

**Anuario de Derecho Tributario**

Nº 4, Diciembre 2012

---

# Anuario de Derecho Tributario

N° 4, Diciembre 2012

---

DIRECTOR

Hugo Hurtado Araneda

COORDINADOR GENERAL

Cristián Meneses Valenzuela

COMITÉ EDITORIAL

Camilo Béjar Landabur

Claudia Méndez Massardo

Paula Parra Hein

Luis Ignacio Vergara L.

ASISTENTES EDITORIALES

Carlos Medina G.

Carla Molina G.

Guillermo Vial Y.

# Índice

---

9 **Nota del Director**

11 **Siglas y abreviaturas**

## **I. Artículos Especializados**

17 Nuevas normas sobre precios de transferencia análisis práctico a la luz del derecho de los Estados Unidos de América *por Álvaro E. Parra P.*

33 Importantes consecuencias tributarias del contrato de mandato con y sin representación *por Rodrigo Winter y Pedro Lecaros*

59 La facultad de tasación en el sistema tributario chileno. Artículo 64 del Código Tributario versus el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta *por Mauricio Loy D.*

## **II. Notas de Actualidad**

85 Nueva Regulación de las Ventas Indirectas

91 La Reforma Tributaria y las modificaciones al tratamiento tributario de las sociedades de personas y las sociedades anónimas

97 Sentencia del Tribunal Constitucional que declara inaplicable el inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario

### III. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- 103 Jurisprudencia Judicial
- 139 Jurisprudencia Administrativa
- 159 **Normas de Publicación**

### Nota del Director

---

El ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO en su cuarta edición pretende dar a conocer a la comunidad jurídica nacional e internacional temas relevantes relacionados a la aplicación de tributos tanto en Chile como en el extranjero. Esta publicación depende académicamente del Magister en Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales.

El presente número cuenta con tres secciones. La primera de ellas contempla artículos de doctrina de académicos y destacados profesionales del área, previamente aprobados por nuestro Comité Científico. En esta edición se presentan tres artículos cuyas temáticas consideran materias vinculadas a las nuevas normas sobre precios de transferencia, en relación a la legislación de los Estados Unidos, las consecuencias tributarias del contrato de mandato con y sin representación y la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos mediante un contraste entre los artículos 64 del Código Tributario y 41 E de la Ley de Impuesto a la Renta.

La segunda sección trata temas de actualidad tributaria y busca plantear problemáticas que generen un mayor interés en la investigación de esta rama del derecho. Incluimos en esta edición, notas relacionadas a la nueva regulación de las ventas indirectas, a la modificación del tratamiento tributario de las sociedades de personas y sociedades anónimas, y a un reciente fallo del Tribunal Constitucional que declaró inaplicable el inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario.

Por último, la tercera sección del presente volumen contiene resúmenes de jurisprudencia administrativa y judicial, incluyendo resúmenes de circulares y oficios del Servicio de Impuestos Internos, sentencias de la Corte Suprema, Cortes de Apelaciones y Tribunales Tributarios y

Aduaneros. A modo de ejemplo, puede citarse el resumen de la sentencia dictada por la Corte Suprema con fecha 3 de Junio de 2012 en la causa Rol 2791-2012, "Ilustre Municipalidad de Zapallar con Contraloría General de Valparaíso", referida al pago de patente municipal por parte de sociedades de inversión pasiva y la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Arica con fecha 6 de junio de 2012 en la causa Rol 3-2012, "Coca Cola Embonor con Servicio de Impuestos Internos", respecto a la imposibilidad de una matriz chilena de deducir los gastos y pérdidas de una agencia constituida en Islas Caimán al no probarse la necesidad de los gastos y al no existir una legítima razón de negocios en la respectiva operación.

Con el Anuario de Derecho Tributario, aspiramos a mantener activa la discusión académica de temas tributarios, con el fin de proponer cambios y críticas que, en definitiva, mejores el sistema impositivo chileno.

## Siglas y Abreviaturas

**APA:** Acuerdos Anticipados de Precio sobre Precios de Transferencia, por sus siglas en inglés (*Advance Pricing Arrangements*).

**APV:** Aporte Previsional Voluntario.

**APVC:** Aporte Previsional Voluntario Colectivo.

**Art.:** Artículo.

**CAV:** Cuenta de Ahorro Voluntario.

**CC:** Código Civil Chileno.

**CCCTB:** Base imponible del impuesto corporativo sobre base financiera consolidada, por sus siglas en inglés (*Common Consolidated Corporate Tax Base*).

**C de Com:** Código de Comercio.

**CDTI:** Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional.

**CPC:** Código de Procedimiento Civil.

**CS:** Corte Suprema.

**CT:** Código Tributario de Chile.

**CUP:** Precio Comparable no Controlado por sus siglas en inglés (*Comparable Uncontrolled Price*).

**Director Nacional:** Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

**Director Regional:** Director Regional del Servicio de Impuestos Internos.

**DFL:** Decreto con Fuerza de Ley.

**DL:** Decreto Ley.

**EE.UU. / USA:** Estados Unidos de América.

**E.I.R.L.:** Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.  
**Excma.:** Excelentísima.  
**FUT:** Fondo de Utilidades Tributables.  
**GAO:** Oficina o Departamento de Contabilidad General, por sus siglas en inglés (*General Accounting Office*).  
**GC:** Impuesto Global Complementario.  
**GR:** Procedimiento General de Reclamación.  
**GS:** Procedimiento de Aplicación de Sanciones.  
**Guías:** Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.  
**Iltma** (a veces **I**): Ilustrísima.  
**Iltmas:** Ilustrísimas.  
**Inc.:** Inciso.  
**IRS:** *Internal Revenue Service*, equivalente al Servicio de Impuestos Internos.  
**IPC:** Índice de Precio al Consumidor.  
**IVA:** Impuesto al Valor Agregado (D. L. 825).  
**LIR:** Ley de Impuesto a la Renta (D.L. 824).  
**Ltda.:** Limitada o de Responsabilidad Limitada.  
**Modelo OCDE:** Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.  
**Nº :** Número.  
**Nºs:** Números.  
**NCG:** Norma de Carácter General.  
**OCDE/OECD:** Organización para la Colaboración y el Desarrollo Económico.  
**ORD.:** Ordenanza.  
**Pag.** (a veces **p.**): Página.  
**Pags.** (a veces **p.** o **pp.**): Páginas.  
**PPMO:** Pagos Provisionales Mensuales Obligatorios.  
**Real Academia:** Real Academia de la Lengua Española.  
**Reg.:** Reglamento.  
**RIT:** Rol Interno del Tribunal.  
**S.A.:** Sociedad Anónima.  
**SII** a veces **Servicio:** Servicio de Impuestos Internos.

**Sec:** Sección.  
**SVS:** Superintendencia de Valores y Seguros.  
**TC:** Tribunal Constitucional.  
**Treas. Reg.:** *Treasury Regulation*.  
**TTA:** Tribunal Tributario y Aduanero.  
**USD:** Dólar Estadounidense, por sus siglas en inglés.  
**UTA:** Unidad Tributaria Anual.  
**UTM:** Unidad Tributaria Mensual.

**I**  
**Artículos Especializados**

---

# NUEVAS NORMAS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA: ANÁLISIS PRÁCTICO A LA LUZ DEL DERECHO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

ÁLVARO F. PARRA PASCUAL<sup>1</sup>

## RESUMEN

En el presente artículo se presenta el desarrollo histórico del principio "*arm's length*" y sus elementos esenciales. A continuación, se analizará su aplicación en los Estados Unidos, país donde mayor desarrollo ha tenido, con énfasis en los problemas prácticos que se han observado, y que podríamos encontrar en nuestro país a la luz del proyecto. Además se estudiarán las principales críticas al principio y otras alternativas que se han planteado para el tratamiento de las transacciones entre entidades relacionadas, específicamente el método conocido como "*Global formulary apportionment*". Finalmente, se exponen tres aspectos relevantes de la nueva norma, los métodos para calcular el precio "*arm's length*", la información que debe suministrar el contribuyente y los acuerdos anticipados de precios.

## I INTRODUCCIÓN

Desde hace ya muchos años, gracias a los avances tecnológicos, al desarrollo en el campo de las telecomunicaciones y la eliminación de barreras regulatorias, económicas y políticas, se ha visto en todo el mundo un

---

<sup>1</sup> Abogado del área tributaria del Estudio Jurídico Ovalle y Compañía Limitada. Licenciado en Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile; Máster en Derecho Tributario Internacional de la Universidad de Florida; Candidato a Doctor en Derecho Tributario Internacional de la Universidad de Florida; Ayudante de la cátedra de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica de Chile.



marcado aumento de la inversión extranjera y como corolario de esto, en la presencia de compañías multinacionales.

En pro de la eficiencia y para lograr la maximización de beneficios, ahora las empresas dividen sus funciones entre distintas unidades, las que generalmente están ubicadas en diferentes lugares del mundo, de esta manera se logran aprovechar las ventajas comparativas de cada área geográfica, produciéndose por ello intercambios comerciales internacionales entre estas empresas relacionadas.

Chile no se ha quedado al margen de esta tendencia, tanto así que el año 2011 la inversión extranjera directa alcanzó el nivel record de US\$13.790 millones<sup>2</sup>. Esta situación, muy positiva desde el punto de vista comercial y fundamental para el desarrollo de nuestro país, ha significado la introducción de formas de hacer negocios cada vez más sofisticadas y complejas. Imponiendo a las autoridades la obligación de actualizar las normas aplicables con la finalidad de adaptarse a las nuevas realidades a que se ven enfrentados.

Es precisamente en este campo donde encontramos la problemática de los precios de transferencia, uno de los temas más relevantes dentro del derecho tributario internacional moderno y el cual, hasta ahora, no había recibido un tratamiento sistemático en nuestra legislación.

En este sentido, la recién aprobada reforma tributaria es bienvenida. Tal y como se esperaba ella incorpora los principios actualmente en boga y recogidos en las legislaciones modernas siguiendo los lineamientos de la OCDE, que tienen como núcleo el principio "*arm's length*".

En el presente artículo exploraré los principales aspectos de la reforma y la aplicación práctica de ciertos elementos en ella incluidos. Para ello, en primer lugar me referiré al principio "*arm's length*", fundamento sobre el que descansan las reglas propuestas, su evolución histórica y desarrollo, así como las principales críticas a que ha sido objeto y la alternativa del procedimiento formulario; a continuación estudiaré la nueva normativa contenida en el proyecto de ley enfocándome principalmente en la elección del mejor método; requerimientos de información y acuerdos anticipados de precios. En lo relacionado con estos temas analizaré la legislación de los Estados Unidos de América país donde mayor desarrollo ha tenido esta disciplina y su aplicación práctica, para finalizar con mis conclusiones.

<sup>2</sup> Foreign Investment Committee, Government of Chile. *Foreign Investment Review*. Enero, 2012. [en línea] <<http://www.foreigninvestment.cl/images/stories/pdfs/newsletter/2012.01.pdf>> [consulta: 20 de agosto de 2012].

## II PRINCIPIO "*ARM'S LENGTH*", DESARROLLO Y EVOLUCIÓN

El principio de neutralidad, de plena concurrencia o "*Arm's Length Principle*", es el criterio que la comunidad internacional ha acordado adoptar, bien sea por medio de convenios para evitar la doble tributación o por la legislación interna de cada país, para solucionar los problemas producidos por los precios de transferencia.

La importancia de este principio radica en que es el criterio que se ha elegido para servir de medida de cómo debieran realizarse las transacciones entre partes relacionadas, y todas las normas y mecanismos que se implementan descansan sobre él y tienen por objeto lograr hacerlo operativo y aplicable.

El nombre del concepto "*arm's length*", traducido literalmente al español como "el largo del brazo", tiene su origen en la idea de que las personas que se encuentran a una distancia superior a la de su propio brazo están en una situación de independencia, sin que pueda ser su comportamiento influenciado por otro<sup>3</sup>.

La historia de este principio comienza en la década del 30, cuando Mitchell B. Carroll recibe de la Liga de las Naciones el encargo de estudiar los problemas que se producían entre los distintos países con motivo de los precios de transferencia. Como resultado de dicha misión, Carroll entrega un documento llamado "Methods of Allocating Taxable Income, of League of Nations, Taxation of Foreign and National Enterprises, Studies of the Tax Systems and the Methods of Allocation of the Profits of Enterprises Operating in More than one Country", llamado también "El Reporte Carroll"<sup>4</sup>.

En este reporte, donde se analizan 24 países, se describe el problema de los precios de transferencia y se propone como solución que las empresas transnacionales fueran gravadas sobre la base del principio de entidad separada, es decir, que las diferentes entidades integrantes de la multinacional debían ser consideradas como empresas independientes

<sup>3</sup> VILLAVERDE, GÓMEZ, MARÍA BEGOÑA Y OTROS. Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los convenios de doble imposición. Bogotá, Colombia. Legis Editores S.A, 2006, p. 269.

<sup>4</sup> MAYER, S. Formulary Apportionment for the internal market. Ámsterdam, Holanda. IBFD Doctoral Series 17, 2009, p. 10.

entre sí, y por lo tanto gravada cada una por el Estado con el que tenía vinculación personal.

Carroll argumenta en su informe que se debe preferir este principio ya que la contabilidad separada es "... flexible y puede ser rápidamente modificada cuando los métodos de contabilidad mejoran o las circunstancias cambian..."<sup>5</sup>.

En el mismo reporte, Carroll afirma que el principio de la entidad separada sólo funcionaría correctamente si se implementa con un método de atribución de ganancias, sugiriendo luego, que este método debía ser el principio "arm's length".

*"En razón de que el comportamiento de una firma y sus subsidiarias sobre la base del modo en que lo harían empresas independientes resuelve todos los problemas de división [de la base imponible] se recomienda que, en principio, las subsidiarias no sean consideradas como establecimientos permanentes de una empresa sino que sean tratadas como una entidad independiente; y si se prueba que las transacciones entre firmas asociadas han sido llevadas adelante de modo tal de derivar ganancias de una subsidiaria, las ganancias así derivadas deben ser atribuidas a la subsidiaria sobre la base de cómo se hubieran atribuido si la transacción hubiera sido celebrada entre empresas independientes"*<sup>6</sup>.

Lo aseverado por Carroll en su informe ha sido recogido por la OCDE y vemos que es muy similar a la definición que ésta da en el modelo de 1979, donde se señala que es: "el precio que habrían acordado partes no conexas implicadas en transacciones iguales o análogas en el mercado abierto"<sup>7</sup>.

En el año 1934, casi al mismo tiempo que Carroll realizaba sus estudios, en los Estados Unidos se promulgaban regulaciones aplicando el principio "arm's length" como método para atribuir las utilidades<sup>8</sup>. Ellas se mantienen inalteradas hasta 1968<sup>9</sup>, año en que el Internal Revenue Service (IRS) realiza el primer gran tratamiento sistemático del tema, mediante la creación nuevas regulaciones, las que también mantuvieron como base este principio.

<sup>5</sup> BAISTROCCHI, EDUARDO Y OTROS. Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica. Buenos Aires, Argentina. Editorial LexisNexis, 2007, p. 47.

<sup>6</sup> Reporte de Carroll, cita tomada de BAISTROCCHI, EDUARDO Y OTROS. Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica. Buenos Aires, Editorial LexisNexis, 2007, p. 48.

<sup>7</sup> SALCEDO, CLAUDIO. Los Precios de Transferencia entre Empresas Relacionadas. (Santiago, Editorial LexisNexis (2005), p. 35.

<sup>8</sup> Reg. 86, art. 45 (1935).

<sup>9</sup> Existió una propuesta del año 1962 que pretendía utilizar una atribución de utilidades en base a fórmula, pero ella no fructificó.

Luego en el año 1986 bajo la presidencia de Ronald Reagan se realiza una reforma mayor al código tributario norteamericano, y de este lo tocante a los precios de transferencia queda reservado para la sección 482 del Código. La norma es bastante amplia y le entrega a la autoridad fiscal la atribución de impugnar los precios cuando estos no sean de mercado, otorgándole además la obligación de emitir regulaciones al respecto. Para facilitar la interpretación, de los contribuyentes el IRS junto con el Departamento de la Tesorería, en el año 1988, emitieron el "Section 482 White Paper" el que reafirmó la adscripción al principio "arm's length" en los siguientes términos: "El estándar 'arm's length' se encuentra incorporado en todos los convenios firmados por Estados Unidos para evitar la doble imposición internacional. Se encuentra previsto en los principales modelos de convenios, incluido el modelo de los Estados Unidos; se encuentra incluido en la mayor parte de los convenios en los que los Estados Unidos no es parte; ha sido explícitamente adoptado por organizaciones internacionales que han estudiado el problema de los precios de transferencia; y virtualmente todas las principales naciones industrializadas adoptan el estándar 'arm's length' como marco regulatorio en litigios de precios de transferencia [...]. Los Estados Unidos deben continuar adhiriendo al estándar 'arm's length'..."<sup>10</sup>.

Actualmente la popularidad del principio "arm's length" es innegable<sup>11</sup>, todos los países miembros de la OCDE lo recogen como medida para tratar los precios de transferencia, y vemos que pese a los años que han transcurrido desde el informe Carroll, la forma en que el principio ha sido recogido no ha variado sustancialmente.

Así, las actuales regulaciones de la tesorería de los Estados Unidos (Treasury Regulations) en la sección 1.482-1(b)(1) señalan que una transacción satisface el principio "arm's length" cuando "los resultados de la transacción son consistentes con los resultados que se hubieran producido si contribuyentes no controlados hubieran celebrado la misma transacción bajo las mismas circunstancias"<sup>12</sup>.

De la misma forma, la OECD en el artículo 9.1 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio recoge el principio de la siguiente manera: "Cuando:

<sup>10</sup> I.R.S. Notice 88-123, 1988-2 C.B. 458,475, en BAISTROCCHI, EDUARDO Y OTROS. Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica. Buenos Aires, Editorial LexisNexis, 2008, págs. 50-51.

<sup>11</sup> A las principales críticas al principio me refiero en el siguiente punto de este artículo.

<sup>12</sup> Income Tax Regulations, Volume 2, Summer 2010 Edition.

- "a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o
- "b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia"<sup>13</sup>.

### III PROBLEMAS DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO Y PRINCIPALES CRÍTICAS

Pese al enorme consenso que como he señalado ha existido desde hace ya bastante tiempo, respecto a la primacía del principio "arm's length", en los últimos años y basándose fundamentalmente en ciertas dificultades en la aplicación práctica, como también en las resoluciones que han emanado de tribunales al someterse contiendas de precios de transferencia ante ellos, se han levantado ciertas voces críticas, argumentando que quizás existan otras maneras más adecuadas y eficientes para el tratamiento de los precios de transferencia.

Las principales críticas teóricas al principio "arm's length" nacen de un –según los críticos– defecto lógico en su concepción<sup>14</sup>. Se ha mantenido siempre, que lo más correcto es aplicar este principio, por que las condiciones imperantes en transacciones similares entre partes independientes, son las condiciones de mercado que se respetarían si no se deseara incidir artificialmente en la atribución de beneficios. En otras palabras el principio "arm's length" nos entrega los resultados que se producirían en la vida real.

<sup>13</sup> OCDE, Modelo de Convenio Fiscal sobre La Renta y Sobre el Patrimonio (2000).

<sup>14</sup> REUVEN S. AVI-YONAH. Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation. (May 2009). University of Michigan Program in Law and Economics Archive: 2003-2009. Working Paper 102. <<http://law.bepress.com/umichlwps-olin/art102>> [consulta: 22 de agosto de 2012].

Sin embargo esto no es del todo correcto. En la vida real resulta lógico y entendible que las condiciones pactadas con empresas relacionadas, no sean idénticas a aquellas pactadas con empresas independientes, esto ya que las circunstancias de la operación son distintas, en principio entre entidades relacionadas hay una situación de mayor confianza, disminuyendo el riesgo en caso de incumplimiento, hay mayor conocimiento entre los encargados de tomar decisiones, y potencialmente un mayor grado de familiaridad con los procesos internos de las compañías, así como economías de escala, y una serie de otros factores que inciden en un menor riesgo de transacción y por ende es legítimo que los valores pactados entre estas empresas difieran de aquellos que se hubieran pactado entre entidades independientes.

Una segunda crítica respecto al sistema basado en el principio "arm's length" dice relación con la necesidad de comparables. Esto no ofrece mayores problemas para el caso de bienes tangibles, sin embargo para el tratamiento de intangibles –donde se generan los mayores problemas de precios de transferencia– muchas veces no existen transacciones ni bienes comparables, tornando inaplicables los mecanismos clásicos de precios de transferencia. En este sentido, un estudio realizado en los Estados Unidos a comienzos de la década de los 90 llegó a la conclusión de que en más del 90% de los casos, los tres métodos tradicionales (CUP, Cost Plus, y Resale) no podían ser aplicables debido a la ausencia de comparables<sup>15</sup>.

Finalmente, existe un problema desde el punto de vista de la cantidad y calidad de información que debe presentarse, la que es difícil de analizar e interpretar tanto para los encargados de fiscalizar como para los tribunales de justicia en los casos en que se judicialice la situación.

Ante esto, se ha promovido como alternativa al principio "arm's length", la utilización de una atribución de utilidades por medio de fórmula.

Esta solución se basa en la existencia de una fórmula predeterminada, mediante la cual las utilidades globales obtenidas por una entidad multinacional son atribuidas a las distintas entidades relacionadas en los distintos países.

<sup>15</sup> General Accounting Office, International Taxation Problems Persist in Determining Tax Effects of Intercompany Prices, GAO/GGD 92-89 (1992). En Reuven S. Avi-Yonah, Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation (May 2009). University of Michigan Program in Law and Economics Archive: 2003-2009. Working Paper 102. <<http://law.bepress.com/umichlwps-olin/art102>> [consulta: 22 de agosto de 2012].

Los componentes esenciales de esta atribución por fórmula son: (a) Determinar la entidad sujeto de impuesto; (b) Determinación de las utilidades globales; y (c) Determinar la fórmula aplicable para atribuir las utilidades a la entidad sujeto de impuestos.

Para los defensores de esta metodología, este tipo de solución “otorgaría mayor conveniencia administrativa y certeza para los contribuyentes, mientras al mismo tiempo mediante la fórmula se salvaguarda el principio de realidad económica”<sup>16</sup>.

Además alegan que, a lo menos en los Estados Unidos, cuando los tribunales han debido resolver respecto a un tema de precios de transferencia, para determinar los beneficios que corresponden a cada entidad lo hacen mediante una fórmula. Analizan las alegaciones del contribuyente y del fiscalizador y la sentencia, más que inclinarse por quien ha determinado con mayor certeza los valores que respeten el principio “*arm's length*”, deciden un punto intermedio entre las posiciones de los intervinientes, lo que sería en la práctica una aplicación de atribución por fórmula<sup>17</sup>.

Finalmente, indican que, al menos en la Comunidad Europea, de aprobarse la iniciativa tendiente a instaurar la CCCTB (*Common Consolidated Corporate Tax Base*) la utilización de un sistema del tipo formulario sería perfectamente posible<sup>18</sup>.

En todo caso respecto a la posibilidad de adscribir a este principio, en Chile –actualmente y al menos desde el punto de vista de la política internacional– no es posible. La OCDE es clara en este respecto señalando que los países miembros no aceptan los argumentos a favor de la atribución formularia de beneficios y no la consideran como una alternativa realística al principio “*arm's length*”. Implicando cualquier alejamiento de este estándar un aumento en el riesgo de doble tributación internacional<sup>19</sup>,

<sup>16</sup> LEVEY M. Y WRAPPE S. *Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy*. Chicago, IL, USA, 3ª Edición, 2010, p. 388.

<sup>17</sup> REUVEN S. Avi-Yonah. *Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation* (May 2009). University of Michigan Program in Law and Economics Archive: 2003-2009. Working Paper 102. <<http://law.bepress.com/umichlwps-olin/art102>> [consulta: 00 de xxxxxxxx de 0000].

<sup>18</sup> The Tax Faculty of the institute of Chartered Accountants in England and Wales. *Taxrep 1/10, Proposed revision of Chapters I - III of the OECD Transfer Pricing Guidelines*. England. (2010). Párrafos 6 y 7.

<sup>19</sup> OCDE. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*. OECD Publishing. Sept. 2010, ps. 36 y 38. [en línea] <<http://www.keepeek.com>

y aunque los lineamientos no son obligatorios para los países miembros, ciertamente la adscripción al principio “*arm's length*” es de suma importancia para la organización.

#### IV NUEVA LEGISLACIÓN PROPUESTA PARA CHILE

El mensaje del Presidente de la República a la Cámara de Diputados, señala en lo referente a precios de transferencia que lo que se busca es adecuar “... las normas actuales en dicha materia a las mejores prácticas internacionales actualmente vigentes”<sup>20</sup>.

Esto se planea hacer mediante la creación de un nuevo artículo 41E a la Ley de Impuesto a la Renta. Esta prescripción le entregara al Servicio de Impuestos Internos la facultad de impugnar o fijar precios para operaciones o reorganizaciones transfronterizas entre entidades relacionadas en las que no se hayan respetado los precios o valores de mercado.

La nueva normativa consagra la aplicación del principio “*arm's length*”, de esta forma el nuevo artículo señala que “Se entenderá por precios, valores o rentabilidades normales de mercado los que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables”<sup>21</sup>. Muy similar a la definición encontrada en las regulaciones de la tesorería de los Estados Unidos citadas en el punto segundo anterior.

Además de esta adscripción al principio “*arm's length*”, y la definición de relación –muy novedosa en cuanto a considerar ya no sólo la relación desde un punto de vista patrimonial sino que también a nivel familiar, alejándose de la interpretación tradicional existente– la nueva normativa se divide en tres pilares fundamentales, que son, los métodos para determinar el precio de mercado; la información que el contribuyente debe entregar al Servicio y la posibilidad de suscribir acuerdos anticipados de precios.

[com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010/the-arm-s-length-principle\\_tpg-2010-4-en](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010/the-arm-s-length-principle_tpg-2010-4-en) > [consulta: 22 de agosto de 2012]

<sup>20</sup> Mensaje Nº 182-360. Inicia el proyecto de ley que perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional. Agosto 2012.

<sup>21</sup> Proyecto de reforma tributaria. Agosto 2012, artículo 41E.

### A. *Métodos para determinar el precio de mercado*

Siguiendo las tendencias modernas la recién aprobada ley no establece una prelación entre los métodos indicados, sino que prescribe la aplicación del mejor método aplicable, o en palabras del artículo el "método más apropiado considerando las características y circunstancias". Esto que parece algo muy sensato no fue siempre así, incluso la OCDE en su momento prescribía un orden de prelación en que los métodos para determinar el precio debían ser considerados.

Respecto a los métodos incorporados no hay ninguna sorpresa, la ley considera los métodos clásicos que desde hace tiempo se han venido proponiendo y aplicando en otros países, estos son el método de precio comparable no controlado; el de precio de reventa; el de costo más margen; el de división de utilidades; el transaccional de márgenes netos; y por último, en caso de que los anteriores no se pudieran aplicar, cualquier otro método que permita razonablemente determinar precios de mercado.

La falta de una prelación entre los cinco primeros métodos hace que uno se pregunte inmediatamente cuál será el criterio para determinar el mejor método, situación que corresponderá probar al contribuyente. La forma en que la ley está redactada nos indica que, en principio, ningún método es inherentemente más adecuado que el otro, y que todo dependerá de las circunstancias y características de la transacción, por lo que existe ahí una puerta abierta para que el fiscalizador pueda impugnar los precios. El contribuyente deberá acreditar dos cosas de acuerdo a la prescripción legal, primero, que el método elegido es el mejor de entre los existentes, y luego que utilizando este método los precios pactados fueron similares a aquellos que se habrían pactado entre partes independientes.

La legislación norteamericana utiliza un criterio similar al que se intenta introducir en Chile, conocido como "*best method rule*" según el cual se debe utilizar el método que bajo los hechos y circunstancias del caso arroje la medida más confiable de un resultado "*arm's length*"<sup>22</sup>. En este país, donde la legislación considera los mismos métodos que la propuesta nacional, para determinar cuál de ellos satisface la regla del mejor método, el contribuyente debe en primer lugar considerar que tan comparable y de que calidad es la información. Según lo prescrito en la regulación §1.482-1(d)(2), la confiabilidad de un método dependerá del grado de comparación existente entre las transacciones que se están controlando y

aquellas entre entidades no relacionadas, tomando en consideración factores de comparación y luego de realizar los ajustes que correspondieren para disminuir las diferencias que existieren.

La experiencia de la aplicación en los Estados Unidos indica que para evaluar que método arrojará mejores resultados, se deben evaluar entre otras cosas las funciones de las partes intervinientes, los términos contractuales, las condiciones económicas, asunción de riesgos y bienes y servicios efectivamente intercambiados o prestados por cada una de las partes, a mayor identidad de estos criterios, mayor certeza existirá respecto de estar utilizando el mejor método. De esta manera, existe una cantidad importante de factores e información a considerar por el contribuyente para determinar el mejor método.

Respecto a la utilización de otros métodos no incluidos en la enumeración, considero que por la forma en que está redactada la norma propuesta, en la práctica implica la casi inaplicabilidad de otros métodos, ello ya que para utilizar algún método residual la exigencia es mayor, no basta con que sea el mejor método, sino que además es requisito previo que sea imposible aplicar alguno de los métodos anteriores, aunque al aplicarlos el resultado sea menos confiable que de aplicar algún otro método residual.

### B. *Información que debe aportar el contribuyente*

Este ítem es quizás el más sensible en el tema de precios de transferencia, y como ya vimos, es considerado por muchos como el talón de Aquiles de los sistemas modernos basados en el principio "*arm's length*". Debido a que lo que se busca es determinar cuál hubiera sido el precio pactado por partes no relacionadas, esto implica el análisis y presentación de una gran cantidad de información por parte del contribuyente, información muy sensible y muchas veces confidencial por versar acerca de prácticas comerciales internas que no es deseable sean conocidas por el mercado o por la competencia. Además del volumen de información que se requiere presentar, se trata de información sofisticada, proveniente de diversas jurisdicciones, ordenada y sistematizada de acuerdo a las costumbres locales del lugar en que fueron originadas. Todo lo anterior provoca serios problemas a la hora de la interpretación por parte de las autoridades locales, generando, en definitiva, una carga más para el contribuyente.

<sup>22</sup> Income Tax Regulations, Summer 2010 Edition. USA. §1.482-1(c).

La nueva normativa en lo principal establece obligaciones de aportar información al Servicio de Impuestos Internos. Una de ellas se materializará mediante la presentación de una declaración anual, dentro de la cual el Servicio podrá exigir que se le informen todos los antecedentes relevantes de las transacciones sujetas al nuevo artículo 41E, inclusive los métodos aplicados para determinar los precios cobrados en estas transacciones. Por esta vía, se hace operativa una doble obligación, primero el contribuyente debe justificar los precios cobrados en estas transacciones mediante la aplicación de uno de los métodos, y en segundo lugar, debe entregarle al servicio toda la información aplicada para utilizar el método. En mi opinión esto prácticamente impone la obligación al contribuyente de realizar un estudio de precios de transferencia, en el que se explique porque el método elegido es el mejor, la aplicación del mismo y todos los otros antecedentes relevantes para de esa manera enfrentarse con relativa tranquilidad a una eventual revisión.

En este sentido, la OCDE ha indicado ciertos tipos de información que los contribuyentes debieran poner a disposición de la autoridad para acreditar que sus transacciones satisfacen el principio "*arm's length*". Entre ellas encontramos: (a) Información respecto a sus empresas relacionadas participantes en las transacciones relacionadas; (b) Funciones realizadas por estas empresas e información de entidades independientes que celebren transacciones similares; (c) Información respecto a la naturaleza y términos de las transacciones relacionadas, condiciones económicas de la transacción; (d) Descripción de las circunstancias de cualquier transacción conocida entre el contribuyente y entidades no relacionadas que sean similares a aquellas controladas; (e) Información respecto a estrategias de marketing, y circunstancias especiales que incidan en la transacción revisada.

Esta información en principio se encuentra dentro de aquella que el Servicio estaría facultado a solicitar según lo prescrito en el artículo 41E, sin embargo parecería desmedido que, a lo menos en la declaración anual obligatoria se requiriera un grado de especificidad tan alto. Situación distinta sería para el caso en que alguna transacción fuese sometida a revisión por precios de transferencia, contingencia ante la cual contar anticipadamente con este tipo de información resultaría de gran utilidad para el contribuyente.

### C. Acuerdos anticipados de precios

Finalmente el proyecto establece la posibilidad de suscribir acuerdos anticipados de precio (APA), en lo sustantivo, las APAs se materializarán en un acta suscrita por el Servicio y el contribuyente, en la que anticipadamente se fijen los valores o la rentabilidad normal de mercado para determinadas operaciones.

Las APAs han sido vistas generalmente como una alternativa eficiente y viable para abordar la problemática de los precios de transferencia. En los Estados Unidos, al 31 de Diciembre de 2009, se habían suscrito 904 APAs y 352 otras se encontraban pendientes en etapa de negociación<sup>23</sup>.

Estos acuerdos son positivos tanto para el contribuyente como para el fiscalizador. Para el primero su principal ventaja es la de otorgar certeza acerca de la licitud del tratamiento que está otorgando a sus transacciones con empresas relacionadas, amparándolo de la contingencia de una fiscalización engorrosa y potenciales litigios, además de disminuir la cantidad de información sobre precios de transferencia que éste debe mantener, y por último le entrega certeza mientras tenga vigencia respecto a la posición interpretativa del fiscalizador, la que aunque se modifique luego de celebrada la APA no le sería imponible al contribuyente. Por otro lado, para el fiscalizador la principal ventaja es simplificar su labor de control, el Servicio sólo deberá fiscalizar que el contribuyente cumpla con los requisitos acordados en la misma APA.

Pese a lo anterior, existen aspectos negativos que deben considerarse al momento de evaluar entrar en este tipo de negociaciones.

El primero dice relación con el proceso de negociación en sí. De la norma propuesta, el contribuyente deberá entregar al Servicio una serie de antecedentes respecto a su marcha interna, organización y negociaciones. Información con que el fiscalizador no cuenta en forma ordinaria. Esto se suma a la facultad que se otorga al Servicio de rechazar a su juicio exclusivo, la solicitud de acuerdo anticipado, la que no será reclamable, ni admitirá recurso alguno. En mi opinión, esta situación deja al contribuyente que desee negociar un APA en una posición desmejorada ante el Servicio, ya que este último al tener toda la información a la vista podrá libremente imponer las condiciones que a él le parezcan o de lo contrario rechazar la solicitud de APA y comenzar un proceso de

<sup>23</sup> LEVEY M. Y WRAPPE S. *Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy*. USA, Chicago, Il, 3<sup>ra</sup> Edición, 2010, p. 353.



fiscalización tan pronto las transacciones por las que se quería acordar el APA se realicen.

Para evitar esta situación creo se debiera considerar que la autoridad encargada de la negociación de la APA fuera independiente al Servicio de Impuestos Internos, o bien la creación de una unidad especializada dentro de este, unidad que debiera ser absolutamente independiente y abocada solamente a la negociación, separada de las unidades de fiscalización.

Finalmente, un segundo aspecto a considerar es el político. Como ya se mencionó anteriormente, por la naturaleza de la información expuesta todo el proceso es y se debe mantener secreto, esto puede llevar a que la celebración de un APA sea percibida por el público en general como la concesión de un tratamiento más favorable para las grandes empresas o determinados contribuyentes sometiendo todo el proceso, así como también al contribuyente y la autoridad involucrados a un escrutinio y exposición pública injustificados.

### CONCLUSIONES

La nueva legislación viene a llenar un vacío que desde hace tiempo se percibía en el mercado respecto del tratamiento de los precios de transferencia y significa un gran –aunque perfectible– avance respecto a la situación anterior.

En ella se implementan las últimas tendencias en lo que respecta a esta área, siguiendo las mejores prácticas existentes en países desarrollados y los lineamientos y criterios de la OCDE. Sin embargo este avance legislativo no quiere decir que el tema se encuentre resuelto sobre todo considerando que incluso en países que ya llevan muchos años aplicando normas similares a las que se introducen en nuestro país no existe consenso respecto de la verdadera efectividad de ellas. En este sentido el debate –al menos académico– en los próximos años, debiera centrarse en que tan exitosa ha sido la implementación de este nuevo sistema y si el principio “*arm's length*” es efectivamente la medida más correcta para enfrentar este problema.

Dentro de la aplicación de las nuevas normas, aún es muy pronto para determinar la posición e interpretación que hará el Servicio de Impuestos Internos, sin embargo desde ya se puede apreciar que se imponen una serie de nuevas obligaciones a los contribuyentes a las que nos debemos

mantener atentos. A lo largo de este artículo estudiamos los posibles problemas que se podrían generar para determinar cuál será el mejor método a utilizar para la determinación de un precio “*arm's length*” concluyendo que la falta de un orden de prelación entre los métodos propuestos, pese a ser positiva, impone la carga al contribuyente de probar que el método elegido fue efectivamente el mejor, así como la práctica imposibilidad de utilizar un método distinto a los tradicionales enunciados en la ley debido a la redacción de la norma que sólo permite la utilización de otro método innominado cuando los anteriores sean inutilizables. También exploramos ciertos aspectos relevantes atinentes a las obligaciones de informar que se imponen, donde la amplitud de la norma legal le dará gran autonomía al Servicio para determinar la cantidad y profundidad de información que se requerirá, en vista de ello se comento respecto a la visión de la OCDE respecto a la información con que el contribuyente debiera contar para tener cierta preparación ante alguna revisión de sus transacciones. Finalmente me referí a algunos de los problemas que se encuentran alrededor de la suscripción de una APA, fundamentalmente relativos a la exposición a que se podría ver expuesto un particular que participara en este proceso, tanto si tuviera un fin exitoso como si no se llegara a suscribir el APA. Todos los anteriores temas muy relevantes a considerar por todos quienes participen de alguna manera dentro del mercado internacional.

# IMPORTANTES CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS DEL CONTRATO DE MANDATO CON Y SIN REPRESENTACIÓN

RODRIGO WINTER S.<sup>24</sup> Y PEDRO LECAROS S.<sup>25</sup>

## RESUMEN

El presente trabajo analizará algunas de las diferencias que se originan desde un punto de vista tributario en el contrato de mandato con y sin representación, especialmente en relación a aspectos como el IVA crédito fiscal en los actos o contratos celebrados por el mandatario, los resultados tributarios que se generen en durante la vigencia del mandato, el impuesto adicional al momento de rendir cuentas, el impuesto de timbres y estampillas en el mandato sin provisión de fondos, y la aplicación de Convenios de Doble Imposición, entre otros.

## I ASPECTOS LEGALES

El Mandato se encuentra definido en el artículo 2116 del Código Civil que dispone *"El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera. La persona que confiere el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general, mandatario"*.

Es decir, el mandato es un acto jurídico por medio del cual un tercero puede actuar por cuenta y riesgo del mandante, radicando las consecuencias de su actuar en el patrimonio del mandante a través de un acto denominado rendición de cuentas.

<sup>24</sup> Abogado Pontificia Universidad Católica de Chile; LLM en Tributación Internacional Universidad de Florida; Magister (c) Derecho de la Empresa Universidad Católica de Chile; Magister Derecho Tributario Universidad de Chile.

<sup>25</sup> Abogado Pontificia Universidad Católica de Chile.



Las distintas modalidades que puede adoptar el contrato de mandato han sido una materia largamente estudiada por diversos tratadistas. El análisis en detalle de cada una de ellas excede el propósito del presente trabajo. No obstante lo anterior, a continuación enunciaremos algunos aspectos legales del contrato de mandato que resultan relevantes para el presente análisis.

#### A. *Mandato con o sin representación*

La representación es un elemento de la naturaleza del mandato, no de su esencia. La definición del artículo 2116 del Código Civil no la contempla en forma alguna ni se refiere a ella. Además, el artículo 2151 dispone que el mandatario puede, en el ejercicio de su encargo, contratar a su propio nombre, en cuyo caso no obliga respecto de terceros al mandante.

Si el mandatario contrata a su propio nombre, lo que es lícito según acaba de verse, no hay representación, tanto porque es esencial a ésta que se contrate a nombre de otro<sup>26</sup>, cuanto porque el artículo 2151 del Código Civil dice expresamente que actuando el mandatario a nombre propio no obliga respecto de terceros al mandante, lo que implica rechazar toda idea de representación<sup>27</sup>.

De este modo, en el caso que el mandato sea con representación, los efectos del acto o contrato quedarán radicados directa e inmediatamente en el patrimonio del mandante.

Tal como veremos en detalle más adelante, desde un punto de vista tributario, el mandato con representación implicará que todas las facturas que se emitan por los vendedores o prestadores de servicios en virtud de aquellos actos o contratos gestionados por el mandatario en representación del mandante, deberán realizarse a nombre del mandante y no del mandatario. Asimismo, todos los resultados de utilidad o pérdida que se encuentren asociados a estas actividades, repercutirán en el patrimonio del mandante y no del mandatario.

Por el contrario, en el mandato sin representación, los efectos del acto o contrato se radicarán en el patrimonio del mandatario, y sólo una vez que éste rinda cuenta de su labor, se transferirán las obligaciones y derechos del patrimonio del mandatario al del mandante. Ello implicará

<sup>26</sup> Artículo 1448 del Código Civil.

<sup>27</sup> STITCHKIN BRANOVER, DAVID. "El mandato civil". Quinta edición actualizada por Gonzalo Figueroa Yañez. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2008, p. 50.

que las facturas se emitirán a nombre del mandatario y éste deberá declarar en su propio patrimonio los efectos de los actos o contratos realizados en representación del mandante, debiendo traspasar los resultados al momento de rendir cuentas.

No obstante lo anterior, en el contrato de mandato, el mandatario siempre se hace cargo del negocio *por cuenta y riesgo del mandante*<sup>28</sup>. En este sentido, el negocio que se encomienda al mandatario puede resultar beneficioso o perjudicial, riesgo este ineludible, pues las circunstancias que lo producen escapan, en la mayoría de los casos a la previsión del hombre.

Pues bien, estos riesgos y la responsabilidad derivada de la gestión del mandatario, no afectarán al mandante en definitiva, ya que el negocio no lo gestiona para sí mismo, sino por cuenta y riesgo del mandante, de manera que será éste quien aprovechará los beneficios o soportará las pérdidas, como si el negocio lo hubiera realizado personalmente, por sí mismo.

La expresión "de cuenta y riesgo" significa "bajo su responsabilidad", y en derecho, por cuenta de una persona significa que sólo a esa persona corresponden los productos o beneficios de la cosa o negociación, como asimismo, a ella pertenecen su pérdida o deterioro; y riesgo es el acontecimiento incierto que puede hacer desmerecer la misma cosa o negociación y aun destruirla. Por consiguiente, la expresión "por cuenta y riesgo de una persona" establecida en un contrato, significa que a ella corresponde la responsabilidad de la cosa<sup>29,30</sup>.

Esta importante distinción entre mandato con y sin representación, ha sido ampliamente reconocida por el Servicio de Impuestos Internos<sup>31</sup>, Tratadistas y los Tribunales de Justicia nacionales.

Por último es importante tener presente que en el derecho comparado no siempre se distingue entre el mandato con o sin representación, considerando algunas legislaciones la representación como un elemento esencial del contrato de mandato, sin el cual éste no produce efectos o degenera en un contrato diferente<sup>32</sup>.

<sup>28</sup> Art. 2116 del Código Civil.

<sup>29</sup> Revista de Derecho y Jurisprudencia, Chile, t. XXIV, sec. 1°, 1956, p. 484.

<sup>30</sup> STITCHKIN, ob. cit., p. 47.

<sup>31</sup> Oficio N° 328 de 2011, Oficio N° 148 de 2012 ambos del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>32</sup> En el derecho francés, véase Laurent, Aubry et Rau, *Baundry Lacantinerie* y otros.

## B. Otras características del contrato de mandato

### B.1. Contrato consensual

Por regla general el mandato es un contrato consensual, por lo tanto requiere para su perfeccionamiento el mero consentimiento del mandante y del mandatario, sin necesidad de formalidades de ningún tipo. En otras palabras, la voluntad del mandante de confiar la gestión de un negocio al mandatario, y la voluntad de este de aceptar el encargo, puede manifestarse tácitamente<sup>33</sup>.

En este sentido, el Código Civil en su artículo 2123 es enfático al señalar que: *“El encargo que es objeto del mandato puede hacerse por escritura pública o privada, por cartas, verbalmente, o de cualquier otro modo inteligible, y aun por la aquiescencia tácita de una persona a la gestión de sus negocios por otra...”*

Por otra parte, la Ley<sup>34</sup> dispone que todo acto en ejecución del mandato implica una aceptación tácita de este.

Sin perjuicio de lo anterior, como es natural, pareciera ser conveniente celebrar el contrato de mandato al menos por escrito, con el objeto de poder contar con un medio de prueba<sup>35</sup> ante una eventual fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos.

En este contexto, el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado<sup>36</sup> que *“la carga de tener que probar la existencia del mandato recaerá siempre en el contribuyente que lo alega, conforme a las reglas generales ya dadas y teniendo en especial consideración lo establecido por el artículo 2123 del Código Civil acerca de su perfeccionamiento. Luego, si un contribuyente alega, para evitar que la acción del Servicio se dirija en su contra, que la inversión dubitada que aparece a su nombre, fue hecha en cumplimiento de un contrato de mandato sin representación, deberá acreditar con los medios de prueba legal su existencia y, además, la circunstancia que los fondos empleados le fueron proporcionados por el mandante o comitente”*.

En nuestra opinión, dicha interpretación se ajusta a la legislación vigente. Cabe recordar que la prueba de la existencia del contrato de mandato, del mismo modo que en los demás actos y contratos, pesa

<sup>33</sup> MEZA BARROS, RAMÓN. “Manual de derecho civil, De las fuentes de las obligaciones” Tomo I, octava edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, 1997.

<sup>34</sup> Art. 2124 Código Civil.

<sup>35</sup> En este sentido véase CS, 30.6.2004, Rol 372-2003.

<sup>36</sup> Circular N° 8 del año 1997 del Servicio de Impuestos Internos en relación a las instrucciones sobre fiscalización de inversiones.

sobre el que lo invoca en su interés con la pretensión de fundar en él una relación jurídica dada o una situación jurídica que le aprovecha o le favorece, sea por la vía de acción o de excepción o defensa. El artículo 1698 del Código Civil, de general aplicación, dispone que *“incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquellas o ésta”*, de donde se sigue que aquel que sostiene la existencia de un mandato generador de la obligación cuyo cumplimiento demanda o cuyo incumplimiento es causa de los perjuicios que reclama, deberá probarlo con arreglo a los medios que la ley le franquea<sup>37, 38</sup>.

### B.2. Contrato gratuito u oneroso

El contrato es oneroso *“cuando tiene por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno a beneficio del otro”*<sup>39</sup>.

En este sentido, el mandato es normalmente un contrato oneroso, pues ambas partes contratan para obtener un provecho pecuniario: el mandante, la gestión del negocio que comete, y el mandatario la remuneración estipulada o la usual<sup>40, 41</sup>.

Con respecto de la remuneración del mandatario, la Ley<sup>42</sup> dispone que *“el mandato puede ser gratuito o remunerado”*. Por otra parte, el artículo 2158, ubicado en el párrafo que trata de las obligaciones del mandante, nos da la pauta en esta materia, disponiendo que el *“mandante es obligado a pagar al mandatario la remuneración estipulada o la usual”*<sup>43</sup>.

Por lo tanto, la gratuidad en el mandato debe estipularse expresamente, pues en caso contrario se presume remunerado. Asimismo, según las reglas generales, la prueba de la estipulación incumbe al que la alega<sup>44</sup>.

### B.3. Mandato puede ser civil o comercial

El mandato puede ser civil o comercial según la naturaleza del negocio que se encomienda. Así, será comercial cuando el negocio cometido sea un acto de comercio, y civil cuando el negocio cometido sea un acto civil.

<sup>37</sup> Art 1698 del Código Civil y 341 del Código de Procedimiento Civil.

<sup>38</sup> STITCHKIN, ob. cit., p.200.

<sup>39</sup> Art. 1440 Código Civil.

<sup>40</sup> Art. 2116 y 2158 Código Civil.

<sup>41</sup> STITCHKIN, ob. cit., p.159.

<sup>42</sup> Art. 2117 Código Civil.

<sup>43</sup> STITCHKIN, ob. cit., p.53.

<sup>44</sup> Art. 1698 Código Civil.

El artículo 3° del Código de Comercio dispone que “*Son actos de comercio... 4° La comisión o mandato comercial*”. Luego, el artículo 233 del mismo cuerpo legal, dispone que el mandato comercial es un contrato por el cual una persona encarga la ejecución de uno o más negocios lícitos de comercio a otra que se obliga a administrarlos gratuitamente o mediante una retribución y a dar cuenta de su desempeño. Finalmente, el artículo 235 del mismo código dispone que el mandato comercial toma el nombre de comisión cuando versa sobre una o más operaciones mercantiles individualmente determinadas.

En todo caso, lo que determina el carácter comercial del mandato es la naturaleza del acto que se encomienda. Si es un acto de comercio, estaremos en presencia de un mandato comercial o comisión; en caso contrario, de un mandato civil.

En doctrina, la opinión generalmente aceptada es que el negocio encomendado debe ser un acto mercantil para el comitente, aun cuando no lo sea para el comisionista. A la inversa, agregan, el mandato será civil cuando el negocio encomendado revista ese carácter para el mandante aun cuando sea mercantil para el mandatario<sup>45</sup>.

#### B.4. Mandato puede ser con y sin provisión de fondos

Finalmente, si el mandante otorga previamente al mandatario los fondos necesarios para realizar el negocio encomendado, el mandato será con provisión de fondos; por el contrario, si el mandatario no los proporciona, el mandato será sin provisión de fondos.

Como veremos más adelante, si el mandato es otorgado con o sin provisión de fondos, podrá tener consecuencias en relación al impuesto de timbres y estampillas.

## II ASPECTOS TRIBUTARIOS

Habiendo revisado los caracteres más relevantes del contrato de mandato, a continuación centraremos nuestro análisis en algunos aspectos tributarios que diferencian al mandato con y sin representación.

<sup>45</sup> STITCHKIN, ob. cit., p. 170.

### A. Mandato con representación

Como se mencionó, en el mandato con representación las obligaciones y derechos contraídos o adquiridos por el mandatario se radican directa e inmediatamente en el patrimonio del representado o mandante. Lo anterior, genera las siguientes consecuencias:

- i. Impuesto al Valor Agregado por los bienes comprados o servicios contratados a nombre del mandante:

En caso que el mandatario, en el ejercicio de su encargo, se encuentre obligado adquirir bienes o contratar servicios que se encuentren gravados con IVA, el vendedor o prestador de servicios se encontrará obligado a emitir una factura. Dado que en este tipo de mandato, los efectos tributarios se radican directamente en el patrimonio del mandante, el crédito fiscal recargado en la factura se agregará a los créditos fiscales del mandante, y no del mandatario.

Así lo ha confirmado el SII al señalar expresamente respecto a quien ha contratado bienes o servicios afectos a IVA en cumplimiento de un contrato de mandato con representación que, “*Al celebrar este mandato con representación, los efectos del negocio se radican en el patrimonio del mandante y no del mandatario o empresa constructora. El mandatario actúa a nombre y en representación del mandante. Por tanto, las facturas deberían emitirse a nombre del mandante y es éste quien tendrá derecho a crédito fiscal*”<sup>46</sup>.

En este mismo sentido, a la inversa, es decir en caso que el mandatario venda bienes del mandante o preste servicios que se encuentren afectos a IVA, la factura respectiva deberá ser emitida por el mandante y será éste el obligado al pago del débito fiscal que se genere con la operación.

- ii. Impuesto al Valor Agregado por la remuneración pagada por el mandante al mandatario:

Tal como hemos señalado previamente, el mandato puede ser gratuito o remunerado. En este último caso, la remuneración que el mandatario cobre al mandante puede o no encontrarse gravada con IVA dependiendo de la naturaleza del encargo.

En efecto, únicamente la remuneración en cumplimiento de un mandato comercial se encuentra gravada con IVA. Por el contrario, la remuneración del mandatario en cumplimiento de un mandato civil, no

<sup>46</sup> Oficio N° 1363 de 2008 del Servicio de Impuestos Internos.

se encuentra gravada con IVA<sup>47</sup>, ya que en dicho caso, las prestaciones o actividades desarrolladas por el mandatario en cumplimiento de un mandato de índole civil, no configurarían el hecho gravado servicios de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2 N° 2 del DL 825 de 1974 en relación con los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Así lo ha confirmado el SII al señalar expresamente que *“en lo que dice relación con los mandatos otorgados para la realización de la gestión de cobro, cabe señalar que éstos no provienen del ejercicio de ninguna de las actividades comprendidas en los N° 3 o 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta, sino que corresponden a mandatos de carácter civil, otorgados con la sola finalidad de facilitar las gestiones administrativas y de cobro de los bonos médicos ante las Isapres, los cuales ya son de propiedad del mandatario, y, por lo tanto, no se encuentran gravados con IVA”*<sup>48</sup>.

iii. Resultados originados en las transacciones realizadas por el mandatario por cuenta de su mandante:

El mandatario se hace cargo de la gestión encomendada por cuenta y riesgo del mandante, tanto en lo jurídico como en lo económico. Por consiguiente, ejecutado el negocio a satisfacción del mandante, todas las utilidades y también todos los gastos son de cargo de éste<sup>49</sup>.

Al encontrarnos frente a un mandato con representación, el mandatario no debiera reflejar en sus resultados las utilidades o pérdidas en las gestiones realizadas en función del contrato de mandato, salvo la utilidad por su remuneración.

Al radicarse los efectos de los actos o contratos directa e inmediatamente en el patrimonio del mandante, le corresponderá a éste registrar dicha utilidad o pérdida en sus resultados. En razón de lo anterior, en caso que el mandante provisionare fondos al mandatario para el desempeño de su encargo, dicha provisión se registrará como una cuenta por cobrar por el mandante que no genera un efecto en resultados ya que sólo podrá deducirse como gasto o considerarse como parte del costo de un activo, al momento que el mandatario destine estos fondos al desempeño de su encargo.

<sup>47</sup> Entre otros, a través de Oficios N° 2661 de 1996, 723 de 1997 y 1431 de 2008.

<sup>48</sup> Oficio N° 2381 de 2001 del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>49</sup> СТИЧКИН, ob. cit., p. 420.

Lo anterior implicará que mandante y mandatario deberán estar en constante contacto ya que los resultados de las transacciones que el mandatario realice en representación del mandante, se deberán reflejar inmediatamente en los resultados del segundo.

iv. Rendición de cuentas:

Como ya hemos señalado, el contrato de mandato genera al mandatario la obligación de rendir cuentas al mandante, esta rendición de cuentas no produce ningún efecto en resultados en el patrimonio del mandante. Al rendir cuentas, el mandatario deberá solicitar al mandante el reembolso de los costos y gastos incurridos en su representación.

Al respecto, conviene señalar que, de acuerdo lo expuesto en múltiples oportunidades por el SII<sup>50</sup>, la mera recuperación de gastos no constituye un hecho afecto a IVA al tenor de lo dispuesto por el artículo 2° N° 2 del D.L. N° 825, de 1974, por no configurarse a su respecto el hecho gravado básico “servicio”, pues no existe prestación alguna por parte del mandatario.

Sobre el particular, de conformidad con el criterio reiteradamente sustentado por el SII, para que se configure un reembolso de gastos es menester que se cumplan ciertas condiciones en forma copulativa que consisten en las siguientes:

- Que exista un mandato por parte del que encarga el servicio, para los efectos de proceder a la contratación de terceros por cuenta propia.
- Que las remuneraciones que se paguen no correspondan al personal dependiente del mandatario.
- Que las sumas pagadas a terceros, por cuenta de quien encarga el servicio, se registren en cuentas especiales dentro de la contabilidad que se lleva, indicando el nombre del beneficiario, con la intención de que las cuentas que representen estos gastos reembolsables no muestren pérdidas ni ganancias.
- Que el gasto se individualice y compruebe con documentación fidedigna, no aceptándose anotaciones globales o estimativas.
- Que en las facturas que emita el prestador del servicio se deje constancia clara y precisa de las diferentes partidas de gastos reembolsables.

<sup>50</sup> Entre otros, a través de Oficios N° 1363 de 2008, 2454 de 2008, 1646 de 2009 y 2205 de 2000 del Servicio de Impuestos Internos.

De este modo, para estar en presencia de un reembolso de gastos es necesario que exista mandato, de manera que las sumas entregadas por el mandante a su mandatario se encuentren destinadas a reembolsar los gastos netos y el IVA incurridos, cuando no se haya otorgado previamente provisión de fondos para cumplir con su encargo, o bien, cuando ésta haya sido insuficiente.

Dando cumplimiento a todos los requisitos señalados en forma copulativa, las sumas reembolsadas no se encontrarán afectas a ningún impuesto, y no se deberán facturar, puesto que como se mencionó, las sumas que se entregan en razón de la obligación de reembolso que emana del contrato de mandato no constituyen el pago de un servicio prestado.

De este modo, el mandatario deberá utilizar para efectuar el cobro de los desembolsos en que ha incurrido por cuenta del mandante, cualquier otro documento de carácter interno que estime conveniente y que acredite fehacientemente la operación de que se trata.

v. Provisión de fondos:

El mandato con provisión de fondos implicará que el mandante entregará al mandatario una suma de dinero para que éste pueda cumplir con su encargo. En este caso el mandante deberá considerar este aporte como una cuenta por cobrar que no podrá ser deducida como gasto sino cuando el mandatario pague o adeude los bienes o servicios que ha contratado en representación de su mandante y siempre que ellos cumplan con los requisitos de los artículos 30 y 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Por otro lado, en caso que el mandante no provea los fondos necesarios para que el mandatario realice su encargo, el mandatario deberá solicitar su reembolso una vez que rinda cuenta de su gestión a través de un documento interno de cobro y jamás a través de una factura.

La ejecución de un mandato sin provisión de fondos generará una cuenta por cobrar por parte del mandatario al mandante, la cual deberá ser solucionada a través de la rendición de cuentas y no generará ningún efecto en resultados para el mandatario, salvo que se pacten intereses.

Adicionalmente, conviene preguntarse si la no provisión de fondos para la ejecución de un mandato por parte del mandante al mandatario, podría constituir una operación de crédito de dinero y por lo tanto considerarse un hecho gravado con Impuesto de Timbres y Estampillas o no.

En este sentido, dicho tributo grava, entre otros, "la emisión de documentos en que consta una operación de crédito de dinero"<sup>51</sup>. La Ley N° 18.010<sup>52</sup> define en su artículo 1° las operaciones de crédito de dinero como "aquellas por las cuales una de las partes entrega o se obliga a entregar una cantidad de dinero y la otra a pagarla en un momento distinto de aquel en que se celebra la convención".

En consecuencia, al tenor textual de la definición citada, podría interpretarse que la no provisión de fondos por parte del mandante al mandatario, podría constituir una operación de crédito de dinero gravada con Impuesto de Timbres y Estampillas.

Sin embargo, en este sentido el SII señaló para un caso similar que "si bien en la especie los elementos de la operación (de una operación de crédito de dinero en los términos de la Ley 18.010) precedentemente señalados concurren, en todo caso cabe señalar que habiéndose celebrado entre las partes un contrato de mandato este prima en cuanto a la relación existente entre las partes.

"En consecuencia, cabe concluir que para efectos de la ley en comento, la circunstancia que exista un mandato entre las partes mediante el cual una de ellas encarga la gestión de uno o más negocios a la otra sin proveerle de fondos en el acto, descarta objetivamente una operación de crédito de dinero dado que para que ello ocurra se precisa la concurrencia de dos personas: mutuante y mutuario, en cambio en la especie y por efecto del mandato, se está en presencia de una sola persona (mandante) ya que el mandatario actúa por cuenta solamente suya y por tanto los actos o actuaciones que el comisionista efectúa solo obligan al primero"<sup>53</sup>.

No obstante lo anterior, el SII señaló para el caso de un mandato sin provisión de fondos en que el mandatario era un Banco, y en el cual se cobraban intereses al momento de la rendición de cuentas por parte del mandatario al mandante que "respecto del sentido y alcance del pronunciamiento invocado, Oficio N° 386, de 1990, cabe tener presente que lo que en suma allí se estableció, fue sólo que tratándose del mero reembolso de gastos a que está obligado el mandante para con el mandatario, no existe una operación de crédito de dinero, lo que, de acuerdo a los antecedentes que entonces se tuvieron en vista era lo que procedía.

"Sin embargo, distinta es la situación que expone ahora el contribuyente, en que el objeto del encargo es pagar las deudas del mandante con sus proveedores, para lo cual el mismo banco mandatario presta dinero a interés al mandante. En

<sup>51</sup> Art. 1° N° 3 del Decreto Ley N° 619, Ley de Timbres y Estampillas.

<sup>52</sup> Establece normas para las operaciones de crédito y otras obligaciones de dinero que indica.

<sup>53</sup> Oficio N° 386 de 1990 del Servicio de Impuestos Internos.

*efecto, en la situación propuesta es posible distinguir dos actos o contratos diferentes, aunque consten en un solo instrumento; uno, el mandato otorgado al Banco, consistente en efectuar el pago de las facturas de los proveedores de su mandante; y otro, un mutuo de dinero convenido entre el banco y su cliente por el monto correspondiente que se determina en el mismo contrato. En este último acto concurren todos los requisitos de una operación de crédito de dinero, encontrándose, en consecuencia, afecto al Impuesto de Timbres y Estampillas”<sup>54</sup>.*

En el citado oficio el Servicio de Impuestos Internos no da el mismo tratamiento tributario al mandato sin provisión de fondos en el caso en que el mandatario es un banco y este cobre un interés. En este sentido el criterio aplicado no nos parece claro. ¿Se grava con Impuesto de Timbres y Estampillas porque el mandatario es un banco, porque se cobra un interés, ó por ambos motivos conjuntamente?

En resumen, fuera del caso particular de un banco, en nuestra opinión, el reembolso de gastos en el contrato de mandato sin provisión de fondos, no constituye un hecho gravado con el Impuesto de Timbres y Estampillas, y dicho criterio es compartido por las interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos.

#### vi. Impuesto Adicional:

En caso que un mandante residente o domiciliado en Chile encargue a un mandatario residente o domiciliado en el exterior, la compra de bienes o contratación de servicios en su representación a vendedores o prestadores de servicios también extranjeros, cabe preguntarse qué ocurre con el pago del Impuesto Adicional; esto es, si dicho impuesto se gatilla o no y, en la afirmativa, si este se gatilla al momento en que el extranjero incurre en el desembolso por cuenta del mandante chileno o si esto ocurre al momento que el contribuyente chileno reembolse al extranjero las cantidades que éste ha desembolsado en su representación.

Esta situación ocurre normalmente cuando sociedades residentes o domiciliadas en Chile solicitan a su Matriz extranjera la compra de ciertos bienes o contratación de ciertos servicios, con cargo a restituir los desembolsos incurridos por su cuenta y riesgo.

Por ejemplo, una sociedad minera chilena necesita contratar un informe técnico que será prestado por un residente o domiciliado en Australia, para estos efectos, su matriz en Australia paga por su cuenta y posteriormente le solicita el reembolso a la sociedad chilena.

<sup>54</sup> Oficio N° 688 de 2005 del Servicio de Impuestos Internos.

En esta situación, el SII interpretó originalmente que dicho reembolso no se encontraba afecto a Impuesto Adicional al señalar que *“por medio de su jurisprudencia este servicio ha expresado que el sólo reembolso de los gastos a su casa matriz en su calidad de mandataria, no está gravado con el Impuesto Adicional, pero ello, en la medida que se acredite la existencia de un mandato por parte del que encarga el servicio para los efectos de proceder a la contratación de servicios de terceros por cuenta suya; que los terceros contratados no integren el personal dependiente del mandatario; que los gastos que se reembolsan se encuentren debidamente individualizados y acreditados con documentación fidedigna de acuerdo con las reglas de acreditación de gastos de la Ley sobre Impuesto a la Renta; y que en el documento a través del cual el prestador de servicios y a su vez mandatario, quién no tiene domicilio ni residencia en Chile, efectúa el cobro al contribuyente domiciliado o residente en el país, del total de las sumas que se le adeuden ya sea por la prestación de servicios o por el mandato, se deje constancia clara y precisa de las partidas que corresponden a gastos reembolsables”<sup>55</sup>.*

No obstante lo anterior, al comprender el SII que, a través de esta interpretación una sociedad Chilena podía evitar el pago del Impuesto Adicional a través de encargarle a su matriz el pago de aquellos servicios prestados en el extranjero, los que originalmente se habrían encontrado afectos a Impuesto Adicional si los hubiese pagado directamente la sociedad Chilena, decidió modificar este criterio interpretando posteriormente que *“en efecto, en el caso planteado, a la casa matriz sólo le cabe un papel de intermediaria, por lo tanto, si el verdadero beneficiario de los valores egresados desde Chile, es un tercero que no tiene residencia en el país, deberá soportar el Impuesto Adicional si se trata de rentas o cantidades gravadas en virtud del impuesto ya citado, y si así fuera, la agencia en Chile debe practicar la retención correspondiente establecida al efecto en el artículo 74 N° 4 de la Ley de la Renta, dependiendo su tasa del tipo de servicio o prestación de que se trate”<sup>56</sup>.*

Es decir, a través de este oficio el SII aclara que efectivamente el reembolso de gastos no es un hecho gravado con Impuesto Adicional, sin embargo, si una sociedad Chilena solicita a su matriz el pago de servicios prestados en el extranjero que, de haber sido pagados directamente por ella, habrían estado afectos a Impuesto Adicional, ellos se encontrarían afectos a dicho impuesto ya que a la casa matriz sólo le cabe un papel de mera intermediaria.

<sup>55</sup> Oficio N° 2363 de 2007 del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>56</sup> Oficio N° 2111 de 2009 del Servicio de Impuestos Internos.



Ahora bien, aclarado que en esta situación el Impuesto Adicional es aplicable, conviene preguntarse si este se aplica desde el momento en que el mandatario paga por cuenta del mandante Chileno o desde el momento en que el mandatario solicita el reembolso de gastos al contribuyente Chileno.

En nuestra opinión, el Impuesto Adicional se gatillará una vez que el mandatario (sociedad extranjera) paga por cuenta del mandante, ya que en ese mismo minuto los efectos del acto o contrato se han radicado en el patrimonio del mandante y no al momento en que el mandante reembolse los gastos al mandatario.

vii. Convenios para Evitar la Doble Tributación:

Por último, analizaremos algunos efectos que puede originar el contrato de mandato con representación, en relación con los Convenios Internacionales para evitar la doble tributación y la evasión fiscal.

En este sentido, la Circular N° 57 del año 2009 del Servicio de Impuestos Internos sobre el concepto de "Beneficiario Efectivo" dispone que, dado que los Convenios para evitar la doble tributación son tratados internacionales, las normas de interpretación de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados son plenamente aplicables.

En tal sentido y como resultado de la aplicación del artículo 31 párrafo 1° de la Convención de Viena, los tratados internacionales deben interpretarse de acuerdo al objeto y propósito que ellos persiguen (interpretación finalista), los cuales en el caso de los Convenios son evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal de los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

De esta forma, los Convenios vigentes en Chile han sido suscritos siguiendo el modelo de Convención para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE) por lo que los comentarios emitidos por OCDE y que clarifican la aplicación de tal concepto en base a la finalidad perseguida por los Convenios, pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario, de acuerdo a lo previsto en la Convención de Viena.

De este modo, y con el fin de dar mayor claridad respecto del alcance y aplicación del término beneficiario efectivo, los criterios entregados por OCDE en los comentarios a su modelo y en sus reportes sobre la materia son de relevancia para clarificar el entendimiento sobre el término en cuestión.

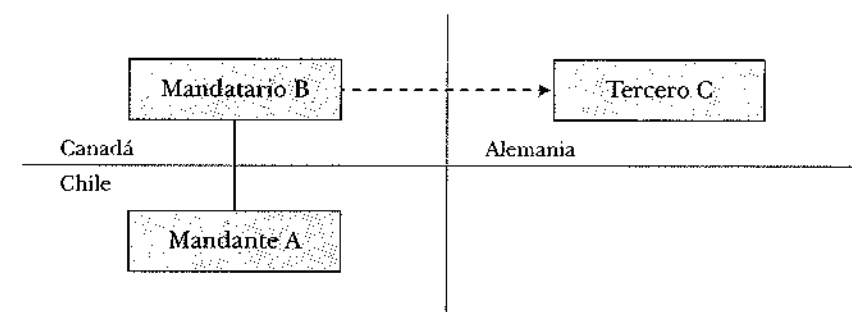
Los comentarios OCDE señalan que el término beneficiario efectivo no debe ser utilizado en un estricto sentido técnico, sino que debe, más

bien, interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos y propósitos del CDTI, incluyendo la voluntad de evitar la doble tributación y de prevenir la evasión y la elusión fiscal.

La Circular continúa señalando que se excluye del concepto de beneficiario efectivo a aquella persona residente en un Estado contratante que percibe una renta pero que actúa en su calidad de agente o de mandatario. Esto dado que sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera los beneficios de un CDTI basándose exclusivamente en el estatus de residente de otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta.

Por ejemplo, una sociedad residente en Chile para efectos tributarios "A", le encarga la gestión de un negocio a una sociedad "B" residente en Canadá para efectos tributarios. Y a su vez, "B" realiza su encargo con un tercero "C" residente en Alemania para efectos tributarios. De haber contratado directamente "A" con "C", al no existir convenio entre Chile y Alemania, no habría sido posible beneficiarse de tasas rebajadas. En cambio, dado que entre Chile y Canadá existe un Tratado, podría aplicarse una tasa rebajada de impuesto.

FIGURA 1:



En este caso, el único objeto de operar a través de un mandatario es obtener los beneficios tributarios del Convenio, que no habría sido posible de obtener en el caso de que la sociedad "A" contratara directamente con "C".

En la situación antes descrita se excluyen de la calidad de beneficiario efectivo al mandatario B ya que, aún cuando tiene la calidad de residente en Canadá, no sería considerado como beneficiario efectivo de la renta para fines tributarios.

El Servicio de Impuestos Internos hizo aplicable los principios descritos en la Circular antedicha para el caso de una compañía Chilena que contrata a una compañía Mexicana, con quien Chile ha suscrito un Convenio para evitar la doble tributación. Sin embargo, dicha compañía Mexicana subcontrataría los servicios a una compañía Colombiana, país con el cual Chile no había suscrito Convenio en ese entonces. De este modo, el contribuyente buscaba calificar los pagos hechos a México como beneficio empresarial, gravando dicha renta sólo en México<sup>57</sup>.

Al respecto el Servicio interpretó que la expresión "beneficios de una empresa", debe considerar también la realidad de los hechos y no sólo las formas en que se presenten, conforme a lo dispuesto en los Artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, buscando la finalidad de dar un uso adecuado a los tratados internacionales.

En consecuencia el citado oficio concluye "la renta que se remese a la 'Sociedad Mexicana' quedará gravada con el Impuesto Adicional del Artículo 59 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con tasa de 35%".

### B. Mandato sin representación

Como se mencionó, en el mandato sin representación, las obligaciones y derechos adquiridos por el mandatario se radican en su patrimonio. En este sentido, si el mandatario ha contratado a su propio nombre, terminado su encargo deberá traspasar al mandante los créditos adquiridos contra terceros<sup>58</sup>. Lo que se dice de los créditos es igualmente aplicable a demás derechos que el mandatario haya adquirido para su mandante en virtud de actos, contratos y convenciones ejecutados o celebrados en su propio nombre. Por tanto, el mandatario deberá hacer tradición al mandante de las cosas adquiridas para éste. El título traslativo de dominio necesario para la validez de la tradición será el mismo contrato de mandato.

En efecto, perfeccionado el contrato, nace para el mandatario la obligación de ejecutar el encargo que se le ha confiado y esta es una obligación de hacer. Pero una vez cumplido el encargo surge para el mandatario la obligación de entregar al mandante las cosas que le pertenecen, dado que el negocio o negocios se han realizado "por cuenta y riesgo"

<sup>57</sup> Oficio N° 191 de 2010 del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>58</sup> PLANTOL Y RIPERT, Tratado práctico de Derecho Civil Francés, Editorial Cultural S.A., Habana, 1946, p. 869, N° 1508.

de éste<sup>59</sup>. Y esta es una obligación de dar<sup>60</sup> que impone al deudor –en nuestro caso el mandatario– la de entregar la cosa. Luego, el mandatario que transfiere al mandante, en dominio, las cosas adquiridas para éste en ejecución del encargo que ha recibido, paga lo que debe<sup>61</sup>. Y la causa del pago que efectúa es la obligación de dar que ha nacido de la ejecución del mandato que se le ha confiado<sup>62</sup>.

De aquí se sigue que no sólo no es necesario acudir a otro contrato que haga las veces de título traslativo de dominio, tal como la venta, sino que es errado hacerlo. El título como se ha dicho es el propio contrato de mandato y la tradición que se efectúe es el pago de lo que el mandatario debe a su mandante. Mediante tal pago –tradición– el mandatario extingue la obligación contraída para con éste a raíz del cumplimiento o desempeño de su cometido. Así se ha fallado<sup>63, 64</sup>.

De lo anterior, se siguen una serie de relevantes consecuencias tributarias, entre ellas:

- i. Impuesto al Valor Agregado por los bienes comprados o servicios contratados a nombre del mandante:

Dado que el mandatario actúa a nombre propio, en caso de emitirse una factura por la adquisición de bienes o servicios necesarios para el cumplimiento del encargo, deberá emitirse por los terceros a nombre del mandatario.

Por otra parte, puede ser que el mandatario emita una factura afecta a IVA, en cumplimiento de su cometido. En ambos casos se plantea el problema de a quién le corresponde dicho crédito o débito fiscal en su caso.

En este sentido, el Servicio de Impuestos internos ha interpretado<sup>65</sup> que jurídicamente quien contrata es el mandatario, por tanto es este quien debe pagar la factura con IVA, y por lo tanto tener derecho al crédito fiscal correspondiente.

Ahora bien, respecto si ese IVA se debe rembolsar por el mandante, el Servicio de Impuestos Internos interpreta que ese es un acuerdo de carácter privado entre las partes.

<sup>59</sup> Art. 2116 del Código Civil.

<sup>60</sup> Arts. 2153 y 2517 del Código Civil.

<sup>61</sup> Art. 1568 del Código Civil.

<sup>62</sup> Art. 2157 del Código Civil.

<sup>63</sup> Revista de Derecho y Jurisprudencia, t. LXVII, sec. 1°, p. 451.

<sup>64</sup> STITCHKIN, ob. cit., p. 434.

<sup>65</sup> Oficio N° 1363 de 2008 del Servicio de Impuestos Internos.



En efecto, si bien ellas podrían haber acordado reembolsar el IVA soportado por el mandatario, esto escapa del ámbito de competencia del Servicio: *"No es atribución de la administración tributaria revisar si se reembolsó el IVA por parte del mandante. Para este servicio quien debe pagar la factura en este caso es la empresa constructora (mandatario) y podrá tener derecho a crédito fiscal por ese IVA recargado siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en el D.L. N° 825, de 1974 para ello"*.

Ahora bien, la aplicación de lo señalado precedentemente podría utilizarse para transferir crédito fiscal. Por ejemplo una compañía que tiene abundante crédito fiscal, podría celebrar un mandato sin representación con otra compañía que posea considerable débito fiscal, para que esta última adquiera determinados bienes. De este modo, el mandatario se beneficiaría del crédito fiscal, y luego transferiría los bienes al rendir cuenta de la ejecución del contrato de mandato.

Pare evitar situaciones como la descrita el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado<sup>66</sup> que los desembolsos y gastos deben estar relacionados directamente con el giro de la compañía.

Para esto, el Servicio se basa en el artículo 23 N° 1 del Decreto Ley N° 825. Este dispone en lo pertinente que los contribuyentes afectos al pago de Impuesto al Valor Agregado tienen derecho a un crédito fiscal, en contra del débito fiscal determinado por el mismo período tributario, equivalente al Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas de adquisiciones de bienes o servicios, o bien pagado en la importación de especies, siempre que los bienes o servicios adquiridos estén destinados a formar parte del activo fijo, activo realizable, o correspondan a gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

En consecuencia, el oficio N° 192 de 2011 interpreta la Ley en el sentido que *"... al no advertirse una relación directa entre el gasto incurrido por la reparación de vehículos (gasto incurrido por el mandatario) y el giro de venta de vehículos explotados por la concesionaria, de manera tal que este servicio no puede confirmar lo que solicita. De lo anterior se concluye, por tanto, que en la situación descrita no procede que la Concesionaria (Mandante) haga uso del crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado recargado en los servicios de reparación por el servicio técnico o taller (Mandatario), por cuanto se entiende que tales gastos no se vinculan al giro de la empresa"*.

<sup>66</sup> Oficio N° 192 de 2011 del Servicio de Impuestos Internos.

Por lo tanto, al vincular el aprovechamiento del crédito fiscal a los gastos necesarios para producir la renta, se impide el traspaso de crédito fiscal de una compañía a otra mediante la celebración de un contrato de mandato.

Por otra parte, cabe recordar que según lo ha interpretado el SII, el crédito fiscal del IVA sería personalísimo, y por lo tanto al no poder ser utilizado por el mandatario, este se pierde. El Servicio de Impuestos Internos ha mencionado al respecto que *"sólo pueden ser aprovechados o recuperados por los mencionados contribuyentes, atendido a que se trata de créditos personalísimos que han sido concebidos por el legislador en beneficio exclusivo de los contribuyentes que los generen"*<sup>67</sup>.

Por lo tanto, una vez que el mandatario rinda cuenta de su gestión y haga tradición de las cosas adquiridas en ejecución del contrato de mandato, no podrá transferir el crédito fiscal a que el mandatario haya tenido derecho en virtud del cumplimiento del mandato.

De lo anterior se deduce que la rendición de cuentas no deberá hacerse a través de una factura, sino que, tal como lo ha señalado el Servicio de Impuestos Internos, deberá hacerse a través de un documento interno de cobro, con el objeto de que se pueda acreditar fehacientemente el pago realizado.

ii. Impuesto al Valor Agregado por la remuneración pagada por el mandante al mandatario:

Al igual que en el mandato con representación, cabe recordar en este punto lo mencionado con respecto del IVA aplicable a la remuneración del mandatario. Solamente en el caso de encontrarnos frente a un mandato de carácter mercantil, la remuneración del mandatario deberá gravarse con IVA.

iii. Rendición de cuentas:

Tal como ya hemos mencionado, la rendición de cuentas es una de las obligaciones del mandatario para con su mandante, una vez que ha ejecutado el negocio que se le encomendó.

En el caso de un mandato sin representación, en que el mandatario actúa a nombre propio, los resultados de sus operaciones deberá asumirlos como propios, no obstante estar ejecutando el contrato de mandato.

<sup>67</sup> Oficio N° 2.560 de 2009 del Servicio de Impuestos Internos.

Lo anterior se explica ya que los efectos de de la ejecución del contrato de mandato deberán radicarse en el patrimonio del mandatario, y sólo una vez que se rinda cuenta, se hará la transferencia de ellos al mandante, tal como ya hemos tenido la oportunidad de explicar.

En este sentido, el SII ha interpretado que *"cuando el mandatario contrata a nombre propio y no a nombre del mandante, los efectos de los actos que celebre el mandatario se radican en su propio patrimonio, y sólo una vez que se rinde cuenta, transferirá al mandante los derechos que adquirió en el cumplimiento del encargo. Como puede apreciarse, a diferencia de lo que ocurre en el mandato con representación, cuando el mandatario obra a nombre propio, los efectos patrimoniales de los actos que celebre en virtud del mandato se radican directamente en su patrimonio, y sólo en el momento en que se efectúa la rendición de cuentas se procede a traspasar dichos efectos al patrimonio del mandante"*.

Luego, el SII concluye que: *"mientras no se cumpla con la obligación de rendir cuenta y se traspasen los efectos patrimoniales al mandante, y consecuentemente, mientras esto no ocurra, deberá cumplir respecto de los mismos con la obligación de efectuar los pagos provisionales mensuales que correspondan de conformidad con la ley."*

*"Atendido que el Impuesto a la Renta se determina anualmente, si la rendición de cuentas no se efectúa dentro del ejercicio respectivo, las cantidades que haya adquirido a consecuencia o con motivo de los actos que celebró en virtud del mandato, constituirán un ingreso que deberá considerar en la determinación de su Renta Líquida Imponible y tributar de conformidad con las reglas generales."*

*"Sólo una vez que el mandatario comisionista proceda a rendir cuenta y traspase los efectos patrimoniales de los actos celebrados a nombre propio a su mandante, el comitente podrá sustituirle retroactivamente en todos los derechos y obligaciones resultantes de conformidad con el artículo 256 del Código de Comercio. Por tanto, si existen derechos y obligaciones pendientes, estos pasarán al patrimonio del mandante y el mandatario no deberá reconocerlos como propios. En cambio, respecto de los derechos y obligaciones que se ya se hubieren extinguido, el mandatario deberá reintegrar al comitente el saldo que resulte a favor de este último de conformidad con lo dispuesto en el artículo 279 del Código de Comercio, efectuando la correspondiente rebaja en sus resultados determinados para fines tributarios en cuanto proceda según con las reglas generales"*.

Como se puede apreciar, en nuestra opinión la interpretación del Servicio de Impuestos Internos es la adecuada. Nos parece lógico que si el mandatario está obrando a nombre propio deba reflejar en sus propios resultados dicha actuación, una vez concluido el ejercicio respectivo. Así,

los ingresos y los gastos deberán ser asumidos como propios. Y sólo una vez que rinda cuenta de la ejecución del mandato, el mandatario deberá corregir o rectificar sus resultados tributarios según las reglas generales.

Sin embargo, dado que el mandatario podría incurrir en el pago de impuestos que jurídicamente no le corresponden, en el caso que no se le hubieren proveído los fondos necesarios para ejecutar dichos pagos, este podría solicitar al momento de rendir cuentas que se le reintegren dichos dineros, con intereses y debidamente reajustado.

De este modo, el mandante cumpliría con la obligación genérica del contrato de mandato, pagando al mandatario las anticipaciones de dinero con los intereses corrientes<sup>68</sup>.

Por otra parte, cómo se analizará a continuación el contrato de mandato sin representación genera graves problemas en materia de Impuesto Adicional.

#### iv. Provisión de fondos:

En esta materia cabe recordar lo mencionado en relación al contrato de mandato con representación y sus implicancias sobre el Impuesto de Timbres y Estampillas, ya que dicho análisis es aplicable al mandato sin representación.

Asimismo, tal como hemos señalado anteriormente, puede ocurrir que en el mandato sin representación, el mandatario se vea obligado en el desempeño de su encargo a adquirir bienes o contratar servicios que se encuentren afectos a IVA, respecto de los cuales deberá solicitar el reembolso al mandante. En este sentido, dado que la rendición de cuentas no es un hecho afecto a IVA, cabe preguntarse si debe el mandatario solicitar el reembolso al mandante por la cantidad pagada, sin considerar el IVA, o bien puede solicitar tanto la cantidad pagada, más el IVA recargado en la factura.

Lo anterior es relevante porque, tal como hemos señalado anteriormente, el mandatario podría utilizar en ciertas ocasiones este crédito fiscal.

En este sentido, el SII ha interpretado que este es un tema que deben regular internamente las partes, motivo por el cual, entendemos que se podría pactar que el mandante reembolse al mandatario por el valor neto de los bienes o servicios contratados, más el IVA recargado, aún cuando el mandatario pueda utilizar este crédito fiscal contra sus débitos.

<sup>68</sup> STITCHKIN, ob. cit., p. 427.

Específicamente el SII ha señalado en la materia lo siguiente “ahora bien, respecto a si ese IVA se debe reembolsar por el Ministerio Público, no le compete a este Servicio pronunciarse sobre los acuerdos de carácter privado a los cuales hayan llegado las partes. En efecto, si bien ellas podrían haber acordado reembolsar el IVA soportado por la empresa constructora, esto escapa del ámbito de competencia de este Servicio. No es atribución de la administración tributaria revisar si se reembolsó el IVA por parte del mandante. Para este Servicio quien debe pagar la factura en este caso, es la empresa constructora y podrá tener derecho a crédito fiscal por ese IVA recargado, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en el D.L. N° 825, de 1974 para ello”<sup>69</sup>.

#### v. Impuesto Adicional:

En el mandato con representación no se presentan problemas con respecto al Impuesto Adicional. Sin embargo, en el mandato sin representación, en que el mandatario actúa a nombre propio la situación es diametralmente diferente.

Según se mencionó, el mandatario debe reconocer en sus resultados los efectos patrimoniales que se produzcan con ocasión del contrato de mandato celebrado y luego, al rendir cuenta, realizar los ajustes que sean necesarios.

Ahora bien, dicha interpretación puede producir un diferimiento en el pago del Impuesto Adicional, puesto que un mandatario extranjero podría reconocer un gasto en ejecución de un contrato de mandato, incorporándolo a sus resultados mientras no rinda cuenta.

Recordemos nuestro ejemplo utilizado anteriormente (FIGURA 1), una sociedad residente en Chile “A”, le encarga la gestión de un negocio a una sociedad “B” residente en Canadá. Y a su vez, “B” realiza su encargo con un tercero “C” residente en Alemania. Si el encargo que “A” le hace a “B” para que celebre un contrato con “C”, el que se habría encontrado gravado con Impuesto Adicional en el caso de que “A” hubiese celebrado el mismo contrato directamente con “C” (v.gr. solicita un servicio técnico afecto a tasa de 15%<sup>70</sup>) dicho pago deberá gravarse con Impuesto Adicional.

Sin embargo, cabe preguntarse en qué momento se devenga el Impuesto Adicional en este caso. Si consideramos que se devenga al momento del pago realizado de “B” a “C”, o bien en el momento en que “B” rinda cuenta de sus actos a “A”.

<sup>69</sup> Oficio N° 1366 de 2008 del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>70</sup> Art. 59 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Al respecto podemos decir que la Ley en esta materia dispone una retención provisoria para “Los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan o paguen rentas afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 58, 59, 60 y 61”<sup>71</sup>.

Y luego se señala que: “Los impuestos sujetos a retención se adeudarán desde que las rentas se paguen, se abonen en cuenta, se contabilicen como gasto, se distribuyan, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado, considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera sea la forma de percepción”<sup>72</sup>.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado precedentemente, el contrato celebrado entre “B” y “C” en cumplimiento del contrato de mandato, producirá sus efectos patrimoniales en “B”.

Por lo tanto, “B” hará el pago y recibirá el servicio. Luego, sólo una vez que el mandatario rinda cuenta de su gestión a su mandante “A”, se transferirán los derechos del mandatario al mandante.

En consecuencia, creemos que en esta materia existen dos posibles interpretaciones: o que el Impuesto Adicional se devenga al momento que el mandatario paga<sup>73</sup> al tercero, o bien una vez que el mandatario rinde cuenta de su gestión al mandante.

En este sentido, podríamos sostener que el Impuesto Adicional se devengó una vez que el mandatario contrató con el tercero, ya que la Ley menciona que el impuesto se adeudará desde que se “paguen rentas afectas a Impuesto Adicional”<sup>74</sup>.

Sin embargo, considerar que el acto realizado por el mandatario actuando personalmente produce efectos en el mandante, implica desconocer el hecho que los efectos se han de radicar en el patrimonio del mandatario hasta que éste rinda cuenta de la ejecución de su cometido.

Por otra parte, parece estar conforme a derecho considerar que el Impuesto Adicional se devenga una vez que el mandatario rinde cuenta de su gestión al mandante, al momento que éste transfiere sus derechos y obligaciones contraídas en virtud del contrato mandato.

<sup>71</sup> Art. 74 N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta.

<sup>72</sup> Art. 82 de la Ley de Impuesto a la Renta.

<sup>73</sup> En este sentido nos referimos a lo señalado por el artículo 82 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, “... remesen al exterior, retiren, distribuyan o paguen rentas afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 58, 59, 60 y 61”.

<sup>74</sup> Art. 82 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Con todo, aceptar esta postura podría llevar a situaciones indeseadas para el Fisco, ya que permitiría postergar el pago del tributo. Es más, nada impide que en el acuerdo de las partes el contrato de mandato subsista indeterminadamente.

De este modo, sería posible diferir el pago del impuesto dependiendo de la duración del contrato de mandato. En el caso más extremo la obligación de rendir cuenta podría, en la práctica, nunca llevarse a cabo. En este sentido, mientras se encontrase pendiente la rendición de cuentas, pendiente quedaría el pago del Impuesto Adicional, puesto que aún no se adeudaría.

Como se ve, ninguno de los caminos señalados parece lo suficientemente razonable como para ser adoptado. Queda, entonces la duda sobre cuál sería la solución a este problema.

#### vi. Tratados Internacionales:

Por último, y en estrecha relación con lo mencionado anteriormente sobre el Impuesto Adicional, cabe preguntarse de qué modo se relaciona el contrato de mandato sin representación con la aplicación de Convenios Internacionales para evitar la doble tributación.

Como tuvimos la oportunidad de mencionar, se ha interpretado que el "beneficiario efectivo" de la renta<sup>75</sup> en aquellos casos en que media un contrato de mandato es el mandante y no el mandatario.

En este sentido, recordemos que sólo el beneficiario efectivo de un Convenio puede verse beneficiado por sus disposiciones.

Sin embargo, lo que parece claro en el mandato con representación no lo es en aquel en que el mandatario actúa a nombre propio.

En el mandato sin representación en que el mandatario actúa a nombre propio, el mandante es desconocido tanto para los terceros que contratan con él como para otros terceros. Frente a todos ellos, el mandante ejecuta los actos por sí mismo, no obstante lo haga por cuenta y riesgo del mandante.

Al igual que en ejemplos anteriores, supongamos que "A", residente en Chile, le otorga un mandato sin representación a "B", residente en el extranjero, para que éste celebre un contrato con "C", domiciliado también en el extranjero.

<sup>75</sup> En este sentido, hay que tener presente lo mencionado con respecto del mandato sin representación, en concreto la Circular N° 57 de 2009 emitida por el Servicio de Impuestos Internos.

Al actuar "B" a nombre propio, se radican en su patrimonio los efectos de los actos o contratos que celebre en ejecución del contrato de mandato. Es más, frente a terceros, "B" será la única cara visible. ¿Puede "B" verse beneficiado en el caso que exista un tratado entre las naciones de "B" y "C"? O bien, ¿Si existe un tratado entre los países de "A" y "C", "B" mandatario puede exigir su aplicación?

Aceptar que el mandatario está facultado para beneficiarse de las disposiciones del Convenio respectivo, parece ser jurídicamente aceptable. Sin embargo al no ser él el beneficiario efectivo de la renta, se abren las puertas a que se realice el denominado "*Treaty Shopping*", triangularizando las operaciones con el objeto de acceder a tasas rebajadas de impuestos.

Por otra parte, si al mandatario se le niega la aplicación del Convenio no se estaría reconociendo que en el mandato a nombre propio las rentas deben radicarse en el patrimonio del mandatario, ya que es éste quien está actuando, siendo el mandante un individuo desconocido hasta entonces.

En resumen, al igual que en lo señalado con respecto del Impuesto Adicional, ni nuestra legislación ni la jurisprudencia administrativa han resuelto este problema. Queda planteada la interrogante sobre cuál sería la mejor solución.

# LA FACULTAD DE TASACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO. ARTÍCULO 64 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO VERSUS EL ARTÍCULO 41 E DE LA LEY SOBRE IPMUESTO A LA RENTA

MAURICIO LOY D.

## RESUMEN

El sistema tributario chileno contempla dos normas básicas de tasación, las cuales en ocasiones suponen confusiones en la aplicación práctica de las mismas, confusiones que se podrían ver intensificadas con la propuesta del nuevo artículo 41 E, el cual modifica la normativa de precios de transferencia actual. Siendo los conceptos de valor de mercado y de operador independiente realidades distintas, ambas normas están llamadas a diferenciarse no sólo en cuanto a su ámbito de aplicación, sino que también en cuanto a la metodología que requieren y los objetivos que persiguen. La norma del artículo 64 del Código Tributario apunta a la determinación de valores intrínsecos a la transacción, mientras que la norma de precios de transferencia siempre supone un ejercicio de comparación el cual obliga, en no pocas ocasiones, a alejarse bastante de los valores intrínsecos de una determinada transacción. La interpretación de ambas normas debe solucionarse de manera coherente y armónica, lo cual se logra efectuando una categorización clara de los supuestos básicos que permiten la aplicación de una u otra norma.

## I INTRODUCCIÓN

Dentro del sistema tributario nacional el legislador ha pretendido velar por el cumplimiento de un principio básico, el cual atraviesa todo nuestro sistema impositivo chileno, cual es el exigir que las transacciones que realicen los contribuyentes sea llevadas a cabo a valores "de mercado" o

valores “corrientes en plaza”. Este principio reconoce validez legal desde el momento que la existencia de transacciones con valores que no respeten precios de mercado implican la generación de bases impositivas bajas y, por lo tanto, la disminución de las bases recaudatorias que todo Estado pretende resguardar e incrementar.

Sin perjuicio de lo anterior, es interesante destacar que el resultado agregado de una transacción con precios distintos al precio de mercado no debería suponer una eliminación de la base impositiva sino que simplemente debería suponer una postergación en el reconocimiento de la misma y/o un cambio en el sujeto que finalmente genera dicha base. En este sentido, la base impositiva sólo es susceptible de manipularse en cuanto al momento en que se reconoce, pero una manipulación de los precios utilizados por los contribuyentes no supone una situación de destrucción real de la misma. Lo anterior, desde el momento que generar una transacción con precios arbitrariamente bajos sólo significa generar en la parte que adquiere una base fiscal también disminuida y, en consecuencia, sólo permite traspasar la ganancia de capital latente desde el contribuyente que vende al contribuyente que compra. Siendo este el caso, ¿porqué debería importarle al legislador regular detalladamente los precios que se deben observar entre los contribuyentes?

En nuestra opinión, la respuesta a la pregunta anterior reside en, (i) la capacidad que tiene un contribuyente para generar este efecto de “transferencia y postergación” de manera indefinida lo cual implica una pérdida de recaudación real para el Estado, visto el valor del dinero en el tiempo, y (ii) en la capacidad del contribuyente para generar transacciones con precios arbitrariamente bajos, las cuales cedan en beneficio de vehículos o regímenes que permitan ventas finales a terceros sin pago de impuestos. Siendo este el caso, las legislaciones alrededor del mundo<sup>76</sup> han reconocido la necesidad de plasmar el principio de valor de mercado en materia tributaria para así optar por una recaudación hoy y, además, para poder salvaguardar adecuadamente el cumplimiento de los incentivos tributarios que ofrecen vehículos no sujetos a pago de impuestos.

El caso de la legislación chilena no es una excepción a lo anterior. La problemática que plantea, sin embargo, la legislación chilena, es que

<sup>76</sup> Así por ejemplo, United States Internal Revenue Code, sección 482 (EE.UU.), artículo 16 de la Ley sobre Impuesto sobre Sociedades 4-2004 y artículo 16 del Reglamento Impuesto sobre Sociedades (España) y artículo 32-A de la Ley sobre Impuesto a la Renta y Capítulo 19 del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a la Renta (Perú).

el principio conforme al cual la Administración puede objetar los precios libremente pactados por los contribuyentes se ha plasmado en dos artículos del sistema tributario chileno, (i) el artículo 64 del Código Tributario, y (ii) el recientemente aprobado artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”)<sup>77</sup>.

En este sentido, existen múltiples situaciones donde no queda claro cuando aplicaría una norma y cuando aplicaría la otra, en especial si se entiende que ambas plasmarían la misma “facultad” de tasación del SII o si se entendiera que ambas suponen una objeción a los casos donde no se cobra un “precio de mercado”. Así, se podría entender que la única diferencia entre ambas normas sería la existencia de una frontera, ya que el artículo 64 del Código Tributario aplicaría a toda transacción que no fuera transfronteriza, mientras que el artículo 41 E aplicaría siempre que exista una frontera entre las partes de la transacción.

El presente artículo pretende analizar los requisitos, efectos y particularidades de cada artículo, para sobre la base de lo anterior, identificar las diferencias que existen entre ambas normas en cuanto a requisitos, objetivos, mecánica y efectos, y así sentar las bases para la aplicación práctica de uno u otro.

## II MARCO NORMATIVO

### A. Artículo 64 Código Tributario

En sus términos textuales, y en las partes pertinentes al presente artículo, el actual artículo 64 del Código Tributario establece lo siguiente:

*“Artículo 64.- El Servicio podrá tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriera a la citación que se le hiciera de acuerdo con el artículo 63° o no contestare o no cumpliera las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.*

*“Asimismo, el Servicio podrá proceder a la tasación de la base imponible de los impuestos, en los casos del inciso 2° del artículo 21 y del artículo 22.*

<sup>77</sup> Hasta la fecha de la publicación de la Ley N° 20.630, la facultad contenida en el artículo 41 E de la LIR se regulaba a partir del inciso tercero del artículo 38 del mismo cuerpo legal.



"Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporeal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación (...)

"(...) En igual forma, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. De la tasación y giro sólo podrá reclamarse simultáneamente dentro del plazo de 60 días contado desde la fecha de la notificación de este último (...)"

Analizando el texto del artículo antes citado se puede desprender entonces los siguientes principios básicos:

- i. La facultad de tasación prevista en el artículo 64 del Código Tributario puede ser utilizada por el Servicio de Impuestos Internos (en adelante "SII") cuando existe una enajenación o una prestación de servicios;
- ii. La venta o prestación de servicios debe servir de base para la determinación de la base imponible de impuestos aplicables en el país, y
- iii. La venta o prestación de servicios debe haber sido ejecutada en un valor que sea notoriamente inferior a los valores utilizados comúnmente en plaza o a los utilizados en transacciones de similar naturaleza.

Siendo este el caso, corresponde analizar cada uno de los requisitos antes listados para un cabal entendimiento de la norma:

- i. Debe existir una enajenación o una prestación de servicios.

El concepto de enajenación no está definido para efectos tributarios dentro de nuestro ordenamiento nacional. Siendo este el caso, corresponde aplicar a su respecto la conceptualización que la legislación civil ha otorgado al mismo.

Para estos efectos, creemos pertinente citar al profesor René Navarro quien explica el concepto de enajenación dentro del derecho chileno de la siguiente manera:

"(...) En un sentido amplio, enajenar constituye todo acto en virtud del cual se transfiere el dominio de una cosa "o" se constituye un derecho real sobre la misma (distinto del dominio) a favor de un tercero. En otras palabras, enajenar implicaría tanto hacer tradición del dominio, como también constituir un usufructo, prenda, hipoteca o servidumbre sobre la cosa a favor de un tercero. En sentido restringido, enajenar "sólo" implicaría transferir el dominio, vale decir, enajenar sería sinónimo de tradición, esto es, aquel modo de adquirir el dominio de las cosas y consiste en la entrega que el dueño hace de ellas a otro, habiendo por una parte la facultad e intención de transferir el dominio, y por otra la capacidad e intención de adquirirlo (art. 670 inc. 1°).

"Fernando Rozas Vial, señala que el Código Civil emplea la voz enajenación en un sentido amplio en los artículos 2.387 (prenda), 2.414 (hipoteca), y en un sentido restringido en los artículos 142 (bienes familiares), 393 (guardas), 1.135 (legados), 1.749 inciso 3° y 1.754 (sociedad conyugal).

"Según Víctor Vial del Río, se discute en doctrina cuál sería la acepción de enajenación que emplea el artículo 1.464 (casos de objeto ilícito), inclinándose finalmente por la acepción amplia (...)"<sup>78</sup>.

Visto lo anterior, y atendida la posición mayoritaria de la doctrina nacional, el fenómeno de enajenación se entiende de manera amplia y, desde la perspectiva formal, el mismo requiere de la existencia de un título traslativo de dominio y de un modo de adquirir el mismo.

De esta manera, la sola existencia de un título (por ejemplo, un contrato de compraventa) no sería suficiente como para permitir el ejercicio de la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos (SII) y, asimismo, la sola existencia de un modo de adquirir, sin que exista un título, tampoco daría pie al SII para ejercer la facultad que le otorga el artículo 64.

También se entenderá que existe enajenación entonces, y por tanto será aplicable la facultad de tasación del SII, en los casos que se constituya un derecho real sobre una determinada cosa.

Con respecto a los servicios, el precio o valor asignado a la prestación de los mismos, también puede ser objeto de tasación por parte del SII y, al igual que en el caso de la enajenación, el concepto de prestación de servicios tampoco tiene una definición general para efectos tributarios. Si

<sup>78</sup> NAVARRO, RENÉ. Derecho de los bienes, p. 22. [en línea] <<http://es.scribd.com/doc/14388344/Derecho-de-Los-Bienes-Rene-David-Navarro-Albina>> [consulta: 02 de septiembre de 2012].

bien el artículo 2 N° 3 de la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado (IVA) define servicio como “(...) 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, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (...)”, la naturaleza del derecho tributario impide aplicar por analogía esta definición a todo el ordenamiento impositivo nacional, debiendo limitar la aplicación de la misma sólo al análisis de la aplicación del IVA<sup>79</sup>.

De esta manera, debemos entender por prestación de servicios, para efectos del artículo 64 del Código Tributario, el significado natural y obvio que tienen dichos conceptos, atendida la regla interpretativa que se establece en el artículo 20 del Código Civil<sup>80</sup>.

Revisados los conceptos en el diccionario de la Real Academia<sup>81</sup>, tenemos que el concepto de “prestación” es definido, en su sexta acepción, como, “(...) Cosa o servicio que alguien recibe o debe recibir de otra persona en virtud de un contrato o de una obligación legal (...)”. Por su parte, el concepto de “servicios” es definido, en su vigésima acepción, como “(...) Prestación humana que satisface alguna necesidad social y que no consiste en la producción de bienes materiales”.

Como consecuencia de lo anterior, se debe entender que existiría una prestación de servicios, para efectos de lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando un contrato o una obligación legal, consistente en la realización positiva de una prestación por parte de una persona, la cual satisface una necesidad y no consiste en la producción de bienes.

Lo anterior es interesante, desde el momento que quedarían fuera del ámbito de “servicios” y por lo tanto, fuera de la facultad de tasación del SII, transacciones que no supongan una prestación efectiva a favor de otras personas, tales como:

- Obligaciones de no hacer (por ejemplo, cláusulas de no competencia).
- Préstamos, sea de consumo o de uso.

<sup>79</sup> De lo contrario, servicios no comprendidos en esta definición, como los servicios de asesoría, no serían tasables por el SII, conclusión que nos parece errada.

<sup>80</sup> “Art. 20. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”.

<sup>81</sup> Diccionario de la Real Academia Española. [en línea] <<http://www.rae.es>> [consulta: 02 de septiembre de 2012].

Transacciones que están destinadas a la producción de bienes, como es el caso los procesos industriales.

Es relevante por último destacar que vista la redacción del artículo 64 del Código Tributario, un proceso de reorganización empresarial, entendido como un todo, tampoco podría ser sujeto de la facultad de tasación del SII prevista en el mencionado artículo, ya que sólo estarían bajo la facultad otorgada al SII las enajenaciones o prestaciones de servicios en particular que conforman el proceso de reorganización. Sin embargo, el proceso como un todo no sería, en nuestra opinión, objetable por el SII bajo la facultad otorgada bajo el artículo 64 del Código Tributario.

Lo anterior, unido a la ausencia de una norma que obligue a privilegiar el fondo de una transacción por sobre la forma de la misma deja sin duda al Estado chileno en una posición desmejorada frente a estructuras que generan esquemas abusivos en su resultado final (sin que los actos o prestaciones de servicios individuales que conforman el proceso sean, en su individualidad, actos “abusivos”).

- ii. La enajenación o prestación de servicios debe ser un elemento o servir de base para determinar impuestos aplicables en el país.

En este respecto, la norma parece bastante clara. La facultad de tasación del SII debe tener por objetivo la determinación de la base imponible de impuestos aplicables en el país, o ser un elemento para ello, estando por lo tanto excluida la posibilidad de aplicar esta facultad en el caso que la transacción no permita el reconocimiento de una base imponible, como sería el caso de las ventas ejecutadas por contribuyentes que deben declarar sus rentas en base al sistema de rentas presuntas.

Asimismo, la base a reconocer debe ser una base que diga relación con impuestos aplicables en el país, estando por tanto excluida la posibilidad de aplicar la facultad de tasación para el caso de bases imponibles generadas para impuestos extranjeros, como sería el caso de las ventas que contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile realicen respecto de bienes situados fuera de Chile; aún si las ventas son ejecutadas en beneficio de un contribuyente chileno. Esto quiere decir que aún cuando una determinada transacción genere un costo en Chile, si la transacción que es causa de dicho costo generó una base que no implique impuestos en el país (como sería el caso de ventas que contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile realicen respecto de bienes situados fuera de Chile), entonces el precio aplicado en la transacción generada en el extranjero (el cual se traduce en costo en Chile) no debería ser objetable por el SII



bajo la norma del artículo 64 del Código Tributario, ya que el mencionado precio no generó una base que diga relación con impuestos aplicables en el país.

Lo anterior fluye de la correlación que debe realizarse entre el artículo 64 del Código Tributario y lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley Orgánica del SII (Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980), ya que es necesario tener presente que el SII es una órgano de la administración del Estado que tiene la facultad de velar por "(...) la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se estableciere, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente" (énfasis añadido).

Por lo tanto, de la correlación y armonía que debe existir entre el artículo 64 del Código Tributario y el artículo 1 del DFL N° 7, se concluye claramente que la facultad de tasación que es otorgada por el artículo 64 del Código Tributario dice relación con los precios o valores que sirvan de base para la determinación de un impuesto establecido en la legislación chilena, esto es, dicha facultad sólo tiene validez respecto de aquellos valores que tengan consecuencias tributarias en Chile.

En este sentido el caso donde un contribuyente sin domicilio o residencia en Chile enajena un determinado bien a un contribuyente domiciliado o residente en el país, merece una especial atención ya que este tipo de transacciones no genera una base imponible que permita determinar impuestos chilenos<sup>82</sup>. Esta transacción sólo genera un *costo* en Chile pero no una base imponible en el país. La base imponible sólo es generada como consecuencia de la posterior utilización del mencionado costo contra un ingreso tributable en Chile y en este sentido no es el costo en sí lo que determina la generación de la base, sino que la conjunción de dicho costo con el resto de las transacciones que generaron el ingreso. Si bien es argumentable que este costo es un *elemento* que permite determinar

<sup>82</sup> Se debe destacar que la situación aquí mencionada reconoce solo una excepción, consistente en las hipótesis donde resulta aplicable el artículo 10 de la LIR, el cual expresamente autoriza al SII a aplicar la facultad de tasación prevista en el artículo 64 del Código Tributario cuando existen enajenaciones indirectas de activos situados en Chile, sea el adquirente domiciliado en Chile o en el extranjero. El hecho que el legislador haya tenido que mencionar esta situación de manera expresa confirma, en nuestra opinión, que la regla general es justamente que este tipo de transacciones no autorizan, como materia de regla general, la aplicación del artículo 64, ya que en estos casos no existe, por regla general, la generación de una base afecta a impuestos en Chile.

un impuesto en Chile (y en este sentido puede estar enmarcado en la letra del artículo 64), es justamente la ausencia de generación de base en Chile lo que determina los límites de aplicación entre el artículo 64 del Código Tributario y el artículo 41 E de la LIR, tal como se intenta explicar más adelante.

- iii. La enajenación o prestación de servicios debe ser ejecutada a valores que sean notoriamente inferiores a los valores utilizados comúnmente en plaza o en transacciones de similar naturaleza.

Como se aprecia de la redacción de este requisito, el artículo 64 del Código Tributario sería aplicable para los casos donde los precios sean notoriamente inferiores. El ejercicio de comparación apunta a los valores comúnmente utilizados en plaza o en transacciones de similar naturaleza, con lo cual el legislador utiliza lenguaje que parece ser indicativo de los precios "de mercado". Vale la pena aquí destacar tres aspectos relevantes de esta parte de la norma:

Primero, el hecho que lo "sancionable" bajo el artículo 64 es la manipulación del ingreso, no del costo. Esto, desde el momento que la norma otorga facultades para el caso de ventas que estén por debajo de los valores de mercado pero no para aquellas transacciones donde el precio sea notoriamente superior al valor de mercado. Si bien bajo el artículo 17 N° 8 de la LIR existe la posibilidad de tasar precios que sean superiores a los valores de mercado, esta posibilidad está limitada sólo a las transacciones específicas que el mismo artículo expresa, lo cual indica que la regla general prevista en la intención del legislador es que sólo se ejercite esta facultad de tasación para el caso que los contribuyentes pretendan manipular el ingreso que genera la transacción, permitiendo que el comprador registre, y posteriormente utilice, el costo generado en la transacción que es objetada. Esto reconocería una excepción sólo en los casos particulares previstos en el artículo 17 N° 8 letras, a), b), c), d), h), i), j) y k) de la LIR. Establece esta norma:

"(...) Tratándose del mayor valor obtenido en las enajenaciones referidas en las letras a), b), c), d), h), i), j) y k) (...)

"(...) El Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se

realiza la operación. La diferencia entre el valor de la enajenación y el que se determine en virtud de esta disposición estará afecta a los impuestos señalados en el inciso anterior. La tasación y giro que se efectúen con motivo de la aplicación del citado artículo 64 del Código Tributario, podrá reclamarse en la forma y plazos que esta disposición señala y de acuerdo con los procedimientos que se indica (...)."

Como se puede apreciar, si bien es posible que el SII aplica la facultad prevista en el artículo 64 del Código Tributario cuando existen valores que sean notoriamente superiores al valor comercial, esta situación sólo sería aplicable para el caso concreto de las letras mencionadas en el artículo 17 N° 8 de la LIR y, además, se trate de una enajenación efectuada a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa. Asimismo, y como la misma norma dispone, el efecto de una tasación "hacia arriba" sería aplicar los impuestos que se deriven de la diferencia detectada lo cual parece ser indicativo que la sanción es, nuevamente, la aplicación de impuestos y no la objeción del costo.

En efecto, aún cuando la diferencia de impuestos sería girada al comprador<sup>88</sup> (situación que clara de la norma, pero nos parece la lectura correcta), la sanción no corresponde a una objeción del costo reconocido por el comprador. La sanción, por el contrario, consiste en pagarse los impuestos que correspondan, pero sin afectar el costo a reconocer por el comprador.

Siendo este el caso, creemos que la intención del legislador en aplicar el artículo 64 del Código Tributario es siempre sancionar la manipulación del ingreso, no del costo.

<sup>88</sup> Vale la pena destacar que esta materia puede resultar no pacífica, pero una interpretación que sostenga que el giro en este caso debe efectuarse respecto del vendedor no nos parece una interpretación armónica ni lógica con el texto y sentido de la norma. Esto, por tres razones; (i) si fuera el vendedor quien resultare girado, se daría una situación donde el vendedor, habiendo ya reconocido un ingreso superior al de mercado, debería reconocer un ingreso aún mayor y tributar por la diferencia. En este sentido se castigaría a quien ya tributó en exceso; (ii) desde una óptica lógica, el sancionar al vendedor implicaría que el comprador tendría todo el beneficio del costo, sin sufrir ninguna sanción por haber comprado en un precio sobre mercado, resultado que parece afectar todo el propósito de una norma que pretenda sancionar el vender más caro, ya que lo que se pretende es, justamente evitar la creación de costos artificiales y (iii) desde una óptica práctica de fiscalización resulta casi imposible que un vendedor, quien vendió más caro que el precio de mercado, pueda caer en una posición de riesgo frente a futuras fiscalizaciones, lo cual dejaría esta norma, en la práctica, con una aplicación casi nula.

En segundo lugar, es importante destacar que el parámetro de comparación supone dos posibilidades; (i) la comparación con "la plaza" lo cual parece ser indicativo de las transacciones ejecutadas por terceros, y (ii) la comparación con transacciones de similar naturaleza. Se debe destacar, en esta segunda hipótesis, que no se requiere de una comparación con transacciones que siendo celebradas por terceros sean de similar naturaleza. Basta que sean de similar naturaleza, sin importar si es celebrada por partes independientes o por el mismo contribuyente.

En este sentido, los dos supuestos previstos en el parámetro de comparación identificado por la norma, al no ser excluyentes entre sí ni contener ordenes de prelación para su aplicación, permiten que el contribuyente se compare con otras transacciones celebradas por él mismo, situación que obliga a desmentir la interpretación común del artículo 64, la cual establece que la norma obliga a pactar "precios de mercado". Siendo estrictos en la interpretación de la norma, lo que el legislador exige es que los precios sean razonables para las características del contribuyente, situación que puede ser muy distinta al "precio de mercado". Dicho de otra manera, el valor corriente en plaza constituye un valor que puede desprenderse de otras transacciones celebradas por el mismo contribuyente y en consecuencia no significa, necesariamente, una identificación de precios pactados por "otros".

Así por ejemplo, si se conoce el precio de un bien transado públicamente (v.gr., cobre), ello no significa que ese "precio de mercado" siempre deberá ser el precio a utilizarse como el "valor corriente en plaza" que exige el artículo 64. Lo anterior, por cuanto un contribuyente que vende el bien transado públicamente bajo condiciones contractuales muy específicas mantiene diferencias sustanciales con las diferencias bajo las cuales se publica el precio *spot* del bien en cuestión y, en consecuencia, puede justificar un "valor corriente en plaza" que es distinto al "valor de mercado".

En tercer y último lugar, debemos destacar que el artículo 64 del Código Tributario otorga al SII la facultad de poder cuestionar los precios pactados entre partes absolutamente independientes, hipótesis que de por sí debería ser suficiente como para presumir buena fe y ausencia de manipulación de precios. Es este último requisito, otro de los aspectos que determina de manera importante las diferencias entre el artículo 64 y el artículo 38 (41E) de la LIR.

B. *Artículo 41 E LIR*

En la parte pertinente al presente trabajo, el nuevo artículo 41 E de la LIR establece:

*Artículo 41 E.- Para los efectos de esta ley, el Servicio podrá impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado.*

*Las disposiciones de este artículo se aplicarán respecto de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios señaladas cuando a juicio del Servicio, en virtud de ellas, se haya producido a cualquier título o sin título alguno, el traslado desde Chile a un país o territorio de aquellos incluidos en la lista a que se refiere el número 2, del artículo 41 D, de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país y se estime que de haberse transferido los bienes, cedido los derechos, celebrado los contratos o desarrollado las actividades entre partes independientes, se habría pactado un precio, valor o rentabilidad normal de mercado, o los fijados serían distintos a los que establecieron las partes, para cuyos efectos deberá aplicar los métodos referidos en este artículo.*

*Se entenderá por precios, valores o rentabilidades normales de mercado los que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables, considerando por ejemplo, las características de los mercados relevantes, las funciones asumidas por las partes, las características específicas de los bienes o servicios contratados y cualquier otra circunstancia razonablemente relevante. Cuando tales operaciones no se hayan efectuado a sus precios, valores o rentabilidades normales de mercado, el Servicio podrá impugnarlos fundadamente, conforme a lo dispuesto en este artículo (...).*

*2.- Métodos de precios de transferencia*

*El Servicio, para los efectos de impugnar conforme a este artículo los precios, valores o rentabilidades respectivos, deberá citar al contribuyente de acuerdo con el artículo 63 del Código Tributario, para que aporte todos los antecedentes que sirvan para comprobar que sus operaciones con partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o considerando rentabilidades normales de mercado, según alguno de los siguientes métodos (...)<sup>84</sup>.*

<sup>84</sup> Los métodos citados por el artículo son los siguientes:

Los párrafos del artículo antes citado corresponden a la esencia de la regulación que hoy mantiene la LIR en materia de precios de transferencia, regulación que en sus aspectos medulares, supone lo siguiente:

- a) Método de Precio Comparable no Controlado: Es aquel que consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de los bienes o servicios, considerando el que hayan o habrían pactado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables;*
  - b) Método de Precio de Reventa: Consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de los bienes o servicios, considerando el precio o valor a que tales bienes o servicios son posteriormente revendidos o prestados por el adquirente a partes independientes. Para estos efectos, se deberá deducir del precio o valor de reventa o prestación, el margen de utilidad bruta que se haya o habría obtenido por un revendedor o prestador en operaciones y circunstancias comparables entre partes independientes. El margen de utilidad bruta se determinará dividiendo la utilidad bruta por las ventas de bienes o prestación de servicios en operaciones entre partes independientes. Por su parte, la utilidad bruta se determinará deduciendo de los ingresos por ventas o servicios en operaciones entre partes independientes, los costos de ventas del bien o servicio;*
  - c) Método de Costo más Margen: Consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a una parte relacionada, a partir de sumar a los costos directos e indirectos de producción, sin incluir gastos generales ni otros de carácter operacional, incurridos por tal proveedor, un margen de utilidad sobre dichos costos que se haya o habría obtenido entre partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. El margen de utilidad sobre costos se determinará dividiendo la utilidad bruta de las operaciones entre partes independientes por su respectivo costo de venta o prestación de servicios. Por su parte, la utilidad bruta se determinará deduciendo de los ingresos obtenidos de operaciones entre partes independientes, sus costos directos e indirectos de producción, transformación, fabricación y similares, sin incluir gastos generales ni otros de carácter operacional;*
  - d) Método de División de Utilidades: Consiste en determinar la utilidad que corresponde a cada parte en las operaciones respectivas, mediante la distribución entre ellas de la suma total de las utilidades obtenidas en tales operaciones. Para estos efectos, se distribuirá entre las partes dicha utilidad total, sobre la base de la distribución de utilidades que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables;*
  - e) Método Transaccional de Márgenes Netos: Consiste en determinar el margen neto de utilidades que corresponde a cada una de las partes en las transacciones u operaciones de que se trate, tomando como base el que hubiesen obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. Para estos efectos, se utilizarán indicadores operacionales de rentabilidad o márgenes basados en el rendimiento de activos, márgenes sobre costos o ingresos por ventas, u otros que resulten razonables, y*
  - f) Métodos residuales: Cuando atendidas las características y circunstancias del caso no sea posible aplicar alguna de los métodos mencionados precedentemente, el contribuyente podrá determinar los precios o valores de sus operaciones utilizando otros métodos que razonablemente permitan determinar o estimar los precios o valores normales de mercado que hayan o habrían acordado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. En tales casos calificados el contribuyente deberá justificar que las características y circunstancias especiales de las operaciones no permiten aplicar los métodos precedentes.*
- El contribuyente deberá emplear el método más apropiado considerando las características y circunstancias del caso en particular. Para estos efectos, se deberán tener en consideración las ventajas y desventajas de cada método; la aplicabilidad de los métodos en relación al tipo de operaciones y a las circunstancias del caso; la disponibilidad de información relevante; la existencia de operaciones comparables y de rangos y ajustes de comparabilidad (...).*

- a. Supone una facultad del SII para impugnar los precios pactados entre contribuyentes domiciliados o residentes en Chile y sus partes relacionadas *en el extranjero*. Se debe destacar que la facultad del SII alcanza, por disposición expresa de la norma, incluso las transacciones en las cuales no haya existido un “precio”;
- b. La impugnación será procedente en el caso que los precios, valores o rentabilidades pactados por las partes no se hayan ajustado a los precios, valores o rentabilidades *normales de mercado*, debiendo entender por precios, valores o rentabilidades *normales de mercado* los que hayan o habrían acordado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables; y
- c. Efectuada la impugnación, la discusión deberá centrarse en torno a la determinación de precios, valores o rentabilidades *normales de mercado*, determinados éstos en base a alguno de los métodos expresamente mencionados y listados por el artículo 41 E de la LIR.

Visto lo anterior, resulta necesario precisar que para la aplicación del artículo 41 E de la LIR; (1) no es necesario que existan operaciones que califiquen como enajenaciones o prestaciones de servicios; basta que sean “operaciones transfronterizas”, incluyéndose las reorganizaciones empresariales o de negocios; (2) el parámetro de objeción siempre dice relación con “(...) *precios, valores o rentabilidades normales de mercado (...) que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables (...)*” y (3) la existencia de operaciones entre partes que no sean consideradas como relacionadas inhibe la facultad de objeción prevista en el artículo 41 E de la LIR.

1. No es necesario que existan operaciones que califiquen como enajenaciones o prestaciones de servicios; basta que sean “operaciones”

El término “operaciones” es, en nuestro entender, un término amplio. El mismo permite englobar transacciones que van más allá de una enajenación o una prestación de servicios, pudiendo englobar, además de cualquier enajenación o prestación de servicios, transacciones que impliquen, por ejemplo, una obligación de no hacer, un proceso industrial o un proceso de reorganización societaria o una transacción de préstamo (sea de uso o de consumo).

El mismo legislador es claro en este respecto, incluyendo dentro de la redacción del inciso primero del nuevo artículo 41 E de la LIR la posibilidad de objeción de “(...) *las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios (...)*”, haciéndose cargo, en nuestra interpretación del

nuevo Capítulo IX de “Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias” (en adelante “las Guías”<sup>85</sup>).

Sin perjuicio de lo anterior, es necesario destacar que en términos estrictamente jurídicos el término “operaciones” no tiene una definición específica, por lo cual, bajo la norma del artículo 20 del Código Civil deberíamos entender esta norma en su significado natural y obvio. Bajo la definición contenida en el diccionario de la Real Academia<sup>86</sup>, el término “operación” significa “(...) *Acción y efecto de operar*” y, por su parte, el término “operar” significa, en su cuarta acepción, “(...) *Obrar, trabajar, ejecutar diversos menesteres u ocupaciones*”.

En este sentido, se podría argumentar que el término “operaciones” también es un concepto que debería entenderse desde una óptica activa, esto es, desde la lógica de una operación en concreto y no desde una óptica pasiva, esto es, como la ausencia de una determinada acción. Como consecuencia de lo anterior, y sin perjuicio de la amplitud que otorga el término “operaciones”, se podría argumentar que el artículo 41 E de la LIR no es extensivo a aquellas situaciones que debiendo cobrarse entre partes independientes no son cobradas.

En nuestra interpretación, este aspecto ha sido expresamente resuelto en el inciso primero del artículo 41 E, permitiendo entender que el término “operaciones” si alcanza aquellas transacciones que no son cobradas. En efecto, el mismo texto legal establece que “(...) *el Servicio podrá impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno (...)*” (énfasis añadido), redacción que, en nuestra interpretación permitiría al SII objetar transacciones que en términos estrictamente jurídicos no tienen precio, valores o rentabilidades asignadas<sup>87</sup>.

<sup>85</sup> Las Guías corresponden a una revisión del reporte de la OCDE sobre precios de transferencia de 1979, debidamente aprobadas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE con fecha 27 de junio de 1995.

<sup>86</sup> Diccionario de la Real Academia Española. [en línea] <<http://www.rae.es>> [consulta: 02 de septiembre de 2012]

<sup>87</sup> Este aspecto supone una diferencia importante con la redacción del artículo 38 de la LIR, donde el tema no se resolvía en el mismo texto, el cual se limitaba al concepto de “operaciones”. Así, en el marco del ex artículo 38 se podría haber argumentado que, vista la conceptualización “activa” que se desprende del significado natural y obvio del concepto operaciones, las transacciones no cobradas no serían sujetas de objeción bajo las facultades conferidas al SII en el ex artículo 38 de la LIR. En cualquier caso, debemos dejar en claro que bajo nuestra interpretación de los efectos jurídicos que se desprenden del ingreso de Chile al tratado de la OCDE, bajo el ex artículo 38 de la LIR el SII sí tenía la facultad de objetar transacciones que no fueran cobradas.

Es relevante subrayar el hecho de la "existencia" de la transacción, ya que en nuestra interpretación la frase del inciso primero, que reza "(...) establecerlo en caso de no haberse fijado alguno (...)" sólo alcanza a la transacción que **existiendo en términos jurídicos** no tiene precio, sin alcanzar a las transacciones que en términos jurídicos aún no existen. Esta distinción puede parecer sutil, pero tiene relevancia.

En efecto, una transacción que jurídicamente no existe es una transacción que no produce efectos jurídicos (como podría ser, por ejemplo, un acto jurídico firmado sin un consentimiento libre de una de las partes) y, en consecuencia, es una transacción que para efectos del ordenamiento jurídico, el cual incluye el artículo 41 E, no existe y por tanto no puede ser analizada ni menos objetada.

Por lo tanto, lo que cubre la redacción del artículo 41 E debería ser la transacción que existiendo jurídicamente no tiene un precio asignado. El caso evidente es el contrato de compraventa, el cual ha sido fijado con un precio de cero o derechamente sin un precio. En el primer caso (precio cero), el acto jurídico existe como un contrato de compraventa propiamente tal (ya que existen los elementos esenciales de cosa y precio) y en el segundo caso (inexistencia de precio) el acto jurídico existe pero como donación. En ambos casos, sin embargo, el artículo 41 E de la LIR permitiría al SII objetar la transacción.

Creemos que esta posición está, además, recogida en las Guías de la OCDE sobre precios de transferencia.

En este sentido, si bien las Guías no establecen una definición positiva, ellas sí contienen directrices relacionadas con la definición de cuando una transacción deberá ser considerada como digna de análisis para efectos de precios de transferencia. En este respecto las Guías establecen en sus párrafos 1.36 y siguientes que:

*"(...) El examen que una administración tributaria efectúe de una transacción controlada debe estar basado en la transacción que haya sido realmente ejecutada por las empresas asociadas (...). Salvo en casos excepcionales, la administración no debería desconocer las transacciones reales o sustituirlas por otras transacciones (...).*

*"1.37. Sin embargo, existen dos circunstancias particulares en donde, excepcionalmente, se podría considerar como apropiado y legítimo desconocer la estructura adoptada por un contribuyente para una determinada transacción. La primera circunstancia nace cuando la sustancia económica de una transacción difiere de su forma (...). La segunda circunstancia nace cuando siendo la forma y el fondo los mismos, los arreglos efectuados en relación con la transacción, mirados*

*en su totalidad, difieren de aquellos que hubiesen sido acordados entre empresas independientes que se comporten de una manera que sea comercialmente razonable y la estructura actual prácticamente impide a la autoridad tributaria la determinación de un precio de transferencia adecuado (...)"*.

Nos parece claro que aún cuando las Guías permitirían desconocer la naturaleza jurídica de una determinada transacción, estas son claras en reafirmar como condición básica para la objeción el hecho que la transacción, desde la óptica jurídica, exista.

2. El parámetro de objeción siempre dice relación con "(...) precios, valores o rentabilidades normales de mercado (...) que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables (...)"

A este respecto es sólo necesario destacar que el parámetro de comparación siempre es lo que harían terceros independientes. Este parámetro no dice nunca relación con el precio intrínseco de una transacción y en este sentido, el parámetro difiere del concepto de "precio de mercado".

Como consecuencia de lo anterior, precios internacionalmente listados sólo podrán ser utilizados bajo la norma chilena si el contribuyente puede demostrar que entidades independientes aplican dichos precios para transacciones que tienen características similares a las observadas en la transacción del contribuyente que se analiza (transacción controlada).

Asimismo, metodologías de valorización que pretendan identificar el valor intrínseco de una transacción, como podrían ser, por ejemplo, una valorización en base a flujos descontados o una valorización en base a múltiplos, también deberían ser descartadas bajo la norma actual de precios de transferencia.

3. Efectuada la impugnación, la discusión deberá centrarse en torno a la determinación de precios, valores o rentabilidades *normales de mercado*, determinados éstos en base a alguno de los métodos expresamente mencionados y listados por el artículo 41 E de la LIR.

Creemos que este punto es bastante claro de la letra de la ley. La determinación de este valor *normal de mercado* sólo es válida si la misma responde a los métodos indicados en el artículo 41 E.

La aplicación de uno u otro método no tiene prevalencia dentro del texto del artículo 41 E, siendo expreso el legislador en aceptar cualquiera de los métodos listados, siempre que el método elegido sea el que mejor se adapte a las características del contribuyente.



Quizás el único aspecto a detallar es la aplicación de los llamados “métodos residuales”. Este punto requiere de dos clarificaciones:

- a. Los métodos residuales NO incluyen el método de división de utilidades. Este método es un método más, el cual debe ser descartado o elegido de manera independiente de un eventual método residual<sup>88</sup>; y
- b. La aparente libertad que el contribuyente tendría al elegir un método “residual” debe entenderse limitada por el principio básico de operador independiente, conforme al cual la determinación del precio debe obedecer a una comparación con los precios pactados por terceros, debiendo dejar fuera de los métodos “residuales” los métodos que busquen valores intrínsecos de la transacción.

Sólo vale la pena destacar que resulta necesaria una precisión administrativa mucho más clara de las presunciones de relación establecidas en base a relaciones comerciales, ya que los conceptos utilizados son poco precisos, con ausencia de definiciones legales y de una muy dudosa validez práctica.

### III DISCUSIÓN

Visto todo el marco normativo expuesto precedentemente, resulta necesario destacar que la normativa impositiva nacional reconoce dos grandes posibilidades para la Autoridad Tributaria en objetar los precios cobrados por los contribuyentes. Sin perjuicio de ello, es nuestra opinión que una correcta interpretación de ambas debe concluir en que ambas son excluyentes entre sí, ya que las mismas tienen objetos distintos, suponen metodologías diferentes y reconocen presupuestos formales propios.

*Diferencias de objeto en la impugnación: Sanción del ingreso versus objeción del precio mismo*

Quizás la diferencia fundamental entre ambas normas consiste en el objeto que tiene cada norma de impugnación. Si bien ambas permiten al

<sup>88</sup> Esto es distinto en otras legislaciones (por ejemplo, EE.UU.), donde el método de división de utilidades es catalogado como un método “residual”.

SII impugnar los precios cobrados entre contribuyentes, creemos que la impugnación permitida bajo el artículo 64 del Código Tributario siempre tiene por objeto sancionar la creación de ingresos artificialmente bajos, mientras que la norma del artículo 41 E de la LIR puede permitir al SII impugnar ingresos y/o costos que sean artificialmente generados por los contribuyentes.

En este sentido, la norma del artículo 41 E de la LIR es más amplia en cuanto al objeto de la impugnación, siendo relevante a su respecto que el precio en sí sea fijado conforme a los parámetros que la misma norma establece. Siendo este el caso la norma del artículo 41 E permitiría al SII objetar la creación de costos artificiales en Chile o de precios artificialmente bajos en el país.

Por su parte el artículo 64 del Código Tributario afecta la generación de ingresos artificialmente bajos y, en el caso que se generen precios superiores a mercado, el artículo 17 N° 8 de la LIR sólo permite la objeción en casos concretos y, en estos casos, deja fuera de las posibles sanciones la objeción del costo creado.

Es importante destacar que lo anterior no se basa únicamente en la sanción que cada norma establece ya que por un análisis de nada más que la sanción de cada norma, se debería concluir que ni el artículo 64 del Código Tributario ni el artículo 41 E de la LIR objetarían la creación de costos artificiales en Chile. En efecto, ambas normas establecen que la sanción para el caso de una objeción consiste en aplicar la tributación que corresponde sobre la diferencia (en el caso del artículo 17 N° 8 sería la tributación que corresponda, mientras que en el caso del artículo 41 E sería el impuesto previsto en el artículo 21 de la LIR) y, en este sentido, ambas normas permiten mantener los costos creados previo pago del impuesto que corresponda. En este sentido, se podría argumentar, ambas normas pretenden sancionar la manipulación del ingreso siendo irrelevante para el legislador el costo generado por la transacción impugnada.

La diferencia, por lo tanto, no se basa únicamente en la forma de sancionar de cada norma, sino que estriba en que la forma en la cual hoy está redactado el artículo 64 del Código Tributario es indicativa del hecho que el sujeto a ser fiscalizado y eventualmente objetado es siempre el vendedor (quien es, por definición, el generador de ingresos), mientras que en el caso del artículo 41 E de la LIR el sujeto a ser objetado no parece tener mayor relevancia, bastando que el contribuyente mantenga “operaciones”, sea de venta o de compra.

Creemos que el hecho que el artículo 64 limite la facultad del SII a la existencia de enajenaciones o prestaciones de servicios, dejando fuera hipótesis como obligaciones de no hacer, préstamos o reorganizaciones empresariales implica reconocer que la facultad de tasación no sería aplicable al comprador o beneficiario de los servicios. Tanto es así que para los casos donde el legislador ha visto la necesidad de alterar esta regla lo ha tenido que redactar de manera expresa y en cualquier caso, estrictamente limitado a determinadas transacciones.

El artículo 41 E reconoce una estructura legislativa totalmente distinta, donde el objeto es muchísimo más amplio (operaciones) y sin ningún tipo de regla especial para el caso de ventas con precios superiores a los precios observados por terceros.

Siendo este el caso, nos parece que una correcta interpretación de ambas normas, efectuada desde la óptica del objeto de la misma, obligaría a concluir que el artículo 64 del Código Tributario solo permitiría la objeción de ingresos, mediante objeciones al *enajenante* o al *prestador de servicios* y, por su parte, el artículo 41 E de la LIR permitiría la objeción de ingresos o costos según sea el lado de la operación donde se situó el contribuyente con domicilio o residencia en Chile.

A. *Diferencias en la metodología implícita: Exigencia de comparabilidad versus análisis de la transacción en sí*

Bajo la redacción del artículo 41 E de la LIR existe una referencia explícita al principio de operador independiente consagrado en las Guías de Precios de Transferencia, al exigirse que la comparación siempre sea en relación con los precios que partes independientes hubieran pactado por transacciones comparables. Bajo este escenario, por lo tanto, no es aceptable la objeción de los precios utilizados "en plaza" o los precios determinados en base a metodologías que pretendan identificar el valor intrínseco o justo de un determinado bien o transacción.

Esto supone también, que el precio a ser utilizado bajo la comparación que exige el artículo 41 E de la LIR no debería ser el precio utilizado por la competencia directa del contribuyente. Lo anterior, por cuanto los precios de la competencia deberían reflejar la existencia de las ventajas competitivas que dicha competencia mantiene; esto es, deberían reflejar una serie de diferencias que le permiten al competidor sostener una

diferenciación frente al cliente. Es esta diferenciación la que, en teoría, permitiría a la competencia ofrecer precios distintos, sean más altos o más bajos; y es justamente esta diferenciación la que debería sustentar que la competencia directa no ofrece un proxy de comparación aceptable para efectos de la norma de precios de transferencia.

El caso del artículo 64 es opuesto a lo explicado anteriormente. La comparación permite la aplicación de los precios "en plaza", lo cual supone la posibilidad de aplicar como parámetro de comparación los precios de productos que compiten directamente con la transacción analizada y, adicionalmente, permitiría aplicar un valorización en base a metodologías que pretendan identificar el valor intrínseco o justo de un determinado bien o transacción.

Si bien el artículo 64 permite también la comparación con transacciones de similar naturaleza, es fundamental el hecho que la norma no exige que dichas transacciones de similar naturaleza sean celebradas con partes independientes. Por lo tanto, cuando el artículo 64 del Código Tributario permite la comparación con otras transacciones lo hace sin la exigencia de "no relación", permitiendo incluso la comparación entre dos transacciones relacionadas, situación que es absolutamente inaplicable para el caso de la norma prevista en el artículo 41 E de la LIR.

B. *Presupuestos formales: Transacción entre partes relacionadas*

Finalmente, ambas normas cuentan con una serie de diferencias formales. La más importante consiste en la exigencia de transacciones relacionadas.

Mientras el artículo 64 del Código Tributario no contiene distinciones al respecto, y por lo tanto permite a la autoridad objetar transacciones tanto entre partes relacionadas como entre partes independientes, el artículo 41 E de la LIR se limita de manera expresa a las transacciones generadas entre partes relacionadas.

En este sentido, el artículo 41 E de la LIR parece más concordante con el principio de libertad contractual, ya que la norma presume que la transacción entre partes independientes constituye una transacción que es el mercado. La norma del artículo 64 del Código Tributario, por su parte, comienza donde el artículo 41 E termina, sospechando de los precios fijados, justamente, *en el mercado*.

#### IV CONCLUSIONES

En definitiva, las dos normas que permiten al SII objetar los precios cobrados por los contribuyentes constituyen mundos separados que sin toparse entre ellos, permiten a la autoridad tributaria ejercer un control casi total del universo de transacciones que se pueden generar.

Así, en la esfera de las transacciones entre partes no relacionadas y de las transacciones entre partes relacionadas ejecutadas dentro de Chile, rige el artículo 64 del Código Tributario con el objetivo primordial de sancionar la manipulación de ingresos por parte del vendedor, abarcado las enajenaciones de bienes, muebles e inmuebles, corporales e incorpóras y las prestaciones de servicios. Esta facultad se ve debilitada cuando se entra al espectro de transacciones relacionadas transfronterizas, y en especial respecto de las transacciones que no están bajo el concepto jurídico de “enajenación” o “prestación de servicios” (fundamentalmente préstamos, obligaciones de no hacer y reorganizaciones empresariales).

En este ámbito, la pérdida de fuerza de la norma no tiene mayor relevancia cuando son transacciones dentro de Chile. Lo anterior, ya que la manipulación de precio sólo traslada la tributación latente desde contribuyente en contribuyente, sin eliminarla. El problema se genera cuando la transacción relacionada permitiría dejar utilidades fuera del país y, por lo tanto, fuera de la jurisdicción nacional. Es en este escenario, donde entra a regir el artículo 41 E de la LIR, norma que es más limitada desde la óptica formal (al sólo abarcar las transacciones relacionadas y transfronterizas), pero mucho más amplia en cuanto al objeto, permitiendo objetar las “operaciones” del contribuyente y no sólo las enajenaciones o prestaciones de servicios.

Asimismo, mientras la objeción de las transacciones celebradas en el mercado (artículo 64 del Código Tributario) debe basarse en los precios “de la plaza”, la objeción de las transacciones celebradas *fuera del mercado* (artículo 41 E de la LIR) pretende mantener la objetividad sobre la base de la aplicación del principio de operador independiente. Es así como ambas normas pretenden velar por un principio cuantitativo de “valor de mercado”, siendo la diferencia la manera de determinar el mismo; mientras el artículo 64 permite una identificación de valores de la transacción en sí (pudiendo prescindir de comparables) el artículo 41 E exige que el precio de la transacción relacionada sea determinado sólo en base a transacciones comparables.

En consecuencia, sea dentro del mercado y/o fuera del mismo el legislador se ha encargado en los artículos 64 del Código Tributario y 41 E de la LIR, de dejar debidamente establecido en materia impositiva el principio de transacciones a valores “de mercado”, siendo ambos artículos regulaciones que observan objetos distintos, metodologías diversas y presupuestos formales propios, pero, al mismo tiempo, siendo ambos herramientas de validación del principio de “valor de mercado” que debe regir cualquier transacción que produzca efectos tributarios.



**II**  
**Notas de Actualidad**

---

## NUEVA REGULACIÓN DE LAS VENTAS INDIRECTAS

Una de las modificaciones más importantes a la Ley de Impuesto a la Renta ("LIR") introducidas por la Ley N° 20.630, publicada en el diario oficial con fecha 27 de septiembre de 2012, es la modificación a los artículos N°s 10 y 58 de la LIR, que regula de forma amplia nuevas hipótesis que configuran hechos gravados que generan rentas de fuente chilena a través de la venta de bienes situados en el exterior, ya que a través de la venta de éstos, se terminan enajenando bienes situados en Chile. En derecho comparado, este fenómeno se denomina tributación de ventas indirectas.

Conforme a la antigua redacción del artículo 10, modificado por la Ley N° 20.630, si un contribuyente domiciliado o residente en Chile adquiere acciones o derechos de una empresa extranjera, permitiéndole esta operación adquirir el control directo o indirecto de más del 10% de una sociedad en Chile, el mayor valor obtenido por el vendedor se considera renta de fuente chilena. Así, la regla vigente permite gravar en Chile dicha ganancia de capital no obstante tratarse de una renta de fuente extranjera, por provenir de activos situados fuera de Chile, estableciéndose de este modo una excepción al principio general de la fuente establecido en el inciso primero del artículo 10, según el cual las personas no residentes ni domiciliadas en Chile tributan en nuestro país sólo por sus rentas de fuente chilena, entendiéndose por éstas las provenientes de bienes situados en el país y de actividades realizadas en Chile.

Esta norma de extraterritorialidad, tiene su origen en la Ley N° 19.840, publicada en el Diario Oficial con fecha 23 de noviembre de

2002, la cual se dictó con el objeto de remediar la situación producida cuando Exxon Mobil pretendió vender en el extranjero parte de su participación que le permitiría al comprador, residente en el país, adquirir indirectamente la Minera Disputada de Las Condes. De este modo, si se aplicaban a dicha operación las reglas generales, el mayor valor que obtendría Exxon Mobil no tributaría en Chile, dado que se trataría de una renta de fuente extranjera obtenida por un contribuyente no residente ni domiciliado en Chile.

En consecuencia, la Ley N° 19.840 incorporó una excepción a las reglas de fuente de la renta, en virtud de la cual se considera como renta de fuente chilena aquella obtenida por un contribuyente no residente ni domiciliado en Chile, en la enajenación de activos situados en el extranjero, por tener como consecuencia esta operación la adquisición indirecta de un activo subyacente chileno, a saber, más del 10% de una sociedad constituida en Chile.

Sin embargo, esta norma no ha sido completamente eficiente en el cumplimiento del objetivo buscado por el legislador. En efecto, principalmente debido a la exigencia de tener que ser el adquirente de los derechos o acciones de la sociedad extranjera un contribuyente domiciliado o residente en Chile, esta clase de operaciones a menudo se lleva a cabo mediante un vehículo situado en el extranjero, quien actúa como adquirente de los títulos extranjeros, evitando así configurar la hipótesis prevista en la norma. Por lo tanto, en la práctica la aplicación de la regla vigente ha sido más bien limitada.

Considerando las dificultades en la consecución de los objetivos buscados con la introducción de las normas sobre ventas indirectas por la Ley N° 19.840, el ejecutivo envió en abril de 2012, con el proyecto de reforma tributaria, modificaciones al actual inciso segundo del artículo 10 de la LIR, ampliando las hipótesis de renta de fuente chilena asociada a ventas indirectas. Vale la pena mencionar que el proyecto original enviado por el ejecutivo, contemplaba hipótesis más amplias a las aprobadas en definitiva y no consideraba excepciones generalmente contempladas en el derecho comparado, lo que hacía que la relación de conexión entre los activos extranjeros enajenados y los subyacentes chilenos fuera muy amplia. La redacción original del proyecto de ley de reforma tributaria, por un lado, generaba obligaciones que podrían haber infringido garantías constitucionales, otorgando responsabilidades a representantes chilenos por ventas realizadas en el exterior y, por otro lado, no contemplaba la posibilidad de que ciertas reorganizaciones de internacionales quedaran

fuera de la hipótesis de fuente chilena, ni establecía umbrales claros que hicieran considerar relevante las enajenaciones indirectas de bienes chilenos.

En definitiva la nueva normativa, aprobada por el Congreso, regula de forma detallada las hipótesis de fuente chilena para ventas indirectas, considerando las siguientes operaciones como aquellas que dan origen a renta de fuente chilena por una venta indirecta de activos situados en Chile:

- a. Cuando al menos un 20% del valor de mercado del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros que dicho enajenante posee, directa o indirectamente, en la sociedad o entidad extranjera, ya sea a la fecha de la enajenación o en cualquiera de los doce meses anteriores a esta, provenga de uno o más de los activos subyacentes chilenos en la proporción que corresponda a la participación indirecta que en ellos posee el enajenante extranjero.

Es necesario, además, que la enajenación referida lo sea de, al menos, un 10% del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos de la persona o entidad extranjera, considerando todas las enajenaciones, directas o indirectas, de dichas acciones, cuotas, títulos o derechos, efectuadas por el enajenante y otros miembros no residentes o domiciliados en Chile de su grupo empresarial, en los términos del artículo 96 de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, en un periodo de doce meses anteriores a la última de ellas.

- b. Cuando a la fecha de la enajenación de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros o en cualquier momento durante los doce meses anteriores a ésta, el valor corriente en plaza de uno o más de los activos subyacentes descritos en los literales (i), (ii) y (iii) de la letra a) anterior, y en la proporción que corresponda a la participación indirecta que en ellos posea el enajenante extranjero, sea igual o superior a 210.000 Unidades Tributarias Anuales determinadas según el valor de ésta a la fecha de la enajenación. Será también necesario en este caso que se transfiera al menos un 10% del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos de la persona jurídica o entidad extranjera, considerando todas las enajenaciones efectuadas por el enajenante y otros miembros no residentes o domiciliados en Chile de su grupo empresarial, en los términos del artículo 96 de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, en un periodo de doce meses anteriores a la última de ellas.
- c. Cuando las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros enajenados, hayan sido emitidos por una sociedad o entidad domiciliada o

constituida en uno de los países o jurisdicciones que figuren en la lista a que se refiere el número 2, del artículo 41 D (paraísos fiscales). En este caso, bastará que cualquier porcentaje del valor de mercado del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros que dicho enajenante posea, directa o indirectamente, en la sociedad o entidad extranjera domiciliada o constituida en el país o jurisdicción listado, provenga de activos subyacentes chilenos en la proporción que corresponda a la participación indirecta que en ellos posea el enajenante extranjero, salvo que el enajenante, su representante en Chile o el adquirente, si fuere el caso, acredite en forma fehaciente ante el Servicio, que: (A) en la sociedad o entidad extranjera cuyas acciones, cuotas, títulos o derechos se enajenan, no existe un socio, accionista, titular o beneficiario con residencia o domicilio en Chile con un 5% o más de participación o beneficio en el capital o en las utilidades de dicha sociedad o entidad extranjera y, que, además, (B) sus socios, accionistas, titulares o beneficiarios que controlan, directa o indirectamente, un 50% o más de su capital o utilidades, son residentes o domiciliados en un país o jurisdicción que no forme parte de la lista señalada en el número 2, del artículo 41 D, en cuyo caso la renta obtenida por el enajenante extranjero sólo se gravará en Chile si se cumple con lo dispuesto en las letras a) o b) precedentes.

Como se desprende de las hipótesis enumeradas precedentemente, para que se generen fuentes chilenas por excepción, a través de una venta indirecta de activos subyacentes chilenos, se deben cumplir ciertos requisitos como que: (a) el valor relativo de los activos subyacentes chilenos respecto a los activos extranjeros enajenados y el porcentaje que los derechos o acciones extranjeros enajenados representan respecto de la entidad extranjera; (b) el valor corriente en plaza de los activos subyacentes indirectamente enajenados y si dicho valor excede un umbral económico considerado relevante (aproximadamente USD 200 millones); y (c) si los activos enajenados son acciones o derechos de una sociedad constituida en un paraíso tributario, estableciéndose hipótesis más amplias para este caso, pudiendo con todo acreditarse ciertas condiciones que harían posible quedar sujetos a las condiciones y márgenes generales descritos, contemplados para los casos de las letras a) y b).

Es importante considerar que la nueva normativa hace expresa referencia a las nuevas normas sobre precios de transferencia aprobadas conjuntamente en el proyecto de reforma tributaria.

Una vez definido el hecho imponible, a través del nuevo inciso segundo letras a) b) y c) del artículo 10 de la Ley de Impuesto a la Renta, es el nuevo numeral 3 del artículo 58 el cual establece el impuesto y la base imponible de éste, numeral que ve la luz conjuntamente con las nuevas normas del artículo 10.

En este sentido, el numeral 3 del artículo 58 establece que, por regla general, la renta devengada en las hipótesis de ventas indirectas contempladas por el nuevo artículo 10 quedará gravada con Impuesto Adicional en carácter de único de tasa 35%.

Respecto a la base imponible, es decir, la forma de cálculo de la ganancia de capital devengada que el enajenante obtiene y que se considera de fuente chilena por disposición del artículo 10 de la LIR y a la cual, se le aplica el mencionado impuesto único de tasa 35%, el numeral 3 del artículo 58 da la opción al enajenante de elegir la forma de cálculo de: (i) el monto del precio que debe atribuirse a activos subyacentes chilenos y; (ii) la forma de cálculo del costo tributario, que debe deducirse de la parte del precio atribuida a los activos subyacentes chilenos, de lo cual resulta la base imponible del impuesto.

Así, para determinar el monto de la renta que tributará en Chile, el enajenante puede optar por las siguientes cantidades, que resulten de la diferencia entre: (i) el valor que representan los activos situados en Chile en el precio de venta de los derechos de la sociedad extranjera y el costo de los derechos que tiene el vendedor de la sociedad extranjera; o (ii) el valor que representen los activos chilenos en el precio de venta de los derechos de la sociedad extranjera y el costo de adquisición que soportó la sociedad que está siendo enajenada por los activos situados en Chile. Al respecto, la norma establece como regla general que el costo tributario de los activos situados en Chile corresponde al aplicable de acuerdo a la legislación chilena, de haberse realizado la enajenación directamente.

No obstante lo anterior, el artículo 58, número 3, de la LIR entrega la opción de no quedar afecto al Impuesto Adicional de tasa 35%. En este sentido, alternativamente, se podrá optar por acoger la renta gravada al régimen de tributación que habría correspondido aplicar de haberse enajenado directamente los activos chilenos, siendo elegible para pagar el Impuesto de Primera Categoría de tasa 20% en carácter de único si se cumplen una serie de requisitos establecidos en el artículo 17 de la LIR, o bien, pudiendo configurarse algún ingreso no renta que pudiere establecer la legislación chilena al momento de la enajenación.

Cabe destacar que esta norma establece que el deber de declarar y pagar el impuesto recae sobre el enajenante no domiciliado ni residente en Chile, salvo que el impuesto haya sido retenido en su totalidad por el comprador. De no cumplirse con dicha obligación de declaración y pago, el SII podría exigir el tributo directamente al adquirente. Asimismo, se faculta al SII para requerir ya sea del enajenante, de su representante en Chile, de la entidad constituida en Chile o del adquirente, una declaración sobre el precio de la enajenación, el valor de los activos subyacentes chilenos y cualquier otro antecedente necesario para la determinación del impuesto.

La nueva regulación sobre ventas indirectas recoge, además, la posibilidad de no caer en el hecho imponible de enmarcarse la enajenación indirecta en un proceso de reorganización internacional de un grupo económico, para lo cual deben cumplirse con los requisitos establecidos por el nuevo inciso séptimo del artículo 10 de la LIR.

En definitiva, la nueva normativa recoge en forma coherente los principales principios establecidos en la legislación comparada para este tipo de situaciones, manteniendo como objetivo el tratar de evitar que a través de la enajenación de acciones o derechos extranjeros se eluda la ganancia de capital implícita que corresponde a los activos subyacentes chilenos. Las dudas sobre la forma de aplicación práctica de la nueva normativa permanecerán hasta que la autoridad fiscal, haciendo uso de sus atribuciones, regule administrativamente la nueva normativa legal.

## LA REFORMA TRIBUTARIA Y LAS MODIFICACIONES AL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS SOCIEDADES DE PERSONAS Y LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS

Uno de los temas principales que proponía la reforma tributaria presentada por el Gobierno en mayo del 2012 (en adelante la Primera Versión), era la llamada “homologación del tratamiento tributario” que la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante LIR) otorga en ciertas materias a las llamadas sociedades de personas (empresario individual, sociedades colectiva, de responsabilidad limitada, comandita simple, comandita por acciones respecto de sus socios gestores y E.I.R.L.) y a las sociedades de capital (sociedades anónima, por acciones y comandita por acciones).

Específicamente, la Primera Versión buscaba modificar el tratamiento diferenciado de la tributación de los retiros en exceso de FUT, de la tributación de los gastos rechazados, de la regla para la determinación del costo tributario, que sirve de base a la determinación de la ganancia de capital, y de la tributación del ésta por la venta de acciones o derechos sociales.

El escenario cambió en agosto y el Gobierno decidió presentar un nuevo proyecto de Ley (en adelante la Reforma Tributaria o la Reforma indistintamente), el que sólo mantuvo en esta materia modificaciones relativas a la determinación del costo y tributación de la ganancia de capital en la venta de derechos sociales y acciones y lo relativo a la normativa que rige los denominados “gastos rechazados”.

Cabe destacar que esta norma establece que el deber de declarar y pagar el impuesto recae sobre el enajenante no domiciliado ni residente en Chile, salvo que el impuesto haya sido retenido en su totalidad por el comprador. De no cumplirse con dicha obligación de declaración y pago, el SII podría exigir el tributo directamente al adquirente. Asimismo, se faculta al SII para requerir ya sea del enajenante, de su representante en Chile, de la entidad constituida en Chile o del adquirente, una declaración sobre el precio de la enajenación, el valor de los activos subyacentes chilenos y cualquier otro antecedente necesario para la determinación del impuesto.

La nueva regulación sobre ventas indirectas recoge, además, la posibilidad de no caer en el hecho imponible de enmarcarse la enajenación indirecta en un proceso de reorganización internacional de un grupo económico, para lo cual deben cumplirse con los requisitos establecidos por el nuevo inciso séptimo del artículo 10 de la LIR.

En definitiva, la nueva normativa recoge en forma coherente los principales principios establecidos en la legislación comparada para este tipo de situaciones, manteniendo como objetivo el tratar de evitar que a través de la enajenación de acciones o derechos extranjeros se eluda la ganancia de capital implícita que corresponde a los activos subyacentes chilenos. Las dudas sobre la forma de aplicación práctica de la nueva normativa permanecerán hasta que la autoridad fiscal, haciendo uso de sus atribuciones, regule administrativamente la nueva normativa legal.

## LA REFORMA TRIBUTARIA Y LAS MODIFICACIONES AL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS SOCIEDADES DE PERSONAS Y LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS

Uno de los temas principales que proponía la reforma tributaria presentada por el Gobierno en mayo del 2012 (en adelante la Primera Versión), era la llamada "homologación del tratamiento tributario" que la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante LIR) otorga en ciertas materias a las llamadas sociedades de personas (empresario individual, sociedades colectiva, de responsabilidad limitada, comandita simple, comandita por acciones respecto de sus socios gestores y E.I.R.L.) y a las sociedades de capital (sociedades anónima, por acciones y comandita por acciones).

Específicamente, la Primera Versión buscaba modificar el tratamiento diferenciado de la tributación de los retiros en exceso de FUT, de la tributación de los gastos rechazados, de la reglas para la determinación del costo tributario, que sirve de base a la determinación de la ganancia de capital, y de la tributación del ésta por la venta de acciones o derechos sociales.

El escenario cambió en agosto y el Gobierno decidió presentar un nuevo proyecto de Ley (en adelante la Reforma Tributaria o la Reforma indistintamente), el que sólo mantuvo en esta materia modificaciones relativas a la determinación del costo y tributación de la ganancia de capital en la venta de derechos sociales y acciones y lo relativo a la normativa que rige los denominados "gastos rechazados".

El presente comentario tiene como objeto el informar sobre las modificaciones más relevantes que se pretenden introducir a este respecto y, adicionalmente, el plantear ciertas luces sobre futuros escenarios y disyuntivas que puedan surgir de la aplicación de la Reforma, sin pretender de modo alguno ahondar en demasía en cada uno de los puntos a tratar.

## I

### GASTOS RECHAZADOS DE LAS SOCIEDADES DE PERSONAS

Actualmente existen importantes diferencias respecto de esta materia entre los diversos tipos societarios.

Por un lado, las sociedades de capital (o establecimientos permanentes) están afectas a un impuesto de tasa 35% que grava la renta en carácter de único (se le ha denominado también "Impuesto Sanción o Multa"). Las rentas gravadas con este impuesto corresponden a las partidas que el Artículo 21 de la LIR denomina como gastos rechazados. Por otro lado, en las sociedades de personas los gastos rechazados se consideran retiros de los socios, gatillándose en consecuencia el pago de los impuestos finales, ya sea global complementario o adicional, acorde a la tasa correspondiente.

La Reforma extiende el Impuesto único del 35% a sociedades de personas respecto de las partidas del N° 1 del Artículo 33 (retiros de especies o cantidades representativas de dinero, norma que es supletoria respecto de la tributación que se señalará en el siguiente párrafo) y de las cantidades determinadas por el ejercicio de la facultad de tasación del Art. 64 del C.T.

Adicionalmente la nueva normativa grava con Impuesto Global Complementario o Adicional, aplicando un recargo del 10% de la cantidad respecto de la cual se aplica al impuesto, en reemplazo del impuesto único del 35%, respecto de:

- Las partidas del numeral 1 del Artículo 33 de la LIR: Cuando hayan beneficiado al socio o accionista, a su cónyuge, hijos no emancipados legalmente y a toda otra persona relacionada según el Artículo 100 de la Ley de Mercado de Valores. Si hay más de un socio o accionista y no es posible determinar el monto del beneficio, se afectarán según número de acciones o participación en utilidades que se tenga.

- Préstamos (retiro encubierto utilidades tributables). Se aplicarán sobre el total de la cantidad prestada menos las sumas restituidas a título de capital. Estas sumas no se deducen del FUT.
- Uso o goce bienes del activo de la empresa. En el caso de aquellos bienes en que la ley presume un valor mínimo (10% como regla general, 11% del avalúo fiscal en caso de inmuebles y 20% en el de automóviles y station wagons) podrán rebajarse las sumas efectivamente pagadas que correspondan al período por uso o goce del bien. Estas sumas no se deducen del FUT.
- Bienes entregados en garantía que han sido ejecutados: El impuesto se calculará sobre la garantía ejecutada según su valor corriente en plaza. Estas sumas no se deducen del FUT.

## II

### HOMOLOGACIÓN EN LA DETERMINACIÓN DEL COSTO DE LOS DERECHOS SOCIALES Y ACCIONES

La determinación del costo de venta de derechos sociales y acciones es un tema de trascendental importancia para efecto de determinar la existencia de ganancia de capital o de pérdidas producto de su enajenación. Hoy en día existe una regulación diferenciada para determinar el costo tributario de las acciones y derechos sociales, la cual se pretende unificar mediante la Reforma.

Actualmente, las normas para determinar el costo de los derechos sociales son bastante complejas, ya que éste se determina en función de una serie de factores que establece la LIR (si el contribuyente está obligado o no a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, y si la enajenación de los derechos se efectúa a una parte relacionada con el vendedor), pudiendo equivaler el costo, en algunos casos al valor libro (considerando utilidades tributarias retenidas), y en otros, a su costo de adquisición reajustado. Esta situación ha posibilitado a los contribuyentes para que arbitren, según les sea más conveniente, entre enajenar derechos sociales y acciones. En cambio, en el caso de las acciones de sociedades anónimas, su costo se determina según el valor de adquisición reajustado por el IPC.

La Reforma modifica esta situación determinando que tanto el costo de las acciones como el de los derechos sociales sea su valor de adquisición (o del aporte) reajustado por el IPC en el período comprendido entre el



último día del mes anterior a la adquisición (o aporte) y el último día del mes anterior al de su enajenación, a lo cual se deberá adicionar o restar los aportes o disminuciones de capital efectuados por el enajenante en el tiempo intermedio, también reajustados. Lo expuesto implica que en la venta de derechos sociales se eliminará cualquier consideración relativa a las utilidades tributarias retenidas en la sociedad enajenada.

La diferencia entre la Primera Versión y la Reforma, es la relativa a las utilidades reinvertidas como aumento de capital y su incidencia en la determinación del costo tributario de los derechos sociales. En sentido la nueva norma prescribe que “deberán deducir del valor de aporte o adquisición (...) aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de esta ley”. Un error en la redacción de la ley genera discusiones respecto a la aplicación de la norma, pero entendemos que ésta sólo se aplicaría en el caso que la enajenación se realice a una parte relacionada.

Cabe hacer presente que la Reforma contiene algunas normas especiales que regulan la entrada en vigencia de ciertas modificaciones que implementa y dentro de dichas normas relativas a la vigencia existen disposiciones que contemplan una aplicación retroactiva de los cambios propuestos. A este respecto y en relación con las normas de homologación de costos a las que hemos estado haciendo referencia, la letra b) del Artículo 1° transitorio señala que, los derechos en sociedades de personas adquiridos **con anterioridad a la entrada en vigencia de esta ley** que, con posterioridad a ella, enajenen a una parte relacionada, deberán disminuir del valor de costo de adquisición de tales derechos, los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que hayan sido ingresadas en virtud de una reinversión de utilidades.

### III

#### HOMOLOGACIÓN EN EL MAYOR VALOR OBTENIDO EN CASO DE ENAJENACIÓN

La LIR trata a las ganancias de capital de acciones y de derechos sociales también en forma diferente. La ganancia de capital que se obtengan producto de la enajenación de derechos sociales siempre se grava con el régimen general del impuesto a la renta. En cambio, las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de acciones de sociedades anónimas u otras

sociedades de capital pueden ser gravadas por diversos regímenes (régimen general, ingreso no renta o Impuesto Único) según se verifiquen ciertas circunstancias específicas (por ejemplo, si entre la adquisición y la enajenación ha transcurrido más de un año; si el comprador es un relacionado con el vendedor; si éste se considera habitual en enajenar acciones; o si las mismas se transan en una bolsa de valores, y tienen presencia bursátil).

Al respecto, la reforma pretende igualar el tratamiento tributario de las ganancias de capital provenientes de la enajenación de acciones y la de derechos sociales, siendo posible que se tribute en ambos casos con impuesto de Primera Categoría en carácter de único (en caso de cumplirse los mismos requisitos hoy vigentes para las acciones), o conforme al régimen general de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, en caso contrario.

Sin embargo, esta innovación puede ocasionar consecuencias negativas en el endeudamiento relacionado a la compra de derechos sociales (afectando también el endeudamiento para adquirir acciones). En caso de obtenerse un crédito y éste sea destinado a la compra de derechos sociales, los intereses no serían deducibles como gasto, ya que la renta obtenida se gravaría con el impuesto de Primera Categoría en carácter de único, el que de acuerdo con la interpretación del S.I.I. es un gravamen distinto del impuesto de Primera Categoría del régimen general.

La interpretación del Servicio de Impuestos Internos (SII) en este respecto consiste, básicamente, en señalar que la posibilidad de deducir un gasto debe cumplir con los requisitos del artículo 31 de la LIR (señalar los 6 requisitos) y, además, acceder a una renta que tribute bajo el régimen general. Luego, señala que el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único que grava en ciertos casos la ganancia de capital, es de un carácter distinto al del Impuesto de Primera Categoría “genérico” que constituye un crédito contra los impuestos finales. Por esta razón, concluye el SII que los gastos relacionados a un ingreso que podría ser gravado con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, no acceden a una renta del régimen general, sino a que una renta gravada con un régimen especial, lo que obstaculizaría su deducción de los resultados del contribuyente, generándose un caso de gasto rechazado.

Por esta razón es que en caso de obtenerse un crédito y éste fuera destinado a la compra de acciones, los intereses pagados por dicho endeudamiento podrían no ser deducibles como gasto general. Pues bien, misma cuestión podría sostenerse por parte del SII respecto de la venta de derechos sociales, con motivo de la entrada en vigencia de la Reforma.

#### IV CONCLUSIÓN

La Primera Versión, a diferencia de la Reforma introducía una serie de cambios en la LIR que atendían a una baja en las posibilidades de postergación de impuestos (i.e. eliminación de los Retiros en Exceso en las sociedades de personas) y a un mayor control de tratamientos preferenciales (i.e. nuevas normas de Exceso de Endeudamiento).

Lo que en definitiva fue aprobado, intenta dar igual tratamiento tributario a ciertos fenómenos, independiente se la forma social del contribuyente. Es a esto a lo que apuntan las enmiendas detalladas en este artículo, como el nuevo tratamiento dado a los gastos rechazados en las sociedades de personas y la homologación de la tributación de la ganancia de capital obtenida en la venta de derechos sociales a la obtenida en la venta de acciones, tanto en el cálculo del costo, como en el impuesto a aplicar. En términos generales, es innegable que es una política tributaria acertada el mantener el menor número de soluciones ante hipótesis similares, por lo se podría sostener que en términos de propender a un sistema tributario más simple, las reformas aprobadas son correctas.

Sin embargo, existen situaciones en que este afán de simplicidad nos puede llevar a soluciones poco congruentes, como por ejemplo, que existan socios de sociedades de personas, que constituyeron la sociedad en consideración a las personas de los socios, que sean calificados de "Habituales" en la venta de tales derechos, contraponiéndose, en es este caso, la solución dada para la tributación de la ganancia de capital con la naturaleza jurídica de la entidad cuyos derechos se enajenan.

Por otro lado, la Reforma va a obligar al SII a revisar sus interpretaciones administrativas, adecuándolas a las nuevas normativas. En este sentido, considerando las actuales interpretaciones del SII, se podría sostener que aprobada la Reforma ningún interés asociado a un crédito destinado a adquirir derechos o acciones en una sociedad es deducible, afirmación, que por sí sola contraviene la naturaleza de los gastos tributarios y la forma de calcular una base imponible.

En definitiva, las modificaciones aprobadas y analizadas en este artículo atienden a un sistema tributario más simple, lo que en definitiva será positivo. Sin embargo, éstas modificaciones deberán ser acompañadas de una nueva visión de la autoridad tributaria, que esperamos complementa e ilumine de buena forma las nuevas normas legales.

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL QUE DECLARA INAPLICABLE EL INCISO TERCERO DEL ARTÍCULO 53 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Con fecha 13 de septiembre de 2012, el Tribunal Constitucional acogió una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, deducida por un contribuyente respecto del inciso tercero del Artículo 53 del Código Tributario. Dicha norma establece que el contribuyente queda afecto a un interés penal del uno y medio por ciento mensual por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago del todo o de la parte que adeudare de cualquier clase de impuestos y contribuciones.

En este caso, el contribuyente solicitó la inaplicabilidad de la mencionada norma respecto de dos gestiones pendientes, correspondientes a recursos de apelación interpuestos en el marco de dos reclamaciones tributarias rechazadas íntegramente, que fueron deducidas en contra de ciertas liquidaciones por Impuesto Global Complementario. Sin embargo, cabe destacar que estos procedimientos tienen su origen en dos reclamaciones interpuestas anteriormente, las cuales fueron tramitadas y rechazadas por un juez delegado de acuerdo a lo que disponía el Artículo 116 del Código Tributario, habiendo sido anulados posteriormente ambos procesos por la Corte de Apelaciones, en razón de la inaplicabilidad declarada por la Corte Suprema y la posterior declaración de inconstitucionalidad realizada por el Tribunal Constitucional respecto de esta última norma. Así, el contribuyente estaba siendo condenado al pago de intereses y reajustes por todo el período transcurrido, incluido el período

#### IV CONCLUSIÓN

La Primera Versión, a diferencia de la Reforma introducía una serie de cambios en la LIR que atendían a una baja en las posibilidades de postergación de impuestos (i.e. eliminación de los Retiros en Exceso en las sociedades de personas) y a un mayor control de tratamientos preferenciales (i.e. nuevas normas de Exceso de Endeudamiento).

Lo que en definitiva fue aprobado, intenta dar igual tratamiento tributario a ciertos fenómenos, independiente se la forma social del contribuyente. Es a esto a lo que apuntan las enmiendas detalladas en este artículo, como el nuevo tratamiento dado a los gastos rechazados en las sociedades de personas y la homologación de la tributación de la ganancia de capital obtenida en la venta de derechos sociales a la obtenida en la venta de acciones, tanto en el cálculo del costo, como en el impuesto a aplicar. En términos generales, es innegable que es una política tributaria acertada el mantener el menor número de soluciones ante hipótesis similares, por lo se podría sostener que en términos de propender a un sistema tributario más simple, las reformas aprobadas son correctas.

Sin embargo, existen situaciones en que este afán de simplicidad nos puede llevar a soluciones poco congruentes, como por ejemplo, que existan socios de sociedades de personas, que constituyeron la sociedad en consideración a las personas de los socios, que sean calificados de "Habituales" en la venta de tales derechos, contraponiéndose, en este caso, la solución dada para la tributación de la ganancia de capital con la naturaleza jurídica de la entidad cuyos derechos se enajenan.

Por otro lado, la Reforma va a obligar al SII a revisar sus interpretaciones administrativas, adecuándolas a las nuevas normativas. En este sentido, considerando las actuales interpretaciones del SII, se podría sostener que aprobada la Reforma ningún interés asociado a un crédito destinado a adquirir derechos o acciones en una sociedad es deducible, afirmación, que por sí sola contraviene la naturaleza de los gastos tributarios y la forma de calcular una base imponible.

En definitiva, las modificaciones aprobadas y analizadas en este artículo atienden a un sistema tributario más simple, lo que en definitiva será positivo. Sin embargo, éstas modificaciones deberán ser acompañadas de una nueva visión de la autoridad tributaria, que esperamos complementa e ilumine de buena forma las nuevas normas legales.

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL QUE DECLARA INAPLICABLE EL INCISO TERCERO DEL ARTÍCULO 53 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Con fecha 13 de septiembre de 2012, el Tribunal Constitucional acogió una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, deducida por un contribuyente respecto del inciso tercero del Artículo 53 del Código Tributario. Dicha norma establece que el contribuyente queda afecto a un interés penal del uno y medio por ciento mensual por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago del todo o de la parte que adeudare de cualquier clase de impuestos y contribuciones.

En este caso, el contribuyente solicitó la inaplicabilidad de la mencionada norma respecto de dos gestiones pendientes, correspondientes a recursos de apelación interpuestos en el marco de dos reclamaciones tributarias rechazadas íntegramente, que fueron deducidas en contra de ciertas liquidaciones por Impuesto Global Complementario. Sin embargo, cabe destacar que estos procedimientos tienen su origen en dos reclamaciones interpuestas anteriormente, las cuales fueron tramitadas y rechazadas por un juez delegado de acuerdo a lo que disponía el Artículo 116 del Código Tributario, habiendo sido anulados posteriormente ambos procesos por la Corte de Apelaciones, en razón de la inaplicabilidad declarada por la Corte Suprema y la posterior declaración de inconstitucionalidad realizada por el Tribunal Constitucional respecto de esta última norma. Así, el contribuyente estaba siendo condenado al pago de intereses y reajustes por todo el período transcurrido, incluido el período

en que se desarrollaron los procesos que finalmente fueron anulados por haber sido fallados por un juez delegado.

El contribuyente fundó su acción de inaplicabilidad en que los intereses cobrados suponían, en el caso concreto, una vulneración del principio de igualdad ante la ley, de la prohibición de establecer impuestos manifiestamente desproporcionados o injustos, del principio de la no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica y del derecho de propiedad.

Para acoger la mencionada acción el Tribunal Constitucional realizó diversas consideraciones acerca del principio de igualdad ante la ley, para concluir que existe una situación de inequidad en la exigencia de ser devueltos los impuestos debidamente reajustados, de modo que se conserve su valor cuando se paguen, dado que ésta no guarda relación con el caso inverso, esto es cuando el Estado restituye el monto de la multa enterada y a posteriormente declarada improcedente, sólo con el interés del medio por ciento mensual por cada mes completo, en virtud del Artículo 57 del Código Tributario.

Asimismo, respecto del principio de proporcionalidad en el cobro de intereses los sentenciadores tuvieron presente la definición de interés corriente contenida en la Ley N° 18.010, que Establece Normas para las Operaciones de Crédito y Otras Obligaciones de Dinero que Indica, y el interés previsto en el Decreto Ley N° 3500 de 1980, que Establece Nuevo Sistema de Pensiones, respecto de las cotizaciones no pagadas oportunamente por el empleador.

Un aspecto importante en el razonamiento del Tribunal Constitucional consistió en que la situación que dio origen a la acción de inaplicabilidad resultaba imputable al accionar del propio Estado, pues la delegación de facultades jurisdiccionales, contraria a la Constitución Política de la República, fue realizada por el propio Servicio de Impuestos Internos, lo cual finalmente derivó en la nulidad de los procesos originales. De esta forma, el Tribunal Constitucional expuso y compartió la reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema en este aspecto, la que ha sostenido que no procede el cobro de intereses en el período intermedio cuando se produce la anulación de un proceso tributario, por tratarse de una causa no imputable al contribuyente.

En consecuencia, el Tribunal Constitucional concluyó que procedía acoger la acción de inaplicabilidad deducida por el contribuyente, en consideración a que "(...) es posible concluir que el inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario, en cuanto fija un interés penal moratorio ascendente al

*uno coma cinco por ciento mensual, produce efectos contrarios a la Constitución Política de la República en el caso concreto, desde que obliga a pagar una suma que a todas luces se presenta como desproporcionada, injusta y abusiva, máxime si se tiene presente que durante la casi totalidad del período en que se impone la sanción respecto de las sumas adeudadas y reajustadas (específicamente el tiempo transcurrido entre las fechas de la resolución anulada y de la que tuvo definitivamente por interpuesto el recurso), se está frente a situaciones no imputables al deudor, puesto que han sido dejadas sin efecto las actuaciones practicadas en el juicio tributario, como consecuencia de una declaración de inconstitucionalidad, de forma tal que se trata de hechos atribuibles a la propia administración, a lo que debe agregarse que no resulta equivalente a la que tendría que aplicar el propio Fisco tratándose de sumas pagadas injustificadamente por el contribuyente".*

No obstante, cabe mencionar que el fallo se acordó con el voto disidente de cuatro de los ministros del Tribunal Constitucional, quienes estuvieron por rechazar la mencionada acción, principalmente debido a que en su parecer el interés penal establecido en la norma impugnada es una institución análoga a la cláusula penal del derecho civil, no correspondiendo a una sanción tributaria, ligada al derecho penal o a la facultad administrativa sancionatoria. Luego, para asegurar el respeto de la Constitución Política de la República la norma debe evitar establecer una cláusula penal enorme, mientras que respecto al monto de los intereses dicha regla no puede vulnerar el límite legal de la usura y el principio constitucional de la proporcionalidad del tributo.

De este modo, concluyó el voto disidente que el inciso tercero del Artículo 53 del Código Tributario no configura una conducta usurera, siguiendo el criterio del tipo penal de usura, ni genera una cláusula penal enorme que lesione en abstracto los intereses de los contribuyentes, toda vez que el propio Código Tributario admite reglas ligadas a la situación concreta de cada contribuyente, que se traducen en condonaciones totales o parciales por la determinación de intereses no imputables al contribuyente. Tampoco se produciría una cláusula penal enorme por el hecho de que el monto del interés con el cual debe devolver el Estado los impuestos pagados indebidamente o en exceso sea menor a aquel con el cual cobra intereses por la demora, debido principalmente a que se trata de operaciones tributarias diferentes, ya que los intereses de demora tienen su justificación en fines constitucionales y configuran un mecanismo compulsivo para su cumplimiento, mientras que la devolución reajustada y con intereses adicionales se relaciona más bien con evitar un enriquecimiento sin causa.

Finalmente, el voto disidente hizo presente cierta información sobre los intereses penales cobrados en la legislación comparada y de la autoridad financiera nacional, para concluir que la norma en cuestión no establece un tributo manifiestamente desproporcionado o injusto.

En definitiva, si bien se trata de un fallo relevante en materia de aplicación del interés penal a impuestos adeudados, hay que considerar que el razonamiento del Tribunal Constitucional, de acuerdo a la naturaleza de la acción, se basa en gran parte en la situación concreta del contribuyente, principalmente ligada a la existencia de procesos anulados por haber sido conocidos por un juez delegado. Por lo tanto, será relevante determinar los eventuales efectos que esta sentencia pueda tener en casos similares y en otros disímiles en que de todas formas el interés penal aplicado pueda resultar en una vulneración de la Constitución Política de la República.

### III

## Jurisprudencia Judicial y Administrativa

---

Finalmente, el voto disidente hizo presente cierta información sobre los intereses penales cobrados en la legislación comparada y de la autoridad financiera nacional, para concluir que la norma en cuestión no establece un tributo manifiestamente desproporcionado o injusto.

En definitiva, si bien se trata de un fallo relevante en materia de aplicación del interés penal a impuestos adeudados, hay que considerar que el razonamiento del Tribunal Constitucional, de acuerdo a la naturaleza de la acción, se basa en gran parte en la situación concreta del contribuyente, principalmente ligada a la existencia de procesos anulados por haber sido conocidos por un juez delegado. Por lo tanto, será relevante determinar los eventuales efectos que esta sentencia pueda tener en casos similares y en otros disimiles en que de todas formas el interés penal aplicado pueda resultar en una vulneración de la Constitución Política de la República.

### III

## Jurisprudencia Judicial y Administrativa

---

## JURISPRUDENCIA JUDICIAL

### LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

**“Transportes Santa Irene Ltda. con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 5687-2011. Corte Suprema. 08/09/2011**

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Talca, confirmatoria del fallo que rechazó parcialmente una reclamación presentada en contra de determinadas liquidaciones de impuestos. El recurso denunció la infracción de los artículos 35 de la Ley de Impuesto a la Renta y 64 del Código Tributario, en relación con las garantías constitucionales consagradas en el artículo 19 N° 20, 32 N° 8, 60 N° 14 y 62 inciso cuarto N° 1 de la Carta Fundamental. La razón de aquello fue la manifiesta falta de fundamento en cuanto el recurrente no invocó como vulnerado el artículo 20, N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, relativa al fundamento de las liquidaciones emitidas y que conducen a la tributación de la renta líquida imponible. Esta deficiente formalización permite concluir, finalizó el fallo, que cualquier error jurídico en que pudiera haberse incurrido respecto de las normas que sí se estimaron infringidas no constituirían fundamento suficiente para acoger la pretensión de casación en el fondo, pues esta carecería de influencia en lo dispositivo de la sentencia impugnada.



**“Gabriela Ortiz Carrasco con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 225-2011. Corte de Apelaciones de Temuco. 24/10/2011**

La I. Corte de Apelaciones de Temuco modificó una sentencia dictada por el Director Regional de la VIII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, que había rechazado una reclamación intentada por un contribuyente. La sentencia de alzada consideró que, siendo un hecho no controvertido que el contribuyente tuvo un ahorro neto positivo en los años tributarios 2000 y 2001, por aplicación del artículo 57 bis letra A N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta, el ahorro neto positivo efectuado por el contribuyente constituye un crédito imputable al Impuesto Global Complementario. Dicho crédito fiscal no se entenderá renunciado por no haberse declarado utilidades en dichos periodos. Destacó el supremo tribunal que, tratándose de normas de derecho público como las tributarias, las renunciaciones a un derecho no pueden presumirse, salvo que ello se encuentre expresamente establecido en la ley, lo cual no ocurre en este caso.

**“Agrícola Santa Isabel Ltda. con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 6380-2009. Corte Suprema. 04/11/2011**

La Excma. Corte Suprema, no obstante invalidar de oficio la sentencia recurrida, rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Valdivia, confirmatoria del fallo de primer grado, que había acogido parcialmente un reclamo presentado en contra de una liquidación de impuestos. El recurrente señaló que el concepto de gasto necesario para producir la renta, conforme al artículo 20 del Código Civil, debiera entenderse de acuerdo a lo que señala el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, esto es: (aquellos) “que es menester indispensablemente o hace falta para un fin”, concepto amplio que acepta cualquier gasto que haga falta para el fin de producir la renta y no sólo aquellos en que forzosamente deba incurrirse.

Sobre este punto, el Excmo. Tribunal determinó que, si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley sobre Impuesto a la Renta, del inciso primero del artículo 31 de dicha norma se desprende que aquél se refiere a gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios. Esta última característica,

agregó la sentencia de casación, se desprende de la significación gramatical del vocablo “necesarios”, esto es, aquellos desembolsos en que precisa, forzosa e inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, lo que no se ha probado en autos.

**“Flavio Eduardo Monsalves Alvarado con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 5708-2009. Corte Suprema. 14/12/2011**

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción, confirmatoria de la de primer grado, que había negado lugar al reclamo presentado en contra de determinadas liquidaciones de impuestos. La Corte sostuvo que deben incluirse dentro de las rentas del comercio que se encuentran en el artículo 20, N° 3 de la Ley de la Renta aquellas obtenidas mediante la realización de espectáculos públicos toda vez que el artículo 3 N° 8 del Código de Comercio considera a esta actividad como un acto de comercio y por tanto el precepto de la ley de la renta debe interpretarse armónicamente con esta disposición. Agregó el tribunal supremo que dicha interpretación no conlleva la creación de un hecho gravado no contemplado en la ley, sino que establece el verdadero sentido y alcance de la expresión “comercio” a que se alude en el N° 3 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

**“Sade S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 6160-2009. Corte Suprema. 15/12/2011**

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia dictada por la I. Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la de primer grado, que había rechazado una reclamación tributaria presentada en contra de una resolución que negó lugar a una solicitud de devolución de impuestos, enterados estos en arcas fiscales como retención de la remesa por disminución de capital. Sobre esto, el tribunal estuvo de acuerdo con lo sostenido por los jueces de primera instancia, acerca de que es deber del contribuyente acreditar el cumplimiento cabal de los requisitos del artículo 17 número 7 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta para solicitar la devolución de los impuestos pagados, lo que en este caso no aconteció pues no se presentaron los antecedentes requeridos por el tribunal.

**“Lucy Victoria Seguel con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 20-2011. Corte de Apelaciones de Temuco. 29/12/2011**

La Iltma. Corte de Apelaciones de Temuco revocó una sentencia definitiva dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco que negó lugar en parte a un reclamo interpuesto por una contribuyente en contra de liquidaciones que determinaron diferencias de impuestos al no haber justificado el origen de los fondos con los cuales efectuó ciertas inversiones. En el fallo de primera instancia se estimó que acreditar los fondos invertidos incluye probar que estos han ingresado efectivamente al patrimonio del inversionista. A juicio del tribunal de alzada, en autos existían antecedentes probatorios suficientes para dar por acreditado que las inversiones consistentes en fondos mutuos y la compra de una propiedad estaban amparadas en fondos que la actora recibiera de un tercero, correspondientes a una indemnización pagada por una compañía de seguros producto del siniestro de un inmueble de propiedad de éste. En resumen, se da por acreditado el origen de los fondos con que un contribuyente realizó inversiones si se prueba que un cheque recibido como consecuencia del siniestro de una propiedad le ha sido entregado a éste y los montos han sido utilizados en las inversiones.

**“Constructora Fersa S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 9413-2009. Corte Suprema. 17/01/2012**

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por una sociedad anónima en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Concepción, confirmatoria de la de primer grado, que había rechazado una reclamación tributaria interpuesta en contra de la Liquidación N° 549, de 1999, que le fuera notificada por concepto de Impuesto Único del artículo 21 inciso 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta correspondiente al año tributario 1997. El recurrente denunció que el fallo impugnado incurrió en error de derecho al resolver que los gastos rechazados determinados en la liquidación podían ser gravados con dos impuestos distintos, esto es, el Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta y conforme a lo previsto en el inciso tercero del artículo 21 del mismo texto legal. Explicó que por sentencia firme recaída en causa sobre reclamación de la Liquidación N° 249, de 1999, se determinó que las partidas que fundan la liquidación reclamada en la presente causa quedaban afectas al Impuesto de Primera Categoría,

pues debían ser agregadas a la renta líquida imponible aquellos costos que indebidamente había utilizado la contribuyente bajo el amparo de facturas irregulares, siendo dichas partidas las que luego, dan origen a la Liquidación N° 549, aplicando normas tributarias distintas a un único e indivisible hecho gravado. Sobre este punto, el fallo de casación determinó que la sentencia validó erróneamente la utilización del mecanismo previsto en el inciso cuarto del mencionado artículo 21 en orden a rebajar como crédito el Impuesto de Primera Categoría que ya afectaba a las partidas incorporadas en la liquidación reclamada, por así haber sido determinado en una sentencia anterior, y que el artículo 25 del Código Tributario prescribe que la liquidación sobre la que haya recaído pronunciamiento del Director Regional con ocasión de un reclamo se estimará como definitiva para todos los efectos legales, lo que impide al Servicio de Impuestos Internos practicar una nueva liquidación sobre el mismo hecho gravado. Sin embargo, agregó, la recurrente no señaló la forma en que este vicio ha influido en lo dispositivo del fallo, ni precisó la norma legal en base a la cual habría de corregirse el yerro al dictarse una sentencia de reemplazo que ordene eliminar el agregado a la renta líquida imponible de primera categoría de las partidas impugnadas, para evitar la que denomina doble tributación por lo que el recurso es rechazado.

**“Raúl Soto Paredes con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 5169-2009. Corte Suprema. 18/01/2012**

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Antofagasta, confirmatoria de la de primer grado que había rechazado una reclamación tributaria presentada en contra de determinadas liquidaciones de impuestos que le fueran notificadas por diferencias del Impuesto Global Complementario y reintegro del artículo 97 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, por el año tributario 2004. El recurso denunció infracción del artículo 200 del Código Tributario, en cuanto el Servicio de Impuestos Internos había considerado para determinar la base imponible no sólo el año tributario 2004 que no había sido declarado, sino que reiteró el 5% del total del FUT de la empresa desde que ésta inició sus actividades. El fallo determinó que en conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el Servicio de Impuestos Internos puede determinar las rentas de la sociedad por tasación en los casos de falta de antecedentes. A este respecto

se presume que la renta mínima imponible de las personas sometidas al impuesto de primera categoría es igual al 10% del capital efectivo invertido en la empresa o a un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio. En conclusión, si una sociedad no declara el impuesto de primera categoría pese a haber generado rentas afectas a impuestos, corresponde al Servicio de Impuestos Internos determinar estas rentas por tasación, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

**“Pesquera Nacional S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 8392-2009. Corte Suprema. 18/01/2012**

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Fisco de Chile en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, revocatoria de la de primer grado dictada por el Director Regional de la XIII Dirección Regional Santiago Centro del Servicio de Impuestos Internos, en cuanto acoge en parte una reclamación tributaria presentada en contra de una liquidación de impuestos, considerando que la permuta de acciones es una operación esporádica y no habitual en la enajenación de acciones de la reclamante. El Servicio sostuvo que los artículos 17 N° 8 letra a), 18 y 20 N° 2 y 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta fueron vulnerados, al determinarse por los jueces del fondo que en el caso no existe habitualidad en la enajenación de acciones y, en consecuencia, los ingresos provenientes de las utilidades obtenidas en la referida enajenación no constituirían renta. En opinión del mismo existe habitualidad en la enajenación de las acciones de la reclamante y, correspondiéndole a ésta acreditar la calidad de esporádicas o eventuales de las operaciones, no lo hizo. Para fundamentar lo anterior, siguiendo el criterio de la Circular N° 158 de 1976, el Servicio indicó que en el objeto social de cada una de las empresas relacionadas en las enajenaciones se incluye la obtención de beneficios o rentas provenientes de inversiones en valores mobiliarios y, por ende, se debe estimar que las operaciones comprendidas en su giro son habituales, sin considerar el número de operaciones ni el lapso en que éstas se realicen. La Excma. Corte Suprema rechazó dicho argumento sosteniendo que en atención a lo prescrito en el inciso 2° del artículo 18 de la Ley sobre Impuesto a la Renta debe considerarse el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación para determinar la habitualidad, ya que de esta forma cobra valor la prueba aportada por el contribuyente con el fin de

acreditar que la misma no existe. Agregó el fallo que, si bien uno de los tres objetos sociales de la reclamante es “obtener beneficios o rentas en valores mobiliarios”, salvo tres operaciones, no ha realizado otras de la misma naturaleza, lo que permite establecer las circunstancias previas o concurrentes a la enajenación que considera el inciso 2° del artículo 18°. Finalmente se señala que la presunción que establece la Circular N° 158, en cuanto a que existe habitualidad por el solo hecho que la adquisición y/o enajenación de acciones se encuentre incluida en el objeto social, puede ser desvirtuada por las pruebas aportadas al proceso por el contribuyente siempre que demuestre el carácter esporádico de las operaciones respecto de las cuales reclama, lo que ocurre en el presente caso.

**“Patricia Eytel Lagos con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 303-2012. Corte Suprema. 21/03/2012**

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo intentado por un contribuyente en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Temuco, confirmatoria de la de primera instancia que había rechazado el reclamo respecto de determinadas liquidaciones de impuestos practicadas por concepto de Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario del año tributario 2009, por no justificar el origen de los fondos utilizados en una inversión. El recurso denunció la infracción de los artículos 20 N° 3, 54, 70 y 71 del Decreto Ley N° 824 y la Circular N° 8 del Servicio de Impuestos Internos, de 7 de febrero de 2000, sobre Justificación de Inversiones, por cuanto se habría acreditado según el requirente que los fondos para realizar la inversión en cuestión provienen de aportes que realizó principalmente su cónyuge, sus hijos y de dineros propios de su parte. El tribunal de casación determinó que esto no es efectivo por cuanto el contribuyente se limitó a presentar antecedentes que demuestran la existencia de ingresos de terceros, pero no acreditó los aportes que justifiquen el origen de los fondos utilizados en la inversión por lo que construye los argumentos de su recurso sobre la base de hechos no establecidos por los sentenciadores, como es el aporte que habrían hecho su cónyuge y sus hijos para realizar la inversión cuestionada. Dado que la prueba rendida debe ser analizada por el tribunal de la instancia y no habiendo establecido los jueces de la misma el origen de los fondos con que se realizó la inversión que motivó las liquidaciones, no es posible vía recurso de casación variar dicha situación, razón por la cual se rechazó el recurso.

**“Julio Ramos Lira con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 8177-2009. Corte Suprema. 23/03/2012**

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción, confirmatoria de la de primera instancia, que había negado lugar al reclamo. El contribuyente denuncia que una liquidación de Impuesto Global Complementario cursada directamente al causante y no a los miembros de la comunidad, al amparo de la ficción contemplada en el inciso 2° del artículo 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no sería válida, por cuanto sólo rige para comunidades hereditarias y no respecto de aquellas que tienen su origen en la disolución de la sociedad conyugal. Sobre este punto, el tribunal consideró que de los antecedentes es claro que las rentas fueron percibidas por el causante, por lo que las diferencias de impuestos lo afectan a él y no a la sucesión, la que no existía al momento de devengarse el impuesto y que sólo se constituyó como sujeto contribuyente en febrero del año 2001. Agregó que, de esta manera, la norma del artículo 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que establece una ficción y no una opción para los comuneros hereditarios, es del todo aplicable en este caso. Explicó el fallo que en la notificación de la liquidación se indica al causante como sujeto del impuesto cuya actividad es el arriendo y explotación de inmuebles, y se mencionan a los miembros de la comunidad hereditaria en la supuesta proporción que les corresponde a cada uno en ellos siendo dicha liquidación cursada conforme a derecho, motivo por el cual el recurso debe desestimarse.

**“Correa Canelo Abdon con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 1648-2012. Corte Suprema. 25/04/2012**

La Excma. Corte Suprema declaró inadmisibles los recursos de casación en la forma y rechazó el recurso de casación en el fondo interpuestos por un contribuyente en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de La Serena, confirmatoria de la de primera instancia que había acogido en parte el reclamo deducido. El recurrente denunció la errada interpretación del inciso tercero del artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el que consagra una presunción simplemente legal que permite ser desvirtuada por los medios de prueba que la ley establece. Explicó que yerra la sentencia al establecer que dicha disposición legal limita la prueba en el caso del comerciante a la contabilidad completa, pues la contabilidad es mucho más que los cuatro libros indicados en el artículo 25 del Código de

Comercio, incluyendo también los libros auxiliares y todos los documentos o antecedentes que sirven de fundamento para esos registros. La Suprema Corte determinó que la interpretación que debe darse a dicho artículo es que tratándose de contribuyentes que se encuentran obligados a llevar contabilidad completa, éstos deben acreditar el origen de los fondos con que han efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones mediante dicha contabilidad, y no pueden aceptarse otros medios de prueba para ello, siendo por tanto rechazado el recurso.

**“Sociedad Olcoz y Cía con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 7322-2009. Corte Suprema. 04/05/2012**

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Concepción, confirmatoria de la de primer grado que había rechazado una reclamación tributaria presentada en contra de una liquidación de impuestos. El recurrente señaló que el Impuesto a la Renta pretende gravar la obtención de una renta, lo que implica un incremento de patrimonio, cosa que no ocurriría con los veinticinco millones percibidos con ocasión de la suscripción de un contrato de arriendo, sin tomar en cuenta que dado que dicha suma debía ser restituida a la arrendataria durante la vigencia del contrato celebrado. Sobre este punto, el fallo de casación determinó que una interpretación armónica de los artículos 2° y 29 del D.L. N° 824, sobre Impuesto a la Renta, permite concluir que el dinero percibido en el año tributario 1995 como “anticipo” constituye renta, de tal forma que debió ser incluido en la base imponible de primera categoría en el año tributario correspondiente, ya que el artículo 29 considera como ingresos brutos todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en dicha categoría, excepto los ingresos a que se refiere el artículo 17. De esta forma, con un concepto amplio de renta se rechaza el recurso de casación.

**“Coca Cola Embonor con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 3-2012. Corte de Apelaciones de Arica. 06/06/2012**

La Iltma. Corte de Apelaciones de Arica confirmó una sentencia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica en la cual rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una resolución que ordenó modificar tanto su pérdida tributaria del año tributario 2010

de \$193.348.090.900 a \$95.472.050.660, cuanto su pérdida de arrastre correspondiente a ese mismo año de \$188.815.467.514 a \$91.904.837.374, debiendo cambiar, en consecuencia, los registros de determinación de la renta líquida imponible y FUT, correspondiente al año tributario 2010. La matriz XXXXXXXX registró su agencia en Caimán y formó una filial en el mismo lugar llamada Embotelladora Arica Overseas. En 1999 la agencia lleva a cabo una emisión de bonos 1144-A de los Estados Unidos de América para financiar el aumento de capital a su filial recaudando 160 millones de dólares. Luego, dicho financiamiento fue refinanciado para generar ahorros en el pago de intereses, suscribiendo una serie de créditos, entre los años 2004 y 2007. El 20 de mayo de 1999, con el dinero obtenido mediante el aumento de capital, la filial Embotelladora Arica Overseas compró a la empresa extranjera Inchcape PLC el 100% de las acciones de la empresa extranjera ILABSA (Inchcape Latin American Bottling S.A.) dueña de EWBSA Viña del Mar, EWBSA Concepción, EWBSA Temuco, EWBSA Talca y EWBSA Puerto Montt. XXXXXXXX reconoce el resultado de su agencia en islas caimán desde el Año Tributario 2000 en adelante, quien registra una renta líquida negativa determinada por gastos financieros por pagos de intereses, lo que ha producido que XXXXXXXX desde el 2001 haya declarado constantes pérdidas. El tribunal ha entendido que el caso de autos no se acredita la necesidad de los gastos requeridos en el artículo 31 de la Ley de la Renta ya que estos son incurridos por una agencia que presenta solo pérdidas y las rentas son obtenidas por una filial, que constituye una persona jurídica distinta de la matriz por lo que el tribunal estima que no serían deducibles. Adicionalmente, el fallo sostiene que el proceso de reorganización empresarial o planificación tributaria debe responder a una legítima razón de negocios o "business purpose test", lo que en este caso no ocurriría. Finalmente, el tribunal señala que en este caso no resulta posible acogerse de buena fe a la interpretación del Servicio en virtud del artículo 26 del Código Tributario ya que no se trata de un cobro retroactivo de impuestos sino que estamos frente a un rechazo de gastos. Adicionalmente sostiene que el contribuyente se encontraba de mala fe.

**"Asesorías e Inversiones Cinque Terre Ltda. con Servicio de Impuestos Internos". Rol 9154-2009. Corte Suprema. 12/06/2012**

La Excm. Corte Suprema acogió un recurso de casación en el fondo deducido por el Fisco de Chile en contra de una sentencia de la I. Corte

de Apelaciones de Valparaíso, que revocó la de primer grado en la parte en que no se había aceptado como gasto necesario para producir la renta el efectuado por prestaciones a una sociedad no relacionada dejándose, en consecuencia, sin efecto las liquidaciones por Impuesto a la Renta de Primera Categoría de los años tributarios 2004 y 2005. El recurso de nulidad de fondo denunció vulneración del artículo 31 N° 11 inciso tercero de la Ley de Impuesto a la Renta, en cuanto el tribunal de alzada, al calificar como gasto tributario aceptado los pagos efectuados por la contribuyente a una sociedad no relacionada para la elaboración de informes económicos, financieros y de mercado de empresas ajenas, calificándola como investigación científica y tecnológica. Al respecto el tribunal recoge la definición de investigación científica de la RAE, que la entiende como "el acto de llevar a cabo estrategias para descubrir algo" y que en el plano científico se realiza a través de un método científico, lo que no incluye auditorías ni "investigaciones" sobre la situación económica o financiera de terceros ajenos a la sociedad pues no se ha obtenido de él un conocimiento nuevo que explique ciertos y determinados fenómenos como tampoco ha contribuido en la elaboración de alguna herramienta que facilite la actividad del ser humano en algún campo determinado, motivo por el cual se acoge el recurso entendiendo como mal aplicado el artículo 31, N° 11.

**"Henry Rohrstock Laufer con Servicio de Impuestos Internos". Rol 8974-2009. Corte Suprema. 26/06/2012**

La Excm. Corte Suprema negó lugar a un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la de primer grado, que había negado lugar a una reclamación tributaria presentada en contra de una resolución. El recurso denunció como infringidos los artículos 12 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes, artículo 9 del Código Civil y los artículos 1 inciso 3° y 19 N° 24 y N° 26 de la Constitución Política de la República, en relación a lo establecido por la Ley N° 20.028. Entendiendo que el artículo 18 inciso 3° de la Ley N° 19.578 dispuso que, no obstante la eliminación de la rebaja por acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, dicha franquicia se mantenía para los titulares de esas acciones siempre que su adquisición hubiera sido antes de la fecha de publicación de esa ley en el Diario Oficial, permitiéndoles a los contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría o Global Complementario mantener la rebaja tributaria que establecía el artículo

57 bis N° 1 letra A) de la Ley de la Renta, en relación a las inversiones en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas efectuadas antes del 29 de julio de 1998. Sin embargo, la Ley N° 20.028 en su artículo único derogó el inciso tercero del artículo 18 de la Ley N° 19.578, rigiendo ello a partir del año tributario 2006. Sobre esto el recurrente señaló que la derogación del beneficio tributario del N° 1 de la letra A) del artículo 57 bis sólo puede regir a partir del año tributario 2006, de modo que no debe ser aplicada retroactivamente. Al respecto el tribunal concluye que desde el año tributario 2006, a quienes corresponda tributar conforme al Impuesto Único de Segunda Categoría o Global Complementario, no les asiste el derecho a hacer uso de la rebaja tributaria por acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, ya que la referida franquicia fue expresamente derogada, por lo que debe rechazarse el recurso interpuesto.

**“Corporación Municipal de Desarrollo Social de Iquique con Servicio de Impuestos Internos”. Rol 1-2012.  
Corte de Apelación de Iquique. 04/07/2012**

La Il<sup>ta</sup>. Corte de Apelaciones de Iquique confirmó una sentencia definitiva dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Iquique, en la cual dicho sentenciador rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente, en contra de liquidaciones que determinaron diferencias de impuesto de primera categoría en los años tributarios 2007, 2008 y 2009, ascendentes a \$622.995.729, y estimó pertinente los reintegros exigidos. A juicio del tribunal de alzada, la recurrente, aún siendo una entidad sin fines de lucro, era contribuyente del Impuesto de Primera Categoría y debía llevar contabilidad completa y balance general. Luego, la bonificación de la mano de obra que percibió por su actividad de cementerio era renta y, por tanto, debía tributar por expresa disposición del artículo 10 de la Ley N° 19.946. En este mismo sentido, la Il<sup>ta</sup>. Corte indicó que la Circular N° 23, de 21 de abril de 2003, en la que se apoyaba el contribuyente para argumentar que no procedía gravar la referida bonificación, había quedado sin efecto por la Circular N° 27, de 3 de junio de 2004, la que expresa que la Ley N° 19.946 sólo estableció una liberación del impuesto a la renta por el período que ésta expresamente señalaba, de forma tal que la bonificación que se percibiera por el año 2006 constituiría renta para todos los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Además, concluyó que los ingresos provenientes del fondo “cementarios” también se encontraban afectos a impuesto a la renta.

**“Litta Goijberg Rein con Servicio de Impuestos Internos”.  
Rol 139-2010. Corte Suprema. 29/10/2012**

La Excma. Corte Suprema acogió un recurso de casación en el fondo contra una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago que confirmó la sentencia de primera instancia que rechazó la reclamación del contribuyente respecto de la justificación del origen de fondos para la adquisición de un inmueble. El Servicio argumentó al respecto señalando que el artículo N° 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone que para justificar una inversión, el contribuyente debe acreditar el origen de los fondos invertidos, y a la vez debe acreditar la disponibilidad de los mismos al momento de realizarse dicha inversión. El Tribunal, por su parte, rechazó lo anterior pues señala que el artículo N° 70 de la Ley de la Renta considera únicamente la obligación del contribuyente de acreditar el origen de los fondos invertidos, y no así, de probar su disponibilidad, y estando el origen de los fondos plenamente acreditado en este caso mediante la prueba documental ofrecida, fue acogido el recurso de casación interpuesto.

**LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS**

**“Andina Trading Company con Servicio de Impuestos Internos”.  
Rol 5995-09. Corte Suprema. 23/12/2011**

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la de primer grado, que había negado lugar al reclamo de determinadas liquidaciones de impuestos. El recurrente denunció la infracción de los artículos 23 inciso 1° y N° 5 del Decreto Ley N° 825 y 6°, 7° y 19 N° 20 de la Constitución Política de la República ya que el Servicio objetó las facturas presentadas por este por considerarlas “irregulares”, sin que estas sean propiamente falsas, siendo dicha irregularidad una categoría no prevista por la ley. Sobre este punto, el tribunal aclaró que la sentencia de primer grado señaló que las facturas tienen todas las características de falsas, estableciéndose que la sociedad contribuyente no dio cumplimiento a los requisitos acerca del pago de las facturas establecidos en el inciso segundo del N° 5 del artículo 23 del Decreto Ley N° 825, como



es haber efectuado el pago con cheque nominativo a nombre del emisor de la factura, y haber anotado los datos pertinentes en ella ni tampoco se acreditó la efectividad de las operaciones que se dan cuenta, por lo que el recurso debe ser rechazado.

**“Manufacturera de Micropaneles Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”. Rol 7368-2009. Corte Suprema. 16/01/2012**

La Excma. Corte Suprema rechazó los recursos de casación en la forma y en el fondo interpuestos por un contribuyente en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la de primer grado, que había rechazado una reclamación tributaria presentada en contra de determinadas liquidaciones de impuestos, notificadas por modificación del remanente de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Único del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. El recurrente sostuvo que los jueces estiman que la prueba rendida no es suficiente para lograr desvirtuar los cuestionamientos expresados en las liquidaciones sin expresar motivo válido para ello, y que se objetan las facturas de dos de sus proveedores por no haber sido ubicados en sus domicilios y de un tercero por no haberse acreditado la efectividad de la operación pese a que se rindió prueba suficiente para ello. Al respecto el Tribunal consideró que del tenor del recurso se advierte que lo que se impugna es la valoración que los jueces del fondo hicieron de la prueba que se rindió en el proceso, situación que excede de las facultades de un tribunal de casación, aclarando el fallo que una vez establecidos como hechos de la causa la falsedad de las facturas y la inexistencia de las operaciones, dichos hechos resultarán inamovibles para el tribunal de casación pues su labor se limita a verificar la legalidad de un fallo en cuanto la ley ha sido aplicada a hechos determinados por los jueces del fondo.

**“Proyecto Noventa S.A. con Servicio de Impuestos Internos”. Rol 7569-2009. Corte Suprema. 18/01/2012**

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria del fallo de primer grado que había negado lugar a una reclamación tributaria presentada en contra de determinadas liquidaciones de impuestos, practicadas por reintegro de devolución del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y

Servicios. El recurrente sostuvo que dicho artículo no distingue en cuanto a la fuente generadora del tributo cuya devolución se solicita en caso de haber remanente del crédito fiscal, y que en su caso se cumplen todos los requisitos legales de dicho artículo. El supremo tribunal consideró en este punto que el beneficio establecido en la norma citada consiste en la recuperación del remanente de crédito fiscal que provenga, exclusivamente, de adquisiciones de bienes corporales muebles o inmuebles destinados al activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, y que normalmente dan derecho a crédito fiscal, medida que pretende incentivar la capitalización de una empresa por el aumento del activo para generar débitos fiscales en su oportunidad no procede si un contribuyente solicita como devolución una suma que excede los débitos fiscales producidos. En la especie el contribuyente al realizar un lease-back respecto de ciertos inmuebles que dejaron de formar parte de su activo fijo, no generando débitos fiscales con posterioridad a la fecha de devolución, por corresponder a una actividad diferente, no correspondiendo devolución de impuestos.

**“Pesquera La Península S.A. con Servicio de Impuestos Internos”. Rol 8406-2009. Corte Suprema. 02/04/2012**

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la de primer grado, que había negado lugar a la reclamación intentada en contra de una liquidación practicada por concepto de Impuesto a las Ventas y Servicios de bienes corporales muebles que formaban parte de su activo fijo. En primer término, el recurso del contribuyente denunció la vulneración de los artículos 8° letra m) del Decreto Ley N° 825, artículo 31 N° 5 de la Ley de Impuesto a la Renta y de los artículos 19 inciso 1° y 20 del Código Civil al determinar que procedía gravar la venta de bienes del activo fijo -motores usados fabricados en 1974 y 1978- cuya vida útil o normal se encontraba caducada, lo que, por el contrario, para el Servicio de Impuestos Internos su venta debía estar gravada con IVA, al encontrarse éstos en óptimas condiciones. El fallo de casación determinó que los sentenciadores del fondo tomaron en cuenta que para que la venta de un activo fijo no se encuentre afecta a IVA es necesario que por un lado el mueble no se encuentre dentro de su vida útil y, en segundo lugar, que a la fecha de la venta no haya transcurrido el plazo de 4 años



desde su adquisición. Sobre el primer requisito el tribunal sostuvo que no se acreditó el trascurso de vida útil por parte del contribuyente y que se pretendió presumirla por el solo hecho de que dichos motores fueron comprados usados. Con independencia de lo anterior, bastará con que cualquiera de los requisitos se desobedezca para que se trate de un hecho gravado con IVA rechazando el recurso por cuanto la venta se efectúa antes de pasados los cuatro años desde que se verifica la primera importación y, en segundo lugar, al no acreditarse por parte del contribuyente la vida útil de los motores en el exterior, se entiende que éstos se encuentran en estado de conservación normal para su uso.

**“Banco Santander con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**Rol 9187-2009. Corte Suprema. 07/05/2012**

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la de primer grado que había rechazado el reclamo deducido en contra de una resolución dictada por el Director Regional Metropolitano Santiago Centro del Servicio de Impuestos Internos, que negó lugar a la solicitud de la devolución del crédito fiscal IVA soportado en la adquisición de cajeros automáticos y no contabilizados en los formularios 29 de los períodos tributarios mayo, julio, octubre y noviembre del año 1992, marzo y abril del año 1993. El recurrente denunció una errónea interpretación y aplicación de los artículos 23 y 25 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, de acuerdo a los cuales el requisito fundamental para hacer uso del crédito fiscal es que las operaciones que dan derecho al mismo se encuentren registradas en facturas, lo que por su parte acreditó respecto de las operaciones de adquisición de los cajeros automáticos. El fallo determinó que, en virtud de los artículos 25 y 59 del Decreto Ley N° 825, para hacer uso del crédito fiscal es necesario acreditar tanto que el impuesto le ha sido recargado en las respectivas facturas como que éstas han sido registradas en los libros especiales que señala el artículo 59, siendo el libro de compras y las hojas totalizadoras del mismo los que en este caso no fueron presentados.

**FALLOS LEY DE RENTAS MUNICIPALES**

**“Victor Simonetti Ltda. Con Ilustre Municipalidad de Valparaíso”.**  
**Rol 6849-2010. Corte Suprema. 01/06/2012**

La Corte Suprema rechazó los recursos de apelación en la forma y en el fondo interpuestos contra la sentencia una sentencia de la Corte de Apelaciones de Valparaíso que rechazó el reclamo de ilegalidad interpuesto en contra de un giro de patente emitido por la Municipalidad de Valparaíso. El recurrente sostiene que en el caso de las no una sociedad de inversión pasiva o de profesionales que no presenten domicilio comercial o social puede cobrarsele patentes municipales por aquella Municipalidad que corresponda al domicilio que tenga registrado en el Servicio de Impuestos Internos, pero que en su caso, al tratarse de una sociedad civil cuyo giro social es la explotación de actividades inmobiliarias y no la de inversiones, es procedente el cobro de patentes únicamente en su domicilio comercial o social, por lo que al no tener dicho domicilio en Valparaíso, no corresponde el pago de patentes a dicha Municipalidad. El Tribunal estimó que entendiendo que su giro es la compra y venta de inmuebles, debe entenderse entonces como una actividad lucrativa gravada por el artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales, y que le es aplicable lo dispuesto en el artículo 24 de la ley, en cuanto al cobro de patentes a las sociedades de inversión o de profesionales en el domicilio registrado en el Servicio de Impuestos Internos en caso de no contar con un domicilio comercial que dificulte el pago de dicho tributo, razón por la cual se rechazan ambos recursos de casación.

**“Ilustre Municipalidad de Zapallar con Contraloría General de Valparaíso”.** Rol 2791-2012. Corte Suprema. 03/06/2012

La Corte Suprema rechazó un recurso de apelación sobre la sentencia de la Corte de Apelaciones recaída sobre un recurso de protección deducida por la Municipalidad de Zapallar contra la Contraloría Regional de Valparaíso por haber emitido el Oficio Ordinario N° 648 de 11 de enero de 2012, en el cual dictaminó que no resultaba procedente el cobro de patentes municipales a la sociedad Compañía de Inversiones Los Nogales S.A en atención a que a sus ojos la Municipalidad no había logrado acreditar que la misma realizaba actividades gravadas con patente municipal, ordenándole además devolver los fondos percibidos indebidamente por dicho concepto y dejando sin efecto las multas pertinentes. Sobre esto la

Contraloría sostuvo que, de acuerdo a la jurisprudencia administrativa de la Contraloría general, la inversión pasiva, con independencia de la forma jurídica que tome el inversionista, mientras no involucre producción de bienes ni prestación de servicios, no se encontrará gravado en virtud del artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales. El Tribunal por su parte rechazó lo anterior, sosteniendo en primer lugar que para determinar si se está en presencia de actividades que se encuentren gravadas por el artículo antes mencionado, es necesario atender al objeto social especificado en los estatutos de la sociedad, los que en caso de sociedades de inversión pasiva claramente se trata de actividades lucrativas secundarias o terciarias, y por tanto se encuentran en los supuestos del artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales. En segundo lugar, la Corte Suprema estima que en temas de derecho tributario, es decir de derecho administrativo la Contraloría debe inclinarse frente a la jurisprudencia de los Tribunales, lo que es fundamental para el orden institucional y particularmente válido cuando esta es uniforme y permanente en el tiempo como en el caso del pago de patentes municipales por parte de las sociedades de inversión pasiva, como es este caso. De esta forma, se rechaza el recurso de apelación, y se confirma la sentencia apelada.

**“Pelluam S.A. con Ilustre Municipalidad de Las Condes”.**  
**Rol 5339-2012. Corte Suprema. 10/08/2012**

La Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto en contra de sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, que rechazó el reclamo deducido en contra de la Municipalidad de Las Condes. El contribuyente sostuvo al ser un hecho no controvertido que la sociedad reclamante es de inversión pasiva, la sentencia incurre en error de derecho al infringir los artículos 6 y 19 de la Ley N° 10.336 y 51 y 52 de la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades ya que dichos preceptos haden obligatorios para el Municipio los dictámenes de la Contraloría, la cual ha resuelto que la inversión pasiva no se encuentra dentro de las actividades gravadas en el artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales. El Tribunal ha rechazado lo anterior al señalar que en primer lugar, fue la propia sociedad quién pidió un pronunciamiento al municipio recurrido sobre el tema, en el cual la Municipalidad expuso las razones que le impedían sostener que la sociedad estaba afecta a patente municipal. Adicionalmente, estima el Tribunal que el criterio sostenido por la Contraloría General de la República ha de ceder ante el de la

Corte Suprema, que no se encuentra vinculada por los dictámenes del órgano contralor. Adicionalmente se estima que al ser amplísimo el giro de la sociedad reclamante, y se entiende dentro del mismo la obtención de beneficios económicos, entonces nos encontramos en los supuestos de actividad lucrativa secundaria o terciaria del artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales, razones por las cuales ha de rechazarse el recurso.

**“Segesta S.A. con Ilustre Municipalidad de Las Condes”.**  
**Rol 5952-2012. Corte Suprema. 22/10/2012**

La Corte suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto en contra de sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, la cual rechazó el reclamo deducido en contra de la Municipalidad de las Condes. El contribuyente, una Sociedad Anónima, sostuvo en la misma que no ha incurrido en el hecho gravado contemplado en el artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales pues es un hecho no controvertido que la misma es una sociedad de inversión pasiva, mientras que el artículo antes mencionado grava las actividades lucrativas secundarias y terciarias, lo que no sería el caso. Para justificar lo anterior, sostiene que debe analizarse el ejercicio efectivo de la actividad en cuestión y no considerar como factor único la amplitud o restricción giro u objeto de la sociedad. El Tribunal por su parte, negó lo anterior al considerar que se incurre en el hecho gravado de los artículos 23 y 24 de dicha Ley N° 3.063 ya que el objeto social de la reclamante, al ser amplísimo, está constituido por la realización de actos de comercio propios de la actividad terciaria, los que son de índole lucrativo, siendo esto concordante con la naturaleza mercantil propia de la sociedad anónima, confirmando de esta forma el criterio utilizado por el fallo recurrido.

**FALLOS DE TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS**

**“Lucy Victoria Seguel Gutiérrez con Servicio de Impuestos Internos”.** RIT GR-08-00003-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco. 28/07/2011

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco acogió parte del reclamo de un contribuyente en contra de liquidaciones emitidas al no haberse justificado el origen de los fondos con los cuales se efectuaron inversiones,

resultando diferencias por Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario ascendente a la suma de \$14.077.117, más intereses y reajustes legales. A juicio del Tribunal, en atención a que la contribuyente era una persona natural, podía justificar la inversión con todos los medios de prueba que establece la ley. Así, dio por acreditado el origen de los fondos con que se adquirió un vehículo, pues existía un depósito en la cuenta de ahorro de la reclamante que permitía financiar dicha adquisición. Esto, independientemente de que este depósito tuviera su origen en la renta que generaba el arrendamiento de un inmueble poseído en comunidad cuyo origen era hereditario, pues el Tribunal consideró que no era atinente a la cuestión debatida determinar la cuota o participación que le correspondía en la referida comunidad a la reclamante. Por otra parte, estimó que el hecho de que la contribuyente hubiese retirado estos dineros de la institución bancaria en el mes de abril y realizado la operación respectiva en el mes de junio se encontraba amparado por la presunción de mantención de fondos, sostenida administrativamente por el propio Servicio de Impuestos Internos, al transcurrir menos de un año entre la fecha de obtención de los mismos y la correspondiente inversión.

**“Carlos Álvarez Escudero con Servicio de Impuestos Internos”.**  
**RIT VD-02-00051-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Iquique.**  
**25/10/2011**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Iquique acogió en parte el reclamo por vulneración de derechos interpuesto por un contribuyente en contra del Servicio de Impuestos Internos, toda vez que éste no le devolvió, según lo solicitado en el formulario 22, los impuestos retenidos por un agente retenedor a consecuencia de los pagos de boletas de honorarios, fundado en que éste no habría declarado y pagado dicha retención. El Tribunal estimó que no puede considerarse como forma de notificación válida la “autoconsulta” del estado de la declaración de impuestos en el sitio web del Servicio y por lo tanto el acto aún no había sido notificado al contribuyente, interponiendo el reclamo el contribuyente dentro de plazo pues este, de quince días establecido en el artículo 155 del Código Tributario, no habría empezado a correr. El Tribunal consideró que la actuación del organismo fiscalizador vulneraba real y efectivamente el N° 8 del artículo 8 del Código Tributario al transferirle al reclamante arbitrar las medidas necesarias para que un agente retenedor cumpliera con sus obligaciones tributarias. Ello, por cuanto el organismo reclamado cuenta

con una gran cantidad de atribuciones legales destinadas a verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, tanto principal como accesorias, sin que en este caso hiciera uso de ellas. Así, pudo sancionar al agente retenedor conforme al N° 1 o N° 6 del artículo 97 del Código Tributario, aplicarle lo dispuesto en los artículos 8° ter y/o 8° quáter del mismo cuerpo legal o perseguir la comisión de los delitos establecidos en los N°s 4 y 5 del citado artículo 97 del Código Tributario.

**“Domingo Osvaldo Condori Titichoca”.** RIT-GR-03-00006.  
**Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta. 17/11/2011**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta acogió en parte el reclamo de un contribuyente interpuesto en contra de ciertas referencias de una liquidación. El Tribunal estimó que el activo “vehículo” tiene un tratamiento tributario diverso al general que puede llevar a no aceptar el gasto de su depreciación y aquellos asociados a su adquisición, mantenimiento y funcionamiento y, eventualmente, a la aplicación del inciso 1° del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin que por ello pierda la calidad de activo tributario del contribuyente, siendo errado estimar que la adquisición de un vehículo era un gasto rechazado. El Tribunal corrige en esto la actuación del Servicio que rechazó la totalidad de la depreciación del ejercicio comercial 2007 debido a que el contribuyente no acreditó el monto de la depreciación correspondiente a un vehículo. Así, redujo el monto del rechazo sólo a aquella que correspondía al referido activo, siendo su valor de adquisición considerado como su costo.

**RIT GR-09-00010-2011. Tribunal Tributario y Aduanero**  
**de Punta Arenas. 17/01/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de liquidaciones que rechazaron la utilización del crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría establecido en la Ley N° 19.606, y contra una resolución que negó la devolución de impuestos solicitada, debido a que el proyecto de inversión era relativo a la construcción de un inmueble cuyo destino era la prestación de arriendo, actividad que según el Servicio de Impuestos Internos no contemplaban una prestación de servicios. Siendo este el único motivo del rechazo, el Tribunal entendió que el actor cumplía con los demás requisitos legales necesarios para hacer uso del beneficio.

Luego, constató que no existía definición legal de lo que debía entenderse por "servicio" para estos efectos, por lo que según las reglas generales de interpretación concluyó que era toda acción humana que consistía en dar, hacer o no hacer algo para satisfacer alguna necesidad social y que no consistía en la producción de bienes materiales. Por tanto, consideró que el arrendamiento era un servicio y la inversión en inmuebles que posteriormente serán arrendados puede beneficiarse de esta franquicia

**RIT GS-07-00016-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco.  
06/02/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Talca dictó sentencia absolutoria respecto de un contribuyente al cual, mediante acta de denuncia, se le atribuía responsabilidad en los ilícitos contemplados en los incisos 1° y 2° del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, debido a que en ciertos períodos tributarios de los años 2008, 2009 y 2010 registró en su contabilidad facturas falsas, lo que incidió en la presentación de declaraciones de impuestos maliciosamente falsas, determinándose un Impuesto al Valor Agregado inferior al que correspondía. El perjuicio fiscal ascendía a \$3.477.975. El Tribunal indicó que no es suficiente establecer que las declaraciones de impuestos del denunciado contenían datos no verdaderos, único aspecto que, a juicio del Tribunal, se logró probar en el juicio por la existencia de facturas falsas, sin embargo, es necesario también que el contribuyente hubiere estado en condiciones de advertir tal hecho, esto es, que supiera o no pudiera menos que saber que dichos datos eran falsos y, consecuentemente, que las declaraciones de impuestos podían inducir a una disminución de los impuestos que correspondieran, presentándose la declaración con malicia, probándose de este modo la falsedad ideológica de aquellas facturas, cuestión que no sucedió. Probándose sólo el primer aspecto el Tribunal consideró que las imputaciones que efectuó el Servicio fueron generales e indicó, adicionalmente, que no se aportaron los antecedentes o elementos suficientes, graves, precisos y concordantes que permitieran considerar acreditada dicha falsedad.

**RIT GR-08-00022-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco.  
23/02/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco acogió en parte el reclamo de un contribuyente interpuesto en contra de resoluciones que denegaron

la devolución de IVA por cambio de sujeto. El contribuyente sostuvo que no se investigó rigurosamente para verificar las situaciones de hecho que motivasen la devolución. El Tribunal estimó que dado el breve plazo que tiene el Servicio de Impuestos internos para verificar los antecedentes en el marco de devolución de IVA, es consecuente afirmar que para negar dicha devolución no se le exige la realización de una auditoría exhaustiva y holística de la empresa, sino que basta con que se desarrolle en base a indicios. Con todo, al ser una resolución administrativa, debe siempre estar fundada y motivada, razón por la cual el juez dejó sin efecto una de las resoluciones impugnadas.

**RIT GR-03-00015-2011. Tribunal Tributario y Aduanero  
de Antofagasta. 29/02/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una resolución que negó lugar a la solicitud de devolución de impuestos. A ojos del Tribunal, en los casos donde el Servicio impugne la solicitud de devolución, corresponde al contribuyente probar su derecho a percibir dicha devolución mediante no sólo libros de contabilidad, sino que toda la documentación sustentadora correspondiente que permitan acreditar en este caso las pérdidas por utilidades absorbidas, lo que en este caso no ocurrió. Similar carga probatoria le entregó el Tribunal al contribuyente respecto a la prueba de la existencia de un ingreso no constitutivo de renta en virtud del artículo 5° Transitorio de la Ley N° 18.985, sobre la venta de un predio agrícola. Al respecto el juez consideró que tratándose de un beneficio tan excepcional requería acreditarse por parte del contribuyente lo que no ocurrió en el caso. Finalmente aclaró que no se considera ingreso no renta al valor de enajenación del predio sino que otorga un costo tributario especial al cual el contribuyente puede optar, deduciéndolo del valor de venta del predio.

**RIT GR-08-00023-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco.  
01/03/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de liquidaciones que determinaron diferencias de Impuesto de Primera Categoría por la suma de \$3.377.974.- y de IVA por la cantidad de \$11.400.00.-, debido a que, según el Servicio, éste no justificó el origen de los fondos con los cuales realizó inversiones

en fondos mutuos ascendente a \$60.000.000. A juicio del Tribunal, en etapa de fiscalización tenía plena aplicación lo dispuesto en el artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que prescribe que el contribuyente obligado a acreditar su renta efectiva mediante contabilidad completa sólo puede demostrar el origen de los fondos aplicados a las inversiones fiscalizadas mediante dichos registros. Sin embargo, en juicio, el artículo 132 del Código Tributario dispone que el juez debe ponderar preferentemente la contabilidad de un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, lo que significa que no debe sólo darse preeminencia a ésta, sino que puede ser complementada con otros elementos probatorios dignos de fe. Luego consideró que los antecedentes acompañados por el reclamante en juicio eran suficientes para acreditar el origen de los fondos con que financió las inversiones cuestionadas, razón por la cual dio lugar al reclamo.

**RIT GR-09-00011-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas. 02/03/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una liquidación que determinó diferencias de Impuesto de Primera Categoría en carácter de único por el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones con carácter no habitual por la suma de \$20.681.328. A juicio del Tribunal, el actor efectivamente se encontraba beneficiado por las franquicias tributarias establecidas en las leyes N°s 18.392 y 19.149, sin embargo consideró que la actividad de inversión no se encontraba amparada por dichas normas de exención, pues no se estaba comprendida dentro de la enumeración de actividades acogidas a los beneficios que realizaban ambas leyes. Asimismo señaló que según la historia fidedigna del establecimiento de estos cuerpos legales se desprendería que lo que los éstas pretendían era la instalación de cierto y determinado tipo de empresas en una zona geográfica y no de otras. Luego, el juez indicó que no podía entenderse que la venta de acciones se tratara de una actividad económica que se estuviera “desarrollando”, pues para ello se requería que existiera una ejecución, que la actividad se encontrara en movimiento, lo que en este caso no ocurría, por lo que el mayor valor en la venta de acciones con carácter no habitual se encuentra excluido de las franquicias tributarias contempladas en las Leyes N°s 18.392 y 19.149.

**RIT GR-08-00035-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco. 08/03/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una resolución que declaró improcedente la devolución de impuestos solicitada en su declaración anual de impuestos correspondiente al año tributario 2008 ascendente a \$4.485.519. A juicio del Tribunal, lo cuestionado por el organismo fiscalizador fue que las pérdidas tributarias declaradas en el año 2008 debían traspasarse desde el código 643 del formulario 22 correspondiente al año tributario 2007, el cual nada consigna al respecto; similar situación se presentó con relación a la reposición de pérdida tributaria y con el remanente y saldo de FUT. Consideró que tales cuestionamientos formaban parte de los fundamentos fácticos de la resolución reclamada que negó la devolución solicitada, pero que no fueron controvertidos ni desvirtuados por el reclamante al formular el reclamo. Sólo una vez que se haya determinado la pérdida tributaria de años anteriores, discutida en juicio ante el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, es posible establecer si procede o no la devolución de impuestos solicitada respecto de un período tributario posterior.

**RIT GR-08-00030-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco. 12/03/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una resolución que denegó parcialmente la devolución de impuestos solicitada en la declaración de la renta correspondiente al año tributario 2008, debido a que el monto informado como crédito por Impuesto de Primera Categoría por retiros presentaba inconsistencias. El Tribunal estimó que la resolución reclama no cumplió con los requisitos de todo acto administrativo, esto es, ser fundados y motivados, debiendo constar los hechos y fundamentos de derecho, indicando la resolución que se denegó la devolución por “inconsistencias” respecto del monto informado como crédito por Impuesto de Primera Categoría pagado por una sociedad por retiros que ésta habría efectuado en su calidad de socia, sin explicar ni detallar en qué consistían dichas inconsistencias ni cómo éstas diferirían de los antecedentes que el Servicio mantenía en sus bases de datos; tal circunstancia, indicó, afectaba el derecho de defensa del contribuyente, ya que le impedía tomar cabal

conocimiento de las objeciones en las cuales se fundamenta la negativa a la devolución.

**RIT GR-03-00020-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta. 13/03/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de liquidaciones que determinaron diferencias de impuestos por concepto de Impuesto Global Complementario e Impuesto de Primera Categoría del año tributario 2008, por un monto ascendente a \$16.343.169 al no justificar el origen de los fondos con los que efectuó tales inversiones. El Servicio había planteado la inadmisibilidad probatoria basado en la limitación a la libertad probatoria del artículo 132 del Código Tributario, lo cual fue desechado por el Servicio ya que esa norma es de naturaleza excepcional. Los documentos deben ser solicitados en forma determinada y específicamente en la citación por parte del Servicio de Impuestos Internos, lo que en este caso no ocurrió. Así, su interpretación debía ser restrictiva, pues de lo contrario, se podría vulnerar el principio de supremacía constitucional y quebrantar la garantía del debido proceso. Respecto de la justificación de inversión, el Tribunal consideró que la prueba que aportó el reclamante, los registros contables y la declaración de una testigo, acreditó el ingreso material al patrimonio de la persona que realiza la inversión.

**RIT GR-08-00024-2011 – Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco. 27/03/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco acogió un reclamo presentado por un contribuyente en contra de una resolución que negó lugar a la devolución de Impuestos a la Renta por la suma de \$32.685.272. El Tribunal estimó que la fundamentación de la resolución que denegó la devolución solicitada se basó en la existencia de inconsistencias que fueron descritas como observaciones genéricas, sin explicar ni detallar en cuál de esas hipótesis se encontraba el contribuyente, lo cual no cumplía con los requisitos de ser fundamentada y motivada, lo que ciertamente afectaba directamente el derecho de defensa del contribuyente, pues le impedían tomar cabal conocimiento de las objeciones en las cuales se basaba. En cuanto al fondo, el órgano jurisdiccional consideró que el reclamante acompañó documentación idónea y suficiente para acreditar la existencia

de los créditos por concepto de Impuesto de Primera Categoría imputados contra las utilidades tributables registradas en su declaración de impuesto a la renta del año tributario 2010, por lo que se justificó la procedencia de la devolución señalada.

**RIT GR-07-00013-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Talca. 10/04/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Talca acogió en parte un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una liquidación que determinó diferencias de Impuesto Global Complementario para el año tributario 2009. En su razonamiento el Tribunal determinó que respecto de las partidas sobre las que recae el reclamo interpuesto, tan solo era necesario acreditar el origen de los fondos con los cuales se llevaron a cabo sus inversiones, lo que una vez acreditado permitiría desvirtuar la presunción del artículo 70 de la Ley de la Renta y no correspondía referirse a si dichas rentas habían tributado o existían a su respecto supuesto de exención o ingreso de renta, ya que esto sería debía ser materia de una nueva auditoría. En concordancia con lo anterior, respecto de aquellas partidas impugnadas donde no se rindió la prueba que permitiera justificar los fondos o la prueba presentada era insuficiente, el reclamo fue debidamente rechazado.

**RIT ES-08-00017-2012 – Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco. 11/04/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de un denunciado cursado por la infracción contemplada en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario al no haber emitido las facturas de venta en reemplazo de ciertas guías de despacho. A juicio del Tribunal, dicho denunciado no contenía lo señalado por el Servicio de Impuestos Internos en su contestación del reclamo, respecto a que las facturas no hacían referencia a las guías de despacho, sino que sólo se limitaba a aludir a la no emisión de facturas de venta en reemplazo de determinadas guías de despacho. Lo anterior implica aseverar que el contribuyente no fue correctamente notificado de esto último, y en consecuencia la naturaleza del asunto litigioso debe limitarse a lo primero, hecho el cual fue desacreditado por el contribuyente al acompañar las facturas en reemplazo de las guías de despacho que no fueron presentadas por este en la etapa de fiscalización.



**RIT GS-07-00053-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Talca.  
17/04/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Talca dictó sentencia condenatoria respecto de un contribuyente a quien se le imputó, mediante acta de denuncia, la comisión de los ilícitos contemplados en los incisos 1° y 2° del artículo 97 N° 4 del Código Tributario, debido a que en el período comprendido entre octubre y diciembre de 2010 registró siete facturas ideológicamente falsas, lo que influyó en la presentación de declaraciones maliciosamente falsas determinando un impuesto IVA inferior al correspondiente. A ojos del Tribunal, sólo una de las facturas sería ideológicamente falsa por cuanto el contribuyente declaró específicamente respecto de su falta de veracidad. Respecto a las otras seis facturas, el Tribunal consideró que no se verificó el ilícito ya que pese a que el contribuyente declaró igualmente que las facturas restantes daban cuenta de operaciones inexistentes, dicha declaración no fue suficientemente específica para poder configurar el delito. Finalmente en el caso debe preferirse la figura del inciso segundo del artículo 97, N° 4, ya que en aplicación del principio de especialidad, este primaría por sobre la figura del inciso primero del mismo precepto legal.

**RIT GR-06-00032-2011. Tribunal Tributario y Aduanero  
de La Serena. 18/04/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de liquidaciones practicadas por el Servicio al detectar diferencias de Impuesto Global Complementario debido al retiro no declarado de la nuda propiedad de ciertos bienes, los que en palabras del contribuyente fueron reinvertidos, lo que supone postergar el impuesto personal. A juicio del Tribunal, la carga de la prueba respecto de la veracidad de las declaraciones es siempre del contribuyente, y en el presente caso no pudo probarse la reinversión ya que la sociedad receptora no tributaba en base efectiva, sino que bajo renta presunta, y dicha sociedad no registró mediante contabilidad completa la reinversión, y ninguna de las sociedades dio aviso que haría uso de la misma. Respecto a esto último, la carga de informar sobre el uso de la figura de reinversión pesa sobre el socio de la sociedad receptora y debe realizarse al momento de la inversión.

**RIT GR-08-00038-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco.  
27/04/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco acogió en parte el reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de liquidaciones que daban cuenta de diferencias de IVA en ciertos períodos tributarios del año 2008 y 2009 y, consecuentemente, de Impuesto a la Renta por el año tributario 2010, al contabilizarse facturas no fidedignas y no haberse acreditado la exención de IVA de ventas de activo fijo, lo que llevó al fiscalizador a realizar agregados al débito fiscal. En cuanto a las facturas, fueron consideradas no fidedignas por el Tribunal ya que durante dichos períodos no existía movimiento por parte de los supuestos proveedores y existían discordancias de formato e información. Adicionalmente el Tribunal señaló que no corresponde emitir facturas para garantizar obligaciones. Respecto de la exención de IVA, el Tribunal determinó que al encontrarse plenamente depreciadas las maquinarias, su venta no se encuentra gravada con IVA. Finalmente en cuanto al llamado discovery tributario, se negó la inadmisibilidad de la prueba ya que los antecedentes solicitados en la citación se encontraban en poder del Servicio de Impuestos Internos, siendo esta la razón de por qué no fueron aportados oportunamente.

**RIT ES-07-00054-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Talca.  
30/04/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Talca rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de un denunciado por la infracción contemplada en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario, ya que siendo el contribuyente dueño de la mercadería, no emitió documento legal tributario para su traslado y posterior venta. El contribuyente argumenta que si bien se presentó como dueño de la mercadería al momento de la fiscalización, nunca lo fue lo que implica que la infracción efectivamente procedente era la del artículo 97, N° 17 del mismo Código y no la que consta en el denunciado. Al respecto el Tribunal estimó que el contribuyente sabía o no podía menos que saber que no era el propietario de las especies al momento de la fiscalización y por tanto al manifestar lo contrario para poder con posterioridad alegar la nulidad de la infracción, es inaceptable y constituye un caso de negligencia grave, lo que es equiparable al dolo por lo que el reclamo se rechazó.



**RIT GR-08-00027-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco.  
04/05/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una liquidación que determinó diferencias de Impuesto de Primera Categoría debido al uso excesivo del crédito por contribuciones. Desde el punto de vista probatorio, el Servicio argumentó que debían declararse inadmisibles aquellos documentos aportados durante el procedimiento que no fueron presentados oportunamente antes del juicio. El Tribunal estimó que al no ser solicitados dichos antecedentes de manera específica en la citación, no se cumplían los presupuestos del artículo 132, inciso 11° del Código Tributario, el que debe ser interpretado restrictivamente al ser una disposición de derecho estricto. De esta forma acogió la prueba y dio por acreditado lo señalado por el contribuyente, acogiendo el reclamo.

**RIT GR-09-00014-2011. Tribunal Tributario y Aduanero  
de Punta Arenas. 08/05/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas acogió en parte un reclamo presentado por un contribuyente en contra de liquidaciones que determinaron diferencias de Impuesto de Primera Categoría fundadas en que éste, siendo un hotel, no consideró como renta los ingresos anticipados percibidos a consecuencia de reservas y rebajó como gasto las pérdidas por contrato de forward improcedentes. El Tribunal señaló respecto a lo primero que la percepción de ingresos anticipados por concepto de reservas en este caso no son rentas por cuanto la reserva puede ser cancelada o anulada dentro de ciertos plazos, lo que somete el ingreso a una condición suspensiva. En cuanto a los contratos de forward, el Tribunal señaló que no pueden ser deducidos como gasto sino hasta que se encuentren adeudados o pagados, esto es, una vez liquidado el contrato en cuestión.

**RIT ES-08-00013-2012. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco.  
10/05/2012.**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de un denunciado cursado por la comisión de la infracción contemplada en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario. Lo anterior se debía a que si bien las boletas fueron efectivamente

emitidas, las boletas originales fueron expedidas por un valor inferior al consignado en los duplicados. El Tribunal estimó que dicha adulteración era asimilable al no otorgamiento de boletas, infracción contenida en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario, ya que distorsiona el monto de las operaciones a tal nivel que sólo pueden ser detectados por medio de peritos, siendo esta una de las situaciones donde se emiten boletas en condiciones tales que equivalen a su omisión.

**RIT GR-06-00032-2011. Tribunal Tributario y Aduanero  
de La Serena. 15/05/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena acogió en parte un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de liquidaciones que determinaron diferencias de Impuesto de Primera Categoría, global complementario e IVA, al no haberse acreditado el origen de los fondos empleados en inversiones consistentes en fondos mutuos. El contribuyente, quién además realizaba sus negocios a través de su empresa individual, sostuvo que dichos fondos correspondían a dinero de la caja de la misma. A este respecto el Tribunal dio por no probada dicha alegación por cuanto la división entre la empresa individual y la persona natural está determinada por la contabilidad, y en el caso la empresa individual nada registró sobre dichos fondos, por lo que en esta parte se rechazó el recurso. Además el juez dejó sin oficio una de las liquidaciones reclamadas por prescripción.

**RIT GR-08-00034-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco.  
18/05/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una liquidación que determinó diferencias de Impuesto de Primera Categoría. El Tribunal estimó que existía efectivamente una diferencia aritmética entre el impuesto determinado por el contribuyente y la base de datos del Servicio, lo que parece tratarse de un simple hecho de error de digitación. No obstante lo anterior, dado que la liquidación del Servicio no cuestionó la correcta determinación de impuestos efectuadas por el contribuyente, el reclamo debe acogerse por cuanto no resulta posible determinar diferencias por concepto de errores aritméticos sin antes analizar la procedencia legal del cobro.

**RIT GS-07-00037-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Talca.  
18/05/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Talca acogió en parte un acta de denuncia cursada por el Servicio de Impuestos por la comisión de los ilícitos contemplados en el artículo 97 N° 4 incisos 1° y 2° del Código Tributario por el registro en la contabilidad del contribuyente de cuatro facturas que el Servicio consideró falsas, que sustentaban un mayor crédito fiscal IVA. El Tribunal estimó que dado que no se acompañaron en el juicio las declaraciones de IVA del periodo, no resultando posible acreditar la comisión del ilícito del artículo 97, N° 4, inciso 1° por cuanto sería imposible determinar si se han presentado declaraciones maliciosamente falsas. No obstante lo anterior, el juez consideró probada la falsedad ideológica de una de las facturas contabilizadas, lo que permite configurar el ilícito del artículo 97, N° 4 inciso primero del Código Tributario, razón por la que se acoge parcialmente el reclamo.

**RIT ES-10-00010-2012. Tribunal Tributario y Aduanero  
de Concepción. 22/05/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de un denunciado cursado en su contra por no otorgamiento factura por operaciones de compra de artículos de oro según contratos de compraventa con pacto de retroventa y actas de procedencia. El Tribunal estimó que dicho pacto de retroventa era irrelevante para los efectos del artículo 55, N° 1 de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, en virtud del cual se deben siempre emitir las facturas correspondientes en el mismo momento de la entrega real o simbólica, obligación que es válida aún en los casos de ventas no afectas o exentas según lo dispuesto en el artículo 52 de dicha ley.

**RIT GR-07-00046-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Talca.  
25/05/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Talca acogió en parte un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una liquidación que determinó diferencias de Impuesto de Primera Categoría debido a que el contribuyente no justificó el origen de los fondos con los que realizó ciertas inversiones. El contribuyente justificó el origen de los fondos con

una serie de créditos otorgados por entidades financieras. Al respecto el Tribunal señaló que daba por probado uno de ellos ya que se acreditó el traspaso del dinero desde el mutuante al contribuyente y el pago de cuotas por parte del reclamante a la institución bancaria. Respecto al resto de los créditos, al no demostrarse los puntos anteriores se dieron por no probados.

**RIT GR-04-00003-2012. Tribunal Tributario y Aduanero de Copiapó.  
29/05/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Copiapó rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de un giro que a su vez emanaba de una liquidación previa. El juez determinó que si bien es perfectamente posible reclamar respecto de los giros, el artículo 124 del Código Tributario señala que en casos donde exista liquidación y giro, la única causa válida para reclamar respecto de este último es si este no estuviere en conformidad con la primera. Como eso no ocurre en el caso en cuestión, el juez rechazó el reclamo con costas.

**RIT GR-08-00061-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco.  
30/05/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de liquidaciones que determinaron diferencias de Impuesto de Primera Categoría y reintegro del artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En el presente caso, el reclamante celebró un contrato de leasing financiero con entidades financieras para la adquisición de maquinaria y dedujo como gasto las rentas de arrendamiento de dichos bienes. Posteriormente cedió su opción de compra o su calidad de arrendatario a terceros. Sobre esto el Tribunal estimó dos posibles naturalezas jurídicas respecto a la operación; si se entiende que el cesionario adquiere la calidad de arrendatario, lo que le daría la opción de hacer efectiva la opción de compra, el Servicio no se encontraría facultado para tasar en base al artículo 64 del Código Tributario, pues lo cedido propiamente tal no es un bien mueble, ni si quiera incorporal, sino que es una posición jurídica, configurándose una subrogación o cesión entre vivos. En cambio, si se entiende que se cede únicamente la opción de compra y no la posición jurídica de arrendatario, el Servicio se encontraría facultado a tasar en los casos del artículo 64. No obstante

lo anterior, el Servicio no acreditó que existiera enajenación ni tampoco que el precio pagado fuese notoriamente inferior a los corrientes en plaza por lo que se acogió el reclamo.

**RIT GR-08-00005-2012. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco.  
31/05/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una liquidación que determinó diferencias de Impuesto Global Complementario fundado en diferencias de impuestos determinadas a la sociedad de la cual el mismo era socio y que actualmente se encuentran reclamadas ante el Director Regional. A juicio del Tribunal, dado que la liquidación previa se encontraba reclamada ante el Director Regional, antes de cualquier análisis de fondo respecto a la validez de la liquidación emitida al socio, era necesario un pronunciamiento por parte del Director respecto a las liquidaciones practicadas a la sociedad, ya que las diferencias de Impuesto Global Complementario son una consecuencia de las diferencias del Impuesto de Primera Categoría, materia propia de las reclamaciones ya mencionadas. De esta forma lo único que correspondía discutir respecto al reclamo era si la liquidación reclamada cumplía o no con las formalidades legales. No obstante lo anterior, el Tribunal estimó que no es necesario esperar a que las liquidaciones emitidas a la sociedad estuvieran firmes para emitir otras nuevas respecto de los socios pues el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora sigue corriendo en contra del Servicio. Adicionalmente, condenó en costas al contribuyente.

**RIT GR-09-00013-2011. Tribunal Tributario y Aduanero  
de Punta Arenas. 05/06/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una liquidación que determinó diferencias de Impuesto de Primera Categoría en carácter de único basada en el mayor valor generado en la enajenación de acciones. El Servicio, tras efectuar la liquidación, agregó las diferencias detectadas a la base imponible del impuesto mencionado, lo que generaba numéricamente el mismo resultado que si se determinaba el impuesto considerando las rentas del mayor valor en la enajenación de acciones. No obstante, el Tribunal determinó que dicha actuación era inaceptable como procedimiento ya que no estaba contemplado por la ley. A su vez, al estar el contribuyente

afecto a renta presunta, tal agregado podía derivar en una tributación de los socios de la empresa, toda vez que las utilidades generadas bajo ese régimen se consideran como retiradas por los socios. En conclusión, el ingreso no renta obtenido en virtud del artículo 17, N° 8, letra a) no puede ser agregado a la renta líquida imponible de primera categoría.

**RIT ES-12-00002-2012. Tribunal Tributario y Aduanero  
de Puerto Montt. 13/06/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de un denunciado cursado por la infracción prevista en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario donde, según información de Transbank, el denunciado no emitió documento legal alguno por venta con tarjeta de crédito durante el período de julio de 2010. El Tribunal estimó que existiendo múltiples causales para la infracción citada, el Servicio se limitó a cursar el denunciado por la no emisión de boletas, lo que excluiría todas las demás, correspondiendo al Servicio probar la ocurrencia de los presupuestos de imputación, lo que no sólo no ocurrió sino que cualquier posible alegación fue desvirtuada por el contribuyente al acompañar talonarios de boletas que daban cuenta de la emisión de las mismas por las operaciones cuestionadas.

**RIT GR-02-00058-2011. Tribunal Tributario y Aduanero de Iquique.  
19/06/2012**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Iquique rechazó un reclamo interpuesto por dos contribuyentes en contra de las liquidaciones que determinaron diferencias de Impuesto Global Complementario debido a que éstos eran socios de una sociedad a la que se le rechazaron gastos. La sociedad dedujo de la renta líquida imponible ciertas sumas pagadas a algunos de sus trabajadores bajo el concepto de bonificaciones y compensaciones. A ojos del Tribunal, dichos desembolsos corresponden a gastos rechazados por cuanto no corresponden a remuneraciones obligatorias sino que a gratificaciones voluntarias, toda vez que no cumplen con los requisitos legales de generalidad y uniformidad. En consecuencia dichos pagos incrementarán la base del Impuesto Global Complementario a prorrata de su participación pues se encontraban efectivamente desembolsados y porque se trata de uno de los supuestos considerados en el artículo 33, N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta.

## JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

### CIRCULARES DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

#### CIRCULAR N° 06 DEL 20 DE ENERO DE 2012

<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2012/circu06.htm>

Esta circular cambia el criterio respecto a lo señalado por el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N° 66, de 1999, en relación con el artículo 5 de la Ley N° 19.606. Esta ley establece incentivos para estimular el desarrollo económico de las Regiones de Aysén y de Magallanes y la Provincia de Palena. La letra a) de su artículo 1° establece que el crédito tributario beneficiará a los activos físicos que correspondan a embarcaciones y aeronaves nuevas destinadas exclusivamente a prestar servicios de transporte de carga, pasajeros o turismo en la zona comprendida al sur del paralelo. El Servicio había indicado que sólo era necesario el registro que indica el inciso penúltimo del artículo 5 respecto de embarcaciones y aeronaves que prestaran servicios de transporte internacional, sin embargo, con este cambio de criterio, señala que la correcta interpretación de la norma es que todo tipo de embarcaciones y aeronaves sin distinción señaladas en la letra a) del N° 1 de la Ley 19.606 deben requerir la anotación al margen del registro correspondiente de la obligación de radicación.

#### CIRCULAR N° 08 DEL 31 DE ENERO DE 2012

<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2012/circu08.htm>

La Ley N° 20.552 publicada el 17 de diciembre de 2011, introduce una serie de modificaciones al Decreto Ley N° 3500, de 1980 y a la Ley sobre

Impuesto a la Renta (LIR), en relación con el tratamiento tributario del Ahorro Previsional Voluntario (APV), Ahorro Previsional Voluntario Colectivo (APVC) y de la Cuenta de Ahorro Voluntario (CAV), introduciendo modificaciones a los artículos 20 L y 22, del D.L. N° 3500, de 1980; y a los artículos 42 N° 1, 42 bis y 57 bis, de la LIR.

La circular informa de estas modificaciones, exponiéndolas y dando a conocer sus alcances dividiéndola en tres aspectos: En primer lugar se refiere a la eliminación de algunas situaciones de doble tributación que afectaban a las cotizaciones voluntarias, depósitos de APV y aportes del trabajador para APVC, cuando estos no gozaron de beneficio tributario alguno al momento de efectuarse. Luego, trata la eliminación de la doble tributación de los fondos de la CAV, cuando ésta no se ha acogido a beneficio tributario, y los mismos se destinan a anticipar o mejorar la pensión de jubilación. Finalmente, se refiere a la eliminación de la asimetría tributaria existente entre los productos de APV vinculados a seguros de vida con ahorro y los demás productos de APV.

#### **CIRCULAR N° 9 DEL 31 DE ENERO DE 2012**

<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2012/circu09.htm>

Esta circular se refiere a los tributos y exenciones que rigen para las iglesias, confesiones y entidades religiosas, reconociendo que estas, por regla general, no están afectas al pago de impuestos. Sin embargo la circular indica que estas no se encuentran exentas del Impuesto a la Renta, por tanto, en la medida que obtengan rentas en los términos definidos por el N° 1, del artículo 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deben tributar de conformidad con las reglas generales. Este aspecto causó inquietud entre las autoridades eclesásticas y otros organismo, por lo que luego el Servicio lo aclarará en la circular número 45 del 24 de septiembre de este año, dejándose sin efecto esta primera circular.

#### **CIRCULAR N° 10 DEL 31 DE ENERO DE 2012**

<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2012/circu10.htm>

Mediante esta circular el SII da cuenta del cambio de criterio de la Superintendencia de Valores y Seguros en relación con el concepto de "presencia bursátil". Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 57 bis, Letra A, N° 10 y en el artículo 107 de la Ley de Impuesto a la Renta se entenderá que un título o valor tiene presencia bursátil cuando el mismo

cumple las condiciones y requisitos establecidos en la Norma de Carácter General N° 327, de 2012, de la SVS, que establece que se considerarán valores tales aquellos que, a la fecha de efectuar su determinación: a) Estén inscritos en el Registro de Valores; b) Estén registrados en una bolsa de valores de Chile, y c) Cumplan a lo menos uno de los siguientes requisitos: 1) Tener una presencia ajustada igual o superior al 25%. 2) Contar con un "Market Maker", en los términos y condiciones establecidos en la Presente Norma. Con el objeto de proporcionar al público información respecto de los valores que cuentan con presencia bursátil, las bolsas de valores deberán mantener permanentemente a disposición del público en sus sitios en Internet, una nómina con los valores que cumplen esa condición. En el caso que la condición sea cumplida en virtud de lo establecido en el numeral 1 de la letra c) de esta Sección, dicha norma deberá incluir el porcentaje de presencia ajustada correspondiente.

#### **CIRCULAR N° 26 DEL 07 DE MAYO DE 2012**

<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2012/circu26.htm>

Esta circular corrige lo que el Servicio había indicado en la circular N° 18, del 07 de abril de 2011, la cual complementó las instrucciones de la Circular N° 63, que se pronunció sobre las modificaciones incorporadas a la Ley de Impuesto a la Renta, mediante la Ley N° 20.455, específicamente en relación con el artículo 14 quáter de la ley antes citada, que en su párrafo final indica que "si el contribuyente inicia sus actividades en 2011, el ejercicio de la opción comentada que efectúe en su declaración de inicio de actividades o en su declaración anual de impuesto a la renta correspondiente al año tributario 2012, sólo producirá efectos a partir del año calendario 2012 y así sucesivamente". Esta circular viene a corregir la interpretación de este párrafo señalando que si el contribuyente inicia sus actividades durante el año calendario 2011, ejerciendo la opción en su declaración de inicio de actividades, ello producirá sus efectos a partir del año comercial 2011. Si esta misma opción la ejerce en su declaración anual de impuestos a la renta correspondiente al año tributario 2012, en lugar de ejercerla en su declaración de inicio de actividades, producirá efectos a partir del año comercial 2012 y así sucesivamente en los siguientes ejercicios.

**CIRCULAR N° 45 DEL 24 DE SEPTIEMBRE DE 2012**<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2012/circu45.pdf>

Esta circular viene a remplazar la circular N° 9 de enero de este mismo año por problemas de interpretación e inquietudes que han sido manifestadas al Servicio de Impuestos Internos. Con este fin, expone que por regla general, las iglesias, confesiones y entidades religiosas reconocidas por el Estado no se afectan con el Impuesto a la Renta. Sí están afectas a este impuesto cuando lleven a cabo actividades gravadas o posean bienes susceptibles de producir rentas gravadas con el Impuesto a la Renta, se verán afectadas por los tributos y demás obligaciones tributarias que correspondan, sólo por las actividades gravadas o bienes susceptibles de producir dichas rentas de conformidad con la ley. Por otra parte, las organizaciones creadas por iglesias o entidades religiosas deben cumplir con las obligaciones tributarias respectivas que afectan a la generalidad de los contribuyentes en caso de que lleven a cabo actividades gravadas o posean bienes que produzcan rentas gravadas. Esto no es así cuando se eximen del Impuesto de Primera Categoría las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Además indica que las donaciones no constituyen renta para la iglesia o entidad religiosa que las recibe en calidad de donataria.

Tampoco se consideran rentas las cantidades entregadas por las iglesias, confesiones y demás entidades religiosas a sus obispos, sacerdotes, pastores o ministros del culto para solventar sus gastos de vida, actividades que les son encomendadas por ellas y el servicio del culto, por lo tanto sus ingresos sí estarán gravados cuando correspondan a otras actividades, labores, oficios o profesiones que ellos ejerzan, tales sumas quedarán afectas a la tributación normal establecida en la LIR.

Las donaciones destinadas a creación o reparación de templos están exentas del impuesto a las donaciones siempre y cuando se cumplan con los requisitos específicos. También estarán exentas las asignaciones y donaciones cuyo único fin sea la beneficencia, la difusión de la instrucción o el adelanto de la ciencia en el país. Por su parte, se encuentran exentas del Impuesto de Timbres y Estampillas exclusivamente las instituciones con personalidad jurídica cuyo fin sea el culto.

Respecto del Impuesto al Valor Agregado la regla general es que no son contribuyentes de este, sin embargo, cuando excepcionalmente puedan ser calificados como sujetos del IVA por llevar a cabo en forma habitual ventas de los bienes respectivos o prestar servicios gravados en

el Decreto Ley N° 825, de 1974, quedarán afectos al IVA de conformidad con las reglas generales.

Los inmuebles en que funcionen templos y sus dependencias, destinados al servicio de un culto, se encuentran exentos del impuesto territorial. La circular indica lo que debe entenderse por "templo" y "dependencias", además del alcance de la exención al Impuesto Territorial a esos templos.

**CIRCULAR N° 48 DEL 19 DE OCTUBRE DE 2012**<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2012/circu48.pdf>

Mediante esta circular se imparten instrucciones respecto de la Reforma Tributaria introducida por la Ley y específicamente al artículo 20.630, del 27 de septiembre de 2012, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y a la Ley 20.455, de 2010, referidas al aumento de la tasa del Impuesto de Primera Categoría y a la tasa de los pagos provisionales mensuales obligatorios que debe aplicarse sobre los ingresos brutos percibidos o devengados a partir del mes de septiembre de 2012.

En primer lugar señala el aumento de manera permanente al que estará afecto el Impuesto de Primera Categoría, estableciéndose su tasa en un 20%, este impuesto deberá declararse y pagarse a contar del año tributario 2013, siendo así, las rentas percibidas o devengadas en el año comercial 2012, cuyo impuesto debe declararse y pagarse, a partir del mes de enero del año 2013, conforme a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 69, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se afectarán con una tasa de 20%. De esta forma, se deroga la disposición transitoria que establecía la tasa del 18,5% en el pago de este impuesto.

Respecto del Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, su tasa será de un 18,5% para las rentas percibidas o devengadas a contar del 1° de enero del año 2012 y hasta el día 31 de agosto del mismo año. A partir del 1 de septiembre de 2012 la tasa permanente será de un 20%. El mismo tratamiento tendrán las rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría que deba pagarse con motivo del término de giro de un contribuyente.

Los retiros o distribuciones efectuados durante el año comercial 2012 conforme a lo dispuesto por el inciso 1° del artículo 14 bis de la LIR y las rentas acogidas al régimen simplificado de tributación establecido en el artículo 14 ter de la LIR, determinadas por el año comercial 2012, cuyo impuesto deba declararse y pagarse a contar del año tributario 2013 y siguientes estarán afectas a un impuesto del 20%.



En cuanto a la remesa de rentas al exterior efectuadas durante el año comercial 2012, de cantidades provenientes de las operaciones señaladas en las letras a), c), d), e), h) y j) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, respecto de las cuales, conforme a lo dispuesto por el inciso 2°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, deba practicarse la retención provisional con la tasa del Impuesto de Primera Categoría estará afecta a un impuesto del 18,5%.

Finalmente la circular se refiere a las tasas con las cuales los contribuyentes de la Primera Categoría a que se refiere la letra a), del artículo 84 de la LIR, deben efectuar sus Pagos Provisionales Mensuales Obligatorios (PPMO) sobre los ingresos brutos obtenidos en los meses de septiembre 2012 a marzo 2013. La Ley de Reforma la Ley, mediante su artículo 4°, número 2), respecto de la disposición contenida en el artículo 1° transitorio, de la Ley 20.455, estableció que dicha norma transitoria, regirá en lo que corresponda, hasta el último día del mes anterior al mes de publicación en el Diario Oficial de la Ley, esto es, hasta el 31 de agosto de 2012, respecto de los ingresos brutos obtenidos hasta esa fecha. Sobre los ingresos brutos obtenidos a partir del mes de septiembre de 2012, y hasta el 31 de marzo de 2013, el porcentaje que correspondió aplicar sobre los ingresos brutos del mes de agosto de 2012, se ajustará multiplicándolo por el factor 1,081. De esta forma las tasas de PPMO quedan de la siguiente manera:

• Enero a marzo 2012	0,9%
• Abril a agosto 2012	1,7%
• Septiembre a diciembre 2012	1,8%
• Enero a marzo 2013	1,8%
• Abril a diciembre 2013	2,4%
• Enero a marzo 2014	2,4%

#### CIRCULAR N° 47 DEL 03 DE NOVIEMBRE DEL 2011

<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2011/circu47.htm>

Esta circular imparte instrucciones para dar a conocer lo contenido en la Ley 20.431 publicada en el Diario Oficial del 30 de Abril de 2010 que en su Artículo 7° introdujo diversas modificaciones al Código Tributario. Respecto de la oportunidad en que deben ejercerse las actuaciones del Servicio, se regula lo que debe entenderse por días y horas hábiles en los mismos términos que lo hacían las normas de derecho común que se aplicaban supletoriamente con anterioridad.

Las nuevas disposiciones del artículo 10 replican la norma relativa a los plazos que establece la Ley N° 19.880, aplicándose este cómputo a todos los plazos de días, meses y años comprendidos en los procedimientos administrativos que establece el Código Tributario, y quedan excluidos de su aplicación, los plazos de los procedimientos jurisdiccionales y aquellos respecto de los cuales exista una norma expresa que contemple una regla distinta.

Además el artículo 10 indica expresamente que los plazos se computan desde el día siguiente a aquel en que se notifique o publique el acto de que se trate o se produzca su estimación o desestimación en virtud del silencio administrativo.

Por su parte, la norma del artículo 36 bis, agregada al Código Tributario por el art. 7° N° 2 de la Ley N° 20.431, regula la oportunidad en la que los contribuyentes pueden efectuar una nueva declaración de impuestos, rectificando errores u omisiones de una declaración anterior, y siempre que de ello derive un mayor pago efectivo de impuestos disponiendo que deberán efectuarse antes que exista liquidación o giro del Servicio corrigiendo las anomalías que presenta la declaración primitiva y pagando la diferencia resultante, aun cuando se encontraren vencidos los plazos legales, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones y recargos que correspondan a las cantidades no ingresadas oportunamente y las sanciones previstas en los números 3 y 4 del artículo 97 de este Código, si fueren precedentes.

#### OFICIOS DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS LEY DE IMPUESTO A LA RENTA

(ORD. N° 2045, DE 01.09.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja2045.htm>

El tratamiento tributario de los pagos que se remesen por una matriz, con domicilio y residencia en Chile a una sucursal de un banco chileno en el extranjero se rige por el artículo 59, inciso 4°, N° I, de la Ley de Impuesto a la Renta, que indica que deberá aplicarse un impuesto adicional del 35% o 4% respecto de las sumas que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de intereses según de qué operaciones provengan aquellos. Este impuesto debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por el deudor con domicilio



o residencia en Chile que efectúa el pago, según lo dispuesto en los arts. 74, N° 4, y 79 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Además, en este tipo de operaciones está facultado, como lo establece el art. 38 de la Ley de Impuesto a la Renta, para impugnar fundamentadamente los intereses que se cobren por la sucursal a la matriz cuando no se ajusten a los que por operaciones similares se cobren entre empresas independientes.

**(ORD. N° 2401, DE 17.10.2011)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja2401.htm>

Cuando se efectúan retiros de excedentes de libre disposición con cargo a recursos de la cuenta de ahorro voluntario que el pensionado ha traspasado a su cuenta de capitalización individual, éstos siguen el mismo tratamiento tributario que los retiros de excedente de libre disposición que se efectúan con cargo a cotizaciones obligatorias. La tributación de los referidos retiros efectuados con cargo a cotizaciones obligatorias, dependerá de la fecha en que se efectuó el primer retiro, estableciéndose en el N° 9, del artículo 2, de la Ley N° 19.768 que a aquellos retiros que se realicen desde el 1 de marzo de 2002 se regirán por lo que dispone el artículo 42 ter, de la Ley de Impuesto a la Renta.

**(ORD. N° 2850, DE 28.11.2011)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja2850.htm>

El contribuyente obligado a retener, declarar y enterar en arcas fiscales el Impuesto Adicional aplicable a las primas cedidas en contratos de reaseguro, es el deudor que efectúa jurídicamente el pago y no la entidad que cumple el encargo de remesar a nombre del deudor como un mandatario designado al efecto, las respectivas divisas al exterior. Esto de acuerdo al artículo 74, N° 4, en relación con el artículo 59, N° 3, ambos de la Ley de Impuesto a la Renta, tratándose del Impuesto Adicional que grava las primas que se paguen o abonen en cuenta a empresas reaseguradoras sin domicilio ni residencia en Chile.

**(ORD. N° 2852, DE 28.11.2011)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja2852.htm>

La documentación que da cuenta de los servicios que efectivamente abogados y tasadores le han prestado a una empresa a través de un banco, y

que son cargos efectuados por el banco a la empresa, está correctamente emitida a nombre del banco, estando habilitado para deducirlos como gasto cuando es el banco quien contrata aquellos servicios o cuando este actúa como mandatario sin representación. No así cuando se trata de un mandato con representación pues en esta situación el banco estaría actuando a nombre y en representación de la empresa mandante.

**(ORD. N° 3190, DE 30.12.2011)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja3190.htm>

Aun cuando unas sociedades holding, controladoras de una sociedad anónima, contemplen dentro de su objeto social la inversión o compra y venta de acciones, no se entenderá necesariamente que la venta de acciones proyectada por una de las sociedades holding, emitidas por la S.A sea una negociación habitual para los efectos previstos en el N° 8, del artículo 17 y en el artículo 18, ambos de la Ley de Impuesto a la Renta. La calificación como habitual o no de una determinada transacción u operación se determina considerando las circunstancias previas y concurrentes a la misma. Se deberá considerar el objeto o actividad del contribuyente, la periodicidad o frecuencia con que en la práctica el contribuyente realice compras y ventas de estos títulos, entre otros.

**(ORD. N° 201, DE 27.01.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja201.htm>

Este dictamen considera que las remuneraciones que un centro de investigación noruego obtenga por los servicios prestados a un centro de investigación chileno pueden gravarse en Chile en la medida que dichas actividades den origen a un establecimiento permanente en Chile en los términos del artículo 5 del convenio entre Chile y el Reino de Noruega para evitar la doble imposición entre ambos países, de este modo podrán ser gravados en Chile según su legislación interna, esto es, con una tasa del 20% según lo señala el art 59 N° 2 inciso final de la Ley de Impuesto a la Renta.

De todos modos, debe prevalecer la regla particular que sea aplicable según lo establece el convenio, como lo son las reglas respecto de las regalías (artículo 12 párrafo 3). Las rentas pagadas por concepto de "Know-how" –el cual cabe dentro de lo que son las regalías–, y siempre que el beneficiario de estas rentas sea residente noruego, serán gravadas con tasa del 10%.

**(ORD. N° 0207, DE 27.01.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja207.htm>

Este dictamen se refiere a la doble tributación de empresas afectas al pago de tributos tanto en el extranjero como en Chile, indicándose que el *tax credit* imputable en Chile por rentas obtenidas en el exterior, tiene como límite el 30% de una cantidad tal, que al restarle dicho 30%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida en Chile y como límite máximo el equivalente al 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del ejercicio respectivo. En el caso planteado hay una sociedad chilena receptora de las rentas de fuente extranjera que genera pérdida tributaria al término del ejercicio respectivo, el Servicio señala que efectivamente en este caso tales créditos se extinguen, sin embargo, en tal caso, la sociedad chilena no estará afectada con impuesto alguno respecto de las rentas recibidas del exterior.

Finalmente señala que el artículo 41 D de la LIR contempla una norma destinada a las plataformas de negocios, ya sea para invertir tanto en Chile como en el extranjero, las que sólo para los efectos de la LIR, serán consideradas sin domicilio ni residencia en Chile, por lo que, en términos generales, no tributarán en el país por sus rentas de fuente extranjera. Lo anterior permite evitar la eventual doble o múltiple tributación internacional de las rentas de fuente extranjera que obtengan las sociedades que se sujeten a dicha disposición legal, por la vía de que no se gravarán en Chile, lo anterior siempre que se cumplan con los requisitos que esta disposición establece. La circular mantiene el criterio señalado por el Servicio anteriormente.

**(ORD. N° 302, DE 31.01.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja302.htm>

En este dictamen el Servicio considera que la operación en la que un contribuyente obtiene un mayor valor por la enajenación de un bien raíz que fue aportado por los socios de una sociedad de responsabilidad limitada para formar el capital de esta no cabe dentro del concepto de habitualidad, esto mientras el inmueble no forme parte del activo de la empresa que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría, que la enajenación no sea efectuada a una persona relacionada y que esta operación de compra y venta de bienes raíces no forme parte de las negociaciones o actividades que la sociedad realiza dentro del giro ordinario de sus operaciones.

**(ORD. N° 303, DE 31.01.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja303.htm>

Este dictamen interpreta la norma de control del artículo 21 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta respecto al término de "persona natural". Dicha norma se encarga de evitar la posibilidad del no pago de tributos que gravan el reparto de dividendos cuando una sociedad anónima cerrada otorga un préstamo a alguno de sus accionistas personas naturales. La Ley de Impuesto a la Renta hace un tratamiento distinto al contribuyente que es persona natural de la empresa individual de la que es titular, lo que se refleja en los artículos 14 y 41 N° 1 de dicha ley. De esta manera, el Servicio considera que el numeral mencionado del artículo 21 sólo se aplica a los préstamos efectuados a personas naturales que sean contribuyentes finales y no a un accionista que sea empresario individual obligado bajo las normas del Impuesto de Primera Categoría en calidad de empresario individual.

**(ORD. N° 305, DE 31.01.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja305.htm>

Este dictamen señala que el desembolso realizado para la adquisición de derechos de distribución en el territorio nacional de maquinarias fabricadas en el extranjero constituye un gasto necesario para producir la renta de conformidad al artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que, cumpliéndose con los requisitos generales que establece el inciso 1 del artículo anterior y, en general, no tratándose de un pago que pueda considerarse como parte del precio de los bienes que se adquieren para su distribución estos podrán ser deducidos de la renta bruta por ser gastos de organización y puesta en marcha según lo establecido en el N° 9 del artículo 31 Ley de Impuesto a la Renta.

**(ORD. N° 450, DE 20.02.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja450.htm>

Este dictamen indica que los derivados celebrados antes del 1 de enero de 2012 se rigen por lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 29, de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que deben reconocerse en el ejercicio que se perciban, salvo en el caso que las inversiones generadoras de los respectivos resultados formen parte del patrimonio de contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que demuestren sus rentas efectivas

mediante contabilidad completa, y que perciban rentas de los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, de la Ley de Impuesto a la Renta, los que deberán reconocer dichos resultados en el ejercicio de su percepción o devengo, como se desprende del inciso final del Nº 2 del citado artículo 20, en relación al artículo 29, de la Ley de Impuesto a la Renta.

**(ORD. Nº 454, DE 20.02.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja454.htm>

De acuerdo a este dictamen, los accesos hacia las faenas y las demás obras de habilitación de terrenos, un camino particular construido en terreno ajeno sobre los cuales se tiene una servidumbre de tránsito deben considerarse como gastos de organización y puesta en marcha, mismo criterio contenido en el Dictamen Nº 3.274, de 1995.

Respecto a las líneas de alimentación eléctrica para los diferentes frentes de trabajo, construidas sobre terrenos ajenos en los cuales se ha constituido la correspondiente servidumbre, dado que acceden en beneficio exclusivo de la concesión eléctrica definitiva y, por ende, del proyecto, constituyen activo fijo, el cual se debe depreciar conforme a las tablas de vida útil que al efecto ha confeccionado el Servicio de Impuestos Internos. Lo mismo ocurre con las obras principales, construidas en terreno ajeno sobre el cual se han constituido las correspondientes servidumbres que acceden en beneficio directo y exclusivo del proyecto. Tanto las líneas de alimentación eléctrica como los trabajos principales, de pasar a ser de propiedad de los dueños de los predios sirvientes, tales obras no constituirían un activo fijo para la empresa, sino que, dichos desembolsos sólo podrían ser amortizados como gastos de organización y puesta en marcha, en conformidad al Nº 9, del artículo 31, de la Ley de Impuesto a la Renta.

**(ORD. Nº 473, DE 23.02.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja473.htm>

Este dictamen indica que el ingreso a Chile desde el extranjero de divisas provenientes de la remuneración de servicios prestados vía internet y teniendo el consultante domicilio o residencia en Chile, estarían gravados con los impuestos que establece la Ley de Impuesto a la Renta al no existir norma legal que los exima de estos tributos. De ser ingresos de fuente chilena de aquellos a que se refiere el artículo 20 de la Ley de

Impuesto a la Renta, se gravarán con el Impuesto de Primera Categoría cuando sean percibidos o devengados, de lo contrario, se gravarán con este impuesto cuando las rentas sean percibidas del exterior, siempre que el consultante preste los servicios en el extranjero, sin tener un establecimiento permanente en el exterior. De ser los ingresos el producto del ejercicio de una profesión liberal o de cualquiera otra profesión lucrativa no comprendida en la Primera Categoría ni en el Nº 1 del artículo 42, los ingresos estarán afectos al Impuesto Global Complementario.

Estos ingresos están gravados con IVA al ser servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, siempre que la remuneración provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los Nº 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta.

**(ORD. Nº 1388, DE 05.06.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja1388.htm>

Este dictamen indica que, no resultando aplicable para este caso lo señalado en el inciso 1º del artículo 41B de la Ley de Impuesto a la Renta, al haberse adquirido las acciones de una Sociedad Anónima constituida en el exterior cuando el adquirente no tenía residencia ni domicilio en Chile, y considerando que las acciones en cuestión han sido adquiridas antes del 31 de enero de 1984, de acuerdo al art 3 de la Ley Nº 18.293, el mayor o menor valor no constituye renta toda vez que el cedente no sea considerado habitual en enajenación de acciones de sociedades anónimas y no esté relacionado con el adquirente, siempre que al adquirir las acciones no haya tenido domicilio ni residencia en Chile, según la interpretación del SII mediante el Dictamen Nº 1950 del año 2011.

**(ORD. Nº 1148, DE 15.05.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja1148.htm>

Este dictamen ratifica que las pérdidas que provienen de la enajenación de acciones de sociedades anónimas abiertas sólo pueden ser deducidas de las utilidades sujetas al mismo régimen tributario siendo este el régimen general o del número 1) del artículo 107 Ley de Impuesto a la Renta (derogado artículo 18 ter del mismo cuerpo legal).

**LEY DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS****(ORD. N° 2050, DE 01.09.2011)**<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja2050.htm>

El servicio consistente en servir de aval no se encuentra gravado con Impuesto al Valor Agregado, por no encontrarse dentro de los casos contenidos en los N° 3 y 4, del Art. 20°, de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, por lo que la comisión de aval por las fianzas otorgadas tanto por una sociedad anónima de garantía recíproca como por los Fondos de Garantía no están afectos al pago de IVA. Por la comisión que cobran los Fondos de Garantía a su Administradora no procede la emisión de facturas para documentar la operación, estimándose suficiente la emisión de cualquier otro documento de carácter interno que acredite fehacientemente la operación de que se trata, el cual debe ser emitido por la Institución de Garantía Recíproca, por cuenta de los Fondos que administra. La institución administradora debe llevar registros separados de las operaciones de cada Fondo, pues conforme al Art. 33°, de la Ley N° 20.179, son éstas quienes deben efectuar las operaciones por cuenta de los Fondos. Esta documentación, junto a los registros contables, contratos y demás antecedentes que se estimen fehacientes por el podrán servir también para acreditar los ingresos y gastos por parte de cada Fondo y de la Institución de Garantía Recíproca que corresponda, para los efectos de las obligaciones establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta. Ahora bien, respecto de los gastos de que se trate, se deberá dar cumplimiento al resto de los requisitos que establece el artículo 31 del citado texto legal.

**2012****(ORD. N° 300, DE 31.01.2012)**<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja300.htm>

La adquisición y posterior venta de libros mediante una plataforma digital dispuesta por una distribuidora chilena, mediante la cual se genera un pedido a una distribuidora española se encuentran afectas al pago de IVA por verificarse respecto de estas operaciones, el supuesto impositivo contenido en el artículo 8° letra h) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios ya que se trata de la transferencia de bienes que se encuentren protegidos por la Ley 17.336, de Propiedad Intelectual, dicha transferencia

supone la entrega de una licencia de uso temporal o indefinida de los derechos de autoría propios de las creaciones del intelecto, que han sido expresamente protegidos por el ordenamiento jurídico que configuran el hecho grabado especial contemplado en dicho artículo.

**(ORD. N° 301, DE 31.01.2012)**<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja301.htm>

Las maquinas de juego denominadas "maquinas pelucheras", en su calidad de maquinas expendedoras de servicios, habilitadas para operar con monedas de curso legal o dinero en efectivo están afectas al pago de IVA por lo establecido en el artículo 20 N° 4 de la Ley de la Renta que incorpora entre otras, a las empresas de diversión y esparcimiento y deben ser autorizadas previamente a su funcionamiento siendo aplicable para estos efectos el procedimiento establecido por la Resolución Exenta N° 63 del 2005 del Servicio de Impuestos Internos de acuerdo a lo instruido por el mismo organismo en Ordinario 2181 de 2009.

**(ORD. N° 440, DE 17.02.2012)**<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja440.htm>

Una empresa dedicada a prestar servicios de búsqueda y selección de personal corresponde precisamente a una agencia de negocios mercantil. Si bien algunas de las actividades o prestaciones comprendidas en dichos servicios puedan aisladamente considerarse no gravadas con Impuesto al Valor Agregado, tal distinción no puede efectuarse para fines tributarios por tratarse de un servicio integral y único y formar parte del acto de comercio afecto al tributo. Lo anterior constituye un cambio de criterio del Servicio en relación a pronunciamientos anteriores.

**(ORD. N° 1153, DE 15.05.2012)**<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja1153.htm>

Un conjunto de servicios que contiene prestaciones de publicidad y marketing, son prestaciones materialmente divisibles pudiendo diferenciarse claramente unas de otras. Por lo tanto, al conservar el carácter de independientes respecto de la actividad publicitaria, en la medida que efectivamente se configure tal supuesto impositivo, corresponde al contribuyente determinar su valor para efecto de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado. En este punto cabe tener presente lo dispuesto en el

artículo 64 del Código Tributario, en relación a las facultades que detenta el Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible independientemente de que por estos servicios se pague una remuneración única, pagadera mensualmente como una suma fija.

**(ORD. N° 1942, DE 03.08.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja1942.htm>

La Norma de Carácter General N° 327, de 17 de enero de 2012, aprobada por la Superintendencia de Valores y Seguros sobre requisitos que debe cumplir un valor para considerarse con presencia bursátil. Con la entrada en vigencia de esta norma, algunos fondos mutuos se encontrarán en la situación señalada en la letra c) del numeral 3.1) del artículo 104 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, en incumplimiento del requisito establecido en esta disposición que establece que la cartera de un fondo mutuo debe tener al menos un 90% de sus inversiones en valores que tengan presencia bursátil, lo que configuraría una situación no imputable a las sociedades administradoras, por lo que contarán con el plazo de 6 meses contados desde que el mismo se haya producido, para regularizar los porcentajes requeridos.

**(ORD. N° 1947, DE 03.08.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja1947.htm>

Los ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la Primera Categoría ni las rentas del trabajo dependiente, obtenidos entre otros, por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales están afectos al impuesto establecido en el N° 2, del artículo 42 de la Ley del Impuesto a la Renta. Una sociedad de personas cuyos socios naturales se dediquen al corretaje de propiedades, de acuerdo al artículo 20, número 4, de la Ley del Impuesto a la Renta, se clasifica en la Primera Categoría de dicho texto legal, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el N° 2, del artículo 42, del mismo texto legal. Por su parte, esta última disposición legal establece, excepcionalmente, que se clasifican en la Segunda Categoría de dicha ley, los ingresos obtenidos por los corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital.

**(ORD. N° 1981, DE 06.08.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja1981.htm>

Los servicios consistentes en meras inspecciones o fiscalizaciones, como las labores de fiscalización e inspección técnica de rellenos sanitarios, constituyen prestaciones que no se encuentran incluidas dentro de las actividades comprendidas en los números 3 y 4, del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debiendo clasificarse por lo tanto, en el N° 5 del mencionado artículo.

**(ORD. N° 1983, DE 06.08.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja1983.htm>

Las importaciones están siempre afectas al pago de Impuesto al Valor Agregado. Si quien realiza la importación tiene la calidad de contribuyente de IVA, esto es, quién realice ventas, preste servicios o efectúe cualquier otra operación gravada con el tributo en comento, deberá pagar dicho tributo antes de retirar las especies del recinto aduanero, pudiendo utilizar dicho impuesto como crédito fiscal, conforme a las normas del Art. 23°, del Decreto Ley N° 825. Para ello, debe acreditar su pago con el comprobante de ingreso correspondiente. Por su parte, quien no tenga la calidad de contribuyente de este impuesto, podrá optar por pagar dicho gravamen en forma diferida, conforme a lo dispuesto en el inciso cuarto, del Art. 64° del Decreto Ley ya mencionado.

**(ORD. N° 2075, DE 09.08.2012)**

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja2075.htm>

La venta de terrenos urbanizados se grava con Impuesto al Valor Agregado en la medida que el vendedor propietario del sitio sea la constructora la encargada de la urbanización de los mismos, según el artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Para efectos del cálculo del impuesto respectivo se deberá deducir de la base imponible del mismo, el valor de adquisición del terreno, conforme a lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

La venta de bienes incorporales como los derechos de agua sólo se gravan cuando se trate de actos o convenciones onerosas que sirven para enajenar derechos reales constituidos sobre bienes muebles o inmuebles de una empresa constructora, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ellas.

**OTRAS NORMAS****(ORD. N° 313, DE 31.01.2012)**<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/otras/ja313.htm>

Se trata de un inmueble fiscal entregado en concesión de carácter gratuita y exclusiva, de acuerdo a las normas del Decreto Ley 1939 de 1977, a una corporación de derecho privado sin fines de lucro, otorgándosele a la corporación concesionaria el derecho para usar y gozar del terreno fiscal, así como desarrollarlo, mantenerlo, explotarlo, incluyendo el derecho a cobrar a los usuarios del inmueble valores en dinero por la prestación de servicios del terreno o por el ingreso al inmueble. Según el Cuadro Anexo de la Ley 17.235, existe una exención del 100% a favor del Fisco, con excepción, entre otros, de los casos en que cabe aplicar el artículo 27 de la misma ley, sin embargo, el concesionario u ocupante a cualquier título de bienes raíces fiscales, pagará los impuestos correspondientes al bien raíz ocupado, por lo que la Corporación no se encuentra especialmente exenta de contribuciones de bienes raíces, y en su condición de concesionaria del inmueble fiscal debe pagar los impuestos correspondientes al bien raíz ocupado, según lo dispuesto en el artículo 27 citado.

**(ORD. N° 814, DE 10.04.2012)**<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/otras/ja814.htm>

Se otorga la exención del 100% de Impuesto territorial por educación a un inmueble que tiene dentro de sus dependencias un centro educacional y una residencia universitaria, considerándose un certificado emitido por el Secretario Ministerial de Educación de la región que acredita que el colegio técnico y la residencia universitaria constituyen una unidad educacional teórico-práctica emplazada en el bien raíz indicado. Es requisito legal para acceder a la franquicia la destinación exclusiva del inmueble a la actividad educacional, sea total o parcialmente, constituyendo así una unidad educacional teórico-práctica, emplazada en el inmueble.

**(ORD. N° 1135, DE 15.05.2012)**<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/otras/ja1135.htm>

Se estima que las Cajas de Compensación de Asignación Familiar son consideradas como instituciones financieras a las que es aplicable la exención del artículo 25 número 6 del Decreto Ley N° 3.475, sobre Impuesto de

Timbre y Estampillas, considerándose la carta de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, foliada con el N° 16.474, de 30 de diciembre de 2011, en los términos definidos por esta entidad fiscalizadora en su Carta Circular N° 46 de 1.979. Respecto de los otros requisitos legales, los documentos consistentes en pagarés y bonos emitidos para captar fondos de inversionistas locales, se encuentran incluidos en la exención establecida en el artículo 24 N° 6 citado, conforme a la Resolución Exenta N° 137, de 1975, de Servicio.

**(ORD. N° 1386, DE 05.06.2012)**<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/otras/ja1386.htm>

El alcance de la exención del impuesto territorial establecida por la ley n° 13.713, de 1959, será el que ha indicado el Servicio de Impuestos Internos en el oficio n° 746 de 2010 para la institución allí señalada, no amparándose en este oficio aquellos inmuebles pertenecientes a persona jurídica distinta a la disuelta y ya inexistente. La continuidad legal establecida en el artículo 3° de la ley n° 18.851 es de alcance limitado y no incluye al régimen tributario anterior.

**(ORD. N° 1776, DE 20.07.2012)**<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/otras/ja1776.htm>

El Servicio indica que son válidas las publicaciones que están dispuestas por la Resolución N° 109 de 1.976 y N° 2.301 de 1.986, ambas del SII realizadas en un diario electrónico considerando que el artículo 2° de la Ley N° 19.733 define lo que para todos los efectos legales debe entenderse por "medios de comunicación social", indicando expresamente que el concepto se aplica "cualquiera sea soporte o instrumento utilizado". Además, dispone que deberá entenderse por "diario", todo periódico que se publique a lo menos cuatro días en cada semana y que cumpla con los demás requisitos establecidos en la ley. Por otra parte, es un hecho público y notorio que actualmente se publican en Internet diarios electrónicos, los cuales sirven a su propósito de igual forma que los diarios impresos, publicados de forma tradicional.

## NORMAS DE PUBLICACIÓN

En caso de que nuestros lectores deseen publicar un artículo en nuestra sección de doctrina, este deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1. Los trabajos deben ser remitidos al correo electrónico: [anuarioderechotributario@mail.udp.cl](mailto:anuarioderechotributario@mail.udp.cl), mecanografiados a interlineado simple, sin espacio entre párrafo y párrafo (o sea, después de punto aparte), con notas a pie de página, todo en tipografía *Times New Roman*, tamaño 12 para el texto y tamaño 10 para las notas, en hoja tamaño carta y en formato Word.
2. La extensión del trabajo podrá tener un máximo de 25 páginas.
3. Cada trabajo deberá ir acompañado con un resumen del mismo de no más de cien palabras, con indicación de las palabras claves del mismo.
4. En el primer llamado a pie de página el autor señalará una breve reseña de sus antecedentes profesionales y/o académicos.
5. Para ser publicados en la siguiente edición del Anuario, los trabajos deberán ser enviados a la dirección de correo electrónico ya señalada a más tardar el día 30 de mayo de 2013, la coordinación editorial del Anuario comunicará a los autores su decisión de publicar el artículo a más tardar el día 2 de julio del mismo año.
6. Las notas a pie de página y todo otro tipo de citas deberán seguir las siguientes normas:

### CITAS

#### 1. Leyes

- Número de la ley.
- País de la ley.



- Nombre de la ley o decreto, si lo tiene.
- Título de la publicación en que aparece oficialmente.
- Lugar de publicación.
- Fecha de publicación (día, mes y año).
- Paginación si hubiera.

**EJEMPLO:**

Ley N° 18.403. CHILE. Drogas y estupefacientes. Manual de antecedentes normativos para servicios de salud y colaboradores del SNSS. Ministerio de Salud, Santiago, Chile, agosto de 1985. 15 p.

**2. Sentencias****2.1. El sistema de citas de sentencia, se funda en un sistema de abreviaciones**

Los tribunales se abrevian, de forma ejemplar, como sigue:

- 2.1.1. Corte Suprema: CS.
- 2.1.2. Cortes de Apelaciones: Corte de Santiago, Corte de Iquique, Corte de Valparaíso, etc.
- 2.1.3. Juzgados civiles: 2° Juzg. Cív. de Santiago, 3° Juzg. Cív. de Concepción, etc.
- 2.1.4. Juzgados del crimen: 1° Juzg. del Crim. de Santiago, 2° Juzg. del Crim. de Concepción, etc.

**2.2. Identificación de página**

Las sentencias de la Corte Suprema se suelen publicar junto a las sentencias de la Corte de Apelaciones y Juzgado de Letras que se dictaron en primera y segunda instancia en el mismo proceso. Cuando se cita una sentencia, sea de la Corte Suprema, Corte de Apelaciones o Juzgado de Letras, al identificarse la página en la cita, se debe indicar la primera página que comprende el conjunto de sentencias publicadas.

**2.3. Los días o meses inferiores a 10, se citan sin el 0 al principio**

Es decir: 1.4.1998 y no 01.04.1998. Todas las citas de páginas van sin la "p." de página ni la "s." de siguientes.

**2.4. La cita debe identificar**

- Tribunal que dictó la sentencia
- Fecha de la sentencia
- Revista, número y año de la publicación
- Número de página.

**EJEMPLO:**

CS, 1.4.1998, RDJ, T. XCV (1998), sec. 2ª, 85.

**2.5. La cita textual de un extracto o considerando de una sentencia**

Debe agregar una referencia entre paréntesis a la página en que se encuentra el extracto o considerando citado.

**EJEMPLO:**

CS, 1.4.1998, RDJ, T. XCV (1998), sec. 2ª, 85 (88).

**2.6. Las revistas de jurisprudencia, se abrevian y citan de la siguiente manera**

2.6.1. Revista de Derecho y Jurisprudencia: RDJ. Ejemplo: CS, 10.1.1998, RDJ, T. XCV (1998), sec. 4ª, 95.

2.6.2. Gaceta Jurídica: GJ. Ejemplo: CS, 10.1.1998, GJ 211 (1998) 84.

2.6.3. Fallos del Mes: F. del M. Ejemplo: CS, 10.1.1998, F. del M. 472 (1998), 45.

2.6.4. Gaceta de los Tribunales: G. de los T. Ejemplo: CS, 21.5.1916, G. de los T. 308 (1918), 957.

**2.7. Consideraciones especiales****2.7.1. Sentencias confirmadas por la Corte Suprema**

En caso de citarse una sentencia de una Corte de Apelaciones que ha sido confirmada por la Corte Suprema, se debe indicar: Corte de Apelaciones, fecha de la sentencia, referencia a la confirmación por la Corte Suprema, fecha de la sentencia confirmatoria, lugar de publicación, página y (en caso de cita textual) página en que se encuentra el considerando citado.

**EJEMPLO:**

Corte de Santiago, 21.4.1932, confirmada por la CS, 20.4.1933, RDJ, T. XXX (1930), sec. 1ª, 508 (512).

**2.7.2. Sentencias de primera instancia confirmadas por una Corte de Apelaciones**

Las sentencias de los Juzgados de Letras confirmadas por una Corte de Apelaciones se citan directamente como jurisprudencia de esa corte, sin referencia al juzgado en cuestión. Al identificarse la fecha, se debe mencionar la fecha de la sentencia confirmatoria.

**EJEMPLO:**

Corte de la Serena, 12.1.1998, GJ 211 (1998), 114.

### 2.7.3. Citas textuales

- a. En caso de cita textual, esta se debe encerrarse entre comillas. Cuando lo citado es una parte de una frase, pero que no se cita completa en su parte inicial o final, se debe igualmente encerrar entre comillas, sin agregar puntos.

**EJEMPLO:**

El considerando dice: "Una concepción que sólo se limita a la invocación del pretium doloris para deducir la acción es ilógica, empero el derecho es ante todo lógico". Sólo se pretende extraer una parte de la frase (v. gr.,... la invocación del pretium doloris para deducir la acción es ilógica...). La cita dentro del texto será: Sobre la indemnización del daño moral los tribunales han sostenido que "la invocación del pretium doloris para deducir la acción es ilógica", Corte de Valparaíso, 20.10.2000, RDJ, T. XCVII (2000), sec. 2ª, 95 (100).

- b. En caso de cita textual, pero en que una parte intermedia de una frase no se cita, se deberán agregar tres puntos entre lo citado.

**EJEMPLO:**

El considerando dice: "La jurisprudencia en general la ha limitado a la familia nuclear, cónyuge e hijos, que son quienes reciben el mayor grado de dolor es la cónyuge viuda que debe afrontar el cuidado y crianza de sus hijos y se ve privada de las atenciones físicas y morales y la pérdida de la vida en común que tenía con su cónyuge". Sólo se pretende citar una parte de la frase pero suprimiendo una parte en la mitad (v. gr.,... la ha limitado a la familia nuclear... que son quienes reciben el mayor grado de dolor...). La cita será: Sobre la legitimación activa para demandar indemnización de perjuicios por daño moral la jurisprudencia "la ha limitado a la familia nuclear... que son quienes reciben el mayor grado de dolor", Corte de Valparaíso, 20.10.2000, RDJ, T. XCVII (2000), sec. 2ª, 95 (100).

## 3. Sitios Web

### 3.1. Sitios web (*www: world wide web*)

- Autor(es).
- Título.
- Tipo de soporte entre corchetes [ ].
- Dirección electrónica entre ángulos (< >).
- Fecha de la visita entre corchetes [ ].

**EJEMPLO:**

ALMAZ ENTERPRISES. The nobel internet archive: Amartya Sen. [en línea] <<http://nobelprizes.com/nobel/economics/1998a.html>> [consulta: 03 de noviembre de 1998].

## 4. Documentos Electrónicos

Al citar un recurso electrónico es necesario que se identifique y recupere con facilidad a través de datos bibliográficos. La vigencia de los recursos de información en línea es temporal, están sujetos a cambios de localización y constante modificación, por lo tanto, se recomienda la verificación previa de estas referencias.

### 4.1. Libros electrónicos, bases de datos y programas computacionales

- Autor (es).
- Título.
- Tipo de soporte entre corchetes [ ].
- Lugar de publicación.
- Editor.
- Dirección electrónica entre ángulos (< >).
- Fecha de la consulta entre corchetes [ ].

**EJEMPLO:**

ENCICLOPEDIA SOBRE VIRUS INFORMÁTICOS EN PC'S [en línea] <<http://www.programascomputo.com.mx/evp26.htm>> [consulta: 06 de agosto de 1999].

### 4.2. Partes de textos electrónicos, bases de datos y programas informáticos

- Autor (es) del capítulo.
- Título del capítulo.
- Tipo de soporte entre corchetes.
- Lugar de publicación.
- Numeración y/o localización de la parte dentro del documento fuente.
- Dirección electrónica entre ángulos (< >).
- Fecha de la consulta entre corchetes.

**EJEMPLO:**

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES. Delegaciones del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires [en línea] Buenos Aires, Argentina, Delegación San Martín. <<http://www.cpceer.com.ar/>> [consulta: 04 de agosto de 1999].

### 4.3. Revistas electrónicas

- Título.
- Tipo de medio.
- Edición.
- Lugar de publicación.
- Editor.

- Fecha de publicación.
- Fecha de consulta [entre corchetes].
- Disponibilidad y acceso.

**EJEMPLO:**

Anales de la Universidad de Chile [en línea]. Santiago, Chile: Universidad de Chile, 1844 [fecha de consulta: 11 de noviembre de 2009]. Disponible en: <<http://www.anales.uchile.cl/>>.

**4.3. Artículos de revistas y publicaciones seriadas electrónicas**

- Autor(es) del artículo.
- Título del artículo.
- Tipo de soporte entre corchetes.
- Título de la publicación en serie.
- Fecha de la publicación (tal y como figura en el recurso).
- Volumen, número.
- Dirección electrónica.
- Fecha de la consulta entre corchetes.

**EJEMPLO:**

TED E. NF/IEEE Workshop on the Socioeconomic Dimensions of Electronic Publishing. [en línea] The Journal of Electronic Publishing Michigan Vol. 4, issue 2 Special Issue December. <<http://www.press.umich.edu/jep/04-02/bios.html>> [consulta: 04 de agosto de 1999].

**4.4. Artículos de periódicos electrónicos**

- Autor (es).
- Título del artículo.
- Tipo de soporte entre corchetes.
- Título del periódico.
- Día, mes, año.
- Dirección electrónica entre ángulos.
- Fecha de la consulta entre corchetes.

**EJEMPLO:**

MATUS, A. Estudio sobre los cibernautas nacionales: Perfil de los chilenos que navegan en Internet. [en línea] La Tercera en Internet. 21 de julio, 19.

**5. Referencias bibliográficas de material impreso****5.1. Libro**

- Autor(es) personal(es) o institucional.
- Título de la publicación.
- Número de la edición (excepto la primera edición).
- Lugar de publicación.
- Editorial.
- Año de publicación.
- Página(s) (si se trata de obras con más de un volumen, se debe indicar el n° del volumen sin mencionar la paginación).
- Nota de serie.

**EJEMPLOS:**

- Un autor:* SPIEGEL, MURRAY R. Teoría y problemas de probabilidad y estadística. Madrid, McGraw-Hill, 1988. P.372. (Serie de compendios Schaum).
- Autor institucional:* WEED SCIENCE SOCIETY OF AMERICA. Herbicide handbook. 5th ed. Champaign, IL, USA, Weed Science Society of America, 1983. 430 p.

**5.2. Capítulo de libro escrito por autor distinto al autor (es) del libro**

- Autor (es) del capítulo.
- Título del capítulo.
- En, (subrayado y seguido de dos puntos), autor(es) del libro (con mayúscula).
- Título del libro.
- Edición si la hubiere.
- País.
- Editorial.
- Año de publicación.
- Paginación del capítulo.

**EJEMPLO:**

KATZ B., R. Institucional y marco legal vigente. En: SANDOVAL L., H., PRENDEZ B., M. Y ULRIKSEN U., P. (Eds.). Contaminación atmosférica de Santiago: estado actual y situaciones. Santiago, Universidad de Chile y Comisión de Descontaminación de la Región Metropolitana, 1993. pp. 263-286.

**5.3. Capítulo de libro escrito por el autor(es) del libro**

- Autor (es) del capítulo.
- Título del capítulo.
- En su, subrayado y seguido de dos puntos.
- Título del libro.
- Edición si la hubiere.
- Lugar.
- Editorial.
- Año de publicación.
- Número de páginas del capítulo.

**EJEMPLO:**

HENNEFELD, JULIAN O. Selección múltiple. En su: Turbo Pascal con aplicaciones 4.0-6.0. 2ª ed. México, Grupo Editorial Interamericana, 1992. pp. 180-197.

**5.4. Tesis**

- Autor (es) de la tesis, memoria y/o seminario.
- Título de la tesis, memoria y/o seminario.
- Mención o grado al que se opta.
- Lugar de publicación.
- Institución patrocinante.
- Año de publicación.
- Paginación.

**EJEMPLO:**

ADAROS CÁRCAMO, RODRIGO EDUARDO. Sismicidad y tectónica del extremo sur de Chile. Tesis (Magíster en Ciencias, mención en Geología). Santiago, Chile. Universidad de Chile, Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas, 2003. 82 h.

**5.5. Revista**

- Título de la revista.
- Lugar y país de publicación.
- Volumen (cuando la revista lo incluye).
- Número entre paréntesis.
- Año de publicación.

**EJEMPLO:**

ANALES de la Universidad de Chile, Chile, 6 (17). 200

**5.6. Artículo de revista**

- Autor (es) del artículo.
- Título del artículo.
- Título de la revista (subrayado).
- Volumen (cuando la revista lo incluye).
- Número entre paréntesis.
- Paginación (precedida de dos puntos).
- Fecha de publicación (indicar mes y año).

**EJEMPLO:**

REYES Morales, Nira. Mito y realidades del modelo chileno. *Le Monde Diplomatique*. 18(5):, 2002.

**5.7. Congreso, conferencia o reunión**

- Nombre completo del congreso, seminario o reunión.
- Número de la conferencia, año y lugar del evento, entre paréntesis.
- Título de la publicación.
- Lugar y país de publicación.
- Editorial, o Institución (es) que lo patrocinan.
- Año de publicación.
- Número total de páginas si las hubiere.

**EJEMPLO:**

INTERNATIONAL Conference of the Chilean Computer Science Society (23ª, 2003, Chillán, Chile). Proceedings. Los Alamitos, California, IEEE Computer Society Press, 2003. SEMINARIO Regional de política fiscal (11º, Brasilia, Brasil, 1999). La política fiscal en América Latina: una selección de temas y experiencias de fines y comienzo de siglo. Santiago, Chile, Naciones Unidas - CEPAL, 1999. 451 p. 7

**5.8. Documento presentado en congreso, conferencia o reunión**

- Autor(es)
- Título del documento presentado al congreso, conferencia o reunión.
- En: nombre del congreso, conferencia o reunión, y entre paréntesis el número, año y lugar del evento.
- Título de la publicación.
- Lugar y país de publicación.
- Editor o Institución (es) que lo patrocinan.
- Año de publicación.
- Número total de páginas si las hubiere.

*EJEMPLO:*

MARTINEZ P., A., CEARDI J., B. Y KARACHON, A.M. 1998. Modelo matemático para la determinación de índice de lixiviación de agroquímicos en el suelo. En: SEMINARIO INTERNACIONAL plaguicidas: formulación, aplicación y residuos: marco legal, toxicológico y ambiental: 4 y 5 de noviembre de 1998. Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Ciencias Químicas y Farmacéuticas y Centro de Estudios para el Desarrollo de la Química. pp. s.p.

### **6. Trabajos no publicados**

Las reglas de referencias bibliográficas, son las mismas antes vistas, pero para los distintos tipos de trabajos no publicados se debe aclarar: "Manuscrito no publicado" o "manuscrito presentado para su publicación".

*EJEMPLO:*

SPIEGEL, MURRAY R. Teoría y problemas de probabilidad y estadística. Manuscrito no publicado. Madrid, 1998. P. 372.