

Resumen Oficios, Resoluciones, Circulares del SII, mayo 2023. Parte 1.

Revisa en esta sección, los Oficios, Resoluciones, Circulares relevantes que ha emitido el SII en el mes de mayo de 2023.

I.- Oficios Ley de Impuesto a la Renta.

1.- Oficio N° 1334, de 04.05.2023.

Consulta sobre rentas de una agencia en Chile de una empresa de transporte brasileña.

Tras citar la normativa que estima aplicable al caso, consulta si: 1) La agencia en Chile de la empresa residente en Brasil configura un establecimiento permanente según la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), al cual se le pueda atribuir parte de las utilidades provenientes del transporte realizado; y,

2) Los pagos que recibe la empresa residente en Brasil (directamente, o a través de su agencia en Chile) quedan comprendidos en el artículo 8° del Convenio.

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, el SII concluye que:

1) El N° 12 del artículo 2° de la LIR define el concepto de establecimiento permanente para la ley tributaria interna, cuyas instrucciones se imparten mediante la Circular N° 40 del 2021.

2) Los beneficios de la empresa residente en Brasil que provengan directamente de la explotación u operación de vehículos en tráfico internacional, en los términos antes señalados, quedarán comprendidos en el artículo 8° del Convenio, sin importar si realiza todo o parte de su actividad a través de una agencia en Chile, por lo que no pagarán impuestos en Chile.

Además, los beneficios que provengan del transporte que haya sido realizado por una empresa subcontratada, quedarán incluidos en el artículo 8°, aun cuando no estén directamente conectados con la explotación u operación por la empresa residente en Brasil de vehículos en tráfico internacional, en la medida que dicho transporte constituya una actividad complementaria a dicha explotación u operación.

2.- Oficio N° 1339 de 04.05.2023

Ingresos percibidos por contratos de promesa de venta de inmuebles, por contribuyente acogido al régimen pro-pyme.

El contribuyente consulta al SII si los ingresos que percibe una empresa dedicada exclusivamente a la compra y venta de inmuebles, sujeta al régimen pro pyme establecido en la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), con motivo de promesas de venta de inmuebles, deben o no incorporarse a la base imponible, al tenor de lo prescrito en el inciso tercero del artículo 29 de

la LIR, que establece que dichos ingresos se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente.

El SII señala que conforme a la letra (f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, la empresa acogida al régimen pro pyme determinará la base imponible sumando los ingresos del giro percibidos en el ejercicio y deduciendo los gastos o egresos pagados en el mismo, salvo en operaciones con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen de tributación de la letra A) del mismo artículo, en cuyo caso la pyme deberá determinar la base imponible y los pagos provisionales computando los ingresos percibidos o devengados y los gastos pagados o adeudados, según las normas generales.

Ahora bien, considerando que la letra (f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR establece una regla expresa sobre reconocimiento de ingresos para el caso de contribuyentes sujetos al régimen pro pyme establecido en la letra D) del artículo 14 de la LIR, los ingresos originados en promesas de venta de inmuebles celebrados por un contribuyente acogido al referido régimen pro pyme deben incorporarse a la base imponible en el ejercicio en que se perciban.

3.- Oficio N° 1343, del 04.05.2023

Aplicación de artículo 55 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta en adquisición de sitio eriazo.

Contribuyente señala al SII que hace algunos años solicitó un crédito hipotecario para la adquisición de un terreno tipificado en aquel momento como sitio eriazo y que tenía una vivienda no regularizada que posteriormente cumplió con la normativa correspondiente, modificándose el destino del terreno a habitacional, consultando si existe alguna rebaja de impuestos por el crédito hipotecario en los términos planteados.

Al respecto el SII informa que, a partir de lo dispuesto en el artículo 55 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), para acceder al beneficio tributario contenido en dicha norma es necesario que:

“a) Se trate de intereses efectivamente pagados durante el año por créditos con garantía hipotecaria que se hubieren destinado a adquirir o construir una o más viviendas destinadas a la habitación, cualesquiera que sean las características de éstas. Esto es, nuevas o usadas o acogidas a normas de textos legales especiales, como, por ejemplo, a las disposiciones del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, pero no acogidas a la franquicia tributaria de la Ley N° 19.622.

b) Se trate de intereses efectivamente pagados durante el año por créditos de igual naturaleza a los señalados en la letra a) anterior, esto es, con garantía hipotecaria, destinados a pagar los créditos originales indicados en el punto precedente.

En el caso planteado, el crédito hipotecario obtenido se destinó a la adquisición de un terreno calificado como sitio eriazo, incumpléndose la exigencia de destinar el crédito a la adquisición o construcción de una o más viviendas y, en consecuencia, no corresponde en la especie el beneficio establecido en el artículo 55 bis de la LIR”.

4.- Oficio N° 1349, del 04.05.2023.

Aplicación de normas de precios de transferencia a contribuyentes de zona franca.

Contribuyente consulta al SII cuál es la normativa aplicable a las operaciones que se realicen entre empresas relacionadas ubicadas en territorio nacional y empresas ubicadas en zona franca, considerando que esta última es una entidad anexada al territorio nacional, solicitando confirmar que la norma de control aplicable corresponde a la descrita en el artículo 64 del Código Tributario y no a la establecida en el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Al respecto, conforme con la letra a) del artículo 2° del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 del año 2001, se entiende por zona franca, el área o porción unitaria de territorio perfectamente deslindada y próxima a un puerto o aeropuerto amparada por presunción de extraterritorialidad aduanera.

El SII precisó que dicha presunción tiene por objeto considerar como si estuvieran en el exterior del país a las mercancías extranjeras ingresadas a las zonas o depósitos francos, con el propósito de eximir las del pago de derechos, impuestos y demás gravámenes que se perciban por las aduanas.

De este modo, conforme se desprende de lo anterior, la presunción de extraterritorialidad aduanera tiene como objeto eximir de determinados gravámenes a las mercancías extranjeras, entendiendo fictamente que éstas se encuentran en el exterior. Ello no implica entender que el domicilio o residencia de las empresas ubicadas en la zona franca está fuera de Chile.

El SII concluye que: *“Por consiguiente, las operaciones que se realicen entre empresas relacionadas ubicadas en territorio nacional y empresas ubicadas en una zona franca deberán observar la normativa aplicable a los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, lo que incluye al artículo 64 del Código Tributario, entre otras normas”.*

5.- Oficio N° 1422, de 10.05.2023

Tributación aplicable a la venta de non fungible tokens.

Contribuyente consulta al SII respecto de una fundación sin fines de lucro (XX) que pondrá a la venta, a través de una plataforma online, una edición limitada de non fungible tokens (NFT), los que consisten en representaciones inequívocas de activos, tanto digitales como físicos, en la red blockchain. Usan la misma tecnología que las criptomonedas, pero al contrario de estas no se pueden dividir ni intercambiar entre sí, aunque se pueden comprar y vender.

En este caso, los NFT que venderá XX serán obras de arte digitalizadas a cambio de unidades de una criptomoneda, a través de una “wallet”. Los adquirentes de los NFT podrán ser empresas o personas residentes en Chile o en el extranjero.

En suma, se trata del intercambio de activos digitales, sin que, al menos directamente en la transacción propuesta, haya ningún traspaso de unidades de moneda de curso legal, ya sea chilena (pesos) o extranjera (USD o EU).

Luego, considerando que XX será un contribuyente de la primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), formula una serie de consultas, las cuales serán abordadas sistemáticamente más adelante.

Al respecto, y como primera cuestión, el SII señala que los denominados NFT no se encuentran definidos ni regulados en nuestra legislación. Luego, en términos muy generales puede entenderse que consisten en certificados digitales de autenticidad que, mediante la tecnología blockchain, se utilizan para registrar la propiedad de un activo.

Por tanto, los NFT actúan como activos digitales únicos que no se pueden cambiar entre sí, ya que no hay dos iguales, y cuyo subyacente puede ser todo aquello que pueda representarse digitalmente, por ejemplo, una imagen, un gráfico, un video, música o cualquier otro contenido de carácter digital.

Ahora bien, sin perjuicio que la presentación no aporta mayores antecedentes para establecer cuáles son, en definitiva, los bienes o derechos que comprende el contrato de compraventa del NFT, considerando que el enajenante es una fundación, no es aplicable la letra e) del inciso 1° del N° 8 del artículo 17 de la LIR, siendo irrelevante para el presente caso si la venta del NFT involucra o no la venta de la obra de arte digital subyacente, puesto que el enajenante no sería el respectivo inventor o autor.

Aclarado lo anterior y respecto de las consultas formuladas, el SII concluye que:

1) Atendido el concepto amplio de renta definido en el N° 1 del artículo 2° de la LIR, el mayor valor obtenido en la venta de NFT constituye un incremento patrimonial para el enajenante. Considerando que su tributación no se encuentra expresamente establecida en otra categoría, se clasifica como una renta del N° 5 del artículo 20 de la LIR, afectándose con impuesto de primera categoría (IDPC) e impuestos finales, según corresponda.

2) En la medida que la fundación enajenante se encuentre domiciliada en Chile y sea contribuyente de IDPC, deberá determinar la base imponible conforme lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, salvo que se encuentre acogida al régimen simplificado establecido en la letra D) del artículo 14 de la LIR, en cuyo caso deberá determinar la base imponible, en términos generales, sobre la base de los ingresos percibidos y los gastos pagados.

3) Conforme al inciso segundo del artículo 29 de la LIR, los ingresos se incluyen en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados⁴ y/o percibidos, según corresponda al régimen en que se encuentre acogida la fundación.

En el caso consultado, la renta se encontrará devengada en el mismo momento en que se produzca la enajenación de los activos digitales, ya que en esa fecha se adquiere un título o derecho sobre ella, debiendo formar parte de los ingresos brutos del ejercicio.

Por su parte, atendido que, como pago por los NFT, la fundación recibirá unidades de una criptomoneda a través de una “wallet”, para la fundación la renta se entenderá percibida desde el

momento en que las criptomonedas sean recibidas en la wallet, aun cuando hasta ese momento no haya ningún traspaso de unidades de moneda de curso legal, ya sea chilena (pesos) o extranjera (USD o EU).

4) Las criptomonedas recibidas como pago por la venta del NFT se deben considerar al valor de cotización promedio de mercado en pesos que tenían al día de enajenarse los activos digitales (renta devengada) o al día en que fueron recibidas en la wallet (renta percibida), atendiendo al régimen tributario al cual se encuentre acogido el enajenante.

Independiente de lo anterior, la fundación que enajena los NFT también deberá reconocer en la determinación de la base imponible del IDPC la variación que se produzca al momento de convertir las criptomonedas a moneda de curso legal.

5) Conforme al artículo 30 de la LIR, de los ingresos brutos se deducirá el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de la renta y los gastos necesarios para producirla, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 del mismo texto legal.

6) Por otra parte, respecto del comprador del NFT, cuando se trate de un contribuyente domiciliado o residente en el país, al momento de pagar los NFT con criptoactivos (enajenarlos), las rentas obtenidas en dicha operación –producto de la variación de la cotización promedio de mercado en pesos que tenía la criptomoneda al momento de su adquisición y a la fecha de enajenación o pago de los NFT– se encontrarán afectas al IDPC y al impuesto global complementario.

7) Finalmente, ambos contribuyentes –vendedor y comprador– deberán reconocer el resultado de la operación en sus declaraciones anuales de impuestos a la renta. Adicionalmente, de existir alguna entidad intermediadora, esta deberá informar las operaciones de compras y ventas de los activos digitales, en la declaración jurada N° 1891.

II.- Oficios Ley de IVA.

1.- Oficio N° 1335, de 04.05.2023.

IVA en entrega a título oneroso de componentes sanguíneos por parte de un Centro de Sangre.

Contribuyente señala que es una institución pública dependiente del Servicio de Salud Concepción que produce componentes sanguíneos (glóbulos rojos, plaquetas, crioprecipitados, entre otros), a partir de donaciones voluntarias. Indica que el centro entrega un porcentaje de su producción a clínicas privadas, a valor FONASA, con el objeto de recuperar los fondos públicos empleados en la preparación de los componentes.

Tras indicar que para estos efectos el centro emite facturas bajo el código de actividad N° 869010 “actividades de laboratorios clínicos y bancos de sangre”, consulta si las operaciones indicadas se

encuentran exentas en virtud del N° 7 del artículo 13 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

Al respecto el SII señala:

...de acuerdo con la descripción formulada y a pesar que la sangre se obtenga mediante donaciones, su posterior transferencia a título oneroso, efectuada por un vendedor habitual, configura el hecho gravado de “venta” de acuerdo al N° 1°) del artículo 2° de la LIVS, por lo que se encuentra afecta a IVA.

Cabe precisar que la naturaleza y frecuencia de las operaciones efectuadas (habitualidad) por los centros de sangre revelan que el ánimo que guía la producción de los componentes sanguíneos no es su consumo o uso sino su reventa.

Por su parte, de acuerdo con el N° 7 del artículo 13 de la LIVS, están liberadas de IVA las prestaciones de salud realizadas por los Servicios de Salud y por las personas naturales o jurídicas que en virtud de un contrato o una autorización los sustituyan en la prestación de los beneficios establecidos en la ley.

Luego, la exención antes indicada libera de IVA a las entidades beneficiadas únicamente respecto de los servicios prestados a terceros.

En consecuencia, conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que la transferencia a título oneroso de componentes sanguíneos a clínicas privadas configura el hecho gravado de “venta”, por lo que el centro no se beneficiaría con la exención de IVA del N° 7 del artículo 13 de la LIVS respecto de dichas operaciones”.

2.- Oficio N° 1337, de 04.05.2023.

IVA a los servicios de videoconsultas de salud prestados a empresas extranjeras.

Contribuyente consulta por una sociedad que realizará actividades de acompañamiento de carácter médico a empresas en el exterior (Estados Unidos y España) consistentes en servicios de videoconsultas en las diferentes áreas de la salud.

Tras señalar que los doctores trabajarán con la empresa por medio de boletas de honorarios y ésta se encargará de realizar el contacto con las empresas extranjeras, consulta si el servicio prestado por ellos a las empresas extranjeras se encuentra afecto a IVA; si debe realizar la verificación de actividades para comenzar la prestación de servicios a las empresas extranjeras; y, si debe emitir facturas o boletas electrónicas.

El SII señala que: *“Al respecto, y como es de su conocimiento, junto con modificar el hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), la Ley N° 21.420 incorporó un nuevo N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVS, que libera de*

IVA a los servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades.

Agrega la norma que esta exención incluye el suministro de los insumos y medicamentos, efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio cobrado por la prestación. De esta forma, para la procedencia de la exención anterior, las prestaciones de salud deben cumplir, en síntesis, con los siguientes requisitos:

a) Calificar como servicios, prestaciones y tratamientos de salud; y,

b) Calificar como ambulatorias, que son aquellos servicios médicos que no implican un tratamiento continuo de salud que incluya pernoctación y alimentación. Por su parte, se entiende que todas las prestaciones señaladas en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI) y la nómina de aranceles modalidad libre elección (MLE) que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud y aquellas que sean asimilables a las mismas o se desarrollen en el contexto de dichos procedimientos, constituyen “prestaciones de salud”, independientemente del monto de su remuneración y si son desarrolladas o no por un prestador institucional de salud, pero siempre que sean prestados por profesionales capacitados para ello de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario .

Luego, si los servicios que presta la empresa consultante califican como prestaciones de salud y son de carácter ambulatorio, se podrían favorecer de la exención contenida en el N° 20 letra E del artículo 12 de la LIVS, independiente de que el servicio se proporcione a través de medios electrónicos (telemedicina) a una persona jurídica no domiciliada o residente en Chile.

En caso que no sea aplicable la señalada exención, los servicios prestados en Chile, para ser utilizados en todo o parte en el extranjero, pueden acogerse a la exención de IVA dispuesta en el N° 16 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, en la medida que el Servicio Nacional de Aduanas los califique como exportación. Por otra parte, la Circular N° 10 de 1998, que imparte instrucciones sobre la verificación de actividades, señala que deben efectuar esta verificación todos aquellos contribuyentes que declaren inicio de actividades, den aviso de un cambio de domicilio, cambio/ampliación de giro o apertura de sucursales, en actividades por las que se deban emitir documentos que respalden transacciones afectas a IVA y que den derecho a crédito fiscal, a menos que se encuentren excluidos como ocurre con los contribuyentes no afectos a IVA. Por tanto, si la peticionaria se encuentra exenta de IVA y, por ende, no requiere emitir documentos que den derecho a crédito fiscal, no deberá efectuar una verificación de actividades.

Finalmente, en caso de que los servicios prestados gocen de alguna exención, deberá emitirse a su respecto una factura o boleta exenta o una factura de exportación, dependiendo de la exención aplicable.

3.- Oficio N° 1338, de 04.05.2023

IVA aplicable a las entradas de espectáculos públicos que se indican.

Se ha solicitado al SII confirmar el tratamiento en materia de IVA de las prestaciones que se indican, relacionadas con entradas a espectáculos públicos

El SII señala que: De acuerdo con el texto vigente del N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, se grava con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

A su turno, la letra a) del N° 1) de la letra E del artículo 12 de la LIVS exime de IVA las remuneraciones por concepto de entradas a espectáculos y reuniones artísticas, científicos o culturales, teatrales, musicales, poéticos, de danza y canto, que por su calidad artística y cultural cuenten con el auspicio del Subsecretario de las Culturas, quien podrá delegar esta atribución en los secretarios regionales ministeriales del ramo.

De acuerdo con lo prescrito en el párrafo penúltimo y final del N° 1 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, la exención referida no opera cuando, entre otras circunstancias, en los locales en que se efectúen los espectáculos o reuniones se transfieran, a cualquier título, bebidas alcohólicas. Al respecto, dicho requisito no se cumple en el caso de aquellos locales en que la transferencia de bebidas alcohólicas es habitual y tampoco cuando, con ocasión del espectáculo o reunión, se verifique en los hechos un expendio o entrega, a cualquier título, de bebidas alcohólicas en el local en que se sostiene el evento. Lo anterior, comprende no sólo el perímetro de la sala en que se lleva a cabo el espectáculo y/o reunión, sino que también aquellos aposentos, áreas o espacios contiguos o aledaños a los cuales solamente pueden ingresar personas con derecho a asistir al espectáculo.

Adicionalmente, los ingresos derivados de las entradas que accedan a los espectáculos desarrollados en escenarios cuyas áreas no sean colindantes al sector donde se produce el consumo o expendio de alcohol se encontrarán exentos de IVA en virtud de la exención contenida en la letra a) del N° 1 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

Por tanto, las entradas generales, que permiten acceder al espectáculo pero que no permiten el ingreso a los locales donde se transferirá alcohol y en la medida que estos últimos se encuentren absolutamente aislados de los escenarios, podrán gozar de la exención analizada. Por el contrario, el valor que se cobra en forma separada y que permite el acceso a los locales precedentemente señalados, deberá afectarse con IVA, ya que no es posible aplicar a su respecto del exención de IVA la señalada exención.

III CONCLUSIONES

Conforme a lo expuesto precedentemente y respecto a lo consultado, se informa que:

- 1) La entrada general accede a la exención contenida en la letra a) del N° 1 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, en la medida que se cumplan los presupuestos señalados en la disposición legal referida.
- 2) El valor pagado en forma separada por el “upgrade” VIP está afecto a IVA, en virtud del hecho gravado de servicio contemplado en el N° 2° del artículo 2° de la LIVS.
- 3) La adquisición de un “upgrade” VIP como mejora de la entrada general no afecta a la exención contenida en la letra a) del N° 1 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, siempre y cuando la venta del “upgrade” VIP se haga en forma separada de la entrada general. En caso que el “upgrade” VIP se ofrezca como parte integrante de la entrada para acceder al espectáculo respectivo, dicha entrada se encontrará afecto a IVA conforme el N° 2° del artículo 2° de la LIVS.
- 4) La inclusión del local aislado no afecta la aplicación de la exención de IVA mencionada precedentemente respecto de las entradas generales, con independencia de que se cobre o no un “upgrade” para acceder a dicho local.

Lo anterior, en la medida de que las bebidas alcohólicas que se vendan en el referido local se cobren de manera independiente del precio pagado por la entrada al espectáculo correspondiente, y siempre que el local se encuentra en los términos descritos en la presente consulta, es decir, absolutamente aislado, delimitado con rejas perimetrales y separado de los escenarios del festival, con control del paso o tránsito de personas de modo tal que las personas que ingresen y permanezcan en el no puedan disfrutar ni presenciar espectáculo o evento alguno, y que no exista la posibilidad de trasladar las bebidas ahí adquiridas hacia el lugar donde se desarrollan los espectáculos en cuestión.

4.- Oficio N° 1340, de 04.05.2023.

IVA en servicios de cuidado de adultos mayores, personas con movilidad reducida y otras condiciones.

Contribuyente sobre una entidad que realiza actividades relacionadas con el apoyo terapéutico en la toma de medicamentos, realización de ejercicios físicos y cognitivos para la mantención vital de las personas mayores, apoyo en el desplazamiento, ingesta de alimentos y ayuda a la higiene personal a personas con diferentes situaciones de salud tales como alzheimer, parkinson, limitaciones de movilidad física, deterioro cognitivo, entre otros, realizados en el domicilio del adulto mayor.

Tras agregar que dicho servicio es prestado tanto por profesionales de la salud, tales como técnico en enfermería de nivel superior (TENS), así como también por cuidadoras con curso técnico en el tema específico de cuidado de adulto mayor prestados por instituciones benéficas, y que en forma previa se realiza una evaluación psicológica por parte de un profesional de la salud a cada paciente, consulta si las referidas prestaciones se asimilan a la descrita en la nómina de aranceles modalidad libre elección (MLE) publicado en el sitio web del Fondo Nacional de Salud (FONASA), cuyo código

es 2601005 atención integral de enfermería en domicilio (atención mínima de 45) (solo para mayores de 55 años).

Al respecto el SII señala que: ...se informa que la Ley N° 21.420, junto con modificar el concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), agregó un nuevo un N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVS que libera de IVA a los “servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades”. De lo expuesto se desprende que la exención favorece a las prestaciones de salud ambulatorias; esto es, cuando se presten sin alimentación, alojamiento o atención médica y de enfermería continua para recuperar la salud, propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades.

Por su parte, se entiende que todas las prestaciones que se encuentran señaladas en la nómina de aranceles MAI y la nómina de aranceles MLE que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud y aquellas que sean asimilables a las mismas o se desarrollen en el contexto de dichos procedimientos, constituyen “prestaciones de salud”, independientemente del monto de su remuneración y si son desarrolladas o no por un prestador institucional de salud, pero siempre que sean prestados por profesionales capacitados para ello de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario.

En este sentido, atendido que el servicio prestado por la consultante no se encuentra descrito en forma específica en las nóminas antes señaladas, es necesario determinar si, para efectos tributarios, dichas prestaciones pueden asimilarse o comprenderse dentro de una prestación que sí se encuentre incluida en las citadas nóminas. Al respecto, no se debe perder de vista que la exención analizada beneficia únicamente a prestaciones de salud, por lo que, por ejemplo, aquellas prestaciones que, no estando incluidas en las nóminas, tengan por objeto el mero cuidado de adultos mayores, sin proporcionar prestaciones de salud, no califican para los efectos de la exención.

En este sentido, atendido que el servicio prestado por la consultante no se encuentra descrito en forma específica en las nóminas antes señaladas, es necesario determinar si, para efectos tributarios, dichas prestaciones pueden asimilarse o comprenderse dentro de una prestación que sí se encuentre incluida en las citadas nóminas. Al respecto, no se debe perder de vista que la exención analizada beneficia únicamente a prestaciones de salud, por lo que, por ejemplo, aquellas prestaciones que, no estando incluidas en las nóminas, tengan por objeto el mero cuidado de adultos mayores, sin proporcionar prestaciones de salud, no califican para los efectos de la exención.

A mayor abundamiento, de acuerdo con los antecedentes presentados, no se cumplirían los requisitos cuando el servicio es prestado por cuidadoras que poseen cursos técnicos en el tema específico, ya que no calificarían como profesionales capacitados según el Libro V del Código Sanitario. Conforme lo anterior, se los servicios de cuidado de adulto mayor y personas con movilidad reducida y otras condiciones se encuentran afectos a IVA conforme al N° 2°) del artículo 2° de la LIVS.

5.- Oficio N° 1341, de 04.05.2023

IVA en tratamiento de fotodepilación o fotocoagulación pilosa.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la procedencia de la exención contenida en N° 20 de la letra E del artículo 12 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios a los tratamientos de fotodepilación o fotocoagulación pilosa prestados por clínicas de salud dermatológica.

II ANÁLISIS Como es de su conocimiento, la Ley N° 21.420 modificó², a contar del 1° de enero de 2023, el concepto de hecho gravado “servicio” contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, eliminando el requisito que la remuneración provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). Luego, a contar de la fecha indicada, se grava con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración. Lo anterior, salvo que concurra alguna exención, como la incorporada⁴ por la Ley N° 21.420, que agregó un N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVS, liberando de IVA a los “servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades”.

De lo expuesto se desprende que la exención favorece a las prestaciones de salud ambulatorias; esto es, cuando se presten sin alimentación, alojamiento o atención médica y de enfermería continua para recuperar la salud, propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades. Por su parte, se entiende que todas las prestaciones que se encuentran señaladas en la nómina de aranceles MAI y la nómina de aranceles MLE que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud y aquellas que sean asimilables a las mismas o se desarrollen en el contexto de dichos procedimientos, constituyen “prestaciones de salud”, independientemente del monto de su remuneración y si son desarrolladas o no por un prestador institucional de salud, pero siempre que sean prestados por profesionales capacitados para ello de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario.

En este sentido, atendido que la depilación láser no se encuentra en las nóminas antes señaladas, es necesario determinar si, para efectos tributarios, dichas prestaciones pueden asimilarse o comprenderse dentro de una prestación que sí se encuentre incluida en las citadas nóminas. Al respecto, no se debe perder de vista que la exención analizada beneficia únicamente a prestaciones de salud, por lo que, por ejemplo, aquellas prestaciones que, no estando incluidas en las nóminas, además tengan un objetivo meramente estético, no califican para los efectos de la exención. En consecuencia, los tratamientos de fotodepilación o fotocoagulación pilosa con equipos láser no son asimilables a la prestación denominada “Tratamientos por Laser, IPL o similar por área hasta 16 cm²

por sesión” dado que dicho procedimiento se encuentra bajo el Código N° 1601124 del grupo N° 16, relacionado estrictamente con prestaciones de salud (Dermatología y Tegumentos).

A mayor abundamiento, el hecho que los establecimientos consultantes requieran de una autorización de la SEREMI de salud para su instalación o que se encuentren fiscalizados por el Ministerio de Salud, no determina que los servicios prestados por ellos califiquen como exentos de acuerdo con el beneficio en comento.

III CONCLUSIÓN Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que los tratamientos de fotodepilación o fotocoagulación pilosa prestados por clínicas de salud dermatológica no pueden acogerse a la exención contenida en el N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

6.- Oficio N° 1344, de 04.05.2023

IVA en servicios prestados por gimnasios fitness.

De acuerdo con su presentación, mediante el Oficio N° 282 de 2023 se resolvió que los servicios prestados por un gimnasio fitness se encontraban afectos a IVA según lo dispuesto en el N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), con excepción de los servicios consistentes en clases especializadas, que se encuentran exentos conforme al N° 4 del artículo 13 de la LIVS. Señala que, al haberse estimado los servicios como afectos a IVA conforme al N° 2° del artículo 2° de la LIVS, no se analizó si respecto de estos servicios se configuraba o no el hecho gravado especial del literal g) del artículo 8° de la LIVS, solicitando reconsiderar el Oficio N° 282 de 2023 en el sentido que los servicios allí descritos tampoco se encuentran gravados conforme al hecho gravado especial contenido en la letra g) del artículo 8° de la LIVS, sin perjuicio de referir en abono de sus argumentos lo resuelto en los Oficios N° 2769, N° 3198, N° 3310 y N° 3502 de 2022.

Al respecto, es importante señalar que, de acuerdo al petitorio de la consulta formulada en su oportunidad, expresamente se solicitó confirmar que

1) los servicios de XX tienen el “carácter de docentes” (exentos de IVA); “y/o, en subsidio”,

2) que “en el evento improbable que alguna actividad de XX no fuese considerada como docente”, se sirva aplicar la norma especial de servicio contenida en la letra g) del artículo 8° de la LIVS, declarando que el arriendo de inmueble no amoblado ni con instalaciones que permitan el ejercicio de una actividad comercial o industrial no se encuentra gravado con IVA. Luego, salvo que los servicios contratados por los clientes comporten en realidad prestaciones de naturaleza jurídica distinta, de otro modo no se advierte cómo, unos mismos servicios –se entiende– prestados por el gimnasio fitness, puedan encontrarse exentos por corresponder a “actividades docentes” o, “en subsidio” (esto es, en defecto de lo anterior) puedan –esas mismas actividades– transmutar para ser consideradas como un servicio de “arriendo de inmuebles” (aun cuando no gravado con IVA, de acuerdo con la presentación).

Por otra parte, a modo ejemplar, el Oficio N° 3198 de 2022, al pronunciarse sobre el arrendamiento de una piscina y saunas, señala que “si se cobra entrada al público en general por el ingreso a la piscina y saunas, dicha remuneración se encuentra gravada con IVA, por corresponder a la prestación de un servicio de diversión y esparcimiento calificado actualmente en el N° 4 del artículo 20 de la LIR. A contar del 1° de enero 2023, este servicio seguirá gravado con IVA, pero conforme a la nueva definición de hecho gravado “servicio””.

Esto último, en lugar de desvirtuar los criterios contenidos en el Oficio N° 282 de 2023, confirma que el cobro de una remuneración a cambio de realizar una serie de otras prestaciones configura el hecho gravado de “servicio” de la LIRS.

Conforme lo anterior, se estima que no hay elementos nuevos para reconsiderar lo resuelto Oficio N° 282 de 2023.

7.- Oficio N° 1414, de 10.05.2023.

IVA en cuota de mantención cobrada por cementerios.

De acuerdo con su presentación, consulta sobre la afectación con IVA del cobro anual efectuado por un cementerio parque¹ en febrero 2023, al cual se le adicionó IVA. Al respecto se informa que la Ley N° 21.420 modificó² –entre otras materias– la definición del hecho gravado “servicio”, contenida en el N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIRS), extendiendo su aplicación a todas aquellas actividades que no se encuentran comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). De esta forma, conforme al texto vigente del hecho gravado “servicio”, se grava con IVA la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

Teniendo presente lo anterior, se informa que los servicios cubiertos por la cuota de mantención cobrada por los cementerios, correspondiendo a rentas clasificadas en el N° 5 del artículo 20 de la LIR³, en la actualidad se encuentran gravados con IVA conforme la definición del hecho gravado “servicio”, contenida en el texto vigente del N° 2°) del artículo 2° de la LIRS.

8.- Oficio N° 1416, de 10.05.2023.

Consulta si cobros de prueba constituyen ventas tributables.

De acuerdo con su presentación, la empresa está implementando una aplicación para dispositivos móviles que permite la contratación de un servicio con características adicionales mediante un pago recurrente o “suscripción”, para cuyo efecto realizó una primera “venta” para plan de suscripción de la app y dos cobros de prueba, realizados por el operador de pagos para validar el medio de pago seleccionado por el usuario y activar los cobros automáticos mes a mes.

Agrega que, en el resumen de ventas enviado al Servicio, el operador de pagos envió un total que incluía la primera venta y los dos cobros de prueba, consultando si dichos cobros constituyen ventas

tributables, afectas a IVA, considerando que se realizan para validar el medio de pago del cliente y se restituyen de manera íntegra automáticamente, y en caso de no serlo, cuál sería la forma de corregir la información enviada.

Al respecto, y de acuerdo con el inciso primero del artículo 54 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), se informa que los comprobantes o recibos de pago generados en transacciones pagadas a través de medios electrónicos tendrán el valor de boleta de ventas y servicios en la forma y condiciones que determine este Servicio mediante resolución, cuestión que se concretó en las Resoluciones Ex. N° 176 de 2020 y N° 76 de 2021.

Conforme las referidas resoluciones, a fin de llevar el debido control de las operaciones efectuadas por los contribuyentes, los procesadores de pagos electrónicos deben enviar diariamente a este Servicio la información de todas las transacciones de los contribuyentes efectuadas en sus plataformas el día anterior, de modo que si los comprobantes de pagos electrónicos de prueba a que se refiere en su consulta no son anulados, esa será la información procesada y remitida.

Ahora bien, de acuerdo al párrafo final de la letra B del resolutivo primero de la Resolución Ex. N° 176 de 2020, en caso que corresponda anular una venta efectuada bajo las condiciones de emisión del comprobante a que se refiere dicha resolución, se deberá utilizar el procedimiento provisto por el mismo terminal transaccional de ventas habilitado y, en caso que no sea posible anular el comprobante, se deberá emitir una nota de crédito electrónica.

Luego, en el entendido que los cobros de prueba, realizados para la validación de medios de pago electrónicos de cliente, no corresponden a la contraprestación por un hecho gravado con IVA, se pueden anular de conformidad con la Resolución Ex. N° 176 de 2020. De no utilizar el procedimiento de anulación provisto por el mismo terminal transaccional, corresponderá su anulación mediante la emisión de una nota de crédito electrónica, identificando el comprobante asociado a cada transacción.

III.- Oficios sobre “Otras Normas”.

1.- Oficio N° 1342 de 04.05.2023

Consulta sobre pérdida de residencia y domicilio respecto de contribuyente que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una persona natural, de profesión psicóloga y nacionalidad chilena, está radicada desde 2012 en los Estados Unidos de Norteamérica (EE. UU.), junto a su cónyuge e hija. Agrega que, a la fecha, no obtiene ingresos, se encuentra emprendiendo un negocio en EE. UU. del que espera obtener rentas en el corto o mediano plazo y, junto con su marido, son propietarios de una casa en ese país, recibiendo algunas cuentas de servicios básicos a su nombre.

Desde su salida de Chile en 2012, tuvo la intención de radicarse junto a su familia en el exterior y no ha permanecido más de 6 meses de manera continua en Chile en un periodo de 2 años y tampoco más de 183 días en 12 meses, por lo que habría perdido su residencia fiscal en nuestro país. Agrega que es propietaria de un departamento en la comuna de Vitacura que sólo utiliza cuando se encuentra en el país, aunque no percibe renta alguna del mismo. Señala que mantiene inversiones en sociedades chilenas desde 2009, siendo actualmente socia en un 10% de dos sociedades de responsabilidad limitada, de las que tampoco ha percibido rentas, sin perjuicio que estas sociedades serán restructuradas en el mediano plazo mediante la cual aumentará su participación y eventualmente recibirá retiros.

Finalmente, menciona que ha prestado servicios esporádicos como psicóloga de manera on-line por los cuales ha emitido boleta de honorarios, a pesar de que correspondía la retención del impuesto adicional. Luego de citar las normas de los artículos 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), 59 y 65 del Código Civil y oficios de este Servicio, solicita confirmar que la persona natural:

- 1) Ha perdido su residencia en Chile, ya que no ha permanecido el lapso requerido, tanto de acuerdo con las normas vigentes a la fecha de su salida, como del actual texto del artículo 8 N° 8 del Código Tributario, para ser considerada como residente en Chile.
- 2) También ha perdido su domicilio en Chile, ya que no conserva su familia ni el asiento principal de sus negocios en Chile.
- 3) Debe tributar en Chile por sus rentas de fuente chilena con el impuesto adicional, sea por sus actividades profesionales o por los potenciales retiros que perciba de las sociedades en las que actualmente participa.

II ANÁLISIS El artículo 3° de la LIR dispone que toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país. Por su parte, conforme al N° 8 del artículo 8° del Código

Tributario¹, una persona natural perderá su residencia en caso de ausentarse del país por, al menos, 184 días, sean estos ininterrumpidos o no, dentro de un período de 12 meses consecutivos.

En el evento que la persona referida haya dejado de ser residente en Chile en conformidad con la normativa aplicable², para fines de determinar su posible pérdida del domicilio, será necesario establecer si, al perder la residencia, dicha persona conservó el asiento principal de sus negocios en el país³, esto es, lugar donde ejerce la actividad de la cual obtiene la mayor parte de sus ingresos y donde se encuentran radicados sus principales intereses⁴ y si dicha situación se mantiene hasta esta fecha, cuestión de hecho entregada a la revisión de las respectivas instancias de fiscalización, considerando especialmente que aún mantiene activos en Chile y que ha obtenido ingresos desde este último país. Supuesto que la persona natural, dado el tiempo transcurrido ausente en Chile, y de verificarse que no conservó el asiento principal de sus negocios en nuestro país, perdió en su momento su domicilio y residencia en Chile, deberá tributar únicamente por sus rentas de fuente chilena, con impuesto adicional, de acuerdo con las reglas generales.

III CONCLUSIÓN Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

1) En relación con la primera consulta, la persona natural perderá su residencia en Chile en la medida que no permanezca en Chile en los términos establecidos en el N° 8 del artículo 8° del Código Tributario.

2) En cuanto a la segunda consulta, en el caso que la persona haya dejado ser residente y no conserve el asiento principal de sus negocios en el país, dicha persona habrá dejado de ser domiciliada en Chile.

3) Respecto la tercera consulta, la persona natural que haya perdido su domicilio y residencia en Chile deberá tributar únicamente por sus rentas de fuente chilena con el impuesto adicional conforme las reglas generales. Con todo, la pérdida de residencia y domicilio es una cuestión de hecho entregada a la revisión de las respectivas instancias de fiscalización basada en la normativa señalada en este oficio.



chilefa.cl

Chile Finance Advisors SpA | Ebro 2740, of 602, Las Condes, Santiago, Chile.

Phone: 562 2232 9758 | E-mail: cfa@chilefa.cl