

**CODIGO TRIBUTARIO - NUEVO TEXTO - ART. 26 BIS (Ord. Nº 883, de 04-05-2018)**

**CONSULTA SI A LA OPERACIÓN QUE DESCRIBE LE AFECTAN LAS DISPOSICIONES DE LOS ARTÍCULOS 4° BIS, TER Y QUÁTER DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario a los actos, contratos y operaciones que se describen en su presentación.

**I. ANTECEDENTES**

Expone el peticionario que un contribuyente chileno, persona natural, reside en Australia hace aproximadamente 6 años. Dentro de dicho periodo, ha venido en dos ocasiones a Chile cuyas estadías no han superado el mes, por vez, motivo por el cual ha perdido su residencia en Chile, no obstante, no su domicilio, pues posee inversiones en el país.

Agrega, que una empresa australiana (de la cual es partícipe) se encuentra interesada en adquirir los activos del contribuyente chileno persona natural, situación tras la cual perdería su domicilio pues ya no tendría intereses que lo relacionaran con Chile.

Al respecto consulta si estos cambios en la propiedad de los activos (propiedades y derechos sociales) podrían implicar algún hecho elusivo considerando que la tasa impositiva australiana es similar a la chilena.

En el marco del artículo 26 bis del Código Tributario, atendido el tenor de la presentación, ésta se trata de una consulta no vinculante de acuerdo a lo instruido en el resolutivo 1° de la Resolución Ex. Nº 69, del año 2016 de este Servicio.

Adicionalmente, el contribuyente consulta si las remesas que se efectúen a la sociedad adquirente de los derechos en la sociedad chilena quedarían afectas sólo al Impuesto Adicional o a algún otro impuesto. También pide se señale si la empresa chilena podría realizar exportación de servicios a terceros países donde la empresa australiana propietaria de los derechos sociales de la empresa chilena, no posea contratos vigentes.

**II. ANÁLISIS**

Se ha requerido un pronunciamiento a este Servicio, respecto a si la venta de propiedades y derechos sociales por parte de un contribuyente persona natural chilena -el cual no tendría residencia en Chile- a una sociedad residente en Australia de la cual es partícipe, puede ser calificada como elusiva en los términos de los artículos 4° bis, ter y quáter del Código Tributario.

Dado que se trata de un contribuyente, persona natural chilena que tendría la calidad de residente en Australia, país con el cual Chile ha suscrito un Convenio para evitar la doble imposición con relación a los impuestos a la renta y para prevenir la evasión fiscal, corresponde analizar, en primer lugar, el alcance de dicho tratado en el caso particular.

Conforme lo dispone el artículo primero del referido convenio, sus disposiciones resultan aplicables a personas “residentes” de uno o de ambos Estados contratantes.

A su turno, de conformidad con el artículo 4, tiene la calidad de *residente*, para efectos del Convenio, toda persona que, en virtud de la legislación del respectivo Estado contratante, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su “*domicilio*” o “*residencia*”. 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.

En el caso de Chile, una persona natural se entiende residente en Chile si, de acuerdo con el artículo 8 N°8 del Código Tributario, permanece en el país más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años calendarios consecutivos. En relación con esto último, el Servicio ha sostenido invariablemente que dicha permanencia debe ser ininterrumpida.<sup>[1]</sup> Por su parte, el concepto de domicilio no ha sido definido por el ordenamiento tributario. Por lo tanto, se entiende que la legislación tributaria ha adoptado la definición contenida en el artículo 59 del Código Civil, según la cual “el domicilio consiste en la residencia acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella”. Al respecto, el Servicio ha sostenido que, a diferencia de la residencia, el domicilio no depende de la permanencia en el país por un determinado lapso de tiempo, dependiendo del ánimo y circunstancias que rodean la permanencia en Chile.<sup>[2]</sup>

Por otro lado, tanto las normas del Código Civil como las de la Ley sobre Impuesto a la Renta contemplan situaciones en las cuales la pérdida de la residencia no acarrea necesariamente la del domicilio.

Al respecto, prescribe el artículo 65 del Código Civil que el domicilio civil no se muda por el hecho de residir el individuo largo tiempo en otra parte, voluntaria o forzadamente, conservando su familia y asiento principal de los negocios en el domicilio anterior. Por su parte, el artículo 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone que la sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de esta ley, lo que aplicará también respecto de las personas que se ausenten del país, conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas.

En el caso particular, y de acuerdo a lo expuesto por el propio petionario en su presentación, tratándose de una persona natural chilena que reside en Australia, pero mantiene su domicilio tributario en Chile, ésta deberá tributar, de conformidad con el artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sobre sus rentas de cualquier origen, esto es, aquellas de fuente chilena como extranjera.

Por el contrario, de conformidad a lo dispuesto en el mismo artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las personas sin residencia en Chile, quedan sujetas a impuestos sobre sus rentas de fuente chilena, entendiendo por estas últimas, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, en los términos del artículo 10 del mismo cuerpo legal. Por aplicación del artículo 11 de Ley sobre Impuesto a la Renta, se entenderá que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país, y los derechos en sociedades de personas.

Considerando lo anterior, respecto de la operación consultada, esto es, la venta de propiedades y derechos sociales por parte de una persona natural chilena residente en Australia (pero con domicilio tributario en Chile) a una empresa australiana de la cual es partícipe, no se advierte que pueda aplicarse la norma general anti elusiva contemplada en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, ya que en el caso particular, el contribuyente debería tributar por el mayor valor generado en la venta de los inmuebles y derechos sociales, en los casos en que sea procedente, quedando dichas operaciones sujetas a las facultades generales de fiscalización, incluidas las normas de tasación contempladas en los artículos 17, número 8, inciso cuarto, de la Ley sobre Impuesto a la Renta o 64 del Código Tributario, según corresponda.

Lo anterior, sin perjuicio de las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble tributación, que tienen por objeto impedir el uso indebido de dichos convenios.

En relación con la segunda consulta del peticionario respecto del tratamiento tributario de remesas que se efectúen a la sociedad adquirente de los derechos de la sociedad chilena, afectas sólo a Impuesto Adicional o a otro impuesto, cabe señalar que atendido que no se ofrecen mayores antecedentes, se entiende que la sociedad australiana adquiere derechos “sociales” – no acciones – en una sociedad residente en Chile y que las rentas remesadas al extranjero por esta última se distribuyen a título de retiros.

Bajo ese supuesto, y por aplicación de las reglas generales, dichas remesas o distribuciones se gravan con Impuesto Adicional, con tasa de 35%, conforme al artículo 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin perjuicio de aplicar el incremento y crédito por concepto de Impuesto de Primera Categoría, en los términos establecidos en el artículo 74 N° 4 de la citada ley.

Al respecto, cabe recordar que, tratándose de retiros o remesas gravados con Impuesto Adicional percibidos por un contribuyente a quién resulten aplicables las normas contenidas en un convenio para evitar la doble tributación internacional<sup>[3]</sup>, el crédito por Impuesto de Primera Categoría que corresponda no está sujeto a la obligación de restitución parcial de crédito, cuando el retiro o remesa se percibe desde empresas sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de Ley sobre Impuesto a la Renta (esto es, régimen de imputación parcial de crédito).

Asimismo, se hace presente que, conforme lo dispuesto en el párrafo final del artículo 10.2 del Convenio entre la República de Chile y Australia para evitar la doble imposición, las tasas máximas de impuesto que establece el citado artículo 10, aplicables a las distribuciones pagadas desde una sociedad residente en Chile a otra residente en Australia, no limitan la aplicación del Impuesto Adicional a pagar en Chile en la medida en que el Impuesto de Primera Categoría sea totalmente deducible contra el Impuesto Adicional (como ocurre en la actualidad).

Por último, y respecto de la tercera consulta que se refiere a la posibilidad que la empresa chilena realice exportación de servicios a terceros países donde la empresa australiana, propietaria de los derechos sociales de la empresa chilena, no posea contratos, cabe señalar que, cumpliendo los requisitos, no se vislumbra inconveniente para que la empresa chilena realice exportación de servicios a terceros países donde la empresa

australiana, propietaria de los derechos sociales de la empresa chilena, no posea contratos.

En cuanto a los requisitos y tratamiento tributario, se informa que, en materia de Impuesto al Valor Agregado, el artículo 12, Letra E), N° 16, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, establece una exención del referido impuesto tratándose de los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación.

Agrega el artículo 12, Letra E) N° 16, párrafo segundo – incorporado por la Ley N° 20.956 – que la exención procederá respecto de aquellos servicios que sean prestados total o parcialmente en Chile para ser utilizados en el extranjero.

Conforme lo anterior, el Servicio Nacional de Aduanas, mediante Resolución Exenta N° 2.511 de 2007, modificada por las Resoluciones Exentas N° 4482 de 2012, N° 7935 de 2015, N° 2976 de 2016 y N° 7192 de 2016, fijó los requisitos, obligaciones y estableció las normas de control para que un servicio sea calificado como exportación, de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 12, letra E), N° 16.

En cumplimiento de dicha normativa, el servicio en cuestión deberá cumplir los siguientes requisitos:

1. Realizado total o parcialmente en Chile a personas sin domicilio ni residencia en el país
2. Utilizado exclusivamente en el extranjero, con excepción de los servicios que se presten a mercancías en tránsito por el país
3. Susceptible de verificación en su existencia real y en su valor.

Por su parte, en el Resolutivo N° 2, se califican como exportación una serie de servicios enumerados en un listado anexo a la Resolución, denominado “listado de servicios calificados como exportación”, el cual se entiende que forma parte integrante de la misma.

Según el párrafo final del mencionado resolutivo, los servicios allí incluidos no requieren de una nueva calificación, sin perjuicio de tener que cumplir igualmente con los requisitos antes señalados, entre los cuales debe comprenderse la exigencia que el servicio en cuestión se encuentre, a su turno, gravado. Esto es, el exportador debe ser contribuyente del impuesto al valor agregado y los servicios de exportación respectivos estar gravados con dicho impuesto.

Por otra parte, y en lo que dice relación con el Impuesto a la Renta, cabe señalar que, conforme al artículo 59, inciso cuarto, N° 2), párrafo segundo, de la citada ley, están exentas de Impuesto Adicional las sumas pagadas “en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción... Para que proceda esta exención los servicios señalados deben guardar estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país y los pagos correspondientes, considerarse razonables a juicio del Servicio...”

### **III.- CONCLUSIÓN**

Conforme a lo expuesto, respecto de la venta de derechos sociales y propiedades desde una persona natural chilena residente en Australia, que conserva su domicilio tributario en Chile, a una sociedad australiana de la cual es partícipe, no correspondería aplicar la normativa general anti elusiva, debiendo someterse dichas operaciones a las facultades generales de fiscalización, incluidas las normas de tasación indicadas.

Lo anterior, sin perjuicio de las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble tributación, que tienen por objeto impedir el uso indebido de dichos convenios.

En lo que se refiere al tratamiento tributario de remesas que se efectúen a la sociedad adquirente de los derechos de la sociedad chilena, afectas sólo a Impuesto Adicional o a otro impuesto y a la posibilidad que la empresa chilena realice exportación de servicios a terceros países donde la empresa australiana, propietaria de los derechos sociales de la empresa chilena, no posea contratos, estese a lo expuesto precedentemente.

Saluda a Ud.,

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**

**DIRECTOR**

Oficio N° 883 de 04.05.2018

**Subdirección Fiscalización**

Oficina Análisis de Elusión

---

[1] Oficios N° 4.562/99, N° 2.626/04, N°863 y N°1583/2008 y N° 2066/2012.

[2] Oficios N° 4.562/99, N° 2.626/04, N°863/2008 y N° 2066/2012.

[3] Que Chile haya suscrito y se encuentre vigente con el país en el cual éste reside, 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.