

RENTA ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA ART. 63, ART. 14 LETRA B) OFICIOS NUMEROS 1985, DE 2015 Y 876, DE 2016. (Ord. N° 2400, de 06-11-2017)

SOLICITA SE CONFIRME APLICACION DE CRITERIOS CONTENIDOS EN OFICIOS NUMEROS 1985, DE 2015, 876 Y 1385, DE 2016, A UNA REESTRUCTURACION EMPRESARIAL EFECTUADA EN EL EXTERIOR, EN LOS TERMINOS QUE INDICA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la aplicación de los criterios contenidos en Oficios N° 1985, de 2015, y N°s. 876 y 1385, de 2016, en el caso de una reestructuración en el exterior de un inversionista extranjero que trasladaría su sede de dirección efectiva desde un país con el cual Chile no tenga un convenio para evitar la doble tributación internacional (CDTI), a otra jurisdicción con la cual exista un convenio vigente.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Señala que un consorcio japonés (YYY) -que es una de las mayores compañías de trading de la nación nipona con inversiones en Chile- es una compañía constituida en Holanda, que forma parte del desarrollo de destacados proyectos cupríferos en el norte de Chile. Indica que específicamente tiene un 12% de participación en la empresa ZZZ.

El consorcio japonés está analizando una potencial reestructuración del grupo en el exterior, la cual se materializaría mediante el traslado a España de la residencia fiscal de la compañía, ya sea mediante una "migración corporativa" o mediante la "migración tributaria" de ésta^[1]. Añade que los referidos cambios en la residencia tributaria se generarían tanto en caso de una "migración corporativa" como de una "migración tributaria". Indica que esta reestructuración obedece a consideraciones asociadas a la administración de los negocios de YYY.

La reestructuración consistiría en trasladar la residencia fiscal de YYY desde Holanda a España, de acuerdo a las disposiciones legales de ambos países. Conforme a la normativa de España, YYY adquiriría la calidad de residente tributario, donde esta quedaría afecta a tributación sobre sus rentas de fuente mundial. Adicionalmente, la calidad de residente sería acreditada mediante un certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente en España. Indica que dicho traslado de sede de dirección efectiva se encuentra expresamente reconocida por la legislación de España; agregando que el cambio de residencia tributaria no implicaría la liquidación o disolución de YYY, manteniéndose la personalidad jurídica de esta.

Agrega que YYY cumpliría con todos los requisitos sustantivos que impiden calificar a dicha sociedad como una mera sociedad instrumental en España; ya que cumpliría con todos los parámetros sustantivos establecidos por la autoridad tributaria española para calificarla como residente tributario en dicho país, esto es (i) su administración y decisiones estratégicas se llevarían a cabo en España; (ii) presencia de miembros del directorio que sean residentes/nacionales españoles; (iii) los libros y contabilidad serían mantenidos en España (incluyendo cuentas bancarias en dicho país); y (iv) los ingresos y gastos atribuibles a YYY serían registrados en sus cuentas contables.

2.- Añade que este cambio implicaría un legítimo beneficio impositivo, de conformidad con las disposiciones de la Ley N° 20.780 y Ley N° 20.899, por cuanto la carga tributaria aplicable sobre las futuras distribuciones de dividendos o remesas de utilidades efectuadas a YYY se mantendría en 35% (i.e. con imputación de 100% del crédito por Impuesto de Primera Categoría) considerando que la inversión en la sociedad chilena se canalice efectiva y válidamente a través de una sociedad residente en España, país con el cual Chile ha suscrito un CDTI que se encuentra vigente.

Señala que como consecuencia de los nuevos regímenes de tributación establecidos por la Ley N° 20.780 y Ley N° 20.899, en vigencia a partir del 1 de enero de 2017, la carga tributaria aplicable en Chile sobre dividendos pagados o utilidades remesadas al exterior varía en función del régimen tributario adoptado por el contribuyente en Chile, y el país de residencia del socio o accionista de la entidad chilena, ya que: a) Tratándose de contribuyentes acogidos al régimen de la letra B) del nuevo artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), los dividendos o distribuciones de utilidades efectuadas a contribuyentes residentes en países que no tienen un Convenio de Doble Tributación Internacional suscrito con Chile (CDTI), tienen derecho a una imputación parcial de crédito (equivalente al 65% del impuesto de primera categoría soportado por la entidad en Chile), con lo cual la carga tributaria total de los dividendos o distribuciones de utilidades al exterior ascendería a 44,45%; b) Tratándose de dividendos o distribuciones efectuadas a contribuyentes residentes en países con los cuales existe un CDTI suscrito, el crédito por Impuesto de Primera Categoría es imputable en su totalidad (i.e. sin restitución), con lo cual la carga tributaria se mantiene en 35%.

Indica que el Oficio N° 1985, del año 2015 y Oficios N°s. 876 y 1385, del año 2016 de este Servicio se refieren a una hipótesis similar a la reestructuración que planea efectuar YYY - particularmente el Oficio 876/16- en cuanto dicha reestructuración involucra el cambio de la residencia fiscal del inversionista desde Holanda a España.

Conforme a lo que expresa, solicita se confirme que:

a) El criterio contenido en Oficios N°s. 1985/15, 876/16 y 1385/16 es aplicable a la reestructuración que se busca implementar y que se materializaría mediante el traslado de sede de dirección efectiva de YYY durante el 2017 o posteriormente, desde Holanda a España, ya sea mediante la figura de "migración corporativa" o "migración tributaria". En consecuencia, dado que la entidad chilena -ZZZ- elegirá el régimen de la letra B) del nuevo artículo 14 de la LIR, la carga tributaria aplicable sobre las futuras distribuciones de dividendos o remesas de utilidades efectuadas a YYY se mantendría en 35% (i.e. con imputación de 100% del crédito por impuesto de primera categoría), en la medida que YYY: (i) califique como residente fiscal en España, y (ii) pueda acreditar dicha calidad de residente mediante un certificado de residencia emitido por la autoridad competente en España.

b) La "migración corporativa" o "migración tributaria" no constituye un hecho imponible y no genera una ganancia de capital en Chile conforme a los Oficios N°s. 876 y 1385, de 2016.

II.- ANÁLISIS.

1.- Efectos de la "migración corporativa" o "migración tributaria", respecto de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 63, en relación al artículo 14 letra B), de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

De acuerdo al artículo 63, inciso primero, de la LIR, a los contribuyentes del Impuesto Adicional se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar a las cantidades gravadas conforme a los artículos 58 y 60 inciso primero, la misma tasa del Impuesto de Primera Categoría que las afectó.

Respecto del régimen parcialmente integrado establecido en la letra B), del artículo 14, de la LIR[2], el inciso 3° del artículo 63 de la misma Ley, dispone que los contribuyentes que imputen el crédito antes señalado, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Sin embargo, esta norma legal agrega que la obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del Impuesto Adicional, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente, y del cual sean beneficiarios respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas[3]; en el que se haya acordado la aplicación del Impuesto Adicional, siempre que el Impuesto de Primera Categoría sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto.

Conforme a la norma legal citada, se desprende que para no tener la obligación de restituir un porcentaje del crédito por Impuesto de Primera Categoría, el contribuyente de Impuesto Adicional debe cumplir, al menos, dos requisitos copulativos:

- Residir en países con los cuales Chile haya suscrito un Convenio para Evitar la Doble Tributación que se encuentre vigente, y
- Ser beneficiario del citado Convenio respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas.

En cuanto al primer requisito este Servicio se ha pronunciado[4], señalando que ser residente de un Estado Contratante, en conformidad con el artículo sobre residencia de un Convenio tributario suscrito por Chile, implica que una persona tenga un vínculo con un Estado Contratante que sujete su renta a tributación general en el mismo. Por lo tanto, para eximirse de la obligación de restitución indicada en el inciso 3° del artículo 63, de la LIR, será necesario aplicar las normas del CDTI que corresponda y establecer si, para efectos de ese Convenio, el contribuyente del Impuesto Adicional es un residente del Estado con el que Chile suscribió dicho tratado.

En caso que una persona considere que es residente de un Estado con el que Chile ha suscrito un CDTI que se encuentre vigente, y cuente con un certificado de residencia que acredite que el Estado respectivo la reconoce como tal para efectos del convenio, Chile en principio debe aceptar la calificación de “residente” efectuada por el otro Estado. Ello, aun cuando dicha persona hubiere sido, con anterioridad, residente de un Estado con el cual Chile no tenga un CDTI vigente. Es conveniente considerar que un número importante de Estados califican como “residentes tributarios” a las entidades legales constituidas en el extranjero, pero cuya sede de dirección efectiva se encuentra dentro del territorio del país.

Enseguida, cabe señalar que el artículo 4º, N° 1 del CDTI celebrado con España dispone que a los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o entidad local. Sin embargo, esta expresión no incluye, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

Por consiguiente, para este Servicio, ser residente de un Estado Contratante, en conformidad con el artículo sobre residencia del Convenio tributario suscrito por Chile, implica que una persona tenga un vínculo con el Estado Contratante que sujete su renta a tributación general en el mismo. Es decir, una renta que se obtiene desde Chile por una persona (beneficiaria) que no es residente de Chile, debe estar efectivamente gravada con impuesto en el otro Estado Contratante, por estar sujeta a un régimen de imposición que grava la renta cualquiera sea su origen (renta mundial), para ser calificada correctamente como residente en ese otro Estado Contratante en conformidad al Convenio vigente[5].

En caso que las autoridades chilenas no concordaren con la calificación de residencia efectuada por el otro Estado Parte de un Convenio, las autoridades chilenas pueden rebatir dicha calificación a través de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado en los mismos tratados. En caso que una persona, que no sea persona natural, tenga residencia en ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de ambos Estados deben tratar de resolver el conflicto y acordar en cuál de los dos Estados, para efecto del Convenio, la referida persona debería ser residente. Si las autoridades competentes no llegaren a acuerdo dentro del procedimiento indicado la referida persona no tiene derecho de obtener los beneficios del Convenio como regla general.

Respecto del segundo requisito, y atendido que el ámbito de aplicación de los Convenios se encuentra restringido a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, los beneficiarios del Convenio serán, precisamente, las personas que en virtud de su residencia pueden impetrar los beneficios del Convenio respecto de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas sujetas a imposición. Esto último, a su turno, implica que el contribuyente de Impuesto Adicional debe ser beneficiario, titular o tener derecho a las rentas retiradas, remesadas o distribuidas y respecto de las cuales se impetran los beneficios del Convenio.

En consecuencia, debe entenderse que el “contribuyente beneficiario” en el contexto de lo dispuesto en el artículo 63 de la LIR, es la persona contribuyente de Impuesto Adicional que, en su calidad de residente de uno de los Estados Contratantes, puede impetrar a su favor los beneficios que contempla un convenio, respecto de las rentas que retire, le sean remesadas o distribuidas por tener título o derecho sobre dichas rentas o ser beneficiario de las mismas.

2.- Efectos de la "migración corporativa" o "migración tributaria", respecto de las normas impositivas chilenas.

En Oficios N°s. 876 y 1.385 de 2016, se analizó la situación tributaria que produciría en Chile la “migración corporativa” de una sociedad constituida en un país extranjero,

modificando el domicilio de dicha sociedad a otro Estado, sin dejar de existir en el proceso migratorio.

En dichos pronunciamientos se expresó que si la sociedad constituida en un Estado cambia su domicilio a otro, ese cambio, de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico tributario, no afecta la continuidad de la personalidad jurídica de aquella; no teniendo efectos tributarios en Chile en la medida que, de acuerdo a las normas legales de los respectivos países, la migración corporativa no implique una enajenación de los activos que la sociedad de origen tiene en Chile.

Por el contrario, si como resultado de las operaciones y actos ejecutados en el extranjero se enajenan acciones, cuotas, títulos u otros derechos a que se refiere el inciso tercero del artículo 10 de la LIR, correspondería aplicar el impuesto único contemplado en el número 3 del artículo 58 del cuerpo legal indicado, todo lo cual tendrá que verificarse en la instancia de fiscalización que corresponda.

Teniendo presente lo señalado, y en el supuesto que la modificación que expone, la que se materializaría mediante el cambio de sede de dirección efectiva de una sociedad constituida en Holanda a España, y ella tiene lugar conforme a las legislaciones extranjeras en los términos expuestos en su requerimiento, en la medida que dicho cambio no afecte la continuidad de la personalidad jurídica de la empresa, no se produciría en los hechos la enajenación de los activos subyacentes ubicados en Chile, entre ellos, las acciones y/o derechos en sociedades chilenas, siempre que dichos bienes, que pertenecen al patrimonio de la sociedad que modifica su domicilio o residencia fiscal, no pasen a formar parte de otro patrimonio distinto, por tratarse de una misma persona jurídica.

Es necesario tener presente finalmente la aplicación en el caso en comento, de las normas en que el principio del “domicilio” o “residencia” informa la aplicación de la LIR y, en particular, las normas de los artículos 41 D, sobre sociedades plataforma de inversiones; 41 E, sobre precios de transferencia; 41 F, sobre exceso de endeudamiento; 41 G, sobre rentas pasivas; 59, sobre aumento de la tasa del Impuesto Adicional en caso de regalías o remuneraciones. Asimismo, dicho principio tiene especial injerencia frente a los Convenios para Evitar la Doble Imposición.

III.- CONCLUSIONES.

Los criterios contenidos en los Oficios N° 1985, de 2015 y N°s. 876 y 1385 de 2016, se encuentran vigentes. Por consiguiente, en relación a las consultas específicas formuladas se puede expresar lo siguiente:

a) En caso que la sociedad que indica sea residente en España, país con el que Chile ha suscrito un CDTI que se encuentra vigente, y cuente con un certificado de residencia que acredite que dicho Estado la reconoce como tal para efectos del Convenio, Chile en principio debe aceptar la calificación de “residente” efectuada por el otro Estado, para los efectos legales previstos en el inciso 3°, del artículo 63, en relación al artículo 14 letra B), de la LIR; aun cuando hubiere sido, con anterioridad, residente de un Estado con el cual Chile no tenga un CDTI vigente. Sin perjuicio de lo anterior, para la aplicación de estas normas debe cumplirse además con el requisito de que el contribuyente con domicilio en el exterior sea beneficiario respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas, en los términos señalados en el ANÁLISIS.

b) El cambio de residencia fiscal de una empresa, desde Holanda a España, efectuada mediante su "migración corporativa" o "migración tributaria" de acuerdo a las normas internas de cada uno de esos países, no produce efectos tributarios en Chile en la medida que dicho cambio no afecte la continuidad de la personalidad jurídica de la empresa y ello no implique la enajenación de derechos representativos de activos subyacentes en Chile.

Bajo ese supuesto, los activos subyacentes de la entidad extranjera ubicados en Chile, sociedad que mantendría su personalidad jurídica a pesar del cambio de domicilio –sin solución de continuidad–, no se entienden enajenados producto de la referida modificación.

Lo anterior, se debe entender sin perjuicio de los posibles efectos tributarios que pudiera tener el cambio de domicilio de la sociedad domiciliada o residente en el extranjero, para la aplicación de las normas de la LIR citadas en el párrafo final del N° 2 del ANÁLISIS, u otras normas cuyo presupuesto o requisito se refiera al domicilio de un contribuyente domiciliado en el extranjero.

c) La efectividad de los hechos y, en base a ellos, la calificación legal de las operaciones que describe, son materias que deberán, en su caso, ser resueltas en las instancias de fiscalización respectivas.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2400, de 06.11.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Indica que la diferencia entre una y otra posibilidad, radica en el hecho de que bajo el primer escenario una completa migración de YYY es producida desde Holanda a España, país este último en el que la compañía deberá registrarse para efectos corporativos, y en el que la entidad tendrá su lugar efectivo de negocios. Bajo el segundo escenario, la migración tributaria implica solo un cambio en el lugar efectivo de negocios, y por lo tanto, YYY será considerado como un residente tributario en España, manteniendo su lugar de incorporación para efectos corporativos en Holanda, conforme a las leyes del Código Civil holandés.

[2] Tras las modificaciones introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta por las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, se incorporaron dos nuevos regímenes generales de tributación alternativos para la aplicación del Impuesto Global Complementario o Adicional a partir del 01.01.2017: a) Régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, con imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales; y, b) Régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, con imputación parcial del crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales.

[3] La Expresión “y del cual sean beneficiarios respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas;” fue agregada por la Ley N° 20.899.

[4] Oficio N° 876, de 2016. Ver también Oficio N° 1985 de 2015.

[5] El Oficio SII N°1746 , de 2009, relativo a la aplicación del Convenio de Doble Tributación suscrito con España a una empresa de ese país, indicó que “para los efectos de la aplicación del Convenio, la empresa española debe cumplir con los requisitos para ser residente en España en los términos del artículo 4, citado, lo que implica que la renta que percibe la empresa española (beneficiaria) desde Chile, se encuentra efectivamente afecta a impuesto en ese país, por estar sujeta a un régimen de imposición que grava la renta mundial”.