

BOLETIN TRIBUTARIO JULIO 2024

A. Actualidad

Sigue el interés del Ejecutivo en llevar adelante un proyecto tributario sin resultados positivos a la fecha.

El equipo tributario del Ministerio de Hacienda se ha reforzado con el nombramiento de un nuevo director del Servicio de Impuestos Internos, Javier Echeverry con experiencia anterior en este cargo.

Hasta ahora sus declaraciones han sido importantes pues no es partidario de subir impuestos sino controlar la evasión, contradiciendo al asesor y antes director, M Jorrat.

B. Normativa

I. Circulares

1.- Se suspende provisoriamente el IVA a las ventas o importaciones, sean éstas últimas habituales o no, de las especies, y con las tasas, que en cada caso establece la misma norma respecto de las ventas o importaciones de néctares, bebidas isotónicas y bebidas hipotónicas. (Circular N°31 de 12.07.24)

2.Exención temporal del Impuesto de Timbres y Estampillas a los créditos hipotecarios que cumplan determinados requisitos. (Circular N°32 de 19.07.24)

Esa exención particular está contenida en la Ley N°21.673 de 30 de mayo de 2024, que trata el sobreendeudamiento y en el artículo 6° establece una exención temporal del impuesto de timbres y estampillas (ITE) a los créditos con garantía hipotecaria solo en el caso que se celebren entre el 30 de mayo de 2024 y el 31 de diciembre del mismo año, ambas fechas inclusive, que tengan por fin la adquisición de inmuebles cuyo destino sea habitacional. Cumplen también con este requisito aquellos estacionamientos y/o bodegas que sean adquiridos mediante los referidos créditos o mutuos, en conjunto con los inmuebles de destino habitacional y en la misma oportunidad. Debe tratarse de la primera venta sobre la vivienda. Se desprende de lo anterior y de la historia de la Ley, en aquella parte que trata el efecto fiscal de la exención, que debe tratarse de viviendas nuevas. Deben constar en la escritura pública, en la que se deberá dejar constancia, además, del hecho de cumplirse los requisitos para acceder a la exención. Para estos efectos, se deberá consignar en dicha escritura pública una leyenda del siguiente tenor o similar: “Se deja constancia que el crédito/mutuo con garantía hipotecaria que da cuenta la cláusula y siguientes de la presente escritura pública cumple con los requisitos establecidos en el artículo 6° de la Ley N° 21.673 para acceder a la exención de impuesto de timbres y estampillas.”

Lo titulares pueden ser personas naturales o jurídicas, independientemente de su tributación; no influye el número de bienes raíces adquiridos previamente por tales deudores ni la concurrencia de subsidios habitacionales u otros beneficios vinculados con la adquisición de

viviendas, que sean adquiridos en comunidad como asimismo el precio de adquisición, ni del monto de los créditos o mutuos con garantía hipotecaria, entre otros, por lo que dichos aspectos no inciden en la aplicación de la exención.

3. Régimen opcional de impuesto sustitutivo a los impuestos finales, (global y adicional), denominado ISIF, aplicable a los contribuyentes de 1 Categoría que declaran impuestos sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, esto es contribuyentes de la letra A, y en el N°3 de la letra D) del artículo 14 de LIR en el caso del Fondo de Emergencia Transitorio por incendios. Dada la cantidad de situaciones, el lector deberá remitirse a esta Circular que resumidamente establece lo siguiente. (Circular N°34 de 30.07.24)

El ISIF se aplica sobre el saldo de utilidades tributables acumuladas contenidas en el registro de rentas afectas a impuestos (RAI) a contar del 1° de enero de 2017, las que pueden incluir las utilidades tributables acumuladas que hayan sido generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, referidas en el párrafo segundo del numeral i), letra a), N° 1, del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.7802.

Los contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 10 y 11 de la Ley podrán optar por acogerse a este régimen hasta el último día hábil bancario de enero de 2025, aplicando un ISIF con una tasa de 12% o 30%, según corresponda, sobre una parte o el total del saldo de RAI determinado al 31 de diciembre de 2023, pendiente de retiro, remesa o distribución a la fecha en que se haga efectiva la opción, con o sin derecho a los créditos contenidos en el registro saldo acumulado de créditos (SAC) del artículo 14 de la LIR, según corresponda.

II. Resoluciones

1.- Impuestos sustitutivos. (Resolución N°76 de 30.07.24)

Los artículos décimo y undécimo de la Ley N° 21.681, dispone que determinados contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría, que al término del año comercial 2023 mantengan un saldo de utilidades tributables acumuladas contenidas en el registro de rentas afectas a impuestos (RAI) a contar del 1° de enero de 2017, podrán optar por pagar a título de impuesto de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR), un impuesto sustitutivo de los impuestos finales sobre una parte o el total de dicho saldo, opción que podrá ejercerse hasta el último día hábil bancario de enero de 2025, respecto de los saldos de tales utilidades que se determinen al 31 de diciembre de 2023.

Pueden hacerlo por internet, a través del formulario denominado “Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos Formulario 50” del sitio web de este Servicio, www.sii.cl. Para los efectos del resolutivo anterior, los contribuyentes utilizarán los respectivos códigos de las

actuales líneas 80 y 81 de dicho formulario, en los cuales, de acuerdo con las instrucciones que se adjuntan como Anexo de la presente resolución.

2. Se establece como información obligatoria lo que deberán contener las guías de despacho y facturas emitidas por los contribuyentes que realicen actividades de explotación forestal tales como la producción, transporte, venta, almacenamiento, depósito, mantención o acopio de troncos o trozas de madera que no sean de especies nativas, provenientes de terrenos o bosques privados, y sea que los referidos documentos tributarios se emitan para su venta y/o transporte. Esta Resolución establece el detalle en caso que, el lector desee más información. (Resolución N°75 de 19.07.24)

III. Jurisprudencia Administrativa

a. IVA

1.- En el caso de los servicios que deban formar parte del costo de los activos fijos, sólo se podrá impetrar la devolución conforme al artículo 27 bis de la LIVS cuando se adquiera el inmueble en cuestión, cuyo valor se compone –en parte– por el costo de dichos servicios y en el caso de servicios de “ingeniería conceptual” no son de aquellos que integran el costo directo del proyecto de construcción, de modo que no cumplirían con los requisitos para acogerse a lo dispuesto en el artículo 27 bis de la LIVS. (Oficio N°1251 de 19.06.24)

2. Las sociedades de profesionales que, por incumplir los requisitos para calificar como tales, pierdan dicha calidad, perderán la exención establecida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS a partir del 1° día del mes siguiente a la ocurrencia del referido incumplimiento. Así, una sociedad de profesionales acogida a las normas de la segunda categoría pasará a tributar en la primera categoría desde el 1° de enero del año del incumplimiento. (Oficio N° 1333, de 04.07.2024)

3. Si el artículo 27 bis, (IVA en compra de bienes) es aplicable a los DFL2 de una persona que los traspasa a su carácter de empresario individual. (Oficio N° 1452, de 19.07.2024)

En el caso que una persona natural asigne las viviendas económicas a su empresa individual, no transfiere su dominio, el que continua en cabeza de la primera, con lo cual dicha asignación no implica, por sí sola, la pérdida de los beneficios tributarios incorporados al DFL N° 2. Luego, en la medida que la persona natural titular de la empresa individual se mantenga acogida a los beneficios DFL N° 2 y las rentas de arrendamiento provenientes de las viviendas económicas asignadas a su empresa individual se eximen de IVA por aplicación de lo dispuesto en el N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, en concordancia con el artículo 15 del DFL N° 2, no es aplicable lo dispuesto en el artículo 27 bis de la LIVS. (Oficio N° 1452, de 19.07.2024)

b.- Renta

1. Si las mejoras de una vivienda se informan en un formulario diverso del que indica la Resolución Ex. N° 80 de 2015 y la referida información fue puesta en conocimiento del Servicio dentro del plazo establecido en la resolución tales mejoras habrían sido incorporadas en la determinación del avalúo fiscal de la respectiva propiedad para los fines del impuesto

territorial y formarán parte del costo de bien. De haberse presentado fuera del plazo establecido en la Resolución Ex. N° 80 de 2015, las mejoras no se considerarán formando parte del valor de adquisición bien raíz, aun cuando sean incorporadas en la determinación del avalúo fiscal. (OFICIO N°1323 de 04.07.24)

2. Termino de giro en el caso del N° 3 del artículo 38 bis de la LIR, en que los propietarios contribuyentes del IGC de empresas acogidas a los regímenes de las letras A) o D) N° 3 del artículo 14 de la citada ley, pueden optar por declarar cómo afectan a dicho impuesto las rentas o cantidades cuyo retiro, remesa o distribución les corresponda conforme con la determinación señalada en los N° 1 y 2 del artículo 38 bis de la LIR. Respecto de dicha opción, los propietarios de la empresa que tengan domicilio o residencia en Chile podrán gravar las rentas determinadas a la fecha del término de giro con el IGC de manera devengada durante el período de años comerciales en que ha sido propietarios, excluyendo el año del término de giro, hasta un máximo de diez años. Esta reliquidación es en reemplazo del impuesto del 35% establecido en el N° 1 del artículo 38 bis de la LIR, debiendo efectuarse junto con el término de giro de la empresa, dentro del plazo establecido para ese efecto en el artículo 69 del Código Tributario, sin perjuicio que se permite al propietario ejercer la opción de reliquidar en abril del año siguiente, mediante el formulario 22, y solicitar la devolución del impuesto pagado por la empresa, si este excede del impuesto reliquidado que le corresponda pagar. (Oficio N°1337 de 04.07.24)

3. El reconocimiento de rentas extranjeras, conforme al artículo 12 de la LIR, deben reconocerse como regla general al momento de su percepción, por lo que el impuesto deberá determinarse, y su paridad calcularse, cuando este se encuentre pagado. En el caso de una pyme acogida al N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR está liberada de aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41 de la LIR, están sujetas a un régimen tributario especial según el cual determinan sus rentas afectas sobre base percibida. Conforme a ello, el crédito total disponible correspondiente a los impuestos soportados en el extranjero debe ser agregado a la base imponible del régimen pro pyme sobre la base de la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera correspondiente a la fecha en que las rentas que soportaron impuestos en el extranjero fueron percibidas, sin que proceda aplicar reajuste alguno ni expresar dicha cantidad según la paridad cambiaria vigente al término del ejercicio respectivo. (Oficio N°1539 de 01.08.2024)

4. I+D. (Oficio N° 1489, del 25.07.2024)

Se trata de un contribuyente que aportaría dinero a la universidad de la cual dependería el centro de investigación. La universidad destinaría estos fondos a la adquisición de bienes y la contratación de los servicios necesarios para el desarrollo del proyecto I+D, celebrando actos y contratos a nombre propio, y rindiendo cuenta al contribuyente del destino de las sumas aportadas. Supuesto que el convenio de asociación celebrado tenga por objeto realizar conjuntamente una investigación en el contexto de un Proyecto I+D certificado por CORFO, en los términos establecidos en la Ley N° 20.241, puede deducir como gasto las sumas aportadas

en la parte que no constituyan crédito, en la medida que se destinen a los conceptos indicados en el artículo 17 de la Ley N° 20.2417. Para efectos de su deducción como gasto de acuerdo con la referida ley, el contribuyente deberá acreditar o justificar fehacientemente dichos desembolsos, por todos los medios de prueba que establece la ley, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él. Si hay aportes no incrementales, el artículo 17 permite deducir las remuneraciones pagadas a personas naturales por la prestación de servicios destinados a la realización del Proyecto I+D. Por su parte, el artículo 19 de la misma ley permite la deducción de la cuota anual de depreciación de los activos fijos adquiridos o fabricados para el desarrollo del Proyecto I+D, determinada de acuerdo con el N° 5 del artículo 31 de la LIR. El contribuyente podría deducir como gasto la cuota anual de depreciación de los activos fijos destinados al Proyecto I+D, aun cuando estos sean utilizados por el centro de investigación.

IV. Varios

1.- Los fondos de inversión y fondos mutuos chilenos no pueden reclamar los beneficios del Convenio para evitar la Doble Tributación con USA, por lo que no rigen respecto de ellos las tasas rebajadas del artículo 10 (Dividendos). (Oficio N° 1338 de 04.07.2024)

2. Normas antielusivas.

Se solicita un pronunciamiento que confirme que forma parte del costo tributario de una inversión la capitalización de cuentas por cobrar que haga un accionista y si la eventual distribución de utilidades en especies y posterior capitalización de los activos distribuidos se enmarca dentro del derecho de opción del contribuyente y no es una conducta elusiva. (Oficio N° 1339, de 04.07.2024)

Se trata de una sociedad "Holding", con tres accionistas no relacionados entre sí, tiene inversiones en diversos proyectos a través de vehículos especialmente constituidos al efecto. La administración de la Holding se encuentra analizando la posibilidad de incorporar un nuevo inversionista no relacionado con los restantes accionistas de la sociedad. Considerando lo anterior, y con el objetivo de reconocer el derecho que los actuales accionistas tienen sobre las utilidades generadas por los proyectos, con anterioridad al eventual ingreso del nuevo inversionista, la administración de la Holding se encuentra analizando diversas alternativas entre las que se encuentran (i) realizar un aumento de capital que se pagará mediante la capitalización directa de cuentas por cobrar; y/o (ii) acordar una distribución de las utilidades acumuladas, y que cada accionista, libremente opte si posteriormente capitaliza o no los activos distribuidos como pago de dichas utilidades.

Para el consultante, el pago del aumento de capital por parte de los accionistas mediante el aporte o capitalización de cuentas por cobrar constituiría costo tributario para cada aportante toda vez que se trataría de aportes que se realizarán en el marco de una modificación de la sociedad consistente en un aumento de capital; implican desembolsos o inversiones efectivos ya que las cuentas por cobrar son activos y, por lo tanto, se trata de una capitalización en

especies y; se produce un sacrificio económico para el enajenante debido a que los aportantes sacrificarían el pago de un crédito por acciones de la sociedad Holding. En cuanto a la posibilidad de que la Holding realice una distribución de utilidades a los accionistas actuales para que cada uno de ellos decida si concurrir o no a un aumento de capital en la propia Holding para evitar una mayor dilución en la participación social, que sería pagado con los activos percibidos en la distribución de utilidades; se indica en la presentación que, aun cuando la operación tiene efectos de carácter tributarios, sería ejerciendo un efectivo derecho de opción con una legítima razón de negocios. Los accionistas de la Holding necesitan, por motivos de negocio, reconocer su derecho de propiedad sobre las utilidades generadas hasta la fecha del ingreso efectivo del nuevo inversionista y, asimismo, tener la flexibilidad de poder decidir si diluirse o no -más allá de lo acordado- al momento de materializarse la incorporación del nuevo inversionista. En este sentido señala que, lo que se busca con estas alternativas, es otorgar corporativa y económicamente la posibilidad a cada socio actual de decidir (derecho de opción) si reconoce en su patrimonio las utilidades previas a la reestructuración y diluirse en beneficio del nuevo inversionista, o mantener su posición dentro de la Holding al momento del ingreso del nuevo inversionista. De esta manera indica que, en esta alternativa, la legítima razón de negocios se encuentra en fines económicos (reconocimiento derecho de propiedad sobre utilidades pasadas) y corporativos (evitar una mayor dilución al ingreso del nuevo inversionista).

En consideración a los antecedentes señalados, se solicita confirmar lo siguiente: En cuanto al primer criterio que solicita confirmar, cabe señalar que el aporte de la cuenta por cobrar en el contexto del aumento de capital que se pretende suscribir, cumpliendo con las formalidades propias de la modificación del contrato social, constituiría una inversión que aumenta el capital propio tributario de la sociedad Holding. Lo anterior supone constatar que la capitalización de la cuenta por cobrar haya implicado una transferencia efectiva de recursos patrimoniales, en cuyo contexto se revisará también el origen, naturaleza y cuantía del acto jurídico que dio lugar a la cuenta por cobrar. Respecto del costo tributario de las acciones que se reciben como consecuencia del aporte de la cuenta por cobrar, se informa que este corresponderá al valor del aporte reajustado, sin perjuicio del tratamiento tributario que corresponda por el mayor o menor valor obtenido por el aportante en la enajenación del referido crédito. En cuanto al segundo criterio que se solicita confirmar, el consultante fundamenta la operación en la consecución de dos objetivos, a saber, reconocer la propiedad sobre las utilidades generadas hasta la fecha de ingreso del nuevo inversionista y tener la posibilidad de evitar una eventual dilución (mayor a la consentida) al momento del ingreso del nuevo inversionista. Al respecto, la realización de una distribución de utilidades que sería pagada en especies para que cada accionista de la Holding pueda optar si suscribir o no un aumento de capital –que sería pagado con los activos percibidos en la distribución de utilidades– u optar entre quedarse con las utilidades y diluirse en la propiedad de la Holding, en principio, formarían parte del legítimo derecho de opción de los contribuyentes a organizar sus actividades, negocios o actos afectos a impuestos de la forma que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando que los contribuyentes no tienen

la obligación de optar por aquella alternativa que sea más costosa desde el punto de vista impositivo .

En razón de lo expuesto, el SII indica que las operaciones expuestas precedentemente no constituirían actos o negocios que puedan ser considerados elusivos en los términos dispuestos en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario.

2. No se informa del Oficio N° 1450 de 19.07.24 sobre tratado de doble tributación con USA, en particular restitución del impuesto adicional pues está confuso y se pedirá aclaración.

Franco Brzovic

Brzovic & Cía.