

RECABARREN & ASOCIADOS

CONSULTORÍA TRIBUTARIA

# CLAVES TRIBUTARIAS

Septiembre 2024



# Índice

## Actualización administrativa

### Especial Convenio Doble Tributación Chile - EE.UU. Por Federico Puga, Asociado.

I Oficio Ord. N°1338 de 2024: sobre si los fondos de inversión y fondos mutuos chilenos pueden beneficiarse de las tasas reducidas para dividendos según el art. 10 del Convenio de Doble Tributación entre Chile y EE.UU.	..... 4
II Oficio Ord. N°1450 de 2024: sobre entidad no residente ni domiciliada en Chile y obligación de restitución del Impuesto de Primera Categoría en relación Convenio de Doble Tributación entre Chile y EE.UU.	..... 5
III Oficio Ord. N°1485 del 2024: sobre si servicios personales prestados en EE.UU. antes sujetos a un impuesto adicional en Chile dejarán de estarlo a partir de febrero de 2024 debido al Convenio de Doble Tributación entre Chile y EE.UU.	..... 6
IV Oficio Ord. N°1446 del 19 de julio de 2024: aplicación del Convenio para evitar la Doble Tributación entre Chile y EE.UU. y resolución EX. N°58 DE 2021. Por Gonzalo Cuevas, Asociado.	..... 6

## Actualización administrativa

I Circular N°34 y Resolución Exenta N°76 del 30 de Julio del 2024: aplicación del Impuesto Sustitutivo de Impuestos Finales (ISIF) y forma de pago del impuesto. Por Adiv Cifuentes, Auditor Tributario.	..... 8
II Oficio Ord. N°1333 de 4 de julio de 2024: efectos de incumplir los requisitos para calificar como sociedad de profesionales. Por Alfredo Pereira, Asociado.	..... 9
III Oficio Ord. N°1490 de 2024: título de administrador de condominios y sociedad de profesionales. Por Antonio Arteaga, Asociado.	..... 10
IV Oficio Ord. N°1323 de 4 de julio de 2024: aplicación de la resolución exenta N°80 de 2015. Por Constanza Cáceres, Asociada.	..... 10
V Oficio Ord. N°1339 de 4 de julio de 2024: costo tributario de acciones pagadas mediante capitalización de cuentas por cobrar y aplicación de los arts. 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario. Por Constanza Cáceres, Asociada.	..... 11
VI Oficio Ord. N°1488 de 25 de julio de 2024: donación de lotes que no cuentan con roles de avalúo fiscal individual. Por Benjamín Reborá, Asociado.	..... 11
VII Oficio Ord. N°1489 de 25 de julio de 2024: gastos en investigación y desarrollo acogidos a la Ley N°20.241. Por Benjamín Reborá, Asociado.	..... 12
VIII Oficio Ord. N°1452 de 19 de julio de 2024: aplicación del art. 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios a viviendas económicas asignadas a empresa individual. Por Sofía Raposo, Asociada.	..... 13
IX Oficio Ord. N° 1486 de 2024: emisión de factura exenta de IVA por la prestación de servicios denominados "canasta oftalmológica" o "evaluación de vicio de refracción con entrega de lentes". Por Antonio Arteaga, Asociado.	..... 13

## Jurisprudencia judicial

---

Corte de Apelaciones de Santiago falla en favor de los productores de las bebidas analcohólicas, estableciendo que determinada circular del SII vulnera el principio de legalidad tributaria.  
Por: Rodrigo Ruiz-Tagle, Asociado.

..... 14

## Columna de opinión

---

“Modificación del reclamo de avalúos: necesaria, pero insuficiente”  
Por: Joaquín Minassian, Asociado.

..... 15

En la presente edición de las Claves Tributarias, además de la correspondiente actualización de normas administrativas emitidas por el SII para mejor interpretación de normas tributarias, **presentamos un análisis especial de recientes oficios del Servicio relacionados con el Convenio para evitar la doble tributación con EE.UU.**

En materia de jurisprudencia de interés tributario, abordamos el fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago que falló a favor de los contribuyentes, estableciendo que determinada circular del Servicio de Impuestos Internos vulneró el principio de legalidad tributaria contemplado por la Constitución.

Como siempre, difundimos una columna de nuestro equipo, esta vez de nuestro asociado Joaquín Minassian.

Finalmente, **invitamos a nuestros lectores a seguir el canal de LinkedIn de Recabarren & Asociados, que incluye, entre otros, permanentes actualizaciones de normas y difusión de noticias sobre materias tributarias de interés.**

## Actualización administrativa Especial Convenio para evitar doble tributación Chile - EE.UU.

# OFICIO ORD. N°1338 DE 2024: SOBRE SI LOS FONDOS DE INVERSIÓN Y FONDOS MUTUOS CHILENOS PUEDEN BENEFICIARSE DE LAS TASAS REDUCIDAS PARA DIVIDENDOS SEGÚN EL ART. 10 DEL CONVENIO ENTRE CHILE Y EE.UU.

La cuestión principal está en determinar si los fondos de inversión y fondos mutuos chilenos califican como "personas residentes" según el art. 4 del Convenio para evitar la doble tributación con Estados Unidos de América (EE.UU.).

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos (SII) indica que es necesario tener presente que el Convenio aplica a las "personas residentes" de uno o de ambos estados contratantes (art. 1), sobre los impuestos a la renta y sobre el patrimonio exigibles por los estados contratantes (art. 2), siempre que se cumpla con los requisitos del art. 24 sobre limitación de beneficios.

En este mismo sentido, según el art. 81 de la ley sobre administración de fondos de terceros y carteras individuales (LUF) y la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), estos fondos no están sujetos a impuestos a la renta en Chile. Dado lo anterior, y que no cumplen con los requisitos del art. 4 del Convenio para ser considerados residentes, el Convenio no les es aplicable.

El oficio concluye que los fondos de inversión y fondos mutuos chilenos no pueden ser considerados "personas residentes" según los términos del Convenio entre Chile y EE.UU. En consecuencia, no pueden reclamar los beneficios del Convenio, incluyendo las tasas reducidas para dividendos establecidas en el art. 10 del Convenio.

Autor: Federico Puga, Asociado.

# OFICIO ORD. N°1450 DE 2024: SOBRE ENTIDAD NO RESIDENTE NI DOMICILIADA EN CHILE Y OBLIGACIÓN DE RESTITUCIÓN DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA EN RELACIÓN CON EL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE CHILE Y EE.UU.

A propósito del Convenio de Doble Tributación entre Chile y EE.UU. se consulta al SII sobre la procedencia o no de restituir el impuesto de primera categoría de una entidad que es un fondo registrado en las Islas Vírgenes Británicas ("el Fondo"), considerado fiscalmente transparente, con el 97% de sus participantes residentes en EE.UU. El Fondo posee la totalidad de la propiedad en una sociedad en EE.UU. considerada *Disregarded Entity* para efectos del impuesto federal, la cual recibe dividendos de una administradora de fondos de pensiones en Chile.

El análisis se centra en si los dividendos percibidos por el Fondo a través de la *Disregarded Entity* deben estar sujetos a la restitución del 35% del crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC) según la legislación chilena, y si estos dividendos pueden beneficiarse del art. 4 transitorio de la Ley N° 20.899, que exime de dicha restitución a residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación, aunque el convenio no esté vigente.

En este contexto, mediante la Resolución Ex. N°151 de 2020 el SII entiende como entidad transparente a aquellas entidades o acuerdos cuya renta o parte de su renta no se encuentra sometida a imposición a nivel de dichas entidades o acuerdos, sino que al nivel de las personas que tienen un interés en ellas. En la medida en que estas personas sean las beneficiarias de las rentas y acrediten mediante el certificado respectivo su residencia en un país con el que Chile tiene un convenio vigente, no estarán obligadas a la restitución del art. 63 de la LIR.

Por lo anterior, para abordar la consulta, se analizan las siguientes cuestiones:

1. Si el Fondo y la *Disregarded Entity* pueden considerarse fiscalmente transparentes conforme a la Resolución N°151 de 2020.
2. Si los documentos presentados son suficientes para acreditar que los beneficiarios del Fondo y la *Disregarded Entity* son residentes de EE.UU.
3. Si, en consecuencia, los dividendos pueden beneficiarse del crédito por IDPC sin la obligación de restitución del 35%.

Al respecto, se concluye que:

1. El Fondo y la *Disregarded Entity* podrán ser considerados como transparentes si cumplen con los requisitos establecidos en la Resolución N°151 de 2020.
2. Dado que el convenio con EE.UU. no estaba vigente en el momento de la consulta, pero fue suscrito antes del 1° de enero de 2020, se pueden presentar documentos distintos al certificado de residencia para demostrar la residencia de los beneficiarios en EE.UU. Estos documentos deben ser emitidos o autorizados por la autoridad tributaria competente de EE.UU.
3. Si se cumplen los requisitos mencionados y se acredita correctamente la residencia y la transparencia fiscal, no procederá la obligación de restitución del 35% del crédito por IDPC para los dividendos correspondientes a personas residentes en EE.UU. con intereses en el fondo.

Autor: Federico Puga, Asociado.

# OFICIO ORD. N°1485 DE 2024: SOBRE SI PERSONALES PRESTADOS EN EE.UU., ANTES ESTABAN SUJETOS A UN IMPUESTO ADICIONAL EN CHILE, DEJARÁN DE ESTARLO A PARTIR DE FEBRERO DE 2024 DEBIDO AL CONVENIO ENTRE AMBOS PAÍSES

El oficio aclara que los convenios de esta naturaleza no crean ni eliminan impuestos, sino que distribuyen la potestad de imponer tributos entre los países firmantes. La aplicación del convenio depende de que la persona sea considerada un "residente calificado" según los arts. 4 y 24 del mismo.

En este contexto, los servicios personales prestados por un "residente calificado" en EE.UU., estarán sujetos a tributación únicamente en EE.UU. conforme al art. 14 del convenio, salvo que se cumplan ciertas condiciones que permitirían a Chile gravar la renta sin límites según su legislación interna. Estas condiciones incluyen la existencia de una base fija de actividades en Chile o la permanencia del residente en Chile por más de 183 días en un período de doce meses.

Se concluye que los beneficios del convenio comenzarán a aplicarse a partir de los impuestos de retención en la fuente por montos pagados o devengados desde febrero de 2024. Para evitar la retención de impuestos en Chile o aplicarla a una tasa reducida, se requiere que el pagador de la renta demuestre que el beneficiario es un residente de EE.UU. mediante un certificado de residencia y una declaración jurada según lo estipulado en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Autor: Federico Puga, Asociado.

# OFICIO ORD. N°1446 DEL 19 DE JULIO DE 2024: APLICACIÓN DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE CHILE Y EE.UU. Y RESOLUCIÓN EX. N°58 DE 2021

Se solicita el pronunciamiento al Servicio de Impuestos Internos (SII) sobre la aplicación de la Resolución Ex. N°58 de 2021, para efectos del certificado de residencia y el cumplimiento del art. 24 del Convenio para Eliminar la Doble Imposición entre Chile y los Estados Unidos de América (EE.UU.).

De acuerdo con la presentación del contribuyente, en el contexto del Convenio para Eliminar la Doble Imposición entre Chile y EE.UU., se solicita aclarar la forma en que deben acreditarse los requisitos del art. 24 del Convenio para considerar a una persona como "calificada" para acceder a los beneficios del convenio y si el Anexo N°1 de la Resolución Ex. N°58 es suficiente para ello.

Además, se solicita que se informe si debido al tiempo de demora en la emisión y apostilla de los certificados de residencia por parte de la administración tributaria de los Estados Unidos, existe “marcha blanca” entre las administraciones tributarias en función del resolutivo N°3 de la Resolución Ex. N°151 de 2020.

Respecto a la primera consulta, el SII informa que la declaración jurada contenida en el Anexo N°1 de la Resolución Ex. N°58, no es suficiente para otorgar a un residente la calidad de “persona calificada” establecida en el art. 24 inciso segundo del Convenio, ya que el modelo de declaración jurada contenido en el Anexo N°1 tiene por objeto dar cumplimiento a lo establecido en el art. N°4 del art. 74 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), a fin de que el agente retenedor en Chile pueda no practicar la retención, o practicarla con una tasa rebajada establecida en el Convenio.

En cuanto al certificado de residencia, el SII confirma que dicho certificado permite presumir, salvo prueba en contrario, la residencia fiscal del contribuyente. Asimismo, admite excepcionalmente, para no efectuar la retención de impuesto adicional por servicios pagados a residentes de EE.UU., acompañar copia del documento donde conste la solicitud del certificado de residencia ante la administración tributaria correspondiente (en este caso, la Tesorería de EE.UU.), sujeto a la condición de acompañar posteriormente el certificado definitivo dentro del mismo año calendario en que no se efectuó la retención.

Autor: Gonzalo Cuevas, Asociado.

# CIRCULAR N°34 Y RESOLUCIÓN EXENTA N°76 DEL 30 DE JULIO DEL 2024: APLICACIÓN DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO DE IMPUESTOS FINALES (ISIF) Y FORMA DE PAGO DEL IMPUESTO

El 30 de julio del año 2024, el Servicio de Impuestos Internos (SII) publicó las instrucciones oficiales para la aplicación del Impuesto Sustitutivo de Impuestos Finales (ISIF) para aquellos contribuyentes que deseen hacer uso de la franquicia tributaria transitoria, de los arts. N°10 y 11 de la Ley N°21.681, que crea el Fondo de Emergencia Transitorio por Incendios y establece otras medidas para la reconstrucción, publicada el 1° de julio de 2024.

Además, con la resolución del SII, se establece el formulario para realizar la declaración y pago que los contribuyentes deben utilizar para optar al beneficio tributario.

• **Aplicación del ISIF para contribuyentes régimen semi integrado del art. 14 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).**

## a) Tasa

Se establece la tasa del 12% directa sobre las cantidades que se acojan, sin derecho a descuentos por impuestos pagados de Primera Categoría ni impuestos pagados en el extranjero, que controlen las empresas en su registro de saldos acumulados de créditos (SAC), y, se deberán descontar los créditos que hubiese correspondido a las cantidades acogidas, los que se extinguirán, para efectos de no utilizar una doble rebaja.

## b) Base imponible

Es un requisito contar con utilidades o Rentas Afectas a Impuestos (RAI) mantenidas al cierre del año 2023, calculándose de la siguiente forma:

RAI disponible para acogerse al ISIF	
(=)	Saldo RAI al 31.12.2023
(+)	Reajuste año 2024
(-)	Gastos rechazados pagados actualizados, provisionados al 31.12.2023
(-)	Distribuciones, retiros o remesas de utilidades actualizadas
(-)	División de la sociedad actualizada
(-)	Pérdida tributaria año comercial 2024 (solo para ISIF a contar del 1.1.2025)
(-)	Rentas acogidas previamente a ISIF
(-)	Ajustes por RAI rectificadas o por liquidaciones de impuestos
(=)	<b>Sub Total RAI disponible para acogerse al ISIF</b>

• **Aplicación del ISIF para contribuyentes de régimen Pyme del art. 14 D N°3 de la LIR<sup>1</sup>**

## a) Tasa

Se deberá aplicar la tasa del 30% sobre las cantidades que se acojan, pero en este caso con derecho a descontar del impuesto a pagar el crédito por los impuestos de primera categoría. Con lo anterior deberá incorporarse a la base de cálculo una cantidad equivalente al crédito a imputar, procediendo a descontar los créditos utilizados del SAC.

## b) Base imponible

Es un requisito mantener utilidades o Rentas Afectas a Impuestos (RAI) al cierre del año 2023, calculándose de la siguiente forma:

SAC disponible para imputar al ISIF	
(=)	Saldo SAC acumulado al 31.12.2023
(+)	Reajuste año 2024
(+)	Crédito por gastos rechazados pagados actualizados, provisionados al 31.12.2023, no afectos a la tributación del art. 21 de la LIR conforme a sus incisos 1° o 2°.
(-)	Crédito imputado a la distribución, retiro o remesa de utilidades actualizadas
(-)	Crédito deducido producto de la división de la sociedad actualizada
(-)	Crédito extinguido o utilizado por pagos previos de ISIF
(-)	Ajustes de crédito por rectificatorias o liquidaciones de impuestos
(-)	<b>Sub Total SAC disponible para imputar al ISIF</b>

Cabe agregar que la circular señala que no se consideraran créditos provenientes de dividendos o retiros que aumenten el registro SAC, ya sea por la Renta Líquida Imponible (RLI) positiva del año 2024 u otras razones.

## • Forma de declaración y pago del ISIF

Una vez establecidas las cantidades disponibles para acogerse al ISIF según los requisitos y condiciones señalados anteriormente, los contribuyentes deberán presentar el formulario N°50 para realizar la declaración y pago simultáneo del impuesto

<sup>1</sup> Siempre que no hayan optado por llevar contabilidad simplificada, ya que el art.11 de la Ley N° 21.681 permite solo a contribuyentes con contabilidad completa.

sustitutivo, el que incorpora casillas especiales según el régimen aplicable para informar la base afecta, el crédito utilizado -en caso de que aplique- y el impuesto a pagar.

- **Plazo para acogerse al beneficio**

El plazo para poder acogerse al ISIF vence el 31 de enero de 2025, no existiendo un límite de presentaciones para hacer uso de la franquicia.

- **Efectos del pago del ISIF**

Conforme a la Ley, una vez declarado y pagado el ISIF se producirán los siguientes efectos:

En primer lugar, el monto del crédito utilizado o al que se hubiese tenido derecho por las sumas acogidas al ISIF dependiendo del régimen, deberá ser deducido del saldo del registro SAC.

A diferencia del orden de asignación de créditos general del registro SAC, si existieran créditos generados hasta el 31 de

diciembre de 2016, se deberá imputar en primer lugar a estos y luego los generados a contar del 1° de enero de 2017.

En segundo lugar, las cantidades afectas al ISIF, se deberán deducir del registro RAI pasando a incorporarse al Registro de Rentas Exentas (REX). Asimismo, en el caso de corresponder a cantidades registradas también en el Saldo total de Utilidades Tributables (STUT), deberá deducirse e incorporarse al REX, con el objetivo de reflejar que tales cantidades ya han cumplido totalmente con los impuestos y se encuentran a disposición de ser retiradas, distribuidas o remesadas en la oportunidad que estime conveniente.

Por último, deberá descontarse del registro REX el pago del ISIF, así como también los gastos financieros y otros incurridos para su aplicación, para la correcta determinación de las cantidades netas disponibles.

Autor: Adiv Cifuentes, Auditor Tributario.

## OFICIO ORD. N°1333 DE 4 DE JULIO DE 2024: EFECTOS DE INCUMPLIR LOS REQUISITOS PARA CALIFICAR COMO SOCIEDAD DE PROFESIONALES

Se solicita al Servicio de Impuestos Internos (SII) un pronunciamiento sobre los efectos del incumplimiento de los requisitos estipulados para calificar como sociedad de profesionales, tanto en materia de Impuestos a las Ventas y Servicios, e Impuesto a la Renta.

El contribuyente señala que no existe claridad en cuanto al momento en el cual se determina el año de salida del régimen de sociedad de profesionales para efectos de la tributación que corresponda con el impuesto a la renta.

Por ello, pide el pronunciamiento respecto del año de salida del régimen de sociedad de profesionales en caso de incumplimiento de los requisitos requeridos para calificar el contribuyente como sociedad de profesionales.

Al respecto, el Servicio señala que aquellas sociedades de profesionales que dejan de cumplir los requisitos para ser tales y estén tributando en primera categoría, no modificarán su régimen tributario. Solo se verá modificado el régimen tributario en la medida que quien incumpla sea una sociedad de profesionales tributando bajo las

normas de la segunda categoría, debiendo tributar en primera categoría desde el 1° de enero del respectivo año de incumplimiento. En esa fecha deberá efectuar un inventario inicial considerando todos los activos y pasivos a su valor tributario, y determinar un capital propio tributario inicial.

Luego, el contribuyente podrá acogerse a los regímenes establecidos en el art. 14 letra A) y letra D) números 3 y 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en la medida en que cumpla con los requisitos para acceder a ellos.

En conclusión, las sociedades de profesionales que incumplan los requisitos para calificar como tales, perderán la exención indicada en el art. 12 letra E N°8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios a partir del 1° día del mes siguiente del incumplimiento señalado.

Además, ante el incumplimiento de una sociedad que tribute en segunda categoría, pasará a tributar en la primera categoría desde el 1° de enero del año de incumplimiento.

Autor: Alfredo Pereira, Asociado.

# OFICIO ORD. N°1490 DE 2024: TÍTULO DE ADMINISTRADOR DE CONDOMINIOS Y SOCIEDAD DE PROFESIONALES

El contribuyente consulta si el certificado de curso de capacitación en materias de administración de condominios otorgado por un organismo técnico de capacitación (OTEC), para ejercer la actividad de administrador o subadministrador de condominios, cumple con los requisitos de la Circular N°50 de 2022 para formar una sociedad de profesionales y acceder a la exención del art. 12 Letra E N°8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos (SII) señala que las personas que se encuentren en posesión de algún título no profesional otorgado por alguna entidad que los habilite para desarrollar alguna profesión técnica u oficio, cumple con el requisito para constituir o participar en sociedades de profesionales.

Adicionalmente, el Servicio hace presente que, para que el contribuyente se encuentre habilitado para ejercer la actividad de administrador o subadministrador de condominios, la Ley 21.442 exige que se encuentre inscrito en el Registro Nacional de Administradores de Condominios.

Sobre la base de lo anterior, el SII sostiene que las personas que aprueben el curso de administración de condominios impartido por un OTEC que se encuentre acreditado por el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo, podría constituir o participar en sociedades de profesionales.

Autor: Antonio Arteaga, Asociado.

# OFICIO ORD. N°1323 DE 4 DE JULIO DE 2024: APLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EXENTA N°80 DE 2015

Se consulta sobre la aplicación de la Resolución Exenta N°80 de 2015, que regula la forma en que los contribuyentes deben informar al Servicio de Impuestos Internos (SII) sobre las mejoras efectuadas a bienes raíces, con el objeto de ser consideradas como costo de venta.

Una persona natural adquirió un sitio eriazo en 2015, construyó una vivienda y recibió el certificado de recepción definitiva en junio de 2020. En diciembre de 2020, solicitó una modificación del destino del inmueble a habitacional mediante una petición administrativa efectuada en un formulario F2118, lo cual fue aceptado y tasado. Posteriormente, al considerar una posible venta, la persona tomó conocimiento de la Resolución Ex. N°80 de 2015, por lo que solicita confirmar si es posible utilizar otros mecanismos alternativos (solicitud realizada por medio del formulario F2118 o mediante el formulario F2963 indicado en la resolución).

El Servicio aclara que, de acuerdo con el art. 17 N°8 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), el costo tributario de bienes raíces

situados en Chile, enajenados por personas naturales, está conformado por el valor de adquisición más los desembolsos en mejoras que hayan aumentado su valor, reajustados por la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC). Además, indica que de acuerdo con la Resolución Ex. N°80 de 2015, los contribuyentes deben informar mediante el formulario N°2963 los desembolsos incurridos en las mejoras que formarán parte del valor de adquisición de los bienes raíces.

En razón de ello, el SII señala que, aun cuando se haya utilizado un formulario diferente, si la información sobre las mejoras se presentó dentro de plazo y se incluyó en el avalúo fiscal antes de la venta, el contribuyente se encuentra cumpliendo la normativa. No obstante, si la presentación se realizó fuera del plazo establecido, las mejoras no se considerarán parte del valor de adquisición, según lo previsto en la resolución.

Autor: Constanza Cáceres, Asociada.

# OFICIO ORD. N°1339 DE 4 DE JULIO DE 2024: COSTO TRIBUTARIO DE ACCIONES PAGADAS MEDIANTE CAPITALIZACIÓN DE CUENTAS POR COBRAR Y APLICACIÓN DE LOS ARTS. 4°BIS, 4° TER Y 4° QUÁTER DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Se solicita un pronunciamiento al Servicio de Impuestos Internos (SII), confirmando si forma parte del costo tributario de una inversión la capitalización de cuentas por cobrar que haga un accionista y si una distribución de utilidades en especie y la posterior capitalización de activos se enmarca en el derecho de opción y no en una conducta elusiva.

El contribuyente señala que una sociedad  *Holding* en la que participan tres accionistas no relacionados, está considerando dos alternativas para la incorporación de un nuevo inversionista. La primera opción implica un aumento de capital mediante la capitalización de cuentas por cobrar; la segunda, consiste en distribuir las utilidades acumuladas a los accionistas actuales, permitiendo que estos decidan si capitalizan los activos distribuidos como pago de dichas utilidades.

El SII confirma que el aporte de cuentas por cobrar para un aumento de capital se considera como parte del costo tributario de una inversión para el accionista, siempre y cuando se respeten las formalidades legales y se confirme la transferencia efectiva de recursos

patrimoniales. El valor de las acciones obtenidas se ajustará de acuerdo con las disposiciones vigentes en el Código Tributario. Así, el costo tributario de las acciones será equivalente al valor del aporte reajustado, teniendo en cuenta el tratamiento tributario del crédito en su enajenación.

Respecto a la distribución de utilidades en especie seguida de la capitalización de estos activos puede interpretarse como una opción legítima del contribuyente para organizar sus negocios. Esta operación busca reconocer las utilidades generadas hasta la fecha de ingreso del nuevo inversionista y proporcionar a los accionistas la flexibilidad de decidir sobre su participación en la sociedad. De acuerdo con los arts. 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, tales operaciones no se considerarían elusivas si se realizan por razones legítimas y conforme al derecho de opción del contribuyente. Sin embargo, el Servicio evaluará las circunstancias específicas del caso durante posibles fiscalizaciones para asegurar el cumplimiento de la normativa.

Autor: Constanza Cáceres, Asociada.

# OFICIO ORD. N°1488 DE 25 DE JULIO DE 2024: DONACIÓN DE LOTES QUE NO CUENTAN CON ROLES DE AVALÚO FISCAL INDIVIDUAL

En su presentación, el contribuyente señala que donará a sus hijos algunos lotes de terrenos, producto de una subdivisión, que actualmente solo cuentan con pre-roles. De esta manera, solicita un pronunciamiento al Servicio de Impuestos Internos (SII) respecto al valor de la tasación de dichos terrenos para efectos de la insinuación y cálculo del impuesto, así como la manera de completar el formulario electrónico en el sitio web del SII.

Al respecto, el Servicio señala que, tratándose de donaciones de lotes que solo cuentan con pre-roles, se deberá considerar el avalúo fiscal del terreno subdividido vigente al semestre en el cual se presenta la insinuación, en la parte que proporcionalmente corresponda a cada uno de ellos. Para dicha información, deberá solicitarse al SII, previo a la solicitud de autorización, la emisión de un certificado de avalúo fiscal proporcional para cada uno de los lotes que se donarán.



Por otra parte, para efectos de completar el formulario electrónico 4412, los lotes que cuenten con pre-roles se deben ingresar en "Otros bienes y/o derechos no considerados en los puntos anteriores", de la subsección "Otros", de la sección de "Declaración de Bienes".

Autor: Benjamín Reborá, Asociado.

## OFICIO ORD. N°1489 DE 25 DE JULIO DE 2024: GASTOS EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO ACOGIDOS A LA LEY N°20.241

El contribuyente solicita un pronunciamiento al Servicio de Impuestos Internos (SII) acerca del tratamiento tributario de los aportes efectuados con motivo de un convenio de asociación de investigación y desarrollo, así como sobre su acreditación para efectos de su deducción como gasto.

En específico, una sociedad anónima en Chile planea realizar un convenio de asociación con una universidad chilena para financiar parte de un proyecto de investigación FONDEF-ANID. La investigación será realizada por la universidad por medio de un centro que califica como centro de investigación según la Ley N°20.241, la cual incentiva la inversión privada en investigación y desarrollo. La sociedad realizaría aportes incrementales (dinero para equipamiento y gastos operativos) y no incrementales (personal, equipamiento e instalaciones).

De esta manera, se solicita confirmar si para deducir estos gastos según la Ley N°20.241 no es necesario que las facturas estén exclusivamente a nombre del contribuyente, y que la presentación del convenio certificado por CORFO, la documentación de transferencias y las facturas a nombre de la universidad serían suficientes para acreditar lo anterior. Asimismo, buscan confirmar si los aportes no incrementales en horas hombre, remuneraciones y depreciación de maquinaria califican como gastos necesarios según el art. 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Al respecto, el Servicio señala que, de acuerdo con lo expuesto en la Ley N°20.241:

- a) Los desembolsos deducibles pueden ser realizados por el contribuyente o por un tercero a su cuenta, sin requerir que las facturas estén emitidas a nombre del contribuyente.
- b) Respecto a la documentación señalada para acreditar el gasto, no es posible, de forma previa, validar qué antecedentes son necesarios para justificar los desembolsos como gastos. De igual forma, los gastos pueden ser acreditados por cualquier medio de prueba permitido por la ley.
- c) Los aportes no incrementales, como remuneraciones, y la depreciación de activos del contribuyente destinados al proyecto, pueden ser deducidos como gasto si cumplen con los requisitos legales, incluso si son usados por el centro de investigación.

Por último, el derecho al crédito, establecido en el art. 18 de la Ley N°20.241, y el cumplimiento de los requisitos para que proceda la deducción de gastos, deberán ser acreditados y validados durante la fiscalización correspondiente.

Autor: Benjamín Reborá, Asociado.

# OFICIO ORD. N°1452 DE 19 DE JULIO DE 2024: APLICACIÓN DEL ART. 27 BIS DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS A VIVIENDAS ECONÓMICAS ASIGNADAS A EMPRESA INDIVIDUAL

El contribuyente solicita confirmar que los empresarios individuales y las personas jurídicas pueden solicitar el beneficio del art. 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) en el caso de tratarse de viviendas económicas adquiridas para inversión.

El SII indica que, conforme a la Ley, a las franquicias, exenciones y beneficios establecidos en el DFL N°2, incorporados a las respectivas viviendas económicas, por regla general, solo pueden acceder las personas naturales y hasta un límite de dos viviendas.

Asimismo, indica que, al asignar las viviendas económicas a su empresa individual, la persona natural no transfiere su dominio, por lo que dicha asignación no implica, por sí sola, la pérdida de beneficios tributarios incorporados al DFL N°2.

Luego, señala que, en la medida en que la persona natural referida se mantenga acogida al DFL N°2 y las rentas de arrendamiento de las viviendas económicas asignadas a su empresa individual se eximan de IVA por aplicación del art. 12 letra e) N°7 (INR y los afectos a impuesto adicional), en concordancia con el art. 15 del DFL N°2, no es aplicable lo dispuesto en el art. 27 bis de la LIVS.

Finalmente, respecto a las personas jurídicas, menciona que, en la medida en que no pueden acogerse a los beneficios establecidos en el DFL N°2, pueden utilizar el mecanismo establecido en el art. 27 bis de la LIVS, siempre que cumplan sus requisitos.

Autora: Sofía Raposo, Asociada.

# OFICIO ORD. N° 1486 DE 2024: EMISIÓN DE FACTURA EXENTA DE IVA POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DENOMINADOS “CANASTA OFTALMOLÓGICA” O “EVALUACIÓN DE VICIO DE REFRACCIÓN CON ENTREGA DE LENTES”

El contribuyente consulta sobre la procedencia de emitir facturas exentas de IVA por servicios denominados “canasta oftalmológica” o “evaluación de vicio de refracción con entrega de lentes”, en cuyos procesos de licitación las entidades convocantes han dado distintas interpretaciones respecto a la emisión de facturas exentas de IVA.

El Servicio de Impuestos Internos (SII) señala que la exención de IVA dispuesta en el art. 12 letra E N°20 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) libera de IVA a los servicios, prestaciones y procedimientos y procedimientos de salud ambulatorios, siempre que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud, propios de prestadores de salud.

Así también, esta exención aplica respecto del suministro de insumos y medicamentos efectuados en la ejecución de servicios de salud ambulatorios, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio de la prestación.

Con respecto a la entrega de lentes ópticos, entendiendo que estos no pueden ser considerados como insumos utilizados y

consumidos en el procedimiento oftalmológico, el SII sostiene que su entrega debe ser considerada una venta afecta a IVA conforme a lo dispuesto en el art. 2° números 1°) y 3°) de la LIVA.

Autor: Antonio Arteaga, Asociado.

## Jurisprudencia judicial

# CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO FALLA EN FAVOR DE LOS PRODUCTORES DE LAS BEBIDAS ANALCOHÓLICAS, ESTABLECIENDO QUE DETERMINADA CIRCULAR DEL SII VULNERA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

El 11 de marzo de 2024, el Servicio de Impuestos Internos (SII) publicó la Circular N°11, que fijaba un impuesto suplementario a bebidas analcohólicas. A raíz de esto, algunas empresas del rubro interpusieron recurso de protección ante las cortes de apelaciones respectivas, alegando que dicha instrucción no respetaba el principio de legalidad de los impuestos, ya que el SII habría estado introduciendo un nuevo impuesto por instrucción administrativa, cuando solo se pueden decretar tributos a través de vía legislativa.

Por consiguiente, con fecha 5 de julio de 2024, en una de las causas judiciales de recurso de protección entre la empresa Watt's y el SII, la Corte de Apelaciones de Santiago acogió el recurso, sentenciando que se incurrió en faltas a las garantías constitucionales, ordenando dejar sin efecto la Circular N°11 de 2024. En paralelo, también se acogió el recurso de protección interpuesto por otras empresas del rubro, como CCU.

Sin embargo, el SII decidió perseverar, apelando contra dichas sentencias, alegando que su interpretación era correcta. Esta insistencia por la vía judicial no tuvo

resultados, pues Hernán Frigolett dejó el cargo de director del SII. Llegó Javier Etcheberry como director subrogante, quien el 12 de julio de 2024 publicó la Circular N°31, la cual suspende provisionalmente lo instruido por la Circular N°11, para luego, dejar sin efecto, de forma definitiva la Circular N°11. Además, la entidad fiscal se desistió de los recursos de apelación interpuestos en contra de las sentencias favorables a los contribuyentes sobre los recursos de protección, validando la certeza y seguridad jurídica de los contribuyentes.

El fallo del 5 de julio de 2024 supone una confirmación de que la facultad interpretativa del Servicio de Impuestos Internos tiene limitaciones, establecidas en la Constitución Política de la República mediante el llamado "principio de legalidad" tributaria. A partir de este solo se podrá establecer un impuesto mediante una ley, y, no, como pretendía el SII, por medio de una circular, la que solo tiene efectos para sus funcionarios y no para los contribuyentes.

Autor: Rodrigo Ruiz-Tagle, Asociado.

# Columna de opinión

## “MODIFICACIÓN DEL RECLAMO DE AVALÚOS: NECESARIA, PERO INSUFICIENTE”

Joaquín Minassian Cabo, asociado, Recabarren Asociados

A partir del año 2018, los avalúos de los bienes raíces en Chile han tomado una especial relevancia en materia tributaria. Ese año se efectuó una retasación general de todos los bienes no agrícolas en Chile, y se aumentó significativamente su valor fiscal, al punto de acercarse al valor comercial.

Tras esta retasación, los contribuyentes se cuestionan cada vez más si el avalúo fiscal de su propiedad está correctamente determinado, y cuáles son las vías de impugnación, principalmente, porque el proceso de tasación efectuado por el Servicio de Impuestos Internos (SII) suele ser bastante complejo de entender, por decir lo menos. El propio SII determina el avalúo fiscal de cada una de las propiedades, siendo la base para el cobro de lo que comúnmente llamamos contribuciones. Es decir, a mayor avalúo fiscal, mayor el cobro de contribuciones, o viceversa.

Esta situación se ve exacerbada por el procedimiento para reclamar contra los avalúos de bienes raíces, antes los Tribunales Tributarios y Aduanero. En efecto, actualmente rige un procedimiento especial en contra de los avalúos establecidos que ha tenido prácticamente nulas modificaciones desde 1974. Además, la impugnación del avalúo solo puede apoyarse en estrictas causales, lo cual dificulta aún más la defensa de los contribuyentes.

Por lo mismo, es positivo que se esté tomando el real peso actual de este procedimiento, y que el Gobierno haya presentado un proyecto de ley para eliminar este procedimiento especial, trasladándolo al procedimiento general de reclamaciones, regulado en los arts. 123 y siguientes del Código Tributario.

No todo es tan sencillo en materia de tramitación legislativa. A pesar de haberse designado causales según las cuales se podrá impugnar el avalúo, estas se amplían a la totalidad de los elementos que componen el impuesto territorial, con una gran e importante excepción: no se podrá reclamar respecto del “área homogénea” ni del precio definido por el SII.



En términos simples, el “área homogénea” corresponde a “polígonos conformados por predios con características comunes tales como ubicación, uso del suelo, infraestructura vial, categoría de las edificaciones, accesibilidad, equipamiento y densificación”. Es decir, el sector en el que el SII incluyó a un bien raíz en una comuna, y que influye en el precio del metro cuadrado del mismo. En la gran mayoría de los casos, el área homogénea define en una gran medida el avalúo fiscal final de los bienes raíces, por eso es inexplicable esta limitación, ya que produce un perjuicio evidente a los contribuyentes y su indefensión ante la valorización unilateral del SII. Más aún, si se considera lo expuesto sobre el misterioso proceso de las retasaciones.

La modificación buscada por el proyecto de ley es totalmente necesaria -más ante el permanente incremento de los valores de las contribuciones y el aumento de la recaudación fiscal por este concepto-, pero debe ser discutida con mayor profundidad. Los avalúos de sus bienes inmuebles son una materia de gran preocupación de las personas, y se debe repensar la propuesta legislativa. Si se limita la impugnación del factor más influyente en el precio del avalúo de un bien raíz, no solo parece ser una indicación desafortunada, sino que produce un agravio a las personas que se ven afectadas por la previa e incomprensible determinación del avalúo.