídica de Chile, 2010, página 329.

³ Op. Cit. página 335.

4. Determinación de la base imponible del Impuesto Adicional respecto en la enajenación de acciones en país con tratado para evitar la doble imposición. (Oficio N° 1481 de 22.08.2014)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, en relación con la tributación que afecta al mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de una sociedad anónima extranjera, en relación con la determinación de la base imponible gravada con Impuesto Adicional de acuerdo a las letras a) o b), del N° 3, del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y sobre la tributación de dicha operación en presencia de un Convenio para evitar la Doble Tributación (CDT) vigente entre Chile y otro estado del cual es residente el enajenante y el adquirente.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que una empresa constituida en el extranjero (SX A) es dueña en un 100% de otra sociedad extranjera (SX B), la cual a su vez es titular de alrededor del 40% de las acciones de una sociedad también extranjera (SX C), la que a su vez es titular del 50% de las acciones de sociedades situadas en Chile (Activos Subyacentes chilenos).

De esta forma, indica, el único activo de SX B corresponde a las acciones de SX C, la que a su vez sólo tiene entre sus activos los Activos Subyacentes chilenos. Por otra parte, informa que para financiar la adquisición de la participación en SX C, en su oportunidad SX B solicitó un crédito, el cual mantiene un saldo pendiente de pago.

SX A, único accionista de SX B se encuentra analizando la posibilidad de vender a un tercero no relacionado (el otro accionista de SX C), sin domicilio ni residencia en Chile, el 100% de su participación en la mencionada SX B.

Señala finalmente sobre la operación, que SX A, SX B y SX C, son residentes en un país que ha suscrito un CDT con Chile, el cual se encuentra actualmente vigente. Asimismo, el adquirente de las acciones extranjeras también es residente en dicho país.

Luego de un análisis de la hipótesis del hecho gravado contemplada en la letra a), del inciso 3°, del artículo 10 de LIR; de las reglas de determinación de la base imponible afecta al Impuesto Adicional establecidas en el artículo 58 N° 3 de este mismo texto legal; y de las instrucciones impartidas sobre el particular por este Servicio, estima que las fórmulas presentadas para facilitar la aplicación de dichas reglas, en la Circular N° 14 de 2014, podrían no hacerse cargo de todos los casos o situaciones de hecho. Ejemplifica tal estimación, en el caso de su consulta, esto es, en el caso en que SX B, cuyas acciones se enajenan, se ha endeudado para efectos de la adquisición de SX C, que consecuentemente provoca la adquisición indirecta de los Activos Subyacentes chilenos.

En tal caso, la existencia de dicha deuda puede llevar a que el precio de enajenación total de SX B fuere comercialmente inferior al valor corriente en plaza de los Activos Subyacentes chilenos.

De esta forma, señala, resulta claro que lo que ha querido gravar en Chile la ley, es el mayor valor obtenido en el extranjero, de la enajenación de acciones de una sociedad domiciliada en el exterior, considerando como elemento "central" el precio o valor de enajenación, al que debe descontarse el costo que corresponda conforme a las alternativas de costeo que la misma ley contempla. En este orden de ideas, la proporción que ordenan practicar las letras

a) y b), del numeral 3, del artículo 58 antes citado, sólo tiene por objeto determinar qué proporción o parte del precio está representado por los Activos Subyacentes chilenos. Es decir, considerando al precio como un todo (100%), lo que exige la norma es determinar que parte de éste se encuentra representado por los activos subyacentes chilenos.

En este sentido, agrega que lo que en ningún caso se podría producir al amparo del tenor expreso de la ley, es que el Activo Subyacente chileno, considerando su valor comercial, termine impulsando el valor real de enajenación de las acciones sobre la sociedad extranjera, más allá del precio efectivamente pactado, sin perjuicio por cierto de la facultad de tasar con que cuenta el Servicio, sobre el cual deban aplicarse los métodos de costeo que permiten las letras a) y b), del N° 3, del artículo 58 de la LIR, a efectos de la determinación del mayor valor afecto a impuestos en Chile conforme a esta normativa.

Por otra parte, expresa en su presentación que como regla general, el mayor valor proveniente de la venta indirecta de activos subyacentes chilenos, queda afecto a Impuesto Adicional, en carácter de único, con tasa del 35%. No obstante, de acuerdo con lo previsto en el N° 3, del artículo 58 de la LIR, el contribuyente podrá, en sustitución del mencionado impuesto, optar por acoger la renta gravada determinada de conformidad con el mencionado N° 3, del artículo 58, al régimen de tributación que habría correspondido aplicar de haberse enajenado directamente los Activos Subyacentes situados en Chile.

De igual forma, solicita la confirmación de una serie de criterios que podrían aplicarse en presencia de un CDT vigente entre Chile y un tercer estado del cual es residente el contribuyente que enajena, y siendo la operación susceptible de ser gravada en este país bajo los artículos 10 y 58 N° 3 de la LIR.

En base a lo expuesto en su presentación, solicita la confirmación de los siguientes criterios:

1. La proporción que sobre el precio de enajenación ordenan practicar las letras a) y b), del N° 3, del artículo 58 de la LIR, en relación con los Activos Subyacentes chilenos considerados a su valor comercial, sólo tiene por objeto determinar que parte o proporción del precio total se encuentra representado por los Activos Subyacentes chilenos.

Por tanto, en el caso que el enajenante opte por aplicar la regla de costeo de la letra a), del N° 3, del artículo 58 de la LIR, para el caso específico bajo análisis, el mayor valor tributable corresponderá al precio total pactado por las acciones objeto de enajenación, menos su valor de adquisición. Por su parte, en el caso que el enajenante opte por aplicar la regla de costeo de la letra b), del N° 3, del artículo 58 de la LIR, el mayor valor tributable corresponderá al precio o valor total de enajenación de las acciones extranjeras, descontado el costo tributario para su titular extranjera directa, de las acciones en las sociedades chilenas que se enajenan indirectamente.

Asimismo, el mayor valor determinado conforme a la letra b) referida, constituiría la base para efectos de practicar la retención que debe efectuar el adquirente de conformidad con lo dispuesto por el inciso final, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

2. En presencia de un CDT vigente entre Chile y un tercer estado a cuyo respecto y en la misma situación descrita en su presentación, si el enajenante es residente en dicho tercer estado, podrá a su arbitrio:

i) Ejercer la opción a que se refiere el inciso final, del N°3, del artículo 58 de la LIR, de acoger la renta gravada allí señalada al régimen de tributación que habría correspondido aplicar de haberse enajenado directamente los activos subyacentes situados en Chile, y que de ser procedente, tales rentas se considerarán como comprendidas en el artículo "ganancias de capital" de dichos convenios, cuando el Activo Subyacente chileno respectivo se comprenda dentro de aquellos bienes cuya ganancia de capital ampara el Convenio respectivo;

ii) Optar por declarar la renta respectiva como esporádica, y por tanto, declarar y pagar el impuesto dentro del mes siguiente a la enajenación, conforme a la tasa que resulte aplicable según tal Convenio, en base a lo antes señalado; y

iii) Que dicha declaración y pago del impuesto, produce el efecto de liberar al adquirente de la obligación de practicar la retención de impuesto que establece el inciso final, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

II.- ANÁLISIS.

Conforme a lo dispuesto por la letra a), del inciso 3°, del artículo 10 de la LIR, se encuentran afectas al Impuesto Adicional establecido en el N° 3, del artículo 58 de la misma ley, las rentas obtenidas por el enajenante no residente ni domiciliado en el país, que como en el caso de su consulta, provengan de la enajenación de acciones representativas del capital de una persona jurídica constituida en el extranjero, cuando al menos un 20% del valor de mercado del total de las acciones, que dicho enajenante posee, directa o indirectamente, en la sociedad anónima extranjera, ya sea a la fecha de la enajenación o en cualquiera de los doce meses anteriores a ésta, provenga de uno o más de los activos subyacentes que el referido artículo 10 indica en sus numerales (i) al (iii).

De acuerdo al N° 3, del artículo 58 de la LIR, la renta gravada respecto de la enajenación de tales acciones, será determinada en conformidad a uno de los procedimientos que establecen las letras a) y b), del inciso 1°, del referido N° 3, a elección del enajenante. Ambos procedimientos tienen como propósito final establecer qué parte de la utilidad obtenida en la enajenación de las acciones extranjeras proviene de la transferencia indirecta de los Activos Subyacentes chilenos. De lo dicho, se sigue que la renta gravada con Impuesto Adicional, determinada conforme con dichos procedimientos, en ningún caso puede ser superior a la utilidad obtenida en la enajenación de las acciones extranjeras y menos aún al precio de transferencia de las mismas.

Ahora bien, dentro de las instrucciones impartidas sobre el particular por este Servicio⁴, con el fin de facilitar la determinación de la renta gravada afecta al Impuesto Adicional conforme a los procedimientos establecidos por la ley, se incorporan dos fórmulas para dichos efectos. Tales fórmulas, reflejan los procedimientos establecidos en la Ley, en las letras a) y b), del inciso 1°, del N° 3, del artículo 58 de la LIR, cuyo propósito final, tal como ya se indicó, es establecer la parte del resultado obtenido en la enajenación de las acciones extranjeras que proviene de la transferencia indirecta de los Activos Subyacentes chilenos.

⁴ Contenidas en la Circular N° 14 de 2014, la cual se encuentra publicada en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

En la situación analizada, la aplicación estricta de la fórmula respecto de la alternativa que contempla la letra a), del referido N° 3, puede efectivamente conducir a la determinación de un resultado que no dice relación con el sentido de la norma, porque la renta gravada con Impuesto Adicional, no puede exceder de la renta total determinada por la enajenación de las acciones extranjeras, la que corresponderá al precio total pactado por las acciones objeto de enajenación, menos su valor de adquisición. Lo mismo ocurre en caso que el enajenante opte por aplicar la regla de determinación de la letra b), del N° 3 señalado, ya que el mayor valor imponible no podrá exceder del precio o valor total de enajenación de las acciones extranjeras, descontado el costo tributario, para su titular extranjera directa, de las acciones en las sociedades chilenas que se enajenan indirectamente.

Cabe advertir que, teniendo presente que en la especie es la existencia del pasivo que señala en su presentación el factor que provoca que el precio de enajenación de las acciones de la sociedad extranjera disminuya y consecuentemente también lo haga la base imponible afecta al Impuesto Adicional del N° 3, del artículo 58 de la LIR, cabe expresar que dicho préstamo o pasivo debe estar estrictamente relacionado con la gestión propia de la sociedad extranjera y no corresponder a un mecanismo utilizado con el mero propósito de disminuir el valor o precio de venta de las acciones de la sociedad anónima extranjera que se enajenan y a raíz de ello también la base imponible del Impuesto Adicional del N° 3, del artículo 58 de la LIR.

Por su parte, el inciso final, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, dispone que tratándose de las enajenaciones a que se refieren los artículos 10, inciso 3°, y 58 N° 3 de la misma ley, los adquirentes de las acciones, cuotas, derechos y demás títulos, efectuarán una retención del 20% sobre la renta gravada determinada conforme a la letra (b), del N° 3 del artículo 58, retención que se declarará en conformidad a los artículos 65 N° 1 y 69 de la LIR.

De acuerdo con lo establecido en el inciso final, del N° 3, del artículo 58 de la LIR, y las instrucciones de este Servicio ya señaladas, el contribuyente enajenante de los títulos o instrumentos extranjeros a que se refiere el inciso 3°, del artículo 10 de la LIR, y que han dado origen a la renta afecta al Impuesto Adicional, podrá optar por acoger dicha renta al régimen de tributación que habría correspondido aplicar si se hubieran enajenado directamente los activos subyacentes situados en Chile. El régimen de tributación que resulte del ejercicio de esta opción puede permitir por ejemplo que se apliquen en la especie a la renta determinada, los impuestos generales de la LIR, el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único a la renta, la determinación de un ingreso no constitutivo de renta, o el régimen de tributación que corresponda, todo ello, de acuerdo a los términos de la legislación tributaria chilena y a los CDT, vigentes en el momento de la enajenación de los respectivos títulos extranjeros.

Tal como expresamente señalan las referidas instrucciones, en virtud de lo estipulado en los CDT suscritos por Chile que se encuentren vigentes, se estima que los términos de éstos resultan aplicables a las rentas e impuesto referido, cuando el enajenante o adquirente en su caso, sean personas residentes del otro estado contratante. Ahora bien, si en el caso en análisis el enajenante ejerce la opción a que se refiere el inciso final, del N° 3, del artículo 58 de la LIR, tales rentas se considerarán como comprendidas en el artículo "ganancias de capital" de dichos Convenios, cuando el activo subyacente respectivo se comprenda dentro de aquellos bienes cuya ganancia de capital ampara el Convenio respectivo.

En tal situación, cabe expresar que no existe impedimento para que el contribuyente enajenante opte por declarar la renta respectiva como esporádica, en los términos dispuestos por el N° 3 del artículo 69 de la LIR, y por tanto, declare y pague el impuesto dentro del mes siguiente a la enajenación, conforme a la tasa que resulte aplicable según el Convenio respectivo, opción que producirá el efecto de liberar al adquirente de la obligación de practicar la retención de impuesto que establece el inciso final, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, tal como expresamente establece el inciso 4°, del N° 3, del artículo 58 de este mismo texto legal.

III.- CONCLUSIÓN.

La renta gravada respecto de la enajenación de acciones a la que se refiere su consulta, puede ser determinada, a elección del enajenante, en conformidad a los procedimientos que establecen las letras a) o b), del inciso 1°, del N° 3, del artículo 58 de la LIR. Ambos procedimientos tienen como propósito final establecer qué parte de la utilidad obtenida en la enajenación de las acciones extranjeras proviene de la transferencia indirecta de los Activos Subyacentes chilenos. De lo dicho se sigue, que la renta gravada con Impuesto Adicional conforme con la referida disposición, en ningún caso puede ser superior a la utilidad obtenida en la enajenación de las acciones extranjeras y menos aún al precio de transferencia de las mismas.

La aplicación de la alternativa que contempla la letra a), del N° 3, del artículo 58 de la LIR, no podría conducir a la determinación de una base imponible del Impuesto Adicional allí establecido que exceda de la renta total determinada por la enajenación de las acciones extranjeras que corresponda al precio total pactado por las acciones objeto de enajenación, menos su valor de adquisición. En caso que el enajenante opte por aplicar la regla de determinación de la letra b), del N° 3 señalado, el mayor valor tributable no podrá exceder del precio o valor total de enajenación de las acciones extranjeras, descontado el costo tributario para su titular extranjera directa de las acciones en las sociedades chilenas que se enajenan indirectamente.

El mayor valor determinado conforme a la letra b), del N° 3, del artículo 58 de la LIR, constituirá la base para efectos de practicar la retención que debe efectuar el adquirente de conformidad con lo dispuesto por el inciso final, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

Si el enajenante de las acciones, a las que se refiere su consulta, es residente de un estado con el que Chile haya suscrito un CDT vigente, no existe impedimento para que éste ejerza la opción a que se refiere el inciso final, del N° 3, del artículo 58 de la LIR. En tal caso, las rentas analizadas en este caso se considerarán como comprendidas en el artículo "ganancias de capital" de dichos Convenios, cuando el activo subyacente respectivo se comprenda dentro de aquellos bienes cuya ganancia de capital ampara el Convenio respectivo.

Finalmente, cabe señalar que no existe impedimento para que el contribuyente enajenante opte por declarar la renta respectiva como esporádica, y por tanto, declare y pague el impuesto dentro del mes siguiente a la enajenación, conforme a la tasa que resulte aplicable según el Convenio respectivo, opción ésta que producirá el efecto de liberar al adquirente de la obligación de practicar la retención de impuesto que establece el inciso final, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, como expresamente establece el inciso 4°, del N° 3, del artículo 58 de este mismo texto legal.

5. Primas de seguros que no se comprenden en la exención del Impuesto Adicional. (Oficio N° 1488 de 22.08.2014)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la aplicación de la exención de Impuesto Adicional establecido en el inciso final, del N°3, del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), a las primas de seguros que se indican.

I.- ANTECEDENTES.

Señala en su presentación que el N°3, del artículo 59 de la LIR, grava las primas de seguros contratadas con compañías no establecidas en Chile que aseguren cualquier interés sobre bienes situados permanentemente en el país. Asimismo, en ese mismo numeral, en su inciso tercero, se exige del pago de este impuesto a las primas provenientes de seguros del casco y máquinas, excesos, fletes, desembolsos y otros propios de la actividad naviera.

Luego agrega, que la Ley N°20.667, añadió al artículo 1.160 del Código de Comercio un nuevo numeral, ampliando el seguro marítimo para comprender las "instalaciones y maquinarias destinadas a cumplir faenas de carga, descarga, estiba y atención de naves y cualquier otro bien que las partes estimen expuesto a riesgos relacionados con el mar". De esta forma, se amplió el ámbito del seguro marítimo, agregándose bienes u objetos que si bien no están directamente relacionados con la navegación, son consustanciales a la actividad naviera.

En el contexto anterior, requiere establecer si los siguientes seguros de daños y de responsabilidad, todos ellos consustanciales a la actividad naviera, se encuentran exentos del impuesto establecido por el artículo 59 N° 3 de la LIR:

- Seguro de responsabilidad civil para operadores portuarios y terminales marítimos, depósitos de almacenamiento y estibadores.
- Seguros de errores, omisiones o responsabilidad profesional de agencias marítimas.
- Seguros de responsabilidad civil para operadores logísticos o "Freight Forwarders".

II.- ANÁLISIS.

1.- El N° 3, del artículo 59 de la LIR, grava con Impuesto Adicional con una tasa de 22% las primas de seguros contratados en compañías no establecidas en Chile que aseguren cualquier interés sobre bienes situados permanentemente en el país o la pérdida material en tierra sobre mercaderías sujetas al régimen de admisión temporal o en tránsito en el territorio nacional, como también las primas de seguros de vida u otros del segundo grupo, sobre personas domiciliadas o residentes en Chile, contratados con las referidas compañías.

Ahora bien, en relación con el hecho gravado de esta última norma, el inciso 3°, del N° 3, del artículo 59 de la LIR, exige del impuesto a que se refiere dicho número, las primas provenientes de seguros del casco y máquinas, excesos, fletes, desembolsos y otros propios de la actividad naviera, y los de aeronaves, fletes y otros, propios de la actividad de aeronavegación, como asimismo los seguros de protección e indemnización relativos a ambas actividades y los seguros y reaseguros, por créditos de exportación.

Se desprende de lo anterior que, por regla general, las primas de seguros de daños que recaigan sobre bienes en los términos señalados en el referido N° 3, del artículo 59 de la LIR, quedan afectas al Impuesto Adicional con una tasa de 22%, salvo que, el seguro contratado se enmarque en alguna de las exenciones que señala la misma disposición en su inciso 3°, entre las cuales se comprenden las primas provenientes de seguros relacionados directamente con el transporte marítimo y la actividad naviera.

2.- Establecido lo anterior, cabe agregar que este Servicio ha señalado en innumerables ocasiones que dado el carácter excepcional de las exenciones tributarias, ellas debe ser interpretadas de modo estricto, sin extender su aplicación a casos no expresamente previstos en la Ley.

En este sentido, el N° 3, del artículo 59 de la LIR, específicamente excluye de la tributación indicada, a las primas provenientes de seguros del casco y máquinas referidas a la nave o artefacto naval, excesos, fletes, desembolsos y otros propios de la actividad naviera y los seguros de protección e indemnización. Así, ninguna de las exenciones indicadas comprendería los seguros de carácter patrimonial que cubren la responsabilidad civil de personas que a través de sus servicios colaboran con el transporte marítimo o bien la responsabilidad profesional de las agencias marítimas que por mandato del armador o del propietario de un buque, participa en operaciones mercantiles referentes a la entrega de la carga, el transporte de especies y personas, cobro de fletes, etc.

Tampoco puede entenderse que los seguros patrimoniales indicados con anterioridad, se encuentran incluidos en la expresión "actividad naviera", ya interpretada por este Servicio a través del Oficio N°4.554 de 1994, al haberse precisado que tal concepto debe entenderse como aquella actividad ejercida por personas naturales o jurídicas en el transporte de carga y/o pasajeros nacional o internacional, utilizando naves calificadas de mercantes, distintas de aquellas especiales que se emplean en servicios, faenas o finalidades específicas.

3.- Finalmente, cabe señalar que la Ley N°20.667 del 2013, aludida en su presentación, a fin de modernizar la legislación sobre seguros y adecuarla a las actuales exigencias de contratación, reemplazó el Título VIII, del Libro II, del Código de Comercio y modificó varias disposiciones del Título VII, del Libro III, del Código de Comercio sobre seguros marítimos, entre ellos, el artículo 1.160 de dicho Código, introduciendo un nuevo numeral 3° a dicha norma. Así, el artículo 1.160 actualmente reza: "Los seguros marítimos pueden versar sobre: 1° Una nave o artefacto naval, sus accesorios y objetos fijos o movibles, cualquiera sea el lugar en que se encuentren, incluso en construcción. 2° Mercancías o cualquier otra clase de bienes que puedan sufrir riesgos del transporte marítimo, fluvial o lacustre. 3° Instalaciones y maquinarias destinadas a cumplir faenas de carga, descarga, estiba y atención de naves y cualquier otro bien que las partes estimen expuesto a riesgos relacionados con el mar. 4° El valor del flete y de los desembolsos que incurra quien organiza la expedición marítima. 5° La responsabilidad de una nave u otro objeto por los perjuicios que puedan resultar frente a terceros como consecuencia de su uso o navegación.

La modificación en cuestión, no se refiere a los seguros patrimoniales que abarcan la responsabilidad civil o profesional de personas o entidades que colaboran con la actividad del transporte marítimo, sino que amplía la cobertura a los daños que puedan sufrir bienes corporales muebles, tales como maquinarias e instalaciones utilizados para movilizar, colocar la carga en la nave, removerla de ella y atender la nave, ampliando el espectro de los bienes corporales muebles cubiertos por el seguro marítimo.

III.- CONCLUSIÓN.

Las cantidades remesadas al exterior por concepto de primas de seguros que cubren la responsabilidad civil de operadores portuarios, terminales marítimos, depósitos de almacenamiento y estibadores; la responsabilidad profesional de agencias marítimas; y la responsabilidad civil de operadores logísticos, no quedan comprendidos en las exenciones indicadas en el N° 3, del artículo 59 de la LIR.

6. Posibilidad de deducir primas de seguros para cubrir responsabilidad civil extracontractual como gasto para producir la renta. (Oficio N° 1489 de 22.08.2014)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, relativo a la procedencia de deducir como gasto necesario para producir la renta, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), los desembolsos incurridos en el pago de primas de seguros tendientes a cubrir responsabilidad civil extracontractual en la situación que indica.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que su representada, una sociedad matriz y administradora del holding XXX, ofrece servicios de salud a diversas regiones, contando con 12 clínicas a nivel nacional ubicadas en las ciudades de Antofagasta, Copiapó, La Serena, Valparaíso, Rancagua, Curicó, Talca, Concepción, Chillán, Los Ángeles, Temuco, Puerto Montt y Punta Arenas, organizadas cada una de ellas como personas jurídicas independientes.

Agrega, que el otorgamiento de las prestaciones de salud efectuadas en cada una de esas clínicas, requiere frecuentemente la realización de procedimientos invasivos y no invasivos, ambulatorios, tomas de exámenes médicos y otros, que involucran un alto riesgo para ellas, sin perjuicio de la adopción de las medidas de cuidado, viéndose en la necesidad de celebrar contratos de seguro que cubran por una parte la responsabilidad civil en que puedan incurrir los profesionales y otros colaboradores por ellas contratados, y por otra, asegurar los daños causados a terceros en sus dependencias, todo ello, con el objeto de proteger sus ingresos.

Señala, que con el propósito de resguardar los ingresos de la clínica, cada una de ellas ha procedido a contratar respecto de la misma empresa y de las personas que colaboran en el otorgamiento de prestaciones de salud que la clínica entrega a los pacientes que concurren a las mismas, seguros de responsabilidad civil, los que pueden clasificarse en las siguientes categorías, acompañándose algunas muestras de dichas pólizas a esta presentación:

a) Contratos de seguro por responsabilidad civil de la empresa: En este caso, el asegurado es la clínica respectiva y el contrato de seguro cubre la responsabilidad civil de la empresa por daños causados a terceros por culpa o negligencia debidamente probada, incluyendo el pago de indemnizaciones pecuniarias de las que resulte civilmente responsable por muerte, lesiones corporales o lesiones materiales causadas a terceras personas en las dependencias de la clínica y gastos de defensa de la misma. Este seguro incluye daño emergente, daño moral, lucro cesante y gastos de defensa judicial, penal y civil y las siguientes cláusulas:

- Cláusula de responsabilidad civil de empresas: Cubre responsabilidad civil incurrida por la clínica en su calidad de patrón por los actos u omisiones derivada de la actividad de la empresa desarrollada dentro de los predios de la misma, incluyendo daños corporales y materiales causado a terceros en el curso de las operaciones de recogida o de entrega, sea por el personal o bien por los mismos productos que resulten de la actividad de la empresa asegurada.
- Cláusula de responsabilidad civil de inmueble: Cubre la responsabilidad civil extracontractual hacia inquilinos, ocupantes, visitantes o terceros por daños a sus personas o a sus cosas por defecto de mantenimiento o vicio en la construcción del edificio de la clínica, terrenos, muros, arboles, ríos estanques y demás bienes raíces que forme parte de la propiedad, causados por el hecho de porteros, conserjes, jardineros, sus ayudantes, sustitutos y otros dependientes del asegurado, con motivo de sus funciones al servicio del edificio.
- Cláusula de responsabilidad civil patronal: Cubre la responsabilidad extracontractual declarada por sentencia judicial ejecutoriada respecto de la clínica, sus representantes, apoderados o personas que colaboren con ellos en la dirección o vigilancia de la empresa, motivada por reclamo de un trabajador que ha sufrido lesiones corporales o muerte a causa de un accidente de trabajo.

b) Contratos de seguro por responsabilidad civil de otros profesionales de la salud, que sean trabajadores dependientes de la clínica y que no sean médicos: En este caso se trata de un seguro colectivo (en los términos del artículo 513 letra w) del Código de Comercio), en que la misma póliza cubre la responsabilidad civil profesional de un grupo determinable de personas, que corresponde a otros profesionales de la salud que sean trabajadores dependientes de la clínica y que no sean médicos, tales como matronas tecnólogos, enfermeras, kinesiólogos, arsenaleras y otros profesionales universitarios del área de la salud por la responsabilidad profesional en que incurran por daño a terceros en el ejercicio de la profesión en dependencias de la clínica (la póliza ubica el riesgo cubierto en las dependencias de la clínica de que se trate), incluyendo el pago por las indemnizaciones pecuniarias de que pueda resultar civilmente responsable el asegurado por la muerte, lesiones corporales o daños materiales causados a terceras personas. Cubre daño emergente, daño moral, lucro cesante y gastos de defensa judicial, civil y penal.

c) Contratos de seguro por responsabilidad civil de médicos o dentistas "de llamada" que se desempeñan en la clínica respectiva: En este caso se trata de un seguro colectivo (en los términos del artículo 513 letra w) del Código de Comercio), en que la misma póliza cubre la responsabilidad civil profesional de un grupo determinable de personas, que corresponde a los médicos y/o dentistas habilitados para el ejercicio de la profesión que se desempeñan en la clínica en la modalidad "de llamada", debiendo informar la clínica mensualmente a la compañía de seguros mediante nómina en formato Excel, los médicos y/o dentistas que concurren de llamada a efectuar algún procedimiento a los centros de la institución. El seguro cubre el daño provocado a terceros en caso de error, negligencia o equivocación en la prestación de los servicios propios de la profesión, que se traduzcan en daños corporales o patrimoniales que afecten a terceras personas atendidas profesionalmente por el médico o dentista respectivo. Incluye daño emergente, daño moral, lucro cesante y gastos de defensa judicial, penal y civil.

d) Contratos de seguro por responsabilidad civil de médico cirujano determinado que se desempeña en la clínica respectiva: Este tipo de seguro dice relación con la responsabilidad civil profesional de médicos determinados, individualizados en cada póliza, otorgando cobertura en caso de error, negligencia o equivocación en la prestación de los servicios propios de la profesión, que se traduzcan en daños corporales o patrimoniales que afecten a terceras personas atendidas profesionalmente por el médico respectivo en la clínica respectiva. Incluye daño emergente, daño moral, lucro cesante y gastos de defensa judicial, penal y civil.

Ocurrido el siniestro y autorizada la cobertura por la compañía, ésta se hará cargo de las indemnizaciones que el asegurado esté obligado a pagar a terceras personas en virtud de sentencia judicial firme o transacción, incluidos gastos de defensa respecto de abogados y procuradores nombrados por la compañía de seguros, hasta el tope máximo del monto asegurado.

En todos los casos señalados, el pagador de la prima pactada en este tipo de contratos de seguros es la clínica respectiva.

En mérito a ello, solicita se confirme por este Servicio que el pago de primas de seguros realizado por las clínicas de salud que integra el holding, constituye un gasto necesario para producir la renta, pues se relaciona con la actividad que desarrolla y tienen por objeto proteger los ingresos de las clínicas producto de las indemnizaciones que eventualmente se debieran pagar a consecuencia de la responsabilidad civil que incurre por el ejercicio de su actividad; se trata de desembolsos inevitables u obligatorios, en tanto la ley hace responsable al empresario del hecho de los colaboradores de la empresa que se desempeñen en sus dependencias y que causen algún daño a algún paciente, considerando que las prestaciones de salud involucran un riesgo altísimo de incurrir en responsabilidad civil; y estas expensas no se encuentran rebajadas como parte integrante de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta.

II.- ANÁLISIS.

1.- Sobre la materia, la LIR, en el inciso primero de su artículo 31°, preceptúa que la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, desembolsos que deben reunir los siguientes requisitos copulativos para ser susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría:

- a) Que se relacionen directamente con el giro de la empresa;
- b) Que tengan la calidad de necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe concebirse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;
- c) Que no se encuentren rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

d) Que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente. Es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y

e) Que se acredite o justifique en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, debiendo el contribuyente probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga.

2.- Sin perjuicio de lo señalado en la presentación, respecto del alcance de los cuatro tipos de pólizas de seguros que contrata, se aprecia que todos los modelos de pólizas que fueron acompañados circunscriben el riesgo asegurado a la responsabilidad civil extracontractual, excluyéndose los daños o perjuicios derivados del incumplimiento de obligaciones contractuales.

Por su parte, cabe tener presente que del delito o cuasidelito penal nacen acciones civiles para reparar a través de la indemnización de perjuicios el daño o perjuicio irrogado a la víctima. Esta reparación se hace efectiva a través de la vía extracontractual regulada en el Título XXXV, del Libro Cuarto, del Código Civil.

En materia de responsabilidad civil extracontractual, el artículo 2.314 del Código Civil dispone que el que ha cometido un delito o cuasidelito que ha inferido daño a otro, es obligado a la indemnización, sin perjuicio de la pena que le impongan las leyes por el delito o cuasidelito, norma que es reiterada en el inciso primero, del artículo 2.329 del mismo código.

Por su parte, el artículo 2.320 del Código Civil dispone que toda persona no solo es responsable de sus propias acciones sino del hecho de aquellos que estuvieren a su cuidado, precisando el inciso cuarto que los empresarios responden del hecho de sus dependientes mientras se encuentren bajo su cuidado, es decir mientras se encuentren ejerciendo las funciones que aquel le ha encomendado⁵. Sin embargo, cesará la obligación si con la autoridad y el cuidado que su respectiva calidad le confiere y prescribe no hubiere podido impedir el hecho productor del daño.

En el caso específico atingente a las prestaciones de salud realizadas en centros de salud privados, la responsabilidad civil extracontractual que les afecta puede ser directa o por el hecho ajeno. En el primer caso, ésta puede devenir de una conducta negligente o culpable imputable de manera directa a la clínica, causada, por ejemplo, por defectos en las instalaciones o infraestructura, en el uso de productos defectuosos, infecciones intrahospitalarias o nosocomiales o por falta en la organización, entre otros casos⁶.

Adicionalmente, una clínica puede quedar expuesta a responder civilmente por el hecho de otro, lo cual supone la existencia de un acto u omisión culpable de un dependiente, a partir del cual deviene la culpa de la clínica. Así, la clínica deberá responder por los daños causado por su personal no médico en la ejecución de obligaciones emanadas de la

⁵ La doctrina reconoce que el vínculo de una obligación contiene dos elementos: la deuda o débito y la responsabilidad. El débito o deber de cumplir una determinada prestación, y la responsabilidad (de carácter patrimonial) corresponde al deber de compensar daños y perjuicios causados por el incumplimiento de la obligación. Dichos elementos pueden presentarse unidos o disociados. ("Tratado de las Obligaciones", Vol. I., Arturo Alessandri R., Manuel Somarriva U., Antonio Vodanovic H., Editorial Jurídica de Chile, 2011, pg. 67 y 68. "Obligaciones: Teoría General y Clasificaciones", Daniel Peñailillo Arévalo, Editorial Jurídica de Chile, 2003, págs. 84 y 85.

⁶ Carlos Pizarro Wilson, "La responsabilidad civil médica por el hecho ajeno", en Revista Chilena de Derecho Privado Fernando Fueyo Laneri, N° 1-2003, pgs.181 y siguientes.

hospitalización o por personal médico u otros profesionales de la salud, miembros de su staff y con el cual existe una relación laboral.

No obstante ello, no ocurre lo mismo tratándose de médicos u otros profesionales que no tiene una relación laboral con la clínica, sea que arrienden o utilicen las dependencias del recinto de la clínica, o bien participen en una intervención quirúrgica, en cuyo caso sólo cabe hacer responsable al médico o profesional de la salud por el daño o perjuicio causado al paciente, sin que proceda la responsabilidad de la clínica por el hecho ajeno⁷.

Establecido lo anterior, se puede señalar que la primas pagadas en virtud de un seguro contratado para indemnizar perjuicios provenientes de acciones ejecutadas por dependientes de la clínica, respecto de los cuales debe responder civilmente sin ser el causante de los hechos dañosos, cumpliría con los requisitos indicados en el N° 1 del análisis, atendido que dichos desembolsos precaven incurrir en un mayor dispendio del cual la clínica debe hacerse cargo por mandato legal, y no por estar conectado directamente con su efectivo actuar o proceder negligente o culposo.

Por el contrario, no ocurre lo mismo cuando el recinto asistencial debe indemnizar hechos de los cuales es directamente imputable y responsable atendido que tales actos, causados por su propia culpa o negligencia, no pueden estimarse como conducentes para producir la renta del ejercicio anual.

III.- CONCLUSION.

Asumiendo que el desembolso cumple con los requisitos indicados en las letras a), b), c), d) y e) del N° 1 de la sección atinente al análisis del presente oficio, cuestión que deberá ser verificada en la instancia de fiscalización respectiva, las primas pagadas por pólizas que aseguren la responsabilidad civil generada por hechos imputables al personal dependiente de la clínica, facultativo o no, por los cuales la clínica es civilmente responsable e incurridos con ocasión de la prestación de servicios de salud, cumplirían con el requisito de ser necesarios para producir la renta.

Por el contrario, si el seguro contratado tiene por objeto cubrir indemnizaciones civiles originadas en hechos o actos no imputables al staff dependiente de la clínica, las primas pagadas por dicho concepto no cumplen con los requisitos para su deducibilidad de la renta afecta a Impuesto de Primera Categoría.

IV. Jurisprudencia Judicial

1. Gastos asociados a Ingresos no Renta en una sociedad. (Fallo de la Corte Suprema de 27 de agosto de 2014, rol N°6188-13)

Se trata de una sociedad que obtuvo ingresos no renta proveniente de dividendos que percibe de sociedades anónimas en las que mantiene inversiones.

La Corte por mayoría de votos (3/2) resolvió que no pueden ser rebajados los gastos por intereses pagados para comprar dichas acciones, desde que se trata de ingresos que no constituyen renta.

⁷ Carlos Pizarro Wilson, op. cit (N°2), pg. 203.

Los votos disidentes argumentan, entre otros, que los dividendos que recibieron de las inversiones en acciones, si bien son ingresos no renta, la empresa que los repartió si tuvo que pagar impuesto de Primera Categoría, con lo cual es posible rebajar los gastos producidos por intereses de créditos solicitados para financiar dicha inversión.

4. Las variaciones de moneda extranjera en el caso de inversiones en Argentina, no debe reflejarse en los resultados de la empresa chilena inversora si las acciones se vendieron antes del 31 de diciembre del año respectivo. (Fallo de la I Corte Suprema, de 20 de agosto de 2014, rol N° 7464-13)

Se trata de una empresa chilena, dueña de acciones de sociedades argentinas, la que enajenó en noviembre de X año. El SII exigió que debiera corregirse monetariamente el valor de las acciones, reflejándolo en resultados.

Sin embargo, tanto la Corte de Apelaciones como la I Corte Suprema determinaron que al enajenarse las acciones antes del término del ejercicio comercial respectivo, no procede la corrección monetaria o ajustes de su valor, puesto que la inversión ya no existía a la fecha del balance. Todo ello sin perjuicio de los que disponía el tratado para evitar la doble tributación con Argentina.

5. Justificación de inversiones de una persona en régimen de renta presunta. (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 12 de agosto de 2014, rol N°9863-13)

Un contribuyente sujeto a renta presunta, invirtió una cantidad mayor a la renta presumida en Fondos Mutuos.

El SII liquidó impuestos en vista de que no pudo justificar la diferencia, con lo cual el contribuyente alegó que le asistían todos los medios de prueba para acreditar el origen de los fondos.

Sin embargo la Corte estimó que tratándose de un contribuyente en renta presunta, sólo debe probar sus utilidades de la actividad por medio de contabilidad fidedigna por expresa disposición legal, esto es la norma contenida en el artículo 70 de la LIR.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO AGOSTO 2014

En materia de proyectos de ley sigue en trámite acelerado el proyecto de reforma tributaria hoy en el Senado.

Referido a Circulares, Resoluciones y Oficios se destaca el Protocolo de Acuerdo del SII con Corfo, el que está destinado al intercambio de información entre ambos, para ser utilizada dentro del marco de sus competencias, a fin de contribuir al logro de una gestión más eficiente de las funciones que sus respectivas misiones les han encargado.

En simples palabras esta será otra fuente adicional de información al SII.

Es de comentar para tenerlo presente algunas modificaciones a resoluciones que dicen relación con las normas de procedimiento de documentos tributarios, temas muy atinentes, entre otros, pues ya las sociedades de servicios podrán emitir boletas electrónicas.

En la jurisprudencia administrativa se ha seleccionado aquella que determina el efecto tributario de las acciones de sociedades anónimas con presencia bursátil adquiridas fruto del canje de ADR. (Oficio N° 1480 de 22.08.2014)

Al efecto el SII ha interpretado que el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de sociedades anónimas abiertas constituidas en Chile y con presencia bursátil, que han sido adquiridas fruto del canje de ADR's, podrá acogerse a los beneficios de la ganancia de capital del artículo 107 de la LIR, en la medida que los ADR's cumplan con los requisitos dispuestos por la SVS para la oferta pública de valores en Chile y las acciones subyacentes se hayan inscrito de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 5 y 23 de la Ley N°18.045.

En cuanto al Oficio que trata sobre la determinación de la base imponible del Impuesto Adicional respecto en la enajenación de acciones en país con tratado para evitar la doble imposición. (Oficio N° 1481 de 22.08.2014) trata básicamente del valor de enajenación de empresas chilenas de propiedad de empresas extranjera, particularmente analizando las opciones para la determinación de la renta gravada,

Referido a las primas de seguros que no se comprenden en la exención del Impuesto Adicional. (Oficio N° 1488 de 22.08.2014), lo hemos destacado justamente porque no todas las primas se incluyen en dicho beneficio, y el caso de este Oficio se refiere a las primas de seguros que cubren la responsabilidad civil de operadores portuarios, terminales marítimos, depósitos de almacenamiento y estibadores; la responsabilidad profesional de agencias marítimas; y la responsabilidad civil de operadores logísticos.

Sobre la posibilidad de deducir primas de seguros para cubrir responsabilidad civil extracontractual como gasto para producir la renta. (Oficio N° 1489 de 22.08.2014) se citan diversos casos, concluyendo el SII que las primas pagadas por pólizas que aseguren la responsabilidad civil generada por hechos imputables al personal dependiente de la clínica, facultativo o no, por los cuales la clínica es civilmente responsable e incurridos con ocasión de la prestación de servicios de salud, cumplirían con el requisito de ser necesarios para producir la renta.

En materia de Jurisprudencia Judicial en aquel referido a los gastos asociados a Ingresos no Renta en una sociedad. (Fallo de la Corte Suprema de 27 de agosto de 2014, rol N°6188-13), si bien la mayoría de los ministros mantiene la interpretación tradicional, es que no pueden deducirse, la minoría (2) sostiene que si pues en el caso de inversiones que haga una empresa en acciones con beneficio tributario, la empresa ya pagó impuesto de Primera Categoría.

El fallo referido a las variaciones de moneda extranjera en el caso de inversiones en Argentina en cuanto a que no debe reflejarse en los resultados de la empresa chilena inversora cuando las acciones se vendieron antes del 31 de diciembre del año respectivo. (Fallo de la I Corte Suprema, de 20 de agosto de 2014, rol N° 7464-13) lo hemos seleccionado pues establece un principio de importancia, como es el que se indicaba en su título, que las variaciones de moneda extranjera no procederán si ellas se vendieron antes de su término (31 diciembre)

El fallo referido a la justificación de inversiones de una persona en régimen de renta presunta. (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 12 de agosto de 2014, rol N°9863-13) se ha incluido en vista de que se ratifica una vez más que la justificación de inversiones en una persona que se encuentra en régimen de renta presunta solo es procedente mediante contabilidad fidedigna y no por otros medios.

Franco Brzovic G.