

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO

UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES

I. Artículos de Doctrina

II. Notas de Actualidad

III. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

Anuario de Derecho Tributario

N° 6, Diciembre 2014

Anuario de Derecho Tributario

Nº 6, Diciembre 2014

DIRECTOR

Hugo Hurtado Araneda

COORDINADOR GENERAL

Cristián Meneses Valenzuela

COMITÉ EDITORIAL

Claudia Méndez Massardo

Paula Parra Hein

Luis Ignacio Vergara López

Guillermo Vial Yávar

COMITÉ CIENTÍFICO

Sergio Illanes Laso

Liselott Kana

Carlos Martínez Concha

Rodrigo Ugalde Prieto

Sergio Alburquenque Lillo

ASISTENTES EDITORIALES

Mónica Aguilar Valderrama

Carlos Medina Gómez

Javiera Bobadilla Orellana

Julio Gálvez Gutiérrez

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO
N° 6, DICIEMBRE 2014

Derechos Reservados

Diseño e impresión
versión | producciones gráficas ltda.

Índice

9 **Nota del Director**

11 **Siglas y Abreviaturas**

I. Artículos de Doctrina

17 Análisis crítico a las nuevas normas CFC introducidas en la ley 20.780. *Por Paula Abugattas Nazal*

63 La reforma tributaria chilena y los tratados sobre fomento y protección recíproca de inversiones. *Por Hugo Hurtado y Patricia Brown*

II. Notas de Actualidad

85 Principales modificaciones realizadas por la ley 20.780 en materia de ganancias de capital

89 Nuevo sistema de tributación sobre base atribuida

III. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

95 Jurisprudencia Judicial

115 Jurisprudencia Administrativa

157 **Normas de Publicación**

NOTA DEL DIRECTOR

El **ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO** en su sexta edición pretende dar a conocer a nuestra comunidad jurídica nacional temas relevantes relacionados a la aplicación de tributos en el país. Esta publicación depende administrativa y académicamente del Magíster en Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales.

Nuestro Anuario cuenta con tres secciones estables. La primera de ella contempla artículos de doctrina de académicos y de profesionales del área, previamente aprobados por nuestro Comité Científico. En esta edición se presentan dos artículos redactados por abogados y académicos especialistas en materias tributarias. Las temáticas de ellos en esta oportunidad contemplan aspectos vinculados a las normas de anti-diferimiento incorporados por la Reforma Tributaria y el impacto de la restricción del crédito tributario en el caso del sistema parcialmente integrado en los Acuerdos sobre Fomento y Protección Recíproca de Inversiones.

En la segunda sección de actualidad tributaria, incluimos en esta edición dos artículos relacionados con importantes modificaciones a la legislación tributaria actual introducidos por la Reforma Tributaria, esto es, el nuevo sistema de tributación sobre base atribuida y tributación de las ganancias de capital.

En nuestra sección de jurisprudencia administrativa y judicial incluimos un detalle con circulares, oficios y sentencias con temáticas de contingencia dictadas durante este año. Dentro de ellas destacamos la sentencia causa Rol N° 5165-2013 dictada por la Corte Suprema con fecha 14 de abril de 2014, caratulada “Industrial Molina Limitada con SII”, a propósito de las normas de prescripción en materia tributaria, en

que la Corte Suprema acogió un Recurso de Casación estimando que un procedimiento de reclamación tributaria que se extiende más allá de 6 meses deviene en la violación de las garantías judiciales del contribuyente reconocidas por el Pacto de San José de Costa Rica.

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

Finalmente, me gustaría agradecer a todos los estudiantes, egresados de derecho, abogados, profesores y colaboradores que han participado en esta publicación, quienes han dado un tremendo esfuerzo y dedicación para confeccionar y difundir esta publicación. Por último, después de 6 años, aprovecho esta instancia para despedirme de nuestro equipo y de nuestros lectores, agradeciendo el incondicional apoyo de la escuela de derecho UDP a nuestra iniciativa y deseándole el mayor de los éxitos a mi sucesor en la dirección del anuario para los años venideros.

HUGO HURTADO ARANEDA
Director

Siglas y Abreviaturas

Art. Artículo.

Arts. Artículos.

BC. Banco Central de Chile.

CC. Código Civil Chileno.

C. de Com. Código de Comercio.

CDTI. Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional.

CP. Código Penal.

CPC. Código de Procedimiento Civil.

CS. Corte Suprema.

CT. Código Tributario de Chile.

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.

EEUU / USA. Estados Unidos de América.

E.I.R.L. Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.

Excma. Excelentísima.

FUNT. Fondo de Utilidades No Tributables.

FUT. Fondo de Utilidades Tributables.

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.
- IA.** Impuesto Adicional.
- Iltra (a veces I).** Ilustrísima.
- Iltras.** Ilustrísimas.
- IDPC.** Impuesto de Primera Categoría.
- Inc.** Inciso.
- IRS.** Internal Revenue Service, equivalente al Servicio de Impuestos Internos.
- IPC.** Índice de Precio al Consumidor.
- ITE.** Impuesto de Timbres y Estampillas.
- IVA.** Impuesto al Valor Agregado (D.L. 825).
- Ley del IVA.** 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.
- N°.** Número.
- N^{os}.** 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.
- 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.

TGR. Tesorería General de la República de Chile.

TTA. Tribunal Tributario y Aduanero.

USD. Dólar Estadounidense, por sus siglas en inglés.

UTA. Unidad Tributaria Anual.

UTM. Unidad Tributaria Mensual.

I
Artículos de Doctrina

ANÁLISIS CRÍTICO A LAS NUEVAS NORMAS CFC INTRODUCIDAS EN LA LEY 20.780

PAULA ABUGATTAS NAZAL¹

RESUMEN

Introducción. Capítulo I. Definición de las normas CFC. *Capítulo II.* Alcances de las normas incorporadas por la Ley 20.780, requisitos para su aplicación y análisis del texto normativo. *Capítulo III.* Consideraciones. *Capítulo IV.* Legislación comparada en la materia. Las normas CFC de los Estados Unidos de América. *Capítulo V.* Comparación entre las normas CFC de los Estados Unidos y las normas CFC incorporadas por la Ley 20.780. *Capítulo VI.* Las normas CFC en otros países de Latinoamérica, Perú. *Capítulo VII.* Problemas prácticos y actualidad. *Conclusiones.*

INTRODUCCIÓN

Durante el año 2014 y como parte del programa central del nuevo Gobierno Michelle Bachelet, ingresó al Congreso Nacional un Proyecto de Ley de Reforma Tributaria, impulsada por el Poder Ejecutivo de nuestro país.

Esta reforma, hoy traducida en la Ley 20.780, tiene como objeto principal lograr una mayor recaudación fiscal, con el fin de contar con ingresos permanentes que permitan resolver las brechas de desigualdad existentes en nuestro país, centrándose principalmente en financiar una educación más equitativa y de calidad en todos sus niveles.

¹ Abogada, Universidad Diego Portales. Magíster en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez. Magíster en Derecho Tributario, Universidad Diego Portales. Intercambio Universidad de Florida (cursos del *International Tax* LLM 2014, *International Tax I* y *Tax Treaties*). Socia del estudio Saldivia, Contreras, Inalaf, Würth & Verdugo Abogados.

La Ley 20.780, da un vuelco radical al sistema tributario y de recaudación fiscal que impera en Chile desde hace más de 30 años.

Hasta hoy en Chile las personas naturales o contribuyentes finales sólo tributan sobre las rentas que efectivamente perciben, postergándose la tributación respecto de aquellas utilidades que se mantienen retenidas en la compañía y contabilizadas en un registro que se le ha denominado legalmente **Registro de Utilidades Tributables** (FUT).

La Ley 20.780 elimina el FUT e instaura un sistema mediante el cual las personas naturales o contribuyentes finales tributan en Chile con impuesto a la renta sobre las utilidades que las sociedades generen anualmente sobre base devengada, atribuyéndoseles ficticia y presuntivamente las utilidades de la compañía en el mismo ejercicio en que estas se generen, hayan o no percibido los socios materialmente estas rentas de la compañía.

La Ley contempla, eso sí, mantener la integración de los impuestos, es decir que el impuesto pagado por la compañía sea un crédito para el contribuyente final. Integración que se mantuvo de forma total sólo para quienes opten por el sistema de renta atribuida, y con deducción parcial del crédito en los impuestos finales, cuando los contribuyentes opten por el sistema alternativo de tributación en base a los retiros efectivos que se realicen de las sociedades.

Es importante señalar que la Ley 20.780 no tuvo un nacimiento fácil, y que todo el país se convulsionó con la propuesta inicial del Poder Ejecutivo, el camino no fue simple y los plazos propuestos para la publicación de la Ley complejizaban aun más su creación.

Con fecha 8 de julio del año 2014, en medio de la discusión legislativa, y como consecuencia del gran revuelo nacional causado por la propuesta inicial del Poder Ejecutivo, los Senadores de la Republica de Chile, firmaron un documento al cual denominaron *Protocolo de Acuerdo por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo*.

En dicho documento, un acuerdo escrito que constaba de 11 páginas, se plasmó la voluntad común de mejorar el proyecto de reforma, donde se concordó morigerar los cambios fundamentalmente, otorgando la calidad de opcional al sistema de renta atribuida².

² Tributación sobre base devengada tanto para las empresas, como para los contribuyentes finales, que en un comienzo intentó establecerse como regla general de tributación.

Con fecha 20 de agosto del año 2014, la Cámara Alta, en segundo trámite constitucional, dio su aprobación al proyecto³. Publicándose la Ley 20.780 con fecha 29 de septiembre del año 2014, la que se titula: “*Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario*”.

La Ley 20.780 aprovecha esta instancia de cambio para instaura en Chile un sistema más acorde a los principios fiscales imperantes en la **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico** (OCDE), organismo del cual Chile es parte y que pretende coordinar las políticas sociales y económicas de sus Estados miembros.

Así, la Ley contempla una serie de normas que alinean a Chile con los países más desarrollados en lo que a materia fiscal se refiere; con medidas tales como una norma anti elusiva general, el aumento de la tasa al impuesto corporativo, la incorporación de impuestos ligados al cuidado del medio ambiente, entre otras.

La Ley 20.780 en el ámbito impositivo internacional, tiene como objetivo central acercar a Chile a la normativa de la OCDE, en especial al plan de acción dictado por este organismo, cuyo fin primordial es evitar que se erosionen las bases fiscales para el cálculo de los impuestos y que se trasladen las utilidades entre países, plan más conocido como **Base Erosion and Profit Shifting** (BEPS).

En este sentido, un capítulo relevante de la Ley y de lo que tratará este trabajo, es la inclusión de una norma de control de las inversiones chilenas en el extranjero.

En efecto, la Ley 20.780 incluye en la Ley de la Renta un artículo sin precedentes en nuestra legislación, una norma que internacionalmente se ha denominado **Controlled Foreign Corporation Rule** (CFC) o también conocidas en español como **Transparencia Fiscal Internacional** (TFI), que también forma parte del plan de acción BEPS.

Esta norma de control internacional pretende evitar el diferimiento de impuestos sobre rentas pasivas de fuente extranjera y la competencia fiscal internacional⁴.

³ Boletín N° 9.290-05.

⁴ Mensaje de S.E. la Presidenta de la Republica con el que inicia un proyecto de Ley de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Santiago, 1 de abril de 2014. Mensaje N° 24-362. Página 11.

El objetivo de la inclusión de esta norma, además de asimilarnos a varias de las legislaciones de los Estados pertenecientes a la OCDE, pareciera ser el de uniformar el sistema fiscal chileno. En consecuencia, con las nuevas normas, la situación antes descrita se ajustaría al principio que se pretende establecer en Chile: tributar sobre base devengada atribuyendo ficticiamente las rentas a sus accionistas o socios en el mismo ejercicio que estas se producen.

Lo anterior porque esta norma de control internacional obligan a considerar en la determinación de las rentas de las compañías chilenas inversoras en el extranjero como atribuidas en el mismo ejercicio, las rentas devengadas por sus inversiones pasivas en el exterior, cuando se reúnen los requisitos señalados en la misma norma.

Ya en otras legislaciones que tienen incorporadas las normas CFC, se obliga a los contribuyentes en determinados casos a reconocer para la determinación de los impuestos, las rentas devengadas aun cuando los ingresos no se perciban materialmente por el socio o accionista, prescindiendo de la voluntad de los contribuyentes y sus razones económicas para repartir entre los socios, o no, esas utilidades.

Sin embargo, cabe señalar que estas normas CFC son normas de control internacional, y por ende excepcionales en la mayoría de las legislaciones. En cambio en Chile, a través de la Ley 20.780 este principio de rentas atribuidas se establece como norma de aplicación general para la determinación de las rentas y la aplicación de los impuestos.

En este trabajo, se analizará los alcances y efectos de la nueva norma de control internacional; los requisitos para su aplicación; el texto normativo; la oportunidad y la necesidad de incluir una norma de estas características en nuestra legislación y la legislación comparada en la materia.

I DEFINICIÓN DE LAS NORMAS CFC

En la actualidad hay dos materias que son de suma importancia dentro de la tributación internacional que ocupan gran parte del interés de los legisladores al momento de establecer sus políticas fiscales internacionales: el diferimiento en el pago de los impuestos y la competencia fiscal⁵.

⁵ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Capítulo I y II. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). <www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

La primera de ellas se refiere a la imposibilidad de cobrar impuestos al Estado donde reside la compañía matriz, cuando en el Estado en que está ubicada la compañía filial existen condiciones impositivas menos gravosas o bien no existen tributos, lo que incentiva a los inversionistas extranjeros a mantener las rentas en dichas jurisdicciones. Viéndose limitado el Estado donde reside la controladora, sólo a gravar y cobrar sus impuestos recién cuando las rentas o utilidades le son efectivamente remesadas o puestas a disposición de la compañía matriz. A esto se le llama **diferimiento impositivo internacional**⁶.

Por su parte, la **competencia fiscal**⁷, se refiere a una estrategia estatal de rebajar los niveles impositivos y lograr localizar en sus fronteras jurisdiccionales la inversión de capitales extranjeros. La competencia fiscal ha jugado un rol importante y ha sido un instrumento muy usado por varios países para retener y atraer capitales internacionales.

La globalización ha provocado que tanto el diferimiento como la competencia fiscal sean elementos importantes en las planificaciones fiscales internacionales, usándose ambas como estrategias de común uso al momento de decidir los inversionistas una estructura empresarial multinacional⁸.

Las normas CFC, junto a otras medidas como las normas que regulan los precios de transferencias, son utilizadas internacionalmente como una de las políticas más sofisticadas para reducir la competencia fiscal perniciosa, el diferimiento impositivo y la erosión de base imponible tributaria interna⁹.

Si bien cada país que ha optado por incluir normas CFC en su legislación interna, lo ha realizado de una forma particular dependiendo de sus requerimientos especiales (muchas veces inspirados en normas CFC de otros Estados y adecuadas a sus propias legislaciones), el **común denominador** ha sido eliminar el diferimiento del pago de impuestos en

⁶ LEHUEDE, HECTOR J., Do CFC Regulations Acclimatize in Latinamerica? A case Study of Mexico, Argentina, Venezuela, and Brasil. Stanford Program in International Legal Studies, at the Standford Law School, Standford University, in partial fulfillment of requirements for the degree of Master in the Science of Law. Mayo 2003. Página 3.

⁷ HOMLES, KEVIN, International Tax Policy and Double Tax treaties, An Introduction to principales and Application. Editorial. IBFD BV, 2007. Página 381.

⁸ HOMLES, KEVIN, International Tax Policy and Double Tax treaties, An Introduction to principales and Application. Editorial. IBFD BV, 2007. Página 381.

⁹ HOMLES, KEVIN, International Tax Policy and Double Tax treaties, An Introduction to principales and Application. Editorial. IBFD BV, 2007. Página 370.

su territorio por los ingresos obtenidos por una filial o empresa subsidiaria ubicada fuera de sus fronteras, y que corresponden a inversiones realizadas por una compañía controladora local¹⁰.

Los **requisitos comunes** para la aplicación de las normas CFC en todos los Estados ha sido:

- a. Que la entidad local ejerza algún tipo de control sobre la entidad extranjera; y
- b. Que se trate de negocios específicos, generalmente de rentas pasivas.

Otro requisito, no común a todos los Estados que han implementado normas CFC, pero que sí está presente en la mayoría de los casos, es que la entidad extranjera esté situada, localizada o constituida en un paraíso fiscal o en un territorio de baja o nula tributación¹¹.

En cada Estado, en los que se ha incorporado normas CFC, estos requisitos han sido definidos de forma diferente y ajustando a su propia realidad que debe entenderse por: a) Control; b) Jurisdicción de baja o nula carga tributaria (en algunas legislaciones se han establecidos límites porcentuales, en otros se ha elaborado una “lista negra” con los Estados que se consideran paraísos fiscales, en otros una “lista blanca” con los países con los que se tienen cargas tributarias similares a los del país de residencia del inversionista, y en otros se han adoptado modalidades mixtas); y c) respecto a los negocios que pueden quedar sujetos a la norma CFC (generalmente sólo se incluyen rentas pasivas, las que también son definidas de forma particular en cada legislación, en algunas se enumeran los casos y en otras se realizan presunciones de actividad pasiva)¹².

La **operatoria de las normas CFC** también varía de un Estado a otro, pero la regla y lo medular de esta norma, es que los contribuyentes definidos como controladores, deben incluir en sus ingresos las rentas devengadas y producidas por sus filiales o subsidiarias en el extranjero en el mismo ejercicio tributario en que se originan.

¹⁰ LEHUEDE, HECTOR J., Do CFC Regulations Acclimatize in Latinamerica? A case Study of Mexico, Argentina, Venezuela, and Brasil. Standford Program in International Legal Studies, at the Standford Law School, Standford University, in partial fulfillment of requirements for the degree of Master in the Science of Law. Mayo 2003. Página 13.

¹¹ AULT, HUGH J. Y ARNOL, BRIAN J., Comparative Income Taxation a Structural Analysis, Kluwer Law International, Tercera Edición. 2010. Páginas 477 y siguientes.

¹² ARNOLD, BRIAN J., A Comparative Perspective on the U.S. Controlled Foreign Corporation Rules. Fuente HeinOnline (<<http://heinonline.org>>). 65 Tax L. Rev. 473 (2011-2012) [32 páginas, 473 a la 504].

II

ALCANCES DE LAS NORMAS INCORPORADAS POR LA LEY 20.780, REQUISITOS PARA SU APLICACIÓN Y ANÁLISIS DEL TEXTO NORMATIVO

Es trascendental explicar cuál es el escenario legislativo actual para la tributación internacional en Chile, antes de entrar al análisis específico del tratamiento tributario de las inversiones de contribuyentes chilenos en el extranjero y en específico de las normas CFC incorporadas por la Ley 20.780.

a. Escenario legislativo actual

i. Escenario actual y medidas para evitar la doble tributación internacional:

Existe **doble tributación internacional**¹³ en aquellos casos en que dos o más Estados aplican impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo período, gravando al mismo contribuyente y el mismo objeto¹⁴.

Para evitar que se produzca esta doble tributación internacional, existen **herramientas bilaterales** como las convenciones internacionales. Estos acuerdos abarcan materias netamente tributarias, relacionadas principalmente con el impuesto a la renta y fijan las reglas para la determinación del Estado que tiene derecho a gravar las rentas obtenidas, así como los sujetos del impuesto, el tipo de impuesto y las tasas de impuesto que se aplicarán.

Chile ha suscrito, y se encuentran plenamente vigentes, convenios internacionales para evitar la doble tributación con 25 países, entre ellos: Australia, Brasil, Canadá, Corea, España, Francia, México, Paraguay, Perú y Reino Unido, entre otros.

El sistema impositivo chileno, además de contar con convenios internacionales, tiene incorporado en su legislación interna **herramientas unilaterales** para evitar no solo la doble tributación internacional, sino también la **doble tributación económica**¹⁵,

¹³ MILLER, ANGHARAD, FCA CTA, Lyynee Oats B.Bus PGDI Bus PhD. Principales of International Taxation. Segunda Edición. Editorial. Tottel.2009. Página 70.

¹⁴ ARNOLD, BRIAN J. Y MCINTYRE, MICHAEL J., International Tax Primer. Holanda, Kluwer Law International, 1995, Página 35.

¹⁵ MILLER, ANGHARAD, FCA CTA, Lyynee Oats B.Bus PGDI Bus PhD. Principales Of International Taxation. Segunda Edición. Editoria. Tottel.2009. Página 69.

aquella situación que ocurre cuando existe múltiple tributación sobre la misma fuente económica. El concepto económico es mucho más amplio que el concepto de doble tributación internacional, por lo que puede existir doble tributación desde un punto de vista económico, pero no desde un punto de vista jurídico¹⁶.

En Chile se aplican dos factores fundamentales: residencia y fuente de la Renta.

El **factor de la fuente** está consagrado en los artículos 10 y 11 de la Ley de La Renta¹⁷, que definen lo que debe entenderse por rentas de fuente chilena y que a modo de resumen son, aquellas provenientes de actividades desarrolladas en Chile o de bienes situados en Chile, las regalías y propiedad intelectual explotadas en Chile, y las acciones y derechos sociales de sociedades constituidas en Chile.

Por su parte el **factor residencia**, está consagrado en el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹⁸, que señala que toda persona domiciliada o residente en Chile, debe pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que se trate de rentas de fuente chilena o rentas de fuente extranjera. Por ende, **los residentes o domiciliados en Chile tributan por rentas de fuente mundial. Los no residentes ni domiciliados en Chile, en cambio, sólo tributan sólo por sus rentas de fuente Chilena.**

La excepciones a las reglas señaladas precedentemente son sólo tres: los extranjeros por los primeros tres años de residencia o domicilio en Chile que tributan sólo sobre sus rentas de fuente chilena; el personal diplomático y consular que tiene un tratamiento especial sobre sus rentas; y las plataformas del actual artículo 41 letra D de la Ley de la Renta¹⁹, sociedades que cumpliendo

¹⁶ ARNOLD, BRIAN J. Y MCINTYRE, MICHAEL J. International Tax Primer. Holanda, Kluwer Law International, 1995., Pág. 36.

¹⁷ Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado al 20 de febrero de 2014.

¹⁸ Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado al 20 de febrero de 2014.

¹⁹ Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado al 20 de febrero de 2014.

determinados y estrictos requisitos no pagan en Chile impuesto corporativo, ni impuestos finales por los dividendos, utilidades y ganancias de capital provenientes de las inversiones en el extranjero.

Además de lo señalado, que constituyen las reglas generales, existen casos especiales como el del artículo 59 número 2 de la Ley de la Renta, que grava en Chile servicios prestados en el extranjero solo por el hecho de pagarse el servicio desde Chile; y el artículo 10 de la Ley de La Renta, en donde se le atribuye al Estado chileno la potestad de gravar las transacciones realizadas en el extranjero, cuando éstas alcancen a activos subyacentes situados en Chile²⁰.

Otra medida adoptada en la legislación chilena actual, como método unilateral para aminorar la doble tributación internacional, es la consagrada en el artículo 12 de la Ley de La Renta **que señala que cuando deban computarse rentas de fuente extranjera se considerarán las rentas líquidas percibidas**, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen. La exclusión de tales rentas se mantendrá mientras subsistan las causales que hubieren impedido poder disponer de ellas y, entretanto, no empezará a correr plazo alguno de prescripción en contra del Fisco.

El mismo artículo 12 señala que en el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, se considerarán en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero²¹.

Finalmente, existen otros métodos unilaterales en nuestra legislación para evitar la doble tributación internacional, tales como el **método de la exención** (plataformas del artículo 41 letra D de la Ley de la Renta y las Agencias o establecimientos permanentes) y el **método del crédito** (el sistema del crédito en la Ley de la

²⁰ Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado al 20 de febrero de 2014.

²¹ Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado al 20 de febrero de 2014.

Renta está tratado principalmente en tres artículos consecutivos, en el artículo 41 A que regula los casos en los cuales no existe tratado; en el artículo 41 B que se aplica a los casos en los cuales existe tratados y en los que no; y en el artículo 41 C que trata la aplicación de crédito para los países con tratado para evitar la doble imposición internacional)²².

ii. Tributación de las subsidiarias versus la tributación de las agencias:

Para continuar con el análisis y un mejor entendimiento de la legislación vigente, es importante distinguir, entre las inversiones realizadas desde Chile al extranjero a través de una sociedad subsidiaria o a través de una agencia o establecimientos permanentes. Ambas estructuras tienen tratamiento legal y tributario distinto.

La **subsidiaria o filial**, posee personalidad jurídica propia, se trata de una entidad distinta de la matriz, por lo que los beneficios de la subsidiaria no se consolidan tributariamente con los de la matriz²³.

Las **agencias o establecimientos permanentes** de compañías chilenas en el extranjero, por su parte, no son empresas independientes de la casa matriz, debiendo entenderse que las agencias son una extensión de la casa matriz, conformando ambas una misma persona jurídica o sujeto de derecho²⁴. La agencia o establecimiento permanente y su matriz conforman sólo una persona jurídica, radicándose en el patrimonio de la matriz lo obrado por el establecimiento permanente o agencia, salvo ciertas excepciones.

Cabe destacar que la regla general recién descrita referente al tratamiento tributario de las agencias, tiene en la actualidad una serie de excepciones, y una de ellas incide en materia de precios de transferencia, donde agencia y matriz se miran como entidades distintas para efectos tributarios.

²² Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado al 20 de febrero de 2014.

²³ Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 38 del 10 de julio del 2007.

²⁴ Jurisprudencia Administrativa del Servicio de Impuestos Internos de Chile. Oficio número 800 del 17 de abril del año 2008; Oficio número 2.997 del 25 de octubre del año 2007.

Por lo tanto, la diferencia fundamental entre ambos vehículos para invertir en el extranjero radica desde el punto de vista impositivo, en que los establecimientos permanentes o agencias deben consolidar sus resultados en la matriz chilena, tanto de las rentas percibidas como de las rentas devengadas por el establecimiento permanente en el extranjero, y en el caso de las filiales o subsidiarias sólo se gravan en Chile las rentas líquidas percibidas por concepto de dividendos percibidos desde el extranjero y otras rentas provenientes de inversiones similares.

Como se ha advertido previamente, en este artículo sólo se analizará el cambio de regulación en Chile para las subsidiarias, por lo que de aquí en adelante, cada vez que nos estemos refiriendo a las inversiones en el extranjero, estaremos haciendo referencia a las inversiones a través de subsidiarias o filiales.

En la actualidad la Ley de la Renta grava en Chile las inversiones de contribuyentes chilenos en el extranjero sólo cuando éstos perciben las rentas desde el exterior, ya sea por pago de dividendos, porque efectúan algún retiro de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero, cuando perciben del exterior rentas por el uso de marcas, patentes o fórmulas (regalías) o cuando perciben alguna ganancia de capital; siempre y en todo los casos, sobre base percibida.

En estas situaciones, los contribuyentes chilenos deben computar dentro de sus declaraciones de rentas para el cálculo de sus impuestos respectivos, las rentas de fuente extranjera percibidas, otorgándoles el derecho a crédito por los impuestos pagados en el exterior, con distintas reglas de uso de los créditos, dependiendo si el país fuente de la renta ha suscrito con Chile o no convenio un para evitar la doble tributación.

En resumen, hasta hoy las inversiones chilenas en el extranjero tienen el siguiente tratamiento tributario:

- a. Los ingresos se reconocen sobre base percibida (no es necesario que las divisas entren físicamente a Chile);
- b. Se aplica un mismo tratamiento uniforme para toda renta de fuente extranjera (intereses, dividendos, retiros, etc.);
- c. Se reconocen sobre base percibida líquida. Esto significa la renta líquida después de retención que puede afectar la remesa en el extranjero. Esto es un ingreso bruto más que se colaciona

como cualquier ingreso en la renta líquida imponible, a diferencia de la agencia que es un agregado a la renta líquida imponible;

- d. No aplica el artículo 17 N° 8 de la Ley de La Renta que se refiere a la aplicación de un impuesto único a la renta en caso de enajenación de acciones o derechos cuando se cumplen determinados requisitos, por lo tanto la venta de acciones o derechos en el exterior, tributa sobre régimen general²⁵.

El pago del impuesto en Chile dependerá finalmente si se trata de un contribuyente obligado o no a llevar contabilidad completa, en el primer caso se debe tratar como un ingreso bruto sujeto a normas generales y para el segundo caso contribuyentes sin contabilidad, el ingreso irá directamente al cálculo de su impuesto final.

Todo lo anteriormente expuesto se ve radicalmente afectado con la Ley 20.780 recientemente publicada.

b. Mensaje de la Ley 20.780

El mensaje de la Ley 20.780, que ingresó al Congreso de Chile el día 1 de abril del año 2014, en su numeral III, numero 1) letra f) referente a las modificaciones de normas sobre tributación internacional, señala que una de las modificaciones legales para que Chile converja a los estándares contra la elusión y evasión del proyecto BEPS, es la incorporación de la norma de control internacional sobre rentas pasivas de empresas chilenas en el exterior, normas CFC, que combaten el diferimiento de impuestos sobre rentas pasivas de fuentes extranjeras.

Estas normas CFC pretenden cambiar lo que ha venido ocurriendo en nuestro país desde hace ya décadas con las inversiones pasivas en el extranjero, obligando a los inversionistas residentes en Chile a pagar impuestos sobre sus rentas pasivas en el exterior, en el mismo período tributario que estas rentas se generan, independiente de la decisión societaria de pagar algún dividendo o de efectuar algún

²⁵ El artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley número 824 (publicado en el Diario Oficial del día 31 de diciembre del año 1974 y actualizado al 20 de febrero de 2014), el que dispone que cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen.

retiro de utilidades, es decir, independiente de la percepción de dichas rentas.

La Ley 20.780, cambia las normas sobre tributación internacional que hasta la fecha nos rigen, puesto que modifica parte de las reglas que regulan nuestras transacciones inter fronteras, y que son aquellas que pueden llegar a someter a imposición las rentas en más de un país, específicamente en este caso las inversiones desde Chile al extranjero.

Chile históricamente ha sido un país receptor de capitales, sin embargo la situación había venido cambiando incrementándose fuertemente las exportaciones de capital desde Chile al extranjero, por esta razón la Ley de la Renta se había visto modificada en este sentido. Nuestro país hasta el día de hoy, ha funcionado bajo la siguiente lógica tributaria: no gravar la salida de capital y no obligar a reconocer sobre base devengada.

Esta nueva Ley debería alterar de alguna forma las decisiones de inversión en el extranjero, ya que hasta este momento el factor impuesto era irrelevante en la decisión de invertir o no fuera e Chile.

El nuevo artículo de la Ley de La Renta que contiene las normas CFC, el **artículo 41 G**, el que, además, contiene 7 apartados enumerados de las letras A a la letra G²⁶ y que regirá desde el día 1 de enero del año 2016.

A continuación se analizará la redacción de las normas CFC, incluidas en la Ley 20.780.

Ya en su primer párrafo, la regla en análisis deja implícitamente establecido que se trata de una norma de aplicación excepcional, que regirá sólo para el caso en que se reúnan todos los requisitos allí detallados, toda vez que en su primer inciso señala lo siguiente: “*No obstante lo dispuesto en el artículo 12 y en los artículos precedentes (...)*”, haciendo referencia a las normas que contienen las reglas generales en materia de tributación internacional y su tratamiento tributario en Chile, quedando por ende, claramente establecido desde su inicio, que se trata de una norma de excepción y que no viene a reglar la tributación general de las inversiones que los contribuyentes chilenos tienen en el extranjero.

²⁶ Mensaje de S.E. la Presidenta de la Republica con el que inicia un proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Santiago, 01 de abril de 2014. Mensaje N° 24-362. Página 82.

c. Requisitos para su aplicación

La citada norma en el mismo inciso indica que “(...) *los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas (...)*”. Señalando los requisitos fundamentales para su aplicación: uno) que se trate de contribuyentes o patrimonios de afectación domiciliados, residentes o constituidos en Chile; y dos) que estos contribuyentes controlen entidades sin domicilio o residencia en el país.

Como se ha señalado, las condiciones esenciales para la aplicación de esta norma, es que los contribuyentes chilenos controlen una entidad sin domicilio o residencia en el país.

Para los efectos de éste análisis, denominaremos al contribuyente chileno como la “entidad controladora” y al sujeto o patrimonio en el extranjero como la “entidad controlada”.

d. Entidad Controlada

Luego la norma detalla en sus apartados siguientes, los casos especiales para que proceda su obligatorio empleo, comenzando en la letra A) por lo que debe entenderse por “entidades controladas” y los requisitos que éstas deben reunir para que proceda la aplicación de las normas CFC.

El primer requisito de la entidad controlada es que debe estar constituida, domiciliada, establecida, formalizada o ser residente en el extranjero.

El segundo requisito, es que puede tratarse de cualquier entidad, sea cual sea su naturaleza, que posean o no personalidad jurídica propia, dando la misma norma ejemplos de las mismas al señalar que puede tratarse de sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o trust. La norma deja fuera de su aplicación a las agencias y establecimientos permanentes, las que a diferencia de las CFC deben reconocer en Chile resultados de ganancias o pérdidas y tienen su especial tratamiento en el artículo 41 B número 1 de la Ley de la Renta.

El tercer requisito es que esta entidad extranjera debe estar controlada por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile.

Para aclarar que debe entenderse por **control**, la norma detalla los casos específicos en los que una entidad se entiende controlada

por otra, haciendo una enumeración bastante amplia de los casos, a saber:

- a. Cuando posean directa o indirectamente (considerando a sus relacionados) el 50% o más de capital, derecho a las utilidades o derecho a voto;
- b. Cuando por sí o a través de sus relacionados puedan elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores o posean facultades para cambiar los estatutos, remover a la mayoría de los directores o administradores;
- c. Establece una presunción simplemente legal de control cuando la entidad este constituida, sea domiciliada o residente de un país o territorio de baja o nula tributación; y
- d. Establece una segunda presunción simplemente legal para los casos en que el contribuyente chileno, directa o indirectamente, tenga derecho a ejercer una opción de compra en los términos de la letra a) de este párrafo.

e. Países o Territorios de baja o nula tributación

En la letra B) de la norma, se refiere a los países o territorios de baja o nula tributación, norma que se remite al artículo 41 H de la Ley de la Renta. El cual señala que se entenderá por tales a los Estados que cumplan con a lo menos dos, de los siguientes requisitos:

- a. Aquellos cuya tasa de tributación efectiva sobre los ingresos de fuente extranjera sea inferior al 50% de la tasa de Impuesto Adicional establecido en Chile (35%);
- b. Aquellos que no tengan con Chile convenio de intercambio de información²⁷: (Sobre esta materia: i) Algunos de los tratados internacionales para evitar la doble tributación contemplan una cláusula de intercambio de información; ii) Chile durante el año 2013 firmó el “Convenio Multilateral de Mutua Asistencia Administrativa en Materia fiscal” de la OCDE, este acuerdo contempla la reciprocidad automática de datos con acuerdo entre las partes interesadas firmado por 60 países; iii) Existe un

²⁷ A diferencia de los Convenios para Evitar la Doble Tributación, éstos dicen relación exclusiva con el intercambio de información. Dichos acuerdos pueden ser específicos sobre intercambio de información, sea bilaterales o multilaterales, o bien, puede tratarse de disposiciones específicas dentro de un convenio para evitar la doble tributación internacional celebrado normalmente entre dos países.

- tratado firmado el año 2012, entre el Estado de Guernese y el Estado de Chile que contiene un “acuerdo de intercambio de información en materia tributaria”, tratado firmado pero aun no vigente);
- c. Aquellos en los cuales la administración tributaria carezca de facultades para fiscalizar los precios de transferencias, que de manera substancial se ajusten a las recomendaciones de la OCDE o la Organización de Naciones Unidas (ONU) (redacción extraña del requisito, pareciera que debería decir: que de manera sustancial no se ajusten);
 - d. Aquellos que prohíban a sus administraciones la solicitud de información a terceros países;
 - e. Aquellos cuyas legislaciones sean consideradas como regímenes preferenciales por la OCDE o la ONU; y
 - f. Aquellos que gravan exclusivamente las rentas generadas o producidas en su territorio.

La norma del artículo 41 H establece una contra excepción, al señalar que la norma recién expuesta no se aplicará cuando se trate de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Finalmente el artículo 41 H de la Ley de la Renta, agrega que el Servicio de impuestos Internos, previa solicitud, se pronunciará mediante resolución acerca del cumplimiento de los requisitos que establece este artículo.

f. Rentas Pasivas

Continuando con la enumeración de los requisitos, **en la letra C) se señala lo que debe entenderse por rentas pasivas**, considerándose como rentas pasivas a las siguientes:

- a. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones, incluso cuando se hubiesen capitalizado.

Contra excepción, no se considerará renta pasiva la distribución, reparto o devengo de utilidades que una entidad controlada haya obtenido desde otra entidad no domiciliada ni residente en el país que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la primera, cuando esta última tenga como giro la obtención de rentas activas.

- b. Intereses y demás rentas del capital, salvo que sea una entidad bancaria o financiera y que no resida en una jurisdicción de baja o nula tributación;
- c. Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, formulas, programas computacionales y otros similares (Regalías o cualquier otra forma de remuneración);
- d. Ganancias de Capital,
- e. Rentas del arrendamiento o uso temporal de bienes inmuebles, salvo que se trate del giro principal de la compañía;
- f. Ganancias de capital de la enajenación de inmuebles, salvo que estas hayan sido utilizadas en una actividad empresarial de rentas no pasivas;
- g. Rentas derivadas de la cesión o uso temporal de derechos que den derecho a gozar de los bienes o derechos generadores de rentas pasivas,
- h. Las rentas que la entidad controlada obtenga de operaciones realizadas con contribuyentes residentes en Chile siempre que sean partes relacionadas del nuevo artículo 41 E, tales rentas sean gasto deducible o estén sujeta a depreciación o amortización en Chile y que dichas rentas no sean de fuente chilena o siéndolo estén sujetas a una tasa en Chile menor al 35%.

En la misma letra se establece una presunción que señala que si las rentas pasivas representan el 80% o más de los ingresos de la entidad controlada, el total de los ingresos de ésta serán considerados rentas pasivas.

A continuación, se establece una segunda presunción que señala que todas las rentas obtenidas por una entidad residente en un Estado de baja tributación, son rentas pasivas y que una entidad domiciliada en un territorio de baja o nula tributación genera en el ejercicio a lo menos una renta neta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país, por el valor de adquisición de la participación o el valor de la participación patrimonial, el que resulte mayor.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará sólo cuando las rentas pasivas de la entidad controlada excedan del 10% de los ingresos totales de aquella, en el ejercicio que corresponda. Es decir, sólo existirá la obligación de reconocer éstas rentas pasivas en la entidad chilena,

cuando las rentas pasivas de la entidad controlada en el extranjero equivalgan al menos al 10% del total de sus rentas.

g. Atribución de la renta de la CFC en Chile

En la **letra D)** se establece la forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas por la entidad controlada, señalando que las mismas se considerarán a su vez percibidas o devengadas por la entidad chilena controladora al cierre del ejercicio respectivo, conforme a las siguientes reglas:

- a. Se considerarán en la misma proporción de la participación directa o indirecta que la entidad chilena tenga sobre la entidad controlada;
- b. Se aplicarán las normas sobre determinación de la base imponible de primera categoría, y se agregará a la renta líquida imponible, salvo que el resultado arroje pérdidas, caso en el cual no se reconocerá en el país (a diferencia de lo que ocurre con las agencias y establecimientos permanentes);
- c. Se deducirán los gastos que incidan en la generación de la renta pasiva, en la misma proporción que tales representen en los ingresos totales de la entidad controlada;
- d. El resultado de las rentas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la entidad controlada y se convertirá cuando corresponda a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio del artículo 41 A número 1 de la letra D;
- e. Se aplica el artículo 21 de la Ley de la Renta (impuesto sanción); y
- f. No se considerarán como devengadas las rentas pasivas en el exterior cuando no excedan de las 2.400 Unidades de Fomento total al termino del ejercicio respectivo.

h. Derecho a Crédito

En la **letra E)** de la norma se establece el derecho a crédito que tienen las entidades controladoras en Chile, por los impuestos pagados o adeudados en el exterior por dichas rentas pasivas, y corresponde a los impuestos extranjeros pagados sobre tales utilidades o cantidades.

El tratamiento cambiará dependiendo de si Chile ha suscrito con el país fuente de la renta convenio para evitar la doble tributación o no:

- A. Caso en el que no existe convenio: los créditos por impuestos pagados en el extranjero, se deberán agregar a la renta líquida imponible de la empresa y deducirse del impuesto de primera categoría respectivo. En caso de existir remanente de dicho crédito, no podrá imputarse ni ser objeto de devolución.
- B. Caso en el que existe convenio: Además de lo señalado en la letra anterior, también dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que se repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas. Y se presumirá que el impuesto pagado al otro Estado por las respectivas rentas es aquel que según la naturaleza de las rentas corresponda aplicar en ese Estado y esté vigente al momento de la remesa, distribución o pago.

Se otorga un derecho a crédito por los impuestos pagados en el extranjero por la sociedad controlada cuando se trate de una inversión directa y en el caso de inversión indirecta, el crédito procedería sólo si existe Tratado para evitar la Doble Tributación o Acuerdo de Intercambio de Información.

i. Distribución efectiva de utilidades por la CFC

La letra F) de la norma señala que los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, que la entidad controlada distribuya a Chile, no estará gravada con impuesto a la renta cuando corresponda a las mismas rentas pasivas que hubieren tributado previamente, de conformidad a la norma CFC en análisis.

j. Formalidades y Registros

Finalmente, en la **letra G)** se señala la obligación de mantener un registro detallado actualizado de las rentas pasivas en el exterior. Estableciendo que el Servicio de Impuestos Internos, mediante resolución, fijará la información que debe anotarse en dicho registro. En el mismo párrafo se establece una sanción de multa para el caso de no presentación de la declaración, o presentación de una declaración incompleta, extemporánea o falsa.

III CONSIDERACIONES²⁸

Del análisis de la norma recién citada podemos encontrar algunos problemas de redacción e incluso prácticos, que son detectables aun incluso antes de su aplicación y entrada en vigencia, lo que puede acarrear en el futuro varias contingencias legales de variadas índoles y gravedad, como son los siguientes:

Respecto de los créditos

El sistema propuesto para la incorporación de las normas CFC, implica un uso trastornado en Chile de los créditos por impuestos pagados en el extranjero, e incluso la complejidad de la norma puede llevar a la situación que en Chile no sea posible utilizar crédito alguno por rentas pasivas, por ejemplo si una sociedad chilena tiene una inversión en una sociedad ubicada en un Estado calificado como paraíso fiscal, la cual a su vez posee inversiones en una sociedad operativa en otro país. En tal caso, el impuesto pagado por la sociedad operativa extranjera, no se arrastraría nunca hasta Chile y no podría utilizarse como crédito, a pesar de haberse soportado efectivamente el gravamen sobre dicha renta. Este caso en particular no está solucionado en la Ley, a pesar que en la última enmienda realizada al proyecto se otorga un derecho a crédito por los impuestos pagados en el extranjero por la sociedad controlada (en el caso de inversión indirecta, el crédito procedería sólo si existe Tratado para evitar la Doble Tributación o Acuerdo de Intercambio de Información).

Respecto a la entidad controlada

En el artículo 41 G Letra A inciso primero, señala que se debe cumplir los siguientes requisitos copulativos, para entenderse a una entidad como “controlada”, sin embargo no están redactados los numerales correctamente como requisitos.

²⁸ Consideraciones tomadas del Diario Financiero del día 17 de junio del año 2014. Referente a una publicación relacionada a las observaciones que la Cámara Marítima y Portuaria de Chile presentó al proyecto Ley de Reforma Tributaria, en base al Informe Jurídico elaborado por la abogado Soledad Recabarren. “40 Errores Técnicos”.

En el artículo 41 G Letra A numeral 1 inciso 4, se establece una presunción legal de “entidad controlada”, que señala que se presume entidad controlada a la entidad extranjera que esté domiciliada en un paraíso fiscal de los enumerados en el Artículo 41 H. Sin embargo, a pesar que se entiende cual es el objeto de la presunción (cambiar el peso de la prueba) no es clara la funcionalidad de la regla, dado que es el propio contribuyente quien deberá informar sus entidades controladas.

Respecto a los Paraísos Fiscales

La norma del Artículo 41 H que se refiere a los territorios o jurisdicciones con regímenes fiscales preferenciales (paraísos fiscales), es bastante amplia, ya que incluye a todos los países que reúnan 2 de los siguientes requisitos:

- i. Países en que la tributación efectiva sobre ingresos de fuente extranjera es inferior a una tasa de un 17,5% (por ejemplo Holanda, Reino Unido y España);
- ii. Países que no han celebrado tratado de intercambio de información con Chile (por ejemplo Alemania);
- iii. Países que carecen de normas que permitan fiscalizar precios de transferencia de acuerdo a estándares OCDE (por ejemplo Brasil);
- iv. Países que contienen limitaciones a la entrega de información;
- v. Países que están incluidos en la lista de la OCDE o la ONU;
- vi. Países que gravan sobre base territorial.

El artículo 41 H, el que fue enmendado respecto al proyecto de reforma tributaria original, exigiendo en su versión final cumplir al menos 2 de los requisitos allí enumerado, continua limitando en demasía las decisiones de invertir en el extranjero y complejiza las operaciones *outbounds*.

La amplitud de la norma continúa provocando además incertidumbre jurídica, al no existir claridad en quien es el llamado a calificar las situaciones descritas en la letra anterior.

Siguiendo en el mismo análisis, mucho de los países con los que Chile ha celebrado Tratados para Evitar la Doble Tributación Internacional, podrían estar dentro de los casos descritos en del artículo 41 H.

Entonces las preguntas son: ¿Qué ocurrirá en dichos casos?; ¿Qué norma tendría mayor supremacía, la noma CFC de nuestra legislación interna o el tratado internacional suscrito y vigente con dichos países?

¿Cómo conciliar el rango constitucional de los tratados internacionales? ¿Es decir, que por tener los tratados internacionales rango constitucional esta norma queda sin aplicación desde su entrada? Parecieran puntos importantes a definir en conjunto con la incorporación de normas CFC.

Sobre lo anterior es importante señalar la posición de la OCDE, la que se plasmó en el comentario número 23 referente al artículo 1, del Modelo de Tratado para Evitar la Doble Imposición, redactado por la OCDE, que señala expresamente lo siguiente “(...) *Por ello, aunque algunos países hayan considerado que es útil precisar expresamente en sus convenios que la legislación sobre transparencia fiscal internacional –CFC– no era contraria al Convenio, dicha precisión es innecesaria. Se reconoce que la legislación sobre transparencia fiscal internacional –CFC– que sigue este enfoque **no entra en conflicto con las disposiciones del Convenio** (...)*”²⁹.

En el Artículo 41 G Numeral 8 inciso 3, presume que todas las rentas de entidad en paraíso fiscal de Artículo 41 H son pasivas. Esta presunción es de carácter simplemente legal, por lo tanto puede ser desvirtuada con prueba en contrario. Sin embargo, siendo el propio contribuyente el llamado a desvirtuarla, y siendo además extremadamente dificultosa la fiscalización, pareciera ser una norma de muy difícil aplicación.

Concepto de Control (Artículo 41 G)

Se remite a la norma del artículo 100 de la Ley de Mercado de Valores³⁰. Esta norma es tan amplia que incluso se podría llegar a la situación que dos sociedades chilenas reconozcan como controlada a una misma entidad,

²⁹ Octava edición de la versión abreviada de la publicación titulada “Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio”. Modelo de Convenio 22 de julio de 2010.

³⁰ Ley 18.045, del 22 de octubre de 1981. Artículo 100.- Son relacionadas con una sociedad las siguientes personas: a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad; b) Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046; c) Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos, y d) Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones. La Superintendencia podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración,

duplicándose la carga tributaria en Chile. Podemos explicar esta situación con el siguiente ejemplo: Sociedad Peruana que tiene como accionistas una entidad Chilena “Chile 1” (dueña del 60% de las acciones de la peruana) y otra entidad Chilena “Chile 2” (dueña del 40% de las acciones de la sociedad peruana), pero además “Chile 2” tiene una opción de compra de las acciones de “Chile 1” en la sociedad peruana. Bajo este escenario, la sociedad peruana sería una entidad controlada por Chile 1 y por Chile 2.

Concepto Rentas Pasivas (Artículo 41 G)

Norma también demasiado amplia que puede generar ciertas distorsiones. Incluso llegando al extremo que una renta que realmente sea operativa, termine siendo calificada en Chile como pasiva (por ejemplo: entidad controlada extranjera que participa de otra entidad en el extranjero operativa, no controlada, dichas rentas se reconocerán en Chile como pasivas).

En definitiva

Tras este breve análisis, es posible concluir que se hace necesario una mejor preparación del texto normativo de las normas CFC, ya que el texto actual posee varias imprecisiones y definiciones demasiado amplias (como los de ente controlador, entidad controlada, renta pasiva y paraíso fiscal), que terminarán generando incertidumbre legislativa y complejizarán las inversiones desde Chile al extranjero.

de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que: 1.- Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad; 2.- Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés; 3.- Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o 4.- Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad. No se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad.

IV

LEGISLACIÓN COMPARADA EN LA MATERIA. LAS NORMAS CFC DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Como se ha señalado anteriormente, las normas CFC son usadas como instrumento de control interno para evitar la erosión de la base imponible, el diferimiento en el pago de los impuestos y el desplazamiento de rentas a jurisdicciones menos gravosas impositivamente.

Cada Estado que ha decidido combatir unilateralmente el diferimiento del pago de los impuestos, la erosión de la base impositiva y desplazamiento de las rentas de una jurisdicción con mayor carga impositiva a una menos gravosa, a través de la incorporación en sus legislaciones de normas CFC, ha establecido su particular definición y los alcances de la norma variando a veces, diametralmente la regla en cuestión entre una jurisdicción y otra.

El primer país que incorporó en su jurisdicción interna normas CFC, fue Estados Unidos de América (EEUU), hace ya más de medio siglo. Esta norma fue introducida a la legislación estadounidense durante el gobierno de John Fitzgerald Kennedy en el año 1962, convirtiéndose en una referencia para los otros países que decidieron incorporarla años más tarde.

Actualmente, las normas CFC está contenida en el United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. *Normal Taxes and Surtaxes*. Subcapítulo N. *Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States*. Part III. *Income From Sources Without The United States*. Subpart F. *Controlled Foreign Corporations*. De la sección 951 a la 965.

Las normas CFC está contenida en 56 páginas del código recién citado, lo que grafica el detalle de cómo se ha tratado esta norma de excepción en el país del norte, la que no sólo es extensa en lo sustantivo, sino que también muy detalla y estricta en materia procedimental.

La citada norma conocida en los Estados Unidos como la Subpart F, haciéndose referencia al lugar en que se sitúa la norma en la legislación, fue diseñada para prevenir que residentes Estadounidenses (personas naturales y personas jurídicas) difirieran artificialmente en los EEUU los ingresos imposables a través del uso de entidades extranjeras.

La razón que tuvo los EEUU para incorporar esta norma fue que hasta antes de la promulgación de las reglas de la *Subparte F*, EEUU sólo tenía la facultad de aplicar impuestos a las ganancias de las subsidiarias

extranjeras cuando dichos ingresos eran distribuidos a sus accionistas en los EEUU, aplazándose por ende la tributación en dicho país hasta que los socios decidieran voluntariamente distribuir ganancias. De esta manera, el objeto de la Subparte F es acelerar o adelantar la facultad impositiva de los EEUU sobre dichos ingresos, prescindiendo de la voluntad de los dueños.

Esta norma es excepción dentro de la legislación americana, ya que por regla general, la ley de los EEUU no impone tributos a las rentas de fuente extranjera generada por un no residente (no ciudadano o no nacional) de los EEUU.

- a. Requisitos generales.** La estructura macro de la norma de EEUU, requiere de:
- a. Un accionista residente en los EEUU;
 - b. Una corporación extranjera: Debe tratarse necesariamente de una entidad calificada para efectos impositivos en los EEUU como una corporación, porque los demás vehículos jurídicos, para efectos de tributación en los EEUU son considerados “transparentes”, es decir que para efectos impositivos no se considera la existencia de la entidad extranjera *per se*, como un ente independiente de sus socios, sino que los resultados del negocio pasan directamente a sus accionistas en los EEUU³¹. En adelante denominaremos a esta subsidiaria en el extranjero como CFC;
 - c. Que la segunda esté controlada por la primera: Más del 50% de los derechos o acciones deber ser de propiedad de accionistas Estadounidenses; y
 - d. Finalmente, la norma ordena que, cumpliéndose determinados requisitos, los accionistas estadounidenses deberán incluir dentro de sus ingresos, su porcentaje de participación sobre cierto tipo ganancias originadas por la CFC, aun cuando ésta última no los haya distribuido³².

³¹ Treasury Regulations. Son las normas tributarias emitidas por Internal Revenue Service (IRS) –ente fiscal de los EEUU–. Estas regulaciones son interpretaciones oficiales del Departamento del Tesoro respecto del Internal Revenue Code (Ley de la Renta en los EEUU) y son una fuente de la ley estadounidense para interpretación y aplicación de los impuestos federales. En las secciones § 301.7701-1; § 301.7701-2 y § 301.7701-3. Title 26. Chapter I. Subchapter F. Procedure and Administration. Se trata el tema de la entidad transparente y la tributación internacional de las corporaciones.

³² United States Code- Title 26 - Internal Revenue Code- Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From

A continuación, realizaremos un breve resumen de los casos en los que aplica las normas CFC de los EEUU, y los requisitos para que esta norma opere.

- b. Definición de accionista estadounidense.** Dentro de esta denominación se incluye a los ciudadanos, a los residentes, a los extranjeros residentes en los EEUU, a las sociedades anónimas (*corporations*), a las sociedades de personas (*partnerships*) y a los *trusts*³³.
- c. Definición de control.** De acuerdo a la norma americana existe control cuando se reúnen dos requisitos copulativos:
 - a. Que los accionistas estadounidenses sean dueños directa o indirectamente de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la compañía extranjera; y
 - b. Que en conjunto los accionistas estadounidenses posean más del 50% de las acciones o derechos de la compañía extranjera, ese 50% puede medirse considerando el valor de la compañía o los derechos de voto (poder de decisión).

Sólo los accionistas que directamente o indirectamente poseen el 10% o más de las acciones, son incluidos en el segundo requisito que es, que en conjunto posean más del 50% del derecho a voto o del valor de la compañía³⁴.

Es importante señalar que la norma exige, para la aplicación de las normas CFC, que estos porcentajes se logren alcanzar en cualquier día durante el año tributario³⁵.

Las normas CFC de los EEUU señala que, para determinar el porcentaje que corresponde a los accionistas estadounidenses, es

Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 951 (a).

³³ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 957 (c), 7701(a)(30), 7701(a)(31).

³⁴ Fundamentals of International Taxation, US Taxation of Foreigner Income And Feroreign Taxpayer. Edition 2012/2013. Boris I. Bittker y Lawrence Lokken. Páginas 69-8 y 69-2.

³⁵ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 957 (a).

necesario sumar los porcentajes que están en manos de entidades relacionadas o de personas o entidades en las que se tengan algún interés, en la proporción que les corresponda³⁶.

- d. Definición de CFC (o entidad controlada).** Se trata de cualquier corporación organizada fuera de los EEUU.
- e. Normas de atribución.** La norma sigue la lógica de que los ingresos originados en la entidad controlada en el extranjero, se considerarán atribuidos al accionista estadounidense aun cuando no se hayan percibido materialmente los ingresos, prescindiéndose por ende de la voluntad y decisión de los socios.

Señala la ley que si una corporación extranjera es una CFC por 30 días consecutivos durante cualquier año tributario, los accionistas estadounidenses que sean dueños de las acciones el último día del año en que la corporación extranjera es una CFC, deberán incluir en sus ingresos brutos, a prorrata de sus acciones, los ingresos de la CFC señalados en la subparte F ya referida³⁷.

En otras palabras, no importa que efectivamente la subsidiaria en el extranjero, haya o no distribuido ganancias ese año. Para efectos tributarios, en EEUU los accionistas estadounidenses, deberán incluir dentro de sus ingresos brutos esas ganancias de la subparte F y tributar conforme a las reglas generales sobre dichos ingresos.

- f. Rentas que deben considerarse atribuidas.** No todos los ingresos de la CFC se entienden atribuidos a la controladora estadounidense. Los ingresos originados en la compañía extranjera que se considerarán atribuidos, son 2: A) Los ingresos de la CFC que son invertidos en ciertas propiedades de los EEUU; y B) Determinados ingresos enumerados por el Congreso de los EEUU, que en síntesis, son los siguientes³⁸.

³⁶ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 957 (a); 958 (a), 958 (b).

³⁷ Regulación de la Tesorería de los Estados Unidos. Title 26. Chapter I. Subchapter A. Part 1. Sección 1.951-1 (a).

³⁸ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 952; Secciones 956; 956 (A), Secciones 956 (c); 956 (c)(2); 956 (c)(3).

- a. Ciertos tipos de ingresos provenientes de seguros³⁹;
- b. Ciertos ingresos de la compañía extranjera que incluyen ingresos relacionados a: dividendos, intereses, rentas, regalías, ganancias, ingresos por ciertos contratos, ingresos de ciertas ventas, ingresos de ciertos servicios⁴⁰;
- c. Ingresos vinculados a negocios realizados con ciertos países con los que EEUU se encuentra en malos términos⁴¹;
- d. Las utilidades resultantes de operación en las que existe una cooperación o participación en un boicot internacional⁴²;
- e. Ingresos provenientes de negocios ilegales⁴³.

Sin duda, la categoría más relevante y que aplica a la mayoría de los casos, es la siguiente:

1. Los ingresos del holding extranjero. En este caso, se trata principalmente de ingresos provenientes de la actividad pasiva de la compañía: intereses, dividendos, royalties y ganancias de capital⁴⁴.
2. Los ingresos por ciertas ventas de la empresa. La norma entrega para este caso la definición exacta, pero en términos resumidos

³⁹ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 953 (Insurance Income).

⁴⁰ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 954.

⁴¹ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 999.

⁴² United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 901.

⁴³ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 162 (c).

⁴⁴ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 954 (c).

se trata de las ventas y compras realizadas a un relacionado con la entidad extranjera. Por relacionado se entiende a una persona natural (esposo, hijos, nieto o padres); *trust* (en el caso del *trust* el beneficiario)⁴⁵, a una corporación, sociedad o compañía (para que exista relación se requiere que controle a la entidad extranjera en más de un 50%)⁴⁶. No se incluyen los casos de venta realizados a una persona natural que sea un no residente extranjero, aun cuando esa persona extranjera esté relacionada con el contribuyente de los EEUU⁴⁷.

3. Los ingresos por ciertos servicios de las empresas extranjeras, incluidas las compensaciones, comisiones, u otras similares, que se desarrollen con una persona relacionada, fuera del país de residencia de la CFC⁴⁸.
4. Utilidad de la empresa extranjera por embarques⁴⁹.
5. Los ingresos relacionados con el petróleo⁵⁰.

Los ingresos recién detallados deben considerarse atribuidos generalmente en el año en que la compañía extranjera los produce.

⁴⁵ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 958 y 318.

⁴⁶ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 954 (d).

⁴⁷ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 958 b) 1) y 4).

⁴⁸ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 954 (e).

⁴⁹ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 954 (f).

⁵⁰ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 954 (g).

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, existen varias excepciones relativas a las clases o cantidades de ingresos que deben considerarse atribuidos por una CFC, especialmente quedan excluidos los ingresos provenientes de las rentas activas y se excluyen por regla general las rentas de la CFC que tenga como fuente los EEUU (no se incluyen los ingresos de fuentes dentro de los EEUU).

- g. Distribución efectiva por parte de la CFC.** Cuando la CFC realice efectivamente una distribución de utilidades, será necesario realizar un procedimiento para que esas ganancias no vuelvan a tributar, si es que ya fueron consideradas para el pago de los impuestos por aplicación de la **normas CFC**. Dicho procedimiento que se regula en la Secciones 959 y 961 del apartado del Código de Rentas de los EEUU ya citado.
- h. Derecho a Crédito.** Es posible además, que en el caso de distribuciones efectivas de ganancias por parte de la CFC, el accionista estadounidense tenga derecho a usar como crédito los impuestos pagados en el extranjero por la CFC. Ello ocurre cuando se cumple el requisito de que el accionista estadounidense esté estructurado como una sociedad anónima y se incluyan los impuestos pagados por la CFC como crédito proveniente de ingresos extranjeros. El manejo de este crédito es muy similar al derecho a crédito fiscal por los impuestos pagados en el extranjero, disponible para la empresa estadounidense, cuando los dividendos reales son pagados por una empresa extranjera filial.
- i. Venta de la CFC.** Finalmente y para completar este breve análisis a la CFC, parece interesante saber que la venta de la CFC será tratada en los EEUU como un dividendo, si el accionista es dueño de al menos un 10% de las acciones, directamente o indirectamente, durante los 5 años anteriores a la venta de las acciones, la porción de la ganancia atribuible a ese accionista será un dividendo para efectos tributarios en los EEUU. En los demás casos, la venta será tratada como una ganancia de capital⁵¹.
- j. Normas procedimentales.** Es importante mencionar que, además de las normas sustantivas detalladas precedentemente, el tratamiento de

⁵¹ United States Code - Title 26 - Internal Revenue Code - Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo I. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Sección 960 y 1248.

la CFC es extenso en la legislación de los EEUU, ya que se requiere cumplir con varias y estrictas formalidades como la presentación de informes y la anotación en registros establecidos, y además se contienen severas sanciones para su incumplimiento.

V

COMPARACIÓN ENTRE LAS NORMAS CFC DE LOS ESTADOS UNIDOS Y LAS NORMAS CFC INCORPORADAS POR LA LEY 20.780

Con el objeto de comprender mejor la norma que se pretende incorporar en Chile, es interesante realizar una breve y pequeña comparación, entre nuestras normas CFC y la pionera de ellas que es las normas CFC de los EEUU.

La norma americana data como se señaló anteriormente del año 1962. Por lo que se trata de una norma que existe hace ya 52 años, la que ha sido modificada en varias ocasiones conforme a las necesidades que surgieron tras su aplicación práctica. Lo que la hace muy interesante al momento de compararla con nuestro proyecto de norma.

Para realizar esta comparación, se pondrá especial atención en los siguientes 4 elementos: a) Ente Controlador; b) Entidad Controlada; c) Definición de Control y d) Definición de las rentas atribuibles.

a. Ente controlador

De acuerdo a lo que señala el artículo 41 G de la Ley de la Renta, para que las normas CFC operen se requiere que se trate de “contribuyentes o patrimonios de afectación domiciliados, residentes o constituidos en Chile”, norma bastante amplia, pues sólo se requiere, prácticamente, ser residente chileno para caer dentro de la definición que señala la ley, ya que se indica que puede tratarse de cualquier persona, natural o jurídica e incluso un patrimonio de afectación domiciliado, residente o constituido en Chile.

Por su parte, la norma estadounidense comprende dentro de la denominación de controlador a todo accionista estadounidense, entre los cuales se incluye a los ciudadanos, a los residentes, a los extranjeros residentes en los EEUU, a las sociedades anónimas (*corporations*), a las sociedades de personas (*partnerships*) y a los *trusts*.

La norma estadounidense es incluso más amplia que la norma chilena, ello porque en la legislación americana se grava no sólo a los residentes sobre rentas de fuente mundial, (como lo explicamos más arriba en este trabajo respecto del caso chileno) sino que además de los residentes se grava de igual forma a los nacionales (nacidos en EEUU) y a los ciudadanos, que también tributan sobre fuente mundial, aun cuando no residan en los EEUU.

La amplitud de la norma estadounidense podría llevar a que un residente en un tercer estado (por ejemplo Argentina) de nacionalidad o ciudadanía americana, se vea gravado con las normas CFC por las rentas de una sociedad constituida fuera de los EEUU (por ejemplo en Colombia).

b. Entidad Controlada

Respecto a la definición de entidad controlada, nuestra Ley señala que: a) debe estar constituida, domiciliada, establecida, formalizada o ser residentes en el extranjero; b) puede tratarse de cualquier entidad, cualquiera sea su naturaleza, posean o no personalidad jurídica propia (sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o *trusts*). Estableciendo además una presunción respecto de aquellas domiciliadas en un país o territorio de baja o nula tributación, las que se presumen controladas.

Por su parte la norma estadounidense requiere que la CFC sea cualquier corporación organizada fuera de los EEUU.

En este punto, es donde encontramos una primera y radical diferencia, la norma chilena establece una presunción de control respecto al país de constitución o residencia de la entidad extranjera. Es decir, uno de los casos en los que opera las normas CFC chilena, es aquel en donde la tributación que afecta a la entidad extranjera en su país de residencia, es baja o nula respecto de Chile.

En cambio, la norma estadounidense no se refiere a la carga impositiva de la entidad en el extranjero, son otros los requisitos que gatillan la aplicación de la norma como lo revisamos en el capítulo anterior. Pero no existe relación entre la tributación del país de residencia o constitución de la entidad extranjera y la aplicación de las normas CFC.

c. Control

La norma chilena detalla los casos específicos en los que una entidad se entiende controlada por otra, haciendo una enumeración bastante amplia de los casos, y que son los siguientes: a) cuando posean directa o indirectamente (considerando a sus relacionados) el 50% o más de capital, derecho a las utilidades o derecho a voto; b) cuando por sí o a través de sus relacionados puedan elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores o posean facultades para cambiar los estatutos, remover directores o administradores; c) establece una presunción simplemente legal de control cuando la entidad esté constituida, sea domiciliada o residente de un país o territorio de baja o nula tributación; y d) establece una segunda presunción simplemente legal para los casos en que el contribuyente chileno, directa o indirectamente, tenga derecho a ejercer una opción de compra.

La norma chilena básicamente considera: ser accionista en una compañía extranjera, tener derechos para la toma de decisiones, tener derecho a recibir ingresos, residir la entidad extranjera en un paraíso fiscal o en un territorio de baja o nula tributación; y se suma a esta lista, los casos de intereses indirectos en la entidad extranjera (relacionados con los intereses de la compañía, fondos, relaciones familiares, etc.).

La norma chilena resulta bastante amplia, pues no sólo se refiere al dominio directo que ejerce la entidad chilena sobre la extranjera, sino que además considera para su definición de control, otros aspectos como las facultades de administración, la residencia de la entidad extranjera en un país o territorio de baja o nula tributación y los intereses indirectos en la entidad.

Por su parte, la norma de los EEUU señala que existe control cuando se reúnen dos requisitos copulativos: a) Que los accionistas estadounidenses sean dueños directa o indirectamente de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la compañía extranjera (quienes se consideran propietarios de las acciones); y b) Que en conjunto los accionistas estadounidenses posean más del 50% de las acciones o derechos de la compañía extranjera, ese 50% puede medirse considerando el valor de la compañía o los derechos de voto (poder de decisión, este segundo requisito se refiere a quienes se les considera controladores).

La norma de los EEUU es distinta a la que se incorpora en Chile, pues la primera se refiere al dominio de las acciones. Y no al poder de administración o lugar de residencia de la entidad extranjera. La norma estadounidense utiliza un criterio relacionado al dominio de la compañía,

tomando en cuenta dos factores: el poder votante de los accionistas y el valor de las acciones, y además utiliza un sistema de doble porcentaje, considera un 10% para definir al propietario estadounidense y luego el 50% al definir el control.

La norma estadounidense es más simple de aplicar y da más certeza a la hora de tomar decisiones en la inversión en el exterior. En cambio, la norma chilena es compleja y de difícil fiscalización, ya que considera una serie de factores.

d. Rentas Pasivas

Finalmente, respecto a la definición de rentas pasiva la norma americana es más detallada y analiza cada uno de los casos y sus respectivas excepciones, pero en resumen, lo que ordena es ingresar a la CFC y escoger aquellos ingresos detallados en la Subparte F, y luego obliga a reconocer y atribuir esas ganancias al accionista en los EEUU.

La norma chilena también realiza una enumeración de las rentas que deben considerarse pasivas para los efectos de esta norma e igualmente señala que deben incorporarse a la renta de la entidad chilena.

Sin embargo, la diferencia radica en que la norma chilena realiza una evaluación mucho más global, e incluso señala que si la entidad tiene más del 80% de sus rentas pasivas, se presume que el 100% de los ingresos provienen de actividades pasivas.

La norma chilena está diseñada más como una excepción de entidad y no transaccional, ya que a pesar de contar con una enumeración de las rentas que se consideran pasivas para efectos de las normas CFC, tiene un par de presunciones que generalizan el tratamiento.

En cambio, la norma de los EEUU es más selectiva y detallista en cuanto a los ingresos que deben ser atribuidos al accionista. Esta norma de carácter excepcional como se ha señalado, está diseñada precisamente como una excepción de transacciones y, nunca clasifica a la entidad extranjera como productora de rentas pasiva en su globalidad bajo presunción alguna, sino que, como ya lo hemos señalado, trata a cada uno de los ingresos en su particularidad.

La norma americana obliga a identificar los ingresos de rentas activas u operativas, permitiendo aplazar la tributación en los EEUU sólo respecto de ese tipo de ingreso, aun cuando la misma entidad tenga ingresos que clasifican en la Subparte F.

VI LAS NORMAS CFC EN OTROS PAÍSES DE LATINOAMÉRICA, PERÚ⁵²

Perú hasta el día 31 de diciembre del año 2012 contemplaba una tributación muy similar a la existente hasta hoy en Chile, para las inversiones pasivas realizada por sus contribuyentes desde Perú al extranjero. Sólo se tributaba en Perú por las rentas obtenidas en el exterior en dos casos: cuando se devengaban en su favor, en el caso de actividades empresariales y otras de tipo activo, o cuando se percibían las rentas, en el caso de otro tipo de fuentes foránea, incluyendo las de tipo pasivo.

El 1 de enero del año 2013 entró en vigencia el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable a las personas jurídicas y naturales domiciliadas en el país, que regula la atribución de las rentas pasivas que obtengan las entidades controladas no domiciliada a favor de sus accionistas domiciliados en Perú⁵³. La Ley de la Renta peruana incorpora así sus propias normas CFC.

a. Requisitos generales de las normas CFC de Perú

Primer requisito: Debe tratarse de una persona natural o jurídica domiciliada en Perú; segundo requisito: Debe estar sujeta a tributación de fuente mundial; tercer requisito: Dicha persona debe ejercer un grado de control sobre una entidad no domiciliada; y cuarto requisito: La entidad controlada debe ser residente de una jurisdicción privilegiada.

b. Definición de controlador

Debe tratarse de contribuyentes domiciliados en Perú, que tributen sobre sus rentas de fuente mundial y que vinculados entre sí⁵⁴, conjuntamente,

⁵² RAMOS ÁNGELES, JESÚS A., Aplicación de las Reglas CFC (Controlled Foreign Companies) en Perú: El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional. Artículo publicado en la Revista Informativo Caballero Bustamante, N° 779, Editorial Thomson Reuters, marzo 2014, Lima. Perú.

⁵³ El 18 de julio del año 2012 se publicó en el Diario Oficial “El Peruano” el Decreto Legislativo N° 1120, que modifica la Ley de la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF (Ley de la Renta Peruana).

⁵⁴ La ley peruana considera supuestos de vinculación personal, patrimonial, administrativa, contractual e incluso por interposición de entidades.

directa o indirectamente, tengan un 50% o más del capital, los votos, o los resultados de la entidad extranjera.

c. Entidad Controlada

La definición de entidad controlada considera a toda entidad domiciliada en el extranjero distinta de sus socios o integrantes para los fines del impuesto a la renta, con o sin personalidad jurídica, que cumplan con los requisitos de control indicados anteriormente y que sean residentes en una jurisdicción privilegiada.

Se incluye dentro del concepto de jurisdicción privilegiada a todos los países enumerados en el Reglamento de la Ley de la Renta como territorio de baja o nula imposición⁵⁵ y a aquellos Estados o territorios en los que no se graven las rentas pasivas con impuesto a la renta o que gravándose la tasa sea inferior o igual al 22,5%.

En consecuencia, se aplican las normas CFC a los trusts, a los fondos de inversión, a las asociaciones, a las fundaciones y a las sociedades domiciliadas en el exterior cualquiera sea su naturaleza.

d. Rentas que deben considerarse atribuidas

Deben considerarse atribuidas todas las rentas pasivas, se incluyen dentro de este concepto las rentas periódicas producto de las inversiones y colocaciones de capitales, las rentas provenientes de la cesión temporal de determinados bienes, los dividendos, las ganancias de capital y las regalías. Se excluyen algunas rentas pasivas como los arriendos para las inmobiliarias y los intereses para las entidades financieras (no se excluyen los dividendos y regalías en caso de holdings); y se re caracterizan como pasivas ciertas rentas activas cuando se trata de partes relacionadas (norma anti elusiva).

Se establecen dos presunciones, la primera de ellas: si las rentas pasivas de la entidad controlada son mayores al 80% del total de las rentas, todas las rentas se considerarán pasivas; y la segunda de ellas: se considerarán pasivas todas las rentas de una entidad residente en un paraíso fiscal.

Finalmente, se incluyen ciertas reglas especiales como no considerar

⁵⁵ Decreto Supremo N° 258-2012, publicado el 18 de enero de 2013, que modifica el Reglamento de la Ley de la Renta.

rentas pasivas a los dividendos pagados entre entidades en el extranjero cuando se aplique la primera de las presunciones del párrafo anterior, esto para evitar la doble imposición económica internacional.

El Reglamento ha aclarado además que deberán atribuirse en principio las rentas pasivas de las entidades controladas indirectamente que se encuentren en el último nivel de una estructura, sin importar el nivel en que se encuentren, pudiendo considerarse además proporcionalmente el crédito tributario indirecto generado por dicha entidad controlada.

e. Normas de atribución

Al 31 de diciembre de cada ejercicio, deberán atribuirse a su controlador o controladores en caso de ser vinculados, las rentas netas pasivas devengadas por la entidad controlada en el extranjero, en proporción a su participación directa o indirecta en ella.

La ley de la Renta peruana permite deducir los gastos incurridos por la entidad controlada, los que deben cumplir los requisitos que la propia ley establece (entre ellos estar destinados a generar la renta, acreditados documentalmente, etc.) y en caso de ser gastos destinados a producir rentas activas y pasivas deberán prorratearse.

Las rentas pasivas pueden compensar las pérdidas de la entidad controlada, incluso si se producen por la actividad relacionada a la producción de rentas activas.

Excepcionalmente no son atribuibles, las rentas de la entidad controlada originada en fuente peruana; las que hayan sido gravadas con un impuesto tasa efectiva mayor al 22,5%; y las rentas pasivas que no superen las 5 UIT (Unidad Impositiva Tributaria) o cuando sus rentas pasivas sean menores o iguales al 20% de los ingresos totales de la entidad controlada.

No se atribuyen las pérdidas de la entidad controlada.

f. Distribución efectiva por parte de la CFC

No estarán gravadas en Perú las utilidades efectivamente distribuidas por las entidades controladas a sus accionistas domiciliados, con posterioridad a la atribución de las rentas pasivas que las generaron, por haber estado afectas al impuesto a la renta con ocasión de la atribución.

g. Derecho a Crédito

El contribuyente peruano tiene derecho a deducir del impuesto a la renta que finalmente determine, el impuesto abonado en el exterior que gravó dichas rentas pasivas, ya sea en el territorio donde resida (incluso siendo un paraíso fiscal) o en el país o territorio donde se pagan las rentas que devengan a su favor. Con un tope de crédito, que es hasta el importe que resulte de aplicar la tasa media. El exceso de crédito no puede imputarse ni arrastrarse.

h. Normas procedimentales

Existen reglas especiales de informar a la autoridad fiscal estas inversiones en el extranjero y de llevarlas contabilizadas en los registros.

VII PROBLEMAS PRÁCTICOS Y ACTUALIDAD

Aproximación a los problemas prácticos en la aplicación de las normas CFC

Las normas CFC son usadas tanto por los países en los cuales los dividendos pagados desde el extranjero se encuentran exceptuados del pago de impuestos, como por los países en los cuales a dichos dividendos se les otorga un crédito directo o indirecto por los impuestos pagados en el exterior, en el primer caso mediante la eliminación de la excepción y en el segundo caso limitando el diferimiento⁵⁶.

En general las normas CFC, por ser normas excepcionales, son restrictivas en su alcance, salvo el caso de las normas de los Estados Unidos. En la mayoría de los países las normas CFC están orientadas a gravar aquellas rentas de carácter pasivo que han sido trasladadas de una jurisdicción a otra, sin que exista una razón de negocios distinta a la de evadir el pago de los impuestos en el país de residencia, por esta razón, en la mayoría de los casos se excluyen las rentas activas.

Algunos de los tantos países que cuentan con normas CFC son Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, Suecia, Reino Unido, Estados

⁵⁶ AULT, HUGH J. Y ARNOL, BRIAN J., *Comparative Income Taxation a Structural Analysis*, Kluwer Law International, Tercera Edición, pagina. 477 y siguientes.

Unidos, Brasil, México, Perú, Argentina y Venezuela, entre muchos otros. Un ejemplo de país que no ha adoptado por incluir en su legislación las normas CFC es Holanda.

En cada uno de ellos existe una definición particular de las reglas y una experiencia práctica distinta, lo anterior ha llevado a que cada país modifique sus normas CFC de manera de ajustarlas a la realidad imperante y de hacerlas más eficientes⁵⁷.

Existe poca literatura referente a la experiencia práctica y a los problemas generales que las normas CFC han enfrentado en su aplicación⁵⁸.

En el caso de México, la experiencia ha sido bastante favorable, y las normas CFC vigentes desde el año 1997 han tenido resultados positivos en lo que a evasión fiscal se refiere. Lo anterior porque como parte de la estrategia, la autoridad fiscal mexicana se encargó de preparar a una unidad fiscal especialmente dedicada a la supervisión del cumplimiento de estas normas, ellos sumado a los acuerdos bilaterales y multilaterales de intercambio de información que México ha suscrito, que permitieron a México alcanzar resultados favorables con la normativa CFC.

Argentina, adoptó sus normas CFC en el año 1999, y según la opinión de los expertos⁵⁹, la política fiscal de las normas CFC han fallado, y clasifican a los contribuyentes en tres listas, primero aquellos que evadían el pago de los impuestos aun antes de la entrada en vigencia de las normas CFC, quienes evaden tanto el impuestos corporativo como el que afecta individualmente a las personas naturales, y señalan que lo anterior se asocia a la inexistencia de sanciones criminales asociadas al incumplimiento de las normas CFC. El segundo grupo lo conforman las grandes corporaciones y personas naturales de altos patrimonios, quienes han escapado de la aplicación de las normas CFC mediante sofisticadas planificaciones fiscales, generalmente usando a países no clasificados como

⁵⁷ AULT, HUGH J. Y ARNOL, BRIAN J., En su libro "Comparative Income Taxation a Structural Analysis, Kluwer Law International, Tercera Edición" en las páginas 477 y siguientes realizan una revisión de las normas CFC y sus distintas modificaciones en EEUU, Japón, Canada, Francia, Alemania, Suecia, Reino Unido y Australia. Sin referirse a la experiencia práctica en la aplicación de la norma.

⁵⁸ Uno de los trabajos orientados a estudiar este tema, fue el realizado por Héctor J. Lehuede, abogado de la Universidad de Chile, y Juris Science Master de la Universidad de Stanford, quien, en el año 2003 realizó un estudio práctico de las normas CFC en México, Argentina, Venezuela y Brasil mediante entrevistas realizadas directamente a los expertos de cada país.

⁵⁹ Recogidas por Héctor J. Lehuede en su trabajo. Ref. 58.

paraísos fiscales y el “Treaty Shopping”⁶⁰, y finalmente el tercer grupo, muy residual, son aquellos contribuyentes que declaran sus inversiones en el extranjero y sobre los cuales las normas CFC tienen aplicación.

Venezuela tiene incorporadas las normas CFC desde el año 2000, a pesar que las normas venezolanas tienen su fundamento en la legislación mexicana, la experiencia práctica ha sido radicalmente opuesta, ya que derechamente los contribuyentes han evadido directamente las normas, no declarando sus ingresos en paraísos fiscales o bien evitando la aplicación de la normativa transfiriendo sus inversiones a países que no se encuentren en la lista negra (paraísos fiscales), aun cuando esto les implique una mayor carga impositiva.

Finalmente Brasil con normas CFC desde el año 1995, posteriormente revocadas y reincorporadas a la legislación el año 2001, ha tenido una experiencia práctica compleja, ya que se ha cuestionado la constitucionalidad de la norma⁶¹, la que según los expertos vulneraría el principio constitucional de que la imposición se basa en la disponibilidad de ingresos. Además se ha cuestionado el hecho de que bajo la regulación brasilera sólo los ingresos y no así las pérdidas obtenidas por la CFC son consideradas en la determinación de la renta atribuible a la entidad local. Todo lo anterior ha provocado que los contribuyentes brasileiros evadan la aplicación de la normativa, y utilicen los tratados internacionales firmados por Brasil para planificar estructuras tributarias sofisticadas que hagan difícil la aplicación de la norma. Cabe señalar que Brasil actualmente se encuentra en un proceso de redefinición de sus normas CFC⁶².

⁶⁰ Por lo general, se trata de la búsqueda de un tratado internacional para evitar la doble tributación, donde se interpone ficticiamente a una entidad –normalmente una sociedad– en un tercer país, tomando ventajas de los términos del tratado internacional, lo que no ocurriría si se estructura a través de una ruta más directa entre los dos países. Lo que se traduce en reducir la retención de los impuestos, o en re caractericen los ingresos y eximir así a las renta de imposición, lo que finalmente ocasionar una doble no imposición de la renta. Vern Krishna, CM, QC, LL.D, FCGA Borden Ladner Gervais LLP. Treaty Shopping and the Concept of Beneficial Ownership in Double Tax Treaties Managing Editor: Vern Krishna, CM, QC, LL.D, FCGA. Volume 19, Number 11. Current Tax August 2009.

⁶¹ El 25 de abril del año 2014, en el caso de RE 1.325.709, el Tribunal Superior de Justicia de Brasil dictaminó que el régimen de empresas extranjeras controladas de Brasil (CFC) no es compatible con el artículo sobre beneficios empresariales de los convenios fiscales celebrados por Brasil con Bélgica, Dinamarca y Luxemburgo (correspondiente al artículo 7 de la Convención Modelo de la OCDE).

⁶² El gobierno de Brasil el 14 de mayo del año 2014 promulgó la Ley N° 12.973 / 2014, que convierte en la ley Medida Provisional 627/2013 (PM 627). La nueva ley entrará

Las normas CFC deben pasar por un proceso de aclimatación en cada uno de los países en los que se implementan, señala que ciertas variables (como la idiosincrasia y la cultura de los contribuyentes, la situación económica y política del país), distintas del diseño mismo de las normas pueden ser relevantes al momento de diseñar una mejor normativa.

En la experiencia práctica de los cuatro países latinoamericanos recién citados, se demuestra que los efectos de cumplir las normas CFC (similares entre todos los países analizados) sumados a los efectos de su incumplimiento (posibilidad de ser sancionado criminalmente) generan un incentivo único para cumplir o no con las leyes, lo que explica, en parte, las diferencias en los resultados.

En suma, es posible señalar que para que las normas CFC tengan resultados favorables, es necesario considerar las características particulares del país en las que se introducen (culturales, idiosincrasia de los contribuyentes, entre otras) ya que la experiencia ha demostrado que una misma norma en su redacción y alcances puede tener resultados muy opuestos en su aplicación práctica (caso de México y Venezuela).

También pareciera ser de gran importancia la aclimatación de la norma a su entorno, muchos de los expertos⁶³, señalan estar de acuerdo con la política fiscal de las normas CFC y el objetivo final que ellas persiguen, no así con la forma en que las normas CFC se implementaron en sus respectivos países, importante en este punto es la experiencia de Brasil, en que la aplicación de las normas CFC se ha judicializado, cuestionando la constitucionalidad de la ley.

Pareciera además que el éxito de las normas CFC está estrechamente vinculado al refuerzo de la fiscalización y la educación especializada del ente fiscal en la materia, así como a los acuerdos de intercambio e informaciones, tanto bilaterales como multilaterales que permiten tener acceso a la actividad de los contribuyentes en otras jurisdicciones.

En algunos casos, los malos resultados de las normas CFC, se deben al bajo cumplimiento en general de los impuestos a la renta, a los altos niveles de evasión que pueden estar presente en el país que las implementa, a las lagunas legales existentes en cada una de las legislaciones y al “*Treaty Shopping*”.

en vigor 1 de enero 2015, pero los contribuyentes podrán optar por aplicar efectiva 01 de enero 2014. Ley que modifica las actuales CFC.

⁶³ Entrevistados por Héctor J. Lehuédé. Ref. 58.

Todos estos elementos pueden jugar en contra del éxito de las normas CFC, predominando algunos elementos de los antes detallados en algunos países más que en otros.

*Plan - Proyecto OCDE / G20*⁶⁴

La OCDE en conjunto con los países del G-20⁶⁵, en el mes de julio del año 2013 acordaron un Plan de Acción de 15 puntos para hacer frente a la erosión de las bases impositivas y el desplazamiento de los ingresos de un estado a otro (BEPS).

En el mes de septiembre del año 2014, se publicaron las primeras 7 medidas adoptadas, en cada una de ellas se contienen las recomendaciones preliminares y particulares para hacer frente al objetivo planteado, las que podrán verse alteradas el año 2015 cuando se dicte la segunda parte que contendrá las acciones restantes para completar el plan, ya que muchas interactúan entre sí⁶⁶.

El objetivo de este plan –proyecto OCDE / G20– además de garantizar a cada Estado sus ingresos respectivos mediante la realineación de los impuestos y la creación de valor acorde a las actividades económicas realizadas en cada país, es crear un conjunto único de normas fiscales internacionales basadas en el consenso para abordar BEPS. Como consecuencia de este plan, los contribuyentes deberían tener a juicio de la OCDE y del G20, una mayor seguridad y previsibilidad en sus operaciones inter fronteras.

⁶⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement..BEPS: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en> ACTION PLANS: <<http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm>>

⁶⁵ <https://www.g20.org/about_G20>. Donde se reúnen 19 países, más la Unión Europea (desde 1999). Es un foro de discusión de las economías mundiales y de cooperación, relacionadas con el sistema financiero internacional, los países industrializados y las economías emergentes. El objetivo es mantener la estabilidad financiera internacional.

⁶⁶ Acción 1 abordar los desafíos fiscales de la economía digital; Acción 2 la coherencia del impuesto corporativo a nivel internacional, y medidas para neutralizar las entidades híbridas; Acción 5 para abordar las prácticas fiscales nocivas; Acción 6 para la prevención del uso indebido de tratados internacionales; Acción 8 sobre precios de transferencia, en especial relacionados a los bienes intangibles; Acción 13 sobre la transparencia de las administraciones fiscales; y la Acción 15 para facilitar la rápida aplicación de las acciones de BEPS a través de la elaboración de un instrumento multilateral.

Este plan busca además eliminar la doble imposición⁶⁷. Sin embargo, al hacerlo se busca también que las nuevas normas no den lugar a una doble tributación internacional, o a cargas de formalidades innecesarias o restricciones a las actividades transfronterizas.

El llamado de la organización internacional es que los Estados partes den una respuestas coordinadas, que examinen sus normas tributarias internas, de manera de garantizar a la comunidad internacional que sus normas fiscales no permitirán a las empresas reducir indebidamente sus impuestos o a cambiar artificialmente las ganancias de una jurisdicciones a otra.

En suma, el Plan tiene como objetivo también garantizar que los beneficios se gravan en donde se realizan las actividades económicas.

Una de las acciones planteadas, que ha sido enumerada como la Acción 3, se refiere específicamente al tema tratado en ese artículo, debido a que su objeto es reforzar las reglas relativas a las normas CFC. Sin embargo, en esta materia no se ha alcanzado ningún consenso aun.

El plan completo de Acción BEPS, incluyendo el reforzamiento internacional de las normas CFC, debería entregarse a más tardar en septiembre del año 2015, momento en que la OCDE espera dar también la orientación técnica necesaria, para que cada país pueda implementar las medidas en sus legislaciones internas, así como la aplicación de las mismas a través de cambios en los tratados internacionales bilaterales y multilaterales.

CONCLUSIONES

“Los Estados miembros que adoptan disposiciones sobre transparencia fiscal internacional –CFC– o las reglas antiabuso referidas anteriormente en su legislación tributaria nacional tratan de **mantener la equidad y la neutralidad** de esta última en un contexto internacional caracterizado por presiones fiscales muy diferentes, pero dichas **medidas deberían adoptarse sólo con dicho fin**. Como regla general, no deberían aplicarse dichas medidas cuando la renta en cuestión ha estado

⁶⁷ El objetivo del derecho fiscal internacional es la imposición en sólo uno de los estados involucrados, y no la eliminación de la imposición. El principio es que las rentas deben tributar internacionalmente una vez.

sometida a una imposición comparable a la del país de residencia del contribuyente”⁶⁸.

La propia OCDE señala que las normas CFC son siempre normas de excepción, y como tales siempre deben limitarse al fin para el cual fueron creadas.

Desde este punto de vista la elaboración de las normas CFC debe resguardar, desde su redacción y hasta su alcance en la práctica, de cumplir con el objetivo para el cual fue creada, que es mantener la igualdad y equidad en materia tributaria internacional.

Chile, como nuevo país miembro de la OCDE está llamado a cumplir las directrices de este organismo, por lo que la incorporación en la legislación chilena de normas CFC, era el camino lógico, y necesario, a seguir tras la culminación del largo proceso de incorporación a esta entidad internacional.

Por ello, era esperable que como parte de esta gran reforma, se aprovechara la instancia de modificar también nuestras normas de tributación internacional, igualando nuestra legislación interna a los estándares internacionales que recomienda la OCDE. Y parte de esos estándares es contar con normas CFC, para que combatan la erosión de la base impositiva, el diferimiento del pago de los impuestos y el desplazamiento de las rentas a otras jurisdicciones de menos carga impositiva.

Es importante recordar que las CFC son normas de aplicación excepcional, y que como tal debe ser redactada de forma cuidadosa, de manera que no vulneren las garantías constitucionales y las directrices del derecho tributario internacional.

Por ello, por ser Chile un país sin experiencia previa en la aplicación de este tipo de normas, pareciera prudente que a la hora de diseñarlas fuesen realizadas de forma razonable y, por sobre todo sencilla en su control y fiscalización, de manera que desde sus inicios la norma tenga un enfoque realista y abordable para nuestras autoridades fiscales.

Sin embargo, la norma contenida en el artículo 41 G de la Ley de la Renta es bastante ambiciosa, extremadamente amplia en varias de sus definiciones y poco concreta, lo que puede transformar la institución de las normas CFC en reglas inmanejables, costosas, incomprensibles e

⁶⁸ Párrafo 26, referente al artículo 1, Octava Edición de la versión abreviada de la publicación titulada “Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el Patrimonio”. Modelo de Convenio 22 de julio de 2010.

incluso en varias de sus partes en “letra muerta” por la imposibilidad de fiscalizarla.

Todo lo anterior podría generar incerteza jurídica, como resultado de la amplitud y alcances de la norma. Generalmente, los inversionistas quieren tener certeza de las reglas del juego. En consecuencia, la inexactitud y amplitud de la norma propuesta puede acarrear, como indeseable resultado, que nuestro modesto desarrollo como plataforma de inversión sea menos competitivo internacionalmente, que los intereses migren a otros países, y que en definitiva disminuya la inversión directa hacia el extranjero.

Además, es importante mencionar que a pesar de los grandes avances de nuestro ente fiscal, aún tenemos recursos limitados para fiscalizar todos los aspectos de esta amplia norma. Por ello, pareciera más aconsejable haber establecido alternativas más simples de control en una primera instancia de vida de esta norma.

LA REFORMA TRIBUTARIA CHILENA Y LOS TRATADOS SOBRE FOMENTO Y PROTECCIÓN RECÍPROCA DE INVERSIONES

HUGO HURTADO⁶⁹ Y PATRICIA BROWN⁷⁰

La Inversión Extranjera Directa (“IED”) juega un rol decisivo en el crecimiento y desarrollo económico de Chile. Los flujos captados por el país han mantenido una tendencia creciente en los últimos años, alcanzando, de conformidad a la UNCTAD la cifra de US\$20.423 millones en el año 2013.

Los principales países de donde provino la inversión, durante el año 2013, fueron los Países Bajos con US\$5.084 millones, España con US\$3.766 millones, Estados Unidos con US\$2.474 millones, y Japón con US\$984 millones⁷¹.

El éxito del país en materia de atracción de inversiones extranjeras ha sido a su vez reconocido internacionalmente. Chile se ubicó en el año 2012 en el lugar número 12° entre las economías que más inversión extranjera recibieron en el mundo, y en el segundo lugar en Latinoamérica tras Brasil, según el Informe Mundial de Inversión 2013 publicado por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD)⁷².

Por su parte, con fecha 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780 que contiene la reforma tributaria más relevante al sistema

⁶⁹ Hugo Hurtado es profesor y director del magíster de derecho tributario de la Universidad Diego Portales.

⁷⁰ Patricia Brown es profesora y directora del programa de derecho tributario de la Universidad de Miami.

⁷¹ Banco Central de Chile. Inversión extranjera directa por sector y país, [en línea] <<http://www.bcentral.cl/estadisticas-economicas/series-indicadores/>> [consulta: 30 de octubre de 2014].

⁷² Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Informe sobre las inversiones en el mundo 2013, [en línea] <http://unctad.org/es/PublicationsLibrary/wir2013overview_es.pdf> [consulta: 30 de octubre de 2014].

tributario chileno de los últimos 30 años. El proyecto finalmente aprobado es el resultado del protocolo de acuerdo firmado el 8 de julio de este año, entre el gobierno y la oposición, y contempla la creación de dos sistemas tributarios alternativos a partir del año 2017: el régimen de renta atribuida y el régimen parcialmente integrado. Adicionalmente, respecto a este último régimen, la Ley N° 20.780 establece un tratamiento tributario diferenciado, separando a aquellos inversionistas residentes en países con convenios tributarios respecto de otro tipo de inversionistas. Los primeros tributarían con una tasa máxima del 35% mientras que los segundos con una tasa máxima que podría llegar al 44,45%⁷³.

Al respecto entendemos que los inversionistas podrían reevaluar la domiciliación en distintas jurisdicciones y, de no ser esto factible, en los casos indicados en este artículo, podrían recurrir a tribunales internacionales para denunciar el incumplimiento de los Acuerdos sobre Protección y Promoción de las inversiones (APPIs) suscritos por Chile.

El presente artículo analiza precisamente esta última alternativa.

1. Sistema dual de tributación

Bajo la legislación actual, las rentas obtenidas por una empresa en Chile están sujetas al Impuesto de Primera Categoría (IDPC) del 20%, luego esa renta también queda gravada con los impuestos finales sobre base percibida cuando se distribuya a los accionistas o socios residentes y no residentes en Chile. El impuesto pagado por la empresa puede ser utilizado como un crédito contra los impuestos finales de los accionistas o socios, resultando en una carga total del 35% para la distribución de utilidades a los accionistas no residentes. De conformidad al nuevo sistema tributario, existen dos sistemas opcionales:

- **Sistema de Renta Atribuida:** Los accionistas tributarán sobre base devengada, con una tasa del IDPC del 25% aplicada al nivel de la empresa operativa, más el impuesto global complementario (cuya tasa máxima será rebajada del 40% al 35% en el año 2017), o el impuesto adicional del 35% para los accionistas no residentes (siendo el IDPC cien por ciento deducible como crédito). Con este sistema, las utilidades tendrán que ser atribuidas a los dueños o socios, sin importar si se efectúa o no una distribución.

⁷³ Estas tasas son meramente referenciales ya que al modelar situaciones prácticas que incluyen distribuciones de diferencias temporales puede llegarse a tasa incluso mayores.

- **Sistema Parcialmente Integrado:** Los socios estarían gravados sobre base percibida (cuando las utilidades se distribuyan), pero con una tasa del IDPC del 25,5% para el año 2017 (y del 27% desde el 2018). El IDPC todavía sería deducible como crédito en contra del impuesto adicional y global complementario del 35% bajo este sistema, pero de conformidad al nuevo artículo 63 de la Ley de Impuesto a la Renta, el 35% del crédito tendría que ser reintegrado al Fisco, por lo que en la práctica, sólo el 65% del IDPC sería deducible como crédito. Por lo tanto, los contribuyentes pagarían por su derecho a diferir los impuestos finales hasta que las utilidades sean efectivamente distribuidas, tributando con una carga tributaria total más alta (44,45%) que bajo el sistema de renta atribuida.

El procedimiento para escoger entre los dos sistemas dependerá del tipo de entidad. Una decisión unánime de los socios o accionistas será requerida en las sociedades de responsabilidad limitada y en las sociedades por acciones. En las sociedades anónimas, la decisión será tomada en una junta extraordinaria de accionistas con la aprobación de al menos dos tercios de los accionistas con derecho a voto. En caso que no exista acuerdo, la ley determina el sistema elegido para cada contribuyente, dependiendo del tipo de entidad y de la naturaleza jurídica y residencia de sus socios o accionistas.

Las nuevas entidades deberán notificar al Servicio de Impuestos Internos (SII) de su elección al momento de dar aviso de inicio de actividades. Los contribuyentes existentes que deseen modificar su decisión deberán dar aviso dentro de los tres últimos meses del año anterior a aquel en que se pretende utilizar el nuevo sistema elegido.

Una vez que se escoge un determinado sistema, el contribuyente estará obligado a mantenerse en éste por a lo menos 5 años; al final de este período, el contribuyente podrá optar por el otro sistema. Si el contribuyente se cambia del sistema semi-integrado al de renta atribuida, deberá pagar impuestos, en ese momento, por cualquier renta pendiente de tributación.

2. Conflicto con los convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por Chile del proyecto de ley antes de ser modificado

A medida de que la reciente reforma tributaria se fue gestando se fueron levantando múltiples inquietudes acerca de cómo el sistema de tributación

dual propuesta podría llegar eventualmente a afectar la aplicabilidad de los 25 Convenios de Doble Tributación suscritos por Chile a la fecha. Lo anterior desde que Chile ha demostrado ser especialmente cauteloso en cada una de las negociaciones de los instrumentos en comento, algunos basados en el modelo de la OCDE otros en el de la ONU, en poder perpetrar el sistema de tributación integrada actualmente vigente en la legislación local chilena.

Es así como Chile ha acordado, en todos y cada uno de estos tratados, que el artículo referido a los dividendos (el cual generalmente establece que los dividendos pagados por una entidad residente en uno de los países Contratantes pueda ser gravada con impuestos de tasa 5, 10 o 15%) aplica solamente para aquellos dividendos resultantes de una fuente de esa Parte Contratante, no aplicando al Impuesto Adicional Chileno. Es necesario precisar a su vez, que la terminología usada en esta cláusula de excepción, conocida como la “Cláusula Chile”, varía de tratado en tratado, dejándonos en una situación frente a la cual la aplicación de las disposiciones de reforma no resultan de uniforme aplicación para cada uno de los Convenios. Es así como del análisis de la terminología específica de cada uno de los 25 tratados podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- i. Escenario 1: La Cláusula Chile en los Convenios de Australia, Dinamarca, Malasia, México, Noruega, Rusia, Suiza y Tailandia señala que el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) debe poder ser rebajado en su totalidad del Impuesto Adicional, de lo contrario, procederán las tasas rebajadas descritas en los artículos 10 de cada Convenio.
- ii. Escenario 2: Los efectos de la introducción del sistema alternativo semi-integrado en Convenios como los de Bélgica, Brasil, Croacia, Colombia, España, Irlanda, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, Reino Unido y Suecia no es del todo clara. A diferencia de lo que sucede en el escenario recién descrito, la introducción de un sistema semi-integrado en estos casos no generaría una reducción inmediata de las tasas. Es así como, en la medida de que el IDPC deja de poder ser rebajado del Impuesto Adicional, las partes se verán en la obligación de iniciar las conversaciones pertinentes tendientes a reestablecer los beneficios alguna vez establecidos en los correspondientes Convenios.
- iii. Escenario 3: En el caso del convenio con Brasil, se podrán aplicar *ipso facto* las tasas limitadas del artículo 10 del mismo para los

inversionistas extranjeros amparados bajo el D.L. N° 600. Lo anterior dado que el referido convenio indica que “no se limitará la aplicación del Impuesto Adicional en el caso de retiros o remesas de utilidades o dividendos pagados por una empresa cuando la inversión esté sujeta a un contrato de inversión extranjera acogido al Estatuto de la Inversión Extranjera (Decreto Ley N° 600) siempre que la carga impositiva efectiva total a la renta no exceda del 42%”. Por tanto, dependiendo de cómo se calcule el incremento por el 65% del crédito por IDPC, a los inversionistas brasileros amparados en el citado D.L., se les podría aplicar el artículo 10 sin necesidad de un procedimiento de mutuo acuerdo entre Chile y Brasil.

- iv. Escenario 4: Por último, los convenios con Canadá, Corea, Ecuador, Francia, Paraguay y Perú, establecen que Chile podrá aplicar su Impuesto Adicional, sin limitante alguna, siempre y cuando el IDPC se pueda rebajar del Impuesto Adicional a pagar. No existe el requerimiento de que el IDPC sea deducible en su totalidad del Impuesto Adicional, como en los escenarios 1 y 2. En consecuencia, no queda del todo claro si Chile podría aplicar sin más el sistema semi-integrado o bien si quedaría obligado a aplicar las tasas reducidas establecidas bajo estos Convenios. Entendemos que podrían proceder instancias de renegociación de los tratados o bien instancias para llegar a mutuo acuerdo.

En consecuencia, en relación con los dividendos pagados a personas o entidades residentes o domiciliados en alguno de los países bajo los escenarios 1 y 3, la introducción del sistema alternativo semi integrado resultaría en una limitación importante al derecho que le cabría a Chile de hacer tributar tales rentas. Por otro lado, no obstante que bajo los escenarios 2 y 4 la situación se presenta como incierta, es altamente probable que las partes contratantes insistan en no tener un trato menos favorable con respecto a aquellos terceros países con los que Chile haya suscrito Convenios.

Para prevenir este resultado, la propuesta de reforma que finalmente se aprobó como ley establece que aquellos inversionistas de países contratantes con Convenios tendrán derecho a rebajar la totalidad del IDPC contra el impuesto adicional aun cuando hayan optado por el sistema semi-integrado. En consecuencia, los inversionistas de países con Convenio podrán aprovechar la ventaja de poder diferir el pago del Impuesto Adicional hasta el momento en que las respectivas rentas sean

distribuidas, sujetas todavía al impuesto del 35%. Esto último es procedente sin distinguir en cuál de los escenarios se encontraría el inversionista por la aplicación de uno u otro Convenio.

3. Conflicto de la ley con los tratados sobre fomento y protección recíproca de inversiones

No obstante que los ajustes al proyecto de reforma permitieron salvar el tema de las inconsistencias en la aplicación práctica del sistema semi integrado de los Convenios de Doble Tributación, las disposiciones tal cual y como están promulgadas generan incertidumbre en lo que dice relación con los Acuerdos de Promoción y Protección de Inversiones (APPis) suscritos por Chile a la fecha.

Para responder esta pregunta, debemos analizar primeramente cómo un convenio internacional forma parte del ordenamiento jurídico chileno y la fuerza jurídica que éste adopta verificado lo anterior.

3.1. Los convenios internacionales v/s la ley doméstica

Para que un convenio internacional pueda formar parte del ordenamiento jurídico nacional es necesaria su negociación y firma por el Presidente de la República, su aprobación por el Congreso, la dictación del decreto promulgatorio por el Presidente y su publicación en el Diario Oficial⁷⁴.

Realizados los trámites antes indicados, de conformidad al citado artículo 54 de la Constitución, las disposiciones de un tratado sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo a las normas generales del derecho internacional.

Respecto al valor que tienen los tratados, se ha sostenido que en virtud del mencionado principio de *Pacta Sunt Servanda*, en conjunto con el principio de buena fe y la doctrina de los actos propios, el Estado en cumplimiento de las obligaciones y compromisos por él adquiridos, en caso de conflicto entre normas de carácter interno y externo, deberá

⁷⁴ CPR, art. 32 N° 15, art. 54 y art. 93 N° 3. Realizado lo anterior, el Tribunal Constitucional puede efectuar el análisis de constitucionalidad del tratado, si así lo requiere el Presidente de la República, cualquiera de las Cámaras o de una cuarta parte de sus miembros en ejercicio.

preferir estas últimas⁷⁵, lo que implica “la obligación de no oponer obstáculos de derecho interno al cumplimiento de las obligaciones internacionales”⁷⁶.

Al respecto debe tenerse presente que la doctrina nacional discute la relación jerárquica entre los convenios y las leyes internas⁷⁷. Sin embargo, la doctrina mayoritaria señala que un tratado ratificado es un acuerdo y un acuerdo se hace para ser cumplido, a falta de lo cual existe responsabilidad no sólo internacional, sino también interna⁷⁸. En relación a lo anterior debe tenerse presente la sentencia de la Corte Permanente de Justicia Internacional serie B, N° 10, pág. 20, que dictaminó: “Un Estado que ha contraído obligaciones internacionales, está obligado a hacer en su derecho interno las modificaciones que sean necesarias para el cumplimiento de estas obligaciones”⁷⁹.

A mayor abundamiento, deben tenerse también en consideración las conclusiones de los tribunales superiores de justicia, que indican que “la convención internacional se aplica preferentemente frente a la ley interna mientras el tratado no sea denunciado por el Estado de Chile”⁸⁰, y que “después de la ratificación formal, el Estado se encuentra obligado a respetar sus cláusulas”⁸¹. De forma que lo dispuesto en un tratado, sin necesariamente tener un rango o jerarquía superior, deberá considerarse aplicable de manera prioritaria sobre la normativa de carácter meramente legal⁸².

⁷⁵ NOGUEIRA ALCALÁ, HUMBERTO (2002), “Consideraciones sobre el Fallo del Tribunal Constitucional respecto del Tratado de Roma que establece la Corte Penal Internacional”, *Ius Et Praxis*, <http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-00122002000100032&script=sci_arttext> [consulta: 25 de marzo de 2013].

⁷⁶ NOGUEIRA ALCALÁ, HUMBERTO (2007), “Reforma Constitucional de 2005 y Control de Constitucionalidad de Tratados”, *Estudios Constitucionales*, Universidad de Talca, internacionales, p. 65.

⁷⁷ RIVERA NEUMANN, TEODORO (2007), “Los Tratados Internacionales y su Control a Posteriori por el Tribunal Constitucional”, *Estudios Constitucionales*, Año 5, N° 1, Universidad de Talca, p. 98.

⁷⁸ SOTO, CLAUDIA, <http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S0718-09501998000200010&script=sci_arttext>.

⁷⁹ *Ibíd.*

⁸⁰ Corte de Apelaciones de Santiago, *Gaceta Jurídica de Tribunales* (1995), pp. 165-168.

⁸¹ Tribunal Constitucional, Rol 288-1999, de 24.06.1999.

⁸² NOGUEIRA ALCALÁ, HUMBERTO (2003), “Los Derechos Esenciales o Humanos Contenidos en los Tratados Internacionales y su Ubicación en el Ordenamiento Jurídico Nacional: Doctrina y Jurisprudencia”, *Ius Et Praxis*, Universidad de Talca, <http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-00122003000100020&script=sci_arttext> [consulta: 25 de marzo de 2013]; ALDUNATE, (2010), *Ob. Cit.* y TELLEZ (1998), *Ob. Cit.*

Esta norma es consistente con en el artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que establece que un país no podrá invocar normas de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

En virtud de lo anterior, se ha sostenido que *“ello implica en la práctica que un tratado incorporado válidamente al ordenamiento, siguiendo el procedimiento indicado por la Constitución a través de los órganos competentes constitucionalmente para ello, establecen un ámbito de contenido normativo de rango constitucional”*⁸³. Sin embargo, lo anterior se ha discutido por ciertos autores, que señalan que *“la resistencia de los tratados frente a la ley o el principio de intangibilidad de ellos, hace que ocupen una posición superior a la ley, constituyendo un escalafón supralegal”*⁸⁴ e inferior a la constitución. Incluso existen autores que establecen que las normas de un tratado internacional tienen la misma jerarquía que una norma de derecho interno⁸⁵.

3.2. Objetivos de los APPIs

Dos de las principales obligaciones vinculantes de las Partes Contratantes establecidas en los APPIs son la cláusula del “trato nacional” (esto es, que el trato de los inversionistas residentes o domiciliados en el otro estado contratante no sea menos favorable que el trato que éste le otorgue a sus nacionales), y la cláusula de la “nación menos favorecida”, de ahora en adelante “MFN” por su acrónimo en inglés (el trato de las inversiones de un residente o domiciliado en otro Estado Contratante no será menos favorable que el acordado con inversionistas de un tercer estado). No obstante ser vinculantes, estas obligaciones están sujetas a ciertas excepciones.

En algunos APPIs de los suscritos por Chile la cláusula MFN no aplicaría para aquellos beneficios establecidos en favor de un tercer estado por medio de un Convenio sobre tributación. Esto no es más que

⁸³ NOGUEIRA ALCALÁ, HUMBERTO (1997), “Los Tratados Internacionales en el Ordenamiento Jurídico Chileno”, Ius Et Praxis, Universidad de Talca, p. 13.

⁸⁴ TELLEZ SOTO, CLAUDIA (1998), “Valor Jurídico de los Tratados internacionales en el Derecho Interno”, Revista de Derecho, Universidad Valdivia, <http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S0718-09501998000200010&script=sci_arttext> [consulta: 25 de marzo de 2013].

⁸⁵ ALDUNATE LIZANA, EDUARDO (2010), “La Posición de los Tratados Internacionales en el Sistema de Fuentes del Ordenamiento Jurídico Chileno a la Luz del Derecho Positivo”, Ius Et Praxis, Universidad de Talca, <http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122010000200007> [consulta: 25 de marzo de 2013].

la consecuencia necesaria del hecho de ser los Convenios instrumentos bilaterales. Si no estuviese establecida expresamente esta excepción, cualquier reducción de las tasas del Impuesto Adicional concedidas por Chile a un tercer estado tendrían que automáticamente hacerse disponibles para aquellos países con los que Chile hubiese suscrito un APPI. Otros APPIs usan una terminología más laxa, señalando que esta excepción aplicará para cualquier instrumento de acuerdo internacional. Por último, otros APPIs permiten que Chile conceda un trato más favorable a un tercer estado por medio de su legislación interna. Esto último no hace más que hacernos cuestionar el hecho de que si Chile en su disposición de reforma estaría o no otorgando un trato más favorable a aquellos países con los cuales ha suscrito un Convenio de Doble Tributación en desmedro de aquellos países con los que ha suscrito APPIs, si la materialidad de la disposición cabría dentro de una de las hipótesis de excepción, y en consecuencia, si acaso Chile estaría obligado a hacer extensivo este beneficio a los países con los cuales ha suscrito APPIs mas no Convenios de Doble Tributación.

Una vez más, se hace necesario el prestar atención a la terminología en específico usada en cada APPI de manera de determinar el alcance de los efectos de la reforma en estos. No obstante al realizar este ejercicio es necesario el considerar que el tratamiento concedido a los residentes o domiciliados en países con los que Chile tenga suscrito un Convenio no se establece en una disposición de Convenio. En los escenarios 2 y 3 no existe la disposición que señala que el IDPC tenga la posibilidad de ser rebajado. Los Convenios simplemente establecen las consecuencias –limitantes severas al derecho que cede en favor de Chile de aplicar su Impuesto Adicional– del hecho de que el IDPC no pueda ser rebajado del Impuesto Adicional. En los escenarios 2 y 3 las consecuencias son aún más indeterminadas, pero una vez más no se establece la obligatoriedad de poder rebajar el IDPC. En consecuencia, no se podría llegar a la conclusión de que los beneficios de los inversionistas de las Partes Contratantes están establecidos de por si en un Convenio. En efecto, los beneficios fueron concedidos a los inversionistas de las Partes contratantes en orden de prevenir la no aplicación de la Cláusula Chile en cada uno de estos Convenios.

Para responder esta pregunta debe hacerse un análisis particular de cada uno de los APPIs suscritos por Chile que no tienen un CDI actualmente vigente con Chile.

3.3. Diferencias en las cláusulas de los APPIs

La disposiciones que limitan la aplicación de la nación más favorecida establecidas en los APPIs se diferencian por: (a) la norma jurídica mediante las cuales se pueden otorgar estos beneficios excepcionales (área de libre comercio, unión aduanera, mercado común, unión económica organización económica regional, convenios de doble tributación, acuerdo relacionado en su totalidad o principalmente con materias tributarias, concesiones establecidas en convenios bilaterales o normativa local); y (b) por la forma en que tal beneficio debe estar contenido en la citada norma jurídica (“como consecuencia”, “a través de” o “en virtud de”).

3.3.1. *Análisis Particular*

i. Escenario 1

Existen ciertos países cuyos APPIs disponen que cada Parte Contratante otorgará a las inversiones de los inversionistas de la otra Parte Contratante, efectuadas en su territorio, un trato no menos favorable que aquel otorgado a las inversiones de sus propios inversionistas o a inversionistas de un tercer país, más podrá excepcionalmente hacerlo en virtud de: (a) su pertenencia a una unión aduanera o económica, a un mercado común o una zona de libre comercio, o en virtud de su asociación con las mismas; o (b) en virtud de un Convenio para evitar la doble imposición u otros acuerdos en materia fiscal. Entre estos países se encuentran entre otros, Alemania y Venezuela⁸⁶.

Los APPIs de Italia y de Argentina son de similar redacción pero disponen que las excepciones podrán hacerse como consecuencia⁸⁷

⁸⁶ Artículo 3º, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y Argentina firmado en Buenos Aires con fecha 2 de agosto de 1991 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2011/01/chile_argentina_sp.pdf>; y Artículo 3º, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile e Italia firmado en Santiago con fecha 8 de marzo de 1993 (APPI).

⁸⁷ Artículo 3º, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y Alemania firmado en Bonn con fecha 21 de octubre de 1991 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2011/01/chile_alemania_sp.pdf>, y Artículo 4º, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y Venezuela firmado en Santiago con fecha 2 de abril de 1993 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2011/01/chile_venezuela_sp.pdf>.

de las disposiciones de un acuerdo relativo en su totalidad o principalmente a tributación.

ii. Escenario 2

Existen ciertos países cuyos APPIs disponen que cada Parte Contratante otorgará a las inversiones de los inversionistas de la otra Parte Contratante, efectuadas en su territorio, un trato no menos favorable que aquel otorgado a las inversiones de sus propios inversionistas o a inversionistas de un tercer país, pero podrá excepcionalmente hacerlo en virtud de: (a) un convenio relativo a la creación de un área de libre comercio, una unión aduanera, un mercado común, una unión económica o cualquier otra forma de organización económica regional o (b) en virtud de un acuerdo relacionado en su totalidad o principalmente con materias tributarias⁸⁸. Entre estos países podemos mencionar, entre otros, a Bolivia, Cuba, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Filipinas, Rumania y Ucrania.

Los APPIs de República Checa y de Grecia⁸⁹ son de similar redacción, pero disponen que las excepciones podrán hacerse a través de las disposiciones de un acuerdo relativo en su totalidad o principalmente a temas tributarios.

Así también el APPI de China es de similar redacción, pero dispone que las excepciones podrán hacerse basadas en las disposiciones de un acuerdo relativo en su totalidad o principalmente a tributación.

iii. Escenario 3

Por último, en el caso de Austria e Islandia⁹⁰, se establece que cada Parte Contratante otorgará a las inversiones de los inversionistas de

⁸⁸ Artículo 4°, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y Bolivia firmado en La Paz con fecha 22 de septiembre de 1994 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2011/01/chile_bolivia_sp.pdf>.

⁸⁹ Artículo 4°, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y Republica Checa firmado en Praga con fecha 24 de abril de 1995 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2011/01/chile_czech_sp.pdf>; y Artículo 4° Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y Grecia firmado en Atenas con fecha 10 de julio de 1996 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2011/01/chile_czech_sp.pdf>.

⁹⁰ Artículo 3°, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y Austria firmado en Santiago con fecha 8 de septiembre de 1997 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2011/01/austria_chile.pdf>; y el Artículo 4°, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y Islandia firmado en Santiago con fecha 11 de noviembre de 2003 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wpcontent/uploads/2011/01/Chile_Island_sp.pdf>.

la otra Parte Contratante, efectuadas en su territorio, un trato no menos favorable que aquel otorgado a las inversiones de sus propios inversionistas o a inversionistas de un tercer país, más podrá excepcionalmente hacerlo sobre la base de (a) una unión económica o aduanera existente o futura o convenio de libre comercio del cual forme o llegue a formar parte cualquiera de las Partes Contratantes, o (b) en virtud de un convenio de doble tributación u otros acuerdos relativos a materias de tributación o (c) en virtud de cualquier legislación nacional relativa a tributación.

3.3.2. Contravención de los APPIs

En nuestra opinión, el establecimiento de la franquicia tributaria establecida en la reforma tributaria para inversiones provenientes de países con Convenios de Doble Tributación (“CDI”) vulneraría los APPIs descritos en los escenarios 1 y 2, toda vez que dicha norma no estaría enmarcada dentro de las excepciones que el acuerdo establece para no otorgar el trato de la nación más favorecida. En efecto, el concepto “en virtud de” no da lugar a dudas en relación a que sólo las franquicias contenidas en un CDI pueden servir de excepción a la aplicación de los beneficios contenidos en los APPIs.

A una similar conclusión puede arribarse de los conceptos “basado en” o “como consecuencia de”, ya que ambos conceptos tienen como hecho fundante para la aplicación de la franquicia, la inclusión del citado beneficio en un CDI. En efecto, una confirmación de lo anterior es la inclusión de la mención “en virtud de cualquier legislación nacional relativa a tributación” en el Escenario 3, la cual permite concluir que sólo en los convenios en los cuales expresamente se otorga la posibilidad de incumplir la obligación contenida en el APPI mediante ley doméstica, es factible establecer tal discriminación por esa vía. Una conclusión diferente significaría una vulneración del principio Pacta Sunt Servanda.

3.3.3. La no aplicación del Tratado de Libre Comercio entre Chile y Estados Unidos

Aunque Estados Unidos es una de las mayores fuentes de inversión extranjera en Chile, los inversionistas estadounidenses resultaron ser más propensos a sufrir las consecuencias negativas de las disposiciones de reforma que los inversionistas de terceros países. El principal problema radica en el hecho de que el Senado de Estados Unidos aún no se ha pronunciado sobre el Convenio que fue firmado por los Estados Unidos

y Chile el año 2010. La suspensión en el procedimiento de aprobación del Convenio no se entendió como una contingencia sino hasta el día de hoy, desde que Estados Unidos antes de la reforma, y por consideración de la Cláusula Chile, no recibía ningún beneficio por los dividendos remesados desde Chile.

Además, no obstante que el Tratado de Libre Comercio suscrito entre Chile y Estados Unidos el año 2003 incluye muchas de las cláusulas proteccionistas a las inversiones de los APPIS, incluyendo el trato nacional y las obligaciones de la NMF con respecto a la inversión, parecería que el Tratado no podría en los hechos impedir que Chile aplicara su nuevo régimen a las empresas chilenas de propiedad de los inversionistas estadounidenses.

Esto se debería a que el artículo 23.3 (4) (b) del Tratado establecería que la obligación de NMF con respecto a la inversión se aplica solo respecto de aquellas medidas fiscales “distintas de aquellas que versen sobre las rentas, ganancias de capital, o sobre el capital gravable de las empresas.” Como resultado, los inversionistas estadounidenses parecerían estar en una situación aún menos favorable que la de inversionistas de países como los del escenario número 2 anterior. Es de esperar, en consecuencia, que este escenario que desfavorece al inversionista estadounidense resulte en que el Senado norteamericano tome la iniciativa para avanzar hacia una renegociación del Convenio en comento. De lo contrario, los inversionistas estadounidenses tendrían el incentivo para tratar de reconducir sus inversiones a través de terceros países, tales como Brasil, España o Suiza, que resultarán protegidos de los efectos negativos del nuevo régimen fiscal de Chile.

4. Procedimiento a seguir en caso de incumplimiento de los APPIS

En términos generales, las controversias que surjan en el ámbito de los APPIS entre una de las Partes Contratantes y un inversionista, persona natural o jurídica, de la otra Parte Contratante que haya realizado inversiones en el territorio de la primera, deben ser, primeramente, solucionadas por medio de consultas amistosas.

Si dichas consultas no dieran como resultado un acuerdo dentro de un delimitado margen de tiempo (tres, cinco o seis meses) desde la fecha de la solicitud o notificación del conflicto, el inversionista podrá remitir la controversia a distintas instancias dependiendo de lo que se

establezca en cada APPI en particular. Dentro de las alternativas que se establecen en las distintas cláusulas los inversionistas podrían llegar a concurrir frente a: (i) el tribunal competente de la Parte Contratante en cuyo territorio se efectuó la inversión; (ii) a arbitraje internacional del Centro Internacional para el Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones (CIADI) creado por la Convención para el Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones entre los Estados y los Nacionales de otros Estados suscrita en Washington, el 18 de marzo de 1965; o, (iii) un árbitro del tribunal internacional ad-hoc establecido en virtud de las Normas de Arbitraje de la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI).

Bajo esta hipótesis se constituirían como principales elementos diferenciadores entre las cláusulas de los APPIs: (a) el margen temporal dentro del cual se podría llegar a un acuerdo en términos amistosos; y, (b) las entidades frente a las cuales las entidades o individuos afectados podrían concurrir en caso de incumplimiento.

En relación a los diferentes márgenes temporales (letra (a)) que contemplan los distintos APPIs para poder acordar en términos amistosos la resolución del conflicto nos encontramos ante cuatro distintas hipótesis.

i. Escenario 1:

Existen ciertas cláusulas en los APPIs que contemplan un límite temporal ascendente a **6 meses**, entre estos países se encuentran, entre otros, Finlandia, Alemania, Islandia, China, Guatemala, Argentina y Bolivia. La redacción de estas cláusulas, generalmente, es la siguiente:

*“Si la controversia no hubiera podido ser solucionada en el término de **seis meses** a partir del momento en que hubiera sido planteada por una u otra de las partes, será sometida, a pedido del nacional o sociedad (...)”⁹¹.*

ii. Escenario 2:

La cláusula del APPI de Costa Rica, de manera excepcional, contempla un límite temporal ascendente a **5 meses**, la redacción de esta disposición es la siguiente:

⁹¹ Artículo 10°, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y Bolivia firmado en La Paz con fecha 22 de septiembre de 1994 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2011/01/chile_bolivia_sp.pdf>.

*“Si mediante dichas consultas no se llegare a una solución dentro de **cinco meses** a contar de la fecha de la notificación escrita mencionada en el párrafo I., el inversionista podrá remitir la controversia a (...)”⁹².*

iii. Escenario 3:

Existen ciertas cláusulas en los APPIs que contemplan un límite temporal ascendente a **3 meses**, entre estos países se encuentran, entre otros, Cuba, El Salvador, Austria, Republica Checa, Grecia, Turquía, Rumania y Ucrania.

*“Si dichas consultas no dieran como resultado una solución dentro de **tres meses** desde la fecha de la solicitud de solución, el inversionista podrá remitir la controversia ya sea (...)”⁹³.*

iv. Escenario 4:

La cláusula del APPI de Venezuela, de manera excepcional, **no contempla un límite temporal**, la redacción de esta disposición es la siguiente:

“De no lograrse una solución amistosa, el inversionista podrá someter la controversia a (...)”⁹⁴.

Ahora bien, en lo que dice relación con las entidades frente a las cuales las personas jurídicas o individuos afectados podrían concurrir en caso de incumplimiento (letra (b)), nos podemos encontrar ante tres distintos escenarios:

i. Escenario 1:

Existen ciertos países que pueden alternativamente optar por concurrir ante: (a) el tribunal competente de la Parte Contratante en cuyo territorio se efectuó la inversión; (b) el arbitraje internacional ante el CIADI; o (iii) un árbitro del tribunal internacional ad-hoc establecido en virtud de las Normas de Arbitraje de la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI).

⁹² Artículo 9°, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y Costa Rica firmado en San Jose con fecha 11 de julio de 1996 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2011/01/chile_costarica_sp.pdf>.

⁹³ Artículo 4°, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y Cuba firmado en La Habana con fecha 10 de enero de 1996 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2011/01/chile_cuba_sp.pdf>.

⁹⁴ Artículo 8°, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y Venezuela firmado en Santiago con fecha 2 de abril de 1993 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2011/01/chile_venezuela_sp.pdf>.

Estos países son, entre otros, Turquía, Islandia, Austria, Republica Checa, Grecia y Argentina.

ii. Escenario 2:

Existen ciertos países que pueden alternativamente optar por concurrir ante: (a) el tribunal competente de la Parte Contratante en cuyo territorio se efectuó la inversión; o (b) el arbitraje internacional ante el CIADI.

Entre estos países podemos mencionar, entre otros, a Bolivia, Guatemala, Honduras, Costa Rica, Cuba, El Salvador, Finlandia, Rumania y Ucrania.

iii. Escenario 3:

En el caso de Alemania⁹⁵ se establece un procedimiento algo más complejo en el cual se dispone que la controversia podrá ser sometida a instancia de una de las partes litigantes a: (1) los tribunales competentes de la Parte Contratante en cuyo territorio se efectuó la inversión, pero en este caso podrá someterse la controversia a un tribunal arbitral internacional: (a) cuando no exista una decisión sobre el fondo después de transcurridos dieciocho meses contados a partir de la iniciación del proceso judicial previsto anteriormente o, (b) cuando, existiendo tal decisión, una de las partes litigantes entienda que la misma infringe las disposiciones del APPI; o a (2) a un tribunal arbitral internacional, en este último caso y en el de las letras (a) y (b) anteriores, las divergencias entre las partes litigantes se someterán, cuando no hubiesen acordado otra cosa, a un procedimiento arbitral en el marco del “Convenio sobre Arreglo de Diferencias relativas a las inversiones entre Estados y nacionales de otros Estados” de 18 de marzo de 1965.

iv. Escenario 4:

El caso de China⁹⁶ contempla un caso excepcional en materia de resolución de conflictos. En dicho APPI se establece que la controversia podrá ser sometida a instancia de una de las partes litigantes a: (1) los tribunales competentes de la Parte Contratante en cuyo

⁹⁵ Artículo 10°, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y Alemania firmado en Bonn con fecha 21 de octubre de 1991 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2011/01/chile_germany_sp.pdf>.

⁹⁶ Artículo 8°, Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Chile y China firmado en Santiago con fecha 23 de marzo de 1994 (APPI), [en línea] <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2011/01/chile_china.pdf>.

territorio se efectuó la inversión, o a (2) un tribunal ad-hoc determinado por las partes. No obstante, toda disputa que diga relación con materias de compensación por expropiaciones será sometido a procedimiento arbitral en el marco del “Convenio sobre Arreglo de Diferencias relativas a las inversiones entre Estados y nacionales de otros Estados” de 18 de marzo de 1965.

5. Los APPIs y las disputas internacionales en el derecho comparado

El CIADI ha reconocido en diversa jurisprudencia su competencia para resolver conflictos que involucren materias tributarias en la medida de que como consecuencia de estos conflictos se vean afectados países que hayan suscrito los acuerdos en comento. El CIADI ha establecido como prerequisite de su competencia, que la disputa legal surja directamente de la injerencia de un tributo sobre la inversión.

Es así como, por ejemplo, en *Kaiser Bauxita v. Jamaica*⁹⁷, los inversionistas extranjeros y el estado de Jamaica habían llegado a un acuerdo el cual contenía una cláusula de “inamovilidad tributaria”, confirmándose que Jamaica no estaría facultado para imponer un impuesto diferente a aquel establecido expresamente en el acuerdo. Con posterioridad Jamaica estableció un impuesto distinto a aquel establecido en el acuerdo y Kaiser Bauxita presentó la controversia ante el CIADI. El Tribunal señaló que la disputa sobre el aumento de los impuestos era, efectivamente, de su competencia en la medida en que la diferencia impositiva decía directa relación con los derechos y obligaciones de las partes como consecuencia de una disposición particular de los acuerdos, creándose así una disputa legal de competencia de el CIADI.

El CIADI emitió una decisión similar en *Alcoa Minerales v. Jamaica*⁹⁸, donde Alcoa Minerales y el estado de Jamaica también habían llegado a un acuerdo que contenía una cláusula de “inamovilidad tributaria”, vulnerándose con posterioridad este acuerdo. El CIADI una vez más confirmó su jurisdicción ya que la controversia recaía en una inversión extranjera dependiente de un acuerdo con el estado de Jamaica y, por lo tanto, cabría caído bajo los supuestos previstos por la convención.

⁹⁷ *Kaiser Bauxite Company v. Jamaica*, International Centre for Settlement of Investment Disputes (ICSID), 06.06.1975, Caso N° ARB/74/3.

⁹⁸ *Alcoa Minerals of Jamaica, Inc. v. Jamaica International Centre for Settlement of Investment Disputes (ICSID)*, 06.07.1975, Caso N° ARB/74/2.

En *Goetz v. Burundi*⁹⁹, los inversionistas belgas señalaron que la denegación por parte del estado de Burundi del reconocimiento de un certificado que declaraba una zona libre comercio, al que tenía derecho su compañía para beneficiarse de una exención en materia de impuestos y derechos aduaneros, constituía una expropiación de su inversión. El CIADI se aproximó a la temática en *Goetz v. Burundi* al señalar que, independientemente del tipo de medida que hubiese tomado el gobierno de Burundi, todo aquello que diga relación con la reparación de perjuicios que hubiesen sufrido inversiones extranjeras son disputas legales sobre las cuales se extiende la jurisdicción del CIADI.

En *Feldman v. México*¹⁰⁰, los inversionistas extranjeros eran exportadores de cigarrillos en México. Los inversionistas señalaron que las autoridades fiscales mexicanas concedían a ciertas empresas nacionales que participan en su mismo negocio descuentos sobre los impuestos aplicables a los cigarrillos exportados durante cierto período de tiempo en que los mismos descuentos se habían negado a los inversionistas extranjeros. La CIADI señaló que la negativa de las autoridades fiscales frente a la devolución del impuesto constituía una violación del principio de trato nacional señalado en el tratado.

Del mismo modo, en *Occidental v. Ecuador*¹⁰¹, el inversionista extranjero ganó una disputa que surgió a partir de la negativa de las autoridades fiscales a la devolución del IVA soportado en ciertas operaciones de la compañía. *Occidental* habría solicitado y conseguido regularmente de las autoridades tributarias ecuatorianas el reembolso en comento, sin embargo, el año 2001 las autoridades tributarias ecuatorianas le negaron los reembolsos solicitados requiriéndoles además la devolución de los importes previamente reembolsados. El inversionista extranjero señaló que las autoridades fiscales ecuatorianas habían violado las garantías establecidas en el APPI, determinando el CIADI que el contrato en comento

⁹⁹ ANTOINE GOETZ et al v. Burundi, International Centre for Settlement of Investment Disputes (ICSID), 10.02.1999, Caso No. ARB/95/3, [en línea] <www.investmentclaims.com/decisions/Goetz-Burundi-Award-10Feb1999.pdf> [consulta: 30 de octubre de 2014].

¹⁰⁰ *Feldman v. Mexico*, London Court of International Arbitration (LCIA), 16.12.2002, Caso No. ARB (AF)/99/1, [en línea] <www.investmentclaims.com/decisions/Feldman-Mexico-Award-16Dec2002-Eng.pdf> [consulta: 30 de octubre de 2014].

¹⁰¹ *Occidental v. Ecuador*, London Court of International Arbitration (LCIA), 01.07.2004, Caso UN 3467 [en línea] <www.investmentclaims.com/decisions/Encana_Ecuador_Award.pdf> [consulta: 30 de octubre de 2014].

haría las veces de un acuerdo de inversión y que en virtud del tratado, el tribunal tenía jurisdicción para conocer del presente caso.

En *Investment Arbitration in Tax Matters: Some Thoughts on Selected International Case Law*¹⁰², Edwin Vanderbruggen señala al respecto que “si bien los tratados de inversión no estaban destinados a crear derechos para los inversionistas extranjeros en términos de impuestos,” estos en la práctica proveen al inversionista de todo tipo de “derechos y parámetros para todos los tipos de tratamiento que dé a una inversión el Estado receptor de la misma”. Vanderbruggen señala que mientras que el inversionista no podría utilizar el acuerdo de inversión para proceder directamente contra una medida de carácter fiscal, el inversionista podría objetar la violación de un derecho en el marco de un acuerdo de inversión como consecuencia de una medida fiscal.

Es así como entendemos que eventualmente los inversionistas afectados por la reforma tributaria podrían llegar a construir un caso ante el CIADI por la contravención de la cláusula de la MFN más que por el solo incremento impositivo. Por lo tanto, el hecho de que la supuesta contravención implicaría una cuestión meramente impositiva no debería impedir que el CIADI pudiera ejercer su jurisdicción por contravención de un APPI sobre la cláusula de ajuste en la reforma tributaria que favorecería a los países con CDI por sobre los con APPIs.

6. Conclusión

La modificación a la reforma tributaria alcanzada en el Protocolo de Acuerdo alcanzado entre el Gobierno y el Senado buscaba evitar el conflicto de la ley doméstica con algunos CDIs suscritos por Chile.

Sin embargo, esta modificación podría llevar a inversionistas extranjeros a modificar las jurisdicciones desde las cuales invierten en Chile, lo cual, de no existir suficiente sustancia económica en nuevo país que detentará la inversión en Chile, podría contravenir normas que previenen el *tax treaty shopping* establecidos en algunos CDIs suscritos por Chile.

¹⁰² VANDERBRUGGEN, EDWIN. *Investment Arbitration in Tax Matters: Some Thoughts on Selected International Case Law* [en línea] <<http://www.nzica.com/Training-and-events/CPD-policy-and-online-log/~media/NZICA/Docs/Resources%20and%20publications/2013%20Tax%20Conference/TC13%20E%20Vanderbruggen%20paper.ashx>> [consulta: 30 de octubre de 2014].

De no ser posible cambiar el país desde el cual se detenta la inversión en la(s) sociedad(es) chilena(s), los inversionistas domiciliados en los países podrían solicitar ante el CIADI, el incumplimiento del principio de no discriminación establecidos en algunos APPIs.

No obstante lo anterior, no es posible concluir una regla general y es necesario realizar un análisis caso a caso para determinar si la ley doméstica genera o no incumplimiento de un determinado APPI.

II

Notas de Actualidad

PRINCIPALES MODIFICACIONES REALIZADAS POR LA LEY 20.780 EN MATERIA DE GANANCIAS DE CAPITAL

Con fecha 26 de septiembre de 2014, se promulgó La Ley 20.780, publicada el día 29 de septiembre del mismo año (la “Reforma”), que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

En cuanto a las ganancias obtenidas en la **enajenación de derechos sociales y acciones**, se deroga derechamente el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único por el mayor valor obtenido en dichas operaciones, aplicándose para los contribuyentes que deban declarar el Impuesto de Primera Categoría en base a rentas efectivas el régimen general, esto es, Impuesto de Primera Categoría más Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda. Con todo, en la enajenación de acciones o derechos en empresas que hayan optado por el régimen de Renta Atribuida, se podrá rebajar como costo, lo que es inherente a los regímenes en que se tributa al devengarse renta. No obstante lo anterior, no se podrá determinar pérdida en la operación.

Por su parte, para los contribuyentes afectos a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, si la enajenación de las acciones o derechos sociales es realizada antes de un año desde la adquisición, el mayor valor queda afecto al régimen general. En caso que la enajenación de las acciones o derechos sociales se realice a lo menos un año después de la adquisición, el mayor valor tributará sólo con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, sobre la base

de renta percibida o devengada a elección del contribuyente. Sin embargo, si la enajenación se realiza a un relacionado, entendiéndose por esto en la Reforma tanto una relación patrimonial como ciertas relaciones de familia, siempre se aplicará el régimen general.

La nueva norma establece que en el caso del mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales y acciones, si esta afecta sólo a Impuesto Global Complementario, y siempre que el contribuyente opte por tributar sobre base de renta devengada, este ingreso se entenderá devengado durante el período de años comerciales en que las acciones o derechos sociales estuvieron en poder del enajenante, con un plazo máximo de 10 años.

En las enajenaciones de acciones realizadas por contribuyentes que determinen el Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas, la ganancia de capital tributará de acuerdo al régimen de tributación al que hayan optado, esto es Renta Atribuida o Parcialmente Integrado.

El nuevo artículo 17 N° 8 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), de forma asistemática regula las rentas del trabajo junto a las provenientes del capital, establece que constituye mayor remuneración para los directores, consejeros y trabajadores, el beneficio que proviene de la entrega que efectúa la empresa o sociedad, sus relacionadas, controladores u otras empresas que formen parte del mismo grupo empresarial, conforme a lo dispuesto en los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, de una opción para adquirir acciones, bonos, u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior; así como del ejercicio o cesión de la misma. Lo anterior, independientemente de la tributación que pueda afectarle por el mayor valor obtenido en la cesión o enajenación de los títulos o instrumentos adquiridos una vez ejercida la opción y del costo tributario que corresponda deducir en dicha operación. Esta norma hace que desde su vigencia el stock options, y otras formas de incentivos al trabajo asimilables, queden regidos por una norma legal, dejando de estar regulados a través de jurisprudencia administrativa del SII.

En cuanto al mayor valor obtenido en la **enajenación de bienes raíces**, por regla general deja de ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta, aplicándose el régimen general. Sin embargo, se permitirá reconocer dentro del costo las mejoras que se hayan incorporado al bien raíz, debidamente reajustadas, siempre que hayan sido declaradas en la oportunidad que corresponda para ser incorporadas en la determinación del avalúo fiscal para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación.

Ahora bien, excepcionalmente el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces no será constitutivo de renta cuando estemos frente a una subdivisión de terrenos urbanos o rurales o a una venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca transcurridos cuatro años desde la adquisición o construcción en su caso, o en los demás casos cuando entre la fecha de adquisición y enajenación transcurra un plazo no inferior a un año. Sin embargo, en los casos señalados con anterioridad no constituirá renta sólo aquella parte del mayor valor que no exceda, independiente de las enajenaciones o bienes raíces pertenecientes al contribuyente, la suma total equivalente a 8.000 unidades de fomento. El mayor valor que exceda este límite, y siempre que se cumplan los presupuestos señalados con anterioridad, se gravará en el año en que dicho exceso se produzca conforme a las mismas reglas señaladas para la enajenación de acciones o derechos sociales cuando se han tenido a lo menos un año, o bien, a elección del contribuyente, se puede aplicar un impuesto único y sustitutivo con una tasa del 10%, debiendo declararse y pagarse en este último caso sobre la base de renta percibida.

Adicionalmente, en el caso de enajenación inmuebles adquiridos por sucesión por causa de muerte, el contribuyente podrá deducir como crédito contra el impuesto respectivo el impuesto de herencias pagado en la proporción que se especifica en la Reforma.

Por otra parte, en cuanto al **Impuesto al Valor Agregado** (“IVA”) se produce una ampliación en el hecho gravado básico relativo a las ventas de inmuebles, afectando con IVA ahora no sólo a la actividad de construcción, sino que en general a las ventas habituales de inmuebles nuevos o usados, cualquiera sea el vendedor.

Para estos efectos, en ciertos casos se presumirá la habitualidad como en el caso de subdivisión de terrenos urbanos o rurales y en la venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, en su caso, presumiéndose la habitualidad en los demás casos cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año, considerándose además siempre habitual la transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario. Por otra parte, la Reforma precisa que no se considerará habitual la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias.

La Reforma precisa que en el caso de ventas de inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado IVA, realizadas por un vendedor

habitual, la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y compra, en cuyo caso se deberá reajustar el valor de adquisición a la fecha de la compra.

Adicionalmente, dada la ampliación del hecho gravado relativa a la venta de inmuebles se producen modificaciones al Artículo 8 de la Ley del IVA que regula los hechos gravados especiales, gravándose con IVA ahora situaciones como el aporte de bienes inmuebles efectuados por vendedores, la adjudicación de bienes inmuebles, el retiro de inmuebles o la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo fijo dentro del plazo de treinta y seis meses.

Finalmente, se modifica el artículo 12 de la Ley del IVA, agregando como exención la venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando ésta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio, así como también la venta a un tercero de una vivienda entregada en leasing al beneficiario de un subsidio habitacional, cuando el leasing sea financiado en todo o parte, por el referido subsidio.

NUEVO SISTEMA DE TRIBUTACIÓN SOBRE BASE ATRIBUIDA

La Reforma Tributaria, publicada con fecha 29 de septiembre de 2014, establece una serie de modificaciones a la Ley de la Renta (“LIR”). En lo que respecta a los sistemas de tributación, se introducen modificaciones sustanciales al sistema actual incorporando un nuevo artículo 14 de la LIR que contempla dos nuevos sistemas de tributación, uno sobre base atribuida (14 letra A) con una tasa efectiva de hasta el 35% y uno semi-integrado sobre base retirada (14 letra B) con una tasa efectiva de hasta el 44,45%.

En este sentido, el nuevo artículo 2 de la LIR define “**renta atribuida**” como “aquella que, para efectos tributarios corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos Global Complementario o Adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al Impuesto de Primera Categoría, conforme a las disposiciones del artículo 14 letra A) de la LIR y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o por aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente”.

Los contribuyentes podrán optar por uno u otro sistema con algunas particularidades dependiendo del tipo social de que se trate, pero en cualquier caso los contribuyentes deberán permanecer al menos 5 años bajo el régimen escogido y deberán informar de ello al Servicio de Impuestos Internos (“SII”) dentro del plazo de inicio de actividades y en caso que sea un cambio de régimen dentro de los 3 últimos meses del año anterior al que entrará el contribuyente en el nuevo régimen. Puntualmente en el caso de empresarios individuales de responsabilidad

limitada, empresarios unipersonales y comunidades deberán informar al SII presentando una declaración del régimen escogido, que en caso de no presentarse se entenderá que tributarán bajo el régimen atribuido. En el caso de sociedades de personas los socios deberán escoger por unanimidad y deberán informar al SII mediante la escritura pública en la que conste el acuerdo de los socios. A falta de acuerdo estos contribuyentes se registrarán, por regal general, por el sistema de renta atribuida, en caso de estar forma exclusivamente por personas naturales. Por su parte en el caso de sociedades anónimas, el acuerdo deberá contar con aprobación con quorum de 2/3 de los accionistas, y de no haberlo se entenderá que la sociedad adopta el sistema semi-integrado¹⁰³.

De acuerdo a este nuevo sistema de tributación sobre base atribuida, al final del ejercicio la las compañías deberán **atribuir** a sus socios finales (contribuyentes de Impuesto Global Complementario o Adicional) las rentas generadas, recibidas y atribuidas durante el ejercicio. De igual manera, el contribuyente final pagará el Impuesto Global Complementario o Adicional, con crédito, en base a las rentas atribuidas.

Este nuevo sistema sobre base atribuida ha sido una innovación en materia de tributación a la renta en nuestro país, ya que consistirá en un sistema integrado, en el cual la sociedad estará obligada a tributar con Impuesto de Primera Categoría con tasa de 25% y atribuirá el total de sus rentas al accionista o socio final (contribuyente de Impuesto Global Complementario o Adicional) el que deberá pagar el impuesto correspondiente, aprovechando como crédito, el 100% del impuesto pagado por la sociedad. En este sentido, el Impuesto Global Complementario o Adicional se pagará el mismo año en que se genera la renta, aunque las rentas efectivamente se encuentren en la sociedad¹⁰⁴.

Considerando el sistema de créditos, y el sistema de atribución, estas rentas tendrán como tasa efectiva el 35%, siempre para contribuyentes finales de Impuesto Adicional y sólo si el socio o accionista final

¹⁰³ Respecto de las sociedades anónimas cerradas, de acuerdo a las disposiciones transitorias de la Ley se presenta una inconsistencia ya que exige que la determinación del régimen de tributación debe constar en la Junta Extraordinaria de Accionistas correspondiente pero con aprobación de la unanimidad de los accionistas, siendo que las disposiciones permanentes establecen que debe ser un quorum de 2/3.

¹⁰⁴ En lo que respecta a la tasa de Impuesto de Primera Categoría aplicable a este régimen, ésta corresponderá a un 25% a contar del año 2017. Sin perjuicio de ello, el período transitorio considera las siguientes tasas: para año 2014 una tasa de 21%, 2015 una tasa de 22,5%, y 2016 una tasa de 24%.

se encuentra en el tramo marginal máximo de Global Complementario, para el caso de contribuyentes de dicho tributo.

Ahora bien, el nuevo sistema atribuido considera los siguientes registros contables: **A.** Renta Líquida Imponible que se atribuye, **B.** Rentas atribuidas de terceros que se atribuyen de inmediato con el crédito correspondiente (rentas de sociedades filiales o inversiones, todas las cuales deberán, a su vez, ser atribuidas a los socios o accionistas), **C.** Rentas exentas e ingresos no renta¹⁰⁵ (de este registro debe rebajarse una cantidad equivalente a las pérdidas que sean absorbidas por utilidades atribuidas desde otros contribuyentes), **D.** Rentas afectas a Global o Adicional al momento de ser retiradas¹⁰⁶ (la diferencia entre el patrimonio neto financiero o el Capital Propio Tributario –el que resulte mayor– menos las rentas propias, las rentas exentas y el capital reajustado), **E.** Control de Retiros, y **F.** Saldo de créditos acumulados.

Por su parte, en lo que respecta al orden de imputación de retiro de utilidades, el nuevo artículo 14 letra A) N° 5 de la LIR señala contempla tres niveles. Primero: Rentas atribuidas propias, que corresponden a aquellas anotadas en el registro A, las cuales, al momento de su retiro, ya han tributado con la totalidad de los impuestos, por lo que no quedarán afectas a ningún tributo al momento de su distribución. Luego, el Segundo nivel corresponderá a las rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta que son aquellas anotadas en el registro C anterior y que al momento de su distribución no quedan afectas a ningún tributo, y, finalmente, el Tercer nivel de imputación considera a aquellas rentas anotadas en el registro D anterior, es decir, aquellas que exceden de las utilidades propias, exentas y del capital, las cuales al momento de su retiro tributarán con impuestos finales, con derecho a crédito, siempre que en el registro de saldo de créditos existan créditos disponibles, de lo contrario tributarán con impuestos finales sin derecho a crédito. Este último nivel –de acuerdo a las disposiciones transitorias– variará en caso que las sociedades tengan FUT acumulado.

Cabe hacer presente que en lo que respecta a las pérdidas tributarias del ejercicio, de acuerdo a las modificaciones introducidas a la LIR, éstas será utilizables para el futuro y serán además imputables a utilidades atribuidas y/o distribuidas de terceros, generando igualmente PPUA. Por su parte, en lo que respecta a los gastos rechazados, el nuevo artículo 21

¹⁰⁵ No afectos a otro impuesto.

¹⁰⁶ Utilidades financieras en exceso de las tributarias.

de la LIR considera que éstos se gravarán con un impuesto único con tasa del 40% o impuestos finales con una sobre tasa del 10% si se atribuye a algún socio o accionista.

Tal como se puede apreciar, el nuevo sistema de tributación de la renta sobre base atribuida contemplado en incorporado artículo 14 letra A) de la LIR, sin duda constituye una modificación radical al sistema actual de tributación a la renta vigente en nuestro país que tiene por objeto aumentar la recaudación fiscal evitando la postergación de la tributación a la renta. En la práctica la incorporación a uno u otro sistema de tributación podrá generar ciertos inconvenientes, especialmente en el caso que una empresa operativa tenga utilidades financieras sobre las tributarias, ya que puede producirse una carga tributaria que podría exceder con creces el 35%. Es de esperar que el legislador considere estas situaciones y modifique la ley en su parte pertinente antes de la entrada en vigencia de los sistemas el 1 de enero de 2017.

III
Jurisprudencia Judicial
y Administrativa

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

JURISPRUDENCIA CORTE SUPREMA Y CORTE DE APELACIONES

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Industrial Molina Limitada con Servicio de Impuestos Internos” Rol N° 5165-2013, CS 14/04/2014

La Excma. CS acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente, en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago que confirmó un fallo de primera instancia, el cual había acogido sólo parcialmente la respectiva reclamación. El recurrente había esgrimido en segunda instancia la prescripción de la acción de cobro del fisco, la cual fue rechazada por la Corte de Apelaciones, razón por la cual en sede de casación se denunció la errónea interpretación del artículo 8 del Pacto San José de Costa Rica (PSJCR), el que se entiende incorporado a la legislación chilena a través del artículo 5 de la Constitución Política de la República. En efecto, el contribuyente señaló que se habría infringido el derecho de toda persona a ser oída con las debidas garantías en un plazo razonable, dado que habían transcurrido más de 6 años (plazo máximo de prescripción en materia tributaria) entre la resolución que tuvo por interpuesto el reclamo tributario y la fecha de notificación de la sentencia de primera instancia. Cabe señalar que en este caso había existido un proceso anterior, el cual fue invalidado por la Corte de Apelaciones por haber sido substanciado y sentenciado por una autoridad carente de jurisdicción.

La Excma. CS consideró que la mencionada garantía efectivamente puede ser invocada por una persona jurídica, atendido a que estas son proyecciones del actuar de individuos bajo formas complejas puestas bajo su disposición por el ordenamiento jurídico, como instrumento para el desarrollo de sus propios fines.

Asimismo, los sentenciadores indicaron que no obstante que los plazos de prescripción previstos en los artículos 200 y 201 del Código Tributario, corresponden a los lapsos máximos para fiscalizar y cobrar los tributos adeudados, respectivamente, y no para sustanciar el procedimiento jurisdiccional que origine el reclamo del contribuyente, no es menos cierto que estos períodos dan cuenta también de lo que para el legislador tributario constituye el tiempo prudente y suficiente para que el SII recabe, revise y audite los antecedentes necesarios del contribuyente cuya correcta situación tributaria es dubitada y, en su caso, se liquide o gire la diferencia de impuesto adeudada. En consecuencia, la Excma. CS consideró que un procedimiento de reclamación que se extiende más allá de 6 años a partir de la interposición del reclamo cumpliendo con los requisitos legales, más aún si le precede otro intervalo de igual duración correspondiente a la etapa de fiscalización, deviene en una violación de las garantías judiciales del contribuyente reconocidas por el PSJCR.

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Comercial J&R Limitada con Servicio de Impuestos Internos” Rol N° 5146-2013, CS 25/03/2014

La Excma. CS rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente, en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago que confirmó un fallo de primera instancia, el que había a su vez rechazado el reclamo tributario interpuesto por el contribuyente en contra de una liquidación, conforme a la cual el contribuyente habría determinado un crédito fiscal improcedente proveniente de facturas falsas.

El contribuyente esgrimió que el fallo objetado infringiría, entre otras normas, el artículo 21 del Código Tributario, pues no le debería resultar aplicable al contribuyente la carga de la prueba que dicha norma establece, teniendo el SII por lo demás la calidad de parte, lo cual supone que éste tiene la carga de la prueba, al igual que cualquier litigante. Asimismo, el contribuyente alegó la infracción al principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de

la República, señalando que dicha norma rige en materia de derecho administrativo sancionador, siendo por tanto deber del SII acreditar los hechos que fundamentan las liquidaciones reclamadas.

La Excm. CS concluyó que el procedimiento general de reclamación tiene por objeto revisar la legalidad de una liquidación de impuestos y no la imposición de una sanción penal o administrativa, de manera que la presunción de inocencia establecida en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República con aplicación en dichos procedimientos sancionatorios, y que conlleva liberar de la carga de la prueba al imputado o administrado, no resulta pertinente al caso en cuestión. Así, el artículo 21 inciso segundo del Código Tributario, no se opone a dicha garantía constitucional cuando grava procesalmente al contribuyente con el peso de desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del SII.

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Sociedad de Inversiones Inmobiliaria Renta Limitada con Servicio de Impuestos Internos” Rol N° 10167-2013, CA 01/04/2014

La Corte de Apelaciones de Santiago rechazó un recurso de hecho deducido por el contribuyente en contra de la resolución que declaró inadmisibles por extemporáneo un recurso de apelación, interpuesto en contra de la sentencia de primera instancia de la respectiva reclamación. El contribuyente argumentó que la Ley N° 20.322 que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera establece un plazo de 15 días contados desde la notificación de la respectiva resolución para deducir recurso de apelación, la cual debe regir in actum. En consecuencia, actualmente el plazo para apelar no sería de 10 sino que de 15 días.

La Corte de Apelaciones estableció que de acuerdo al artículo 139 bis del Código Tributario y al artículo 2 transitorio de la mencionada Ley N° 20.322, los reclamos interpuestos antes de la entrada en vigencia de la nueva ley, como ocurre en este caso, continúan siendo regulados por las normas vigentes a la época de su presentación, conforme a las cuales el plazo para apelar corresponde a 10 días. Asimismo, el fallo señaló que frente a normas de igual jerarquía prima el principio de especialidad, debiendo estarse a la solución que da el propio legislador para resolver la situación de los reclamos tributarios presentados antes y después de

la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, lo cual lleva a concluir que en la situación planteada rige el plazo de 10 días para deducir el recurso de apelación.

LEY DE LA RENTA

“Representaciones Comerciales S.A. con Servicio de Impuestos Internos”

Rol N° 5.346-2013, CS 09/07/2014

La Excma. CS acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente, en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago que confirmó un fallo de primera instancia, que negó lugar al reclamo deducido por el contribuyente en contra de ciertas liquidaciones por diferencias de Impuesto Adicional. Dichas liquidaciones establecían la aplicación de Impuesto Adicional al contribuyente, basado en lo señalado en el artículo 59 inciso primero de la LIR, por la adquisición de diferentes tipos de softwares que luego fueron vendidos a terceros.

El contribuyente denunció principalmente la infracción de los artículos 1, 59 inciso primero, 79, 82 y 83 de la LIR, debido a que no habría incurrido en el hecho gravado en cuestión, ya que a la época de verificación de los hechos sólo se gravaba con Impuesto Adicional el “uso” del software y no, como se estableció después con la Ley N° 20.154, el “goce y explotación”, haciendo hincapié en que no se encontraba gravada la adquisición de un software. Luego, se denunció la infracción de las normas interpretativas del Código Civil, ya que se le daría a la Ley N° 20.154 la calidad de ley interpretativa siendo que es propiamente modificatoria, considerando que el uso incluía el goce y la explotación, no siendo correcto, ya que mediante esta ley se crearon derechamente nuevos hechos gravados. Finalmente, se denunció específicamente la infracción al artículo 22 del Código Civil, que permite la interpretación analógica, debido a que los convenios entre Chile y México y entre Chile y Dinamarca versan sobre las mismas materias, señalando que se grava sólo el uso de la propiedad intelectual e industrial y no su comercialización.

El sentenciador acogió el recurso, puesto que consideró que se había infringido el principio de legalidad, ya que a la época de los hechos, el elemento material o presupuesto del tributo era el “uso” del software y cuyo sentido, al no haber sido definido particularmente, debe ser atribuido

según las normas interpretativas del Código Civil. Así, según el sentido natural y obvio, uso alude a la utilización, y al no haber existido dicha utilización por parte del contribuyente sino que una transferencia, no corresponde la aplicación del Impuesto Adicional.

LEY DEL IVA

“Mundaca y Varas Ltda. y otros con Servicio de Impuestos Internos” Rol N° 7905-2013, CS 14/07/2014

La Excma. CS rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente y sus socias en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó un fallo de primera instancia que negó lugar en parte al reclamo deducido en contra de ciertas liquidaciones por diferencias de Impuesto de Primera Categoría, IVA e Impuesto Global Complementario.

Los recurrentes señalaron que se ha cobrado IVA respecto de servicios que no constituyen hecho gravado, estos son, los servicios prestados en un salón de belleza, vulnerándose por tanto los artículos 1, 2 y 8 de la Ley del IVA, en relación con el artículo 20 N° 3 y N° 4 de la LIR y el artículo 3 del Código de Comercio, generándose asimismo una vulneración del principio de legalidad. En este sentido, cabe indicar que el SII aplicó IVA a este contribuyente basado en un “arrendamiento de sillón” que se encontraría subsumido en el artículo 8 literal g) de la Ley del IVA. Subsidiariamente indicó el contribuyente que se aplicó erróneamente IVA sobre el 100% de los pagos registrados mediante un servicio bancario, cuando sólo habría correspondido aplicarlo sobre el 38%, ya que el porcentaje restante correspondía a ingresos de profesionales, debiendo estar por tanto exentos del mencionado impuesto, señalándose que se habría vulnerado el artículo 21 del Código Tributario al haberse valorado el listado de la empresa procesadora de los pagos y no la contabilidad del contribuyente.

La Excma. CS estimó que los servicios en cuestión estaban afectos a IVA, dado que éstos podían ser calificados como “comercio”, en los términos del N° 3 del artículo 20 de la LIR. No obstante, cabe destacar que el sentenciador indicó que la expresión “rentas del comercio” utilizada por el artículo 20 N° 3 de la LIR no podía interpretarse de acuerdo al Código de Comercio, sino que atendido a que este concepto no se encuentra

definido en la Ley del IVA, ni en el Código Tributario, correspondía ser interpretado según lo dispuesto en la Real Academia Española (RAE).

Asimismo, la Excma. CS estimó que no era efectivo señalar que la actividad del contribuyente se limitaba sólo a los servicios de peluquería u otros similares, sino que lo que realmente se ofrecía era una solución integral en el área de la belleza, primando el capital por sobre el trabajo. Lo anterior, se vio reforzado por el hecho que las reclamantes en su petición subsidiaria reconocieron de cierta manera que su actividad se encontraba afecta a IVA.

Finalmente, el sentenciador indicó que el artículo 21 del Código Tributario establece una carga probatoria que pesa sobre el contribuyente, relativa a la verdad de sus declaraciones o a la naturaleza de la información entregada al SII, no pudiendo entenderse por lo demás esta norma como una imposición de la aceptación del contenido de la contabilidad del contribuyente en el orden jurisdiccional.

LEY SOBRE IMPUESTO DE TIMBRES Y ESTAMPILLAS

“CAP S.A. con Servicio de Impuestos Internos” Rol N° 7736-2013, CA 10/04/2014

La Corte de Apelaciones de Santiago acogió un recurso de apelación interpuesto por un contribuyente, en contra de la sentencia de primera instancia que había rechazado el reclamo interpuesto en contra de la liquidación que rechazaba la aplicación de la exención contenida en el artículo 24 N° 11 de la Ley de Impuesto de Timbres y Estampillas. Conforme a dicha norma se encuentran exentos de este impuesto los documentos necesarios para efectuar operaciones de crédito de dinero destinadas al financiamiento de exportaciones.

El fallo de primera instancia determinó que el contribuyente pretendía extender los beneficios que están establecidos a favor de los exportadores a quienes no lo son, debido a que el contribuyente que solicitó el crédito no fue quién realizó la exportación, sino que sus filiales.

La Corte de Apelaciones determinó que la exención contenida en el mencionado artículo 24 N° 11, es una exención de naturaleza real y no personal, considerada en relación a los hechos o circunstancias objetivas que la norma legal describe, bastando con la suscripción de los documentos que la regla señala, siendo la exigencia de que el contribuyente que

suscribe el documento realice directamente la operación, un requisito no contemplado en dicha exención.

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Cooperativa Agrícola y Lechera La Unión con Servicio de Impuestos Internos” Rol N° 1-2014, CA de Valdivia 3/06/2014

La Corte de Apelaciones de Valdivia acogió parcialmente el recurso de apelación interpuesto por un contribuyente, en contra de la sentencia de primera instancia que había rechazado el reclamo, interpuesto en contra de las liquidaciones que aplicaban impuestos a los cooperados por los excedentes que generaba la cooperativa respecto de los años tributarios 2010, 2011 y 2012.

El contribuyente esgrimió que el fallo objetado infringiría, entre otras normas, el artículo 26 del Código Tributario, pues el contribuyente se había acogido de buena fe al Oficio N° 549 del SII del año 1998, en el que se estableció que los ingresos que perciben las cooperativas que tengan su origen en operaciones con socios o cooperados, no son constitutivos de renta, atendido a que no quedan comprendidos en el artículo 20 de la LIR y porque así lo dispone, además, el inciso segundo del artículo 5 del reglamento del IVA.

Por su parte, el SII habría cambiado su criterio en el Ordinario N° 1.397 del 2011, el que en su parte pertinente regula la tributación que afecta a los socios de una cooperativa, que declaran sobre la base de su renta efectiva, respecto de excedentes que ésta les haya distribuido producto de sus operaciones habituales, por lo tanto en este caso ya no se considerarían operaciones habituales.

La Corte de Apelaciones concluyó que el contribuyente se había adherido de buena fe al Oficio N° 549 del SII del año 1998, respecto de los años tributarios 2010 y 2011 y que por lo tanto deberían quedar sin efecto las liquidaciones relativas a dichos años, mientras que respecto del año tributario 2012, al existir una nueva interpretación no sería aplicable el mencionado artículo 26 del Código Tributario y, por lo tanto, dicha liquidación debería mantenerse.

CÓDIGO TRIBUTARIO / LEY GENERAL DE COOPERATIVAS

“Agrícola la Aguada Limitada con Servicio de Impuestos Internos” Rol N° 14.249-2013, CS 24/09/2014

La Excma. CS acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Valdivia que confirmó el fallo de primera instancia, el cual había rechazado la respectiva reclamación en contra de liquidaciones de impuestos. Tanto el fallo de primera instancia como la sentencia recurrida confirmatoria del mismo, consideraron que en el caso de remanentes de cooperativas originados en operaciones con los socios, correspondientes al giro habitual de éstos, debían contabilizarse por el socio respectivo y afectarse con Impuesto de Primera Categoría.

El contribuyente esgrimió que el fallo recurrido trasgredía el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, pues la exención que dicha norma contiene se aplica a los cooperados ya sea que se trate de excedentes que se originan en operaciones habituales y no habituales de los mismos.

Asimismo, el contribuyente indicó que si bien el artículo 52 de la misma normativa dispone que los socios cuyas operaciones con las cooperativas formen parte de su giro habitual deben contabilizar, en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, los excedentes que ella les haya reconocido, esto no obsta a la aplicación de la exención señalada anteriormente.

La Excma. CS consideró que el procedimiento de determinación de la renta líquida imponible de primera categoría supone que los ingresos brutos incluyan a los provenientes de las actividades exentas del Impuesto de Primera Categoría. Así, la circunstancia que los ingresos exentos del Impuesto de Primera Categoría deban contabilizarse como ingresos brutos, al tenor de lo dispuesto en los artículos 17 N° 4 de la LIR y en el artículo 52 de la Ley General de Cooperativas, no significa que queden gravados por el impuesto aludido, por cuanto el artículo 33 N° 2 literal (b) de la LIR ordena su rebaja en la etapa posterior del proceso de determinación de la renta líquida imponible de primera categoría.

Asimismo, la Excma. CS concluyó que de la historia fidedigna del establecimiento del mencionado artículo 51 de la Ley General de Cooperativas se desprende que los excedentes distribuidos a los socios no estarían gravados con impuesto alguno. Por lo tanto, no corresponde al SII ni a los jueces del fondo precisar su tenor desvirtuando la expresa determinación del

legislador, máxime si también se ha declarado de modo explícito, que los remanentes que distribuye la cooperativa no tienen la calidad de utilidad y, por ende, no constituyen renta.

En razón de lo anterior, la Excma. CS revocó la sentencia de segunda instancia, acogiendo la reclamación deducida por el contribuyente.

Al respecto, cabe destacar que lo fallado por la Excma. CS va en contra del criterio sostenido por la Corte de Apelaciones de Valdivia en la causa caratulada “*Cooperativa Agrícola y Lechera La Unión con Servicio de Impuestos Internos*” (analizado anteriormente), pues concluye que derechamente los excedentes originados en operaciones con los socios están exentos de tributación, independientemente de la interpretación que el SII había tenido sobre la materia.

LEY SOBRE IMPUESTO DE TIMBRES Y ESTAMPILLAS

“ESSO Chile Petrolera Ltda. con Servicio de Impuestos Internos” Rol N° 5351-2013, CS 13/10/2014

La Excma. CS rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto en contra de una sentencia de segunda instancia, que confirmó el fallo de primer grado, que rechazó el reclamo interpuesto en contra de liquidaciones que cobraban Impuesto de Timbres y Estampillas al contribuyente.

El contribuyente arguyó que en los hechos no procedía la aplicación de Impuesto de Timbres y Estampillas, debido a que la operación por la cual pretendía cobrarse este impuesto no estaría gravada con este tributo, ya que se trataría de un contrato de cuenta corriente mercantil tratado en el artículo 602 y siguientes del Código de Comercio, infringiéndose por tanto, además de los referidos artículos, el artículo 2 del Código Tributario, en relación con el artículo 1545 del Código Civil.

La Excma. CS consideró que la operación cuestionada se encontraría gravada con Impuesto de Timbres y Estampillas en conformidad al artículo 1 N° 3 de la Ley de Impuesto de Timbres y Estampillas, ya que se trataría de una operación de crédito de dinero, debido a que no se habría verificado un requisito esencial del contrato de cuenta corriente mercantil, el cual es que los contratantes mantengan relaciones contractuales de manera habitual, que los flujos sean en beneficio de ambas partes y que sean recurrentes.

LEY DE RENTAS MUNICIPALES

“Tecnofrío Cautín S.A. con I. Municipalidad de Chillán” Rol N° 318-2013, CA de Chillán 28/11/2014

La Corte de Apelaciones de Chillán rechazó un reclamo de ilegalidad municipal, incoado en contra de la I. Municipalidad de Chillán relativo al pago de patente municipal por un contribuyente.

El contribuyente señaló que no correspondía el pago de patente municipal, dado que no se cumplía con el requisito básico que exige el artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales, esto es, el ejercicio efectivo de una actividad allí comprendida, debiendo tratarse de una actividad positiva y real. En subsidio de la petición de improcedencia del cobro, el contribuyente alegó la prescripción de parte de estas patentes, debido a que parte de las cuotas se encontrarían prescritas.

La Corte de Apelaciones concluyó que el contribuyente no estaba en lo correcto al estimar que si no hay ejercicio efectivo de las actividades indicadas en el citado artículo 23, no debe pagarse patente municipal, pues dicho gravamen es semestral y lo que hace es habilitar el ejercicio de estas actividades, sin que se requiera el ejercicio efectivo. En cuanto a la petición subsidiaria relativa a la prescripción, también fue rechazada atendido a que el mandamiento de ejecución y embargo se hizo sólo por el monto de las cuotas que no se encontraban prescritas.

TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

Dirección Regional de Talca del SII con XXXXX Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule - 04.10.2013

El Tribunal Tributario y Aduanero de Talca acogió la reclamación interpuesta en contra de una denuncia por infracción del N° 10 del artículo 97 del Código Tributario, toda vez que tratándose de una infracción tributaria que conlleva la aplicación de una sanción pecuniaria, se estima que la carga de la prueba corresponde al SII, atendido que la presunción de inocencia tiene plena aplicación en materia infraccional tributaria. En el caso en comento, el SII no logró acreditar la ocurrencia del hecho gravado, a saber, el servicio de reparación de una camioneta, como tampoco la percepción de remuneración por la parte reclamante. En atención a lo anterior, no fue posible configurar la infracción señalada, toda vez que no se logró acreditar que el contribuyente estuviese obligado a emitir una factura o boleta por el supuesto servicio de reparación.

Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente del SII con XXXXX Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana - 04.10.2013

El Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana acogió un reclamo deducido en contra de una resolución que declaró improcedente una devolución de IVA exportador. El sentenciador concluyó que la administración tributaria no dio estricto cumplimiento al procedimiento establecido en el D.S. N° 348 de 1975, toda vez que vulneró lo establecido en su artículo 5 inciso tercero, al no respetarse el plazo de 15 días hábiles para emitir un pronunciamiento respecto a la Fiscalización Especial Previa del Contribuyente y no dar aviso a la Tesorería General de la República sobre las decisiones adoptadas a este respecto y los plazos de vencimiento. Además, no se detectaron en este caso irregularidades respecto a los proveedores con los cuales el contribuyente realizó las operaciones que sustentan la devolución, siendo este el fundamento para negar la devolución por la administración tributaria.

Dirección Regional de Iquique del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Tarapacá -
23.10.2013

El Tribunal Tributario y Aduanero de Iquique rechazó una reclamación en que se alegaba la nulidad de ciertas liquidaciones, fundamentada en que la notificación de la citación se produjo vencido el plazo de seis meses establecido por la Ley N° 18.320. Al respecto, el tribunal consideró que el contribuyente había incurrido en una de las causales de exclusión tipificada en dicha ley, a saber, no presentar los antecedentes requeridos dentro del plazo del artículo 63 del Código Tributario. A su vez, el reclamo fue rechazado por no haberse acreditado la efectividad de las operaciones que dan cuenta las facturas cuestionadas, ya que es de cargo del reclamante la prueba de la veracidad de las operaciones, en virtud del artículo 21 del citado Código. No habiéndose acreditado la renta efectiva mediante contabilidad fidedigna, es procedente aplicar la presunción de renta del artículo 35 de la LIR.

Dirección Regional de Concepción del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío-Bío - 29.10.2013

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción rechazó el reclamo deducido en contra de una resolución que denegó una devolución de impuestos y que señaló que la pérdida tributaria de años anteriores es inconsistente. El tribunal señaló, en atención a lo establecido en el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario, que la carga probatoria recae sobre el contribuyente, no sólo en el aspecto contable, sino también en la documentación que respalda las operaciones registradas, lo cual también se hace extensivo a las pérdidas tributarias.

Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro del SII
con XXXXX
Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana -
06.11.2013

El Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana acogió un reclamo interpuesto en contra de una liquidación, al ser ésta de tipo centralizado, esto es, aquellas enviadas por medio de un sistema computacional de forma masiva y estandarizada, no cumpliéndose con el

requisito de bastarse a sí misma, es decir, de no necesitar de otros antecedentes o documentos para su acertada comprensión. Las consecuencias de la situación anterior son la vulneración al derecho a la defensa que le asiste a todo contribuyente, no siendo posible aplicar la presunción establecida en el artículo 70 de la LIR. El sentenciador, además, se pronunció sobre la posición del SII según la cual la actuación de fiscalización no puede ser realizada en sede jurisdiccional, calificándola el tribunal como un desconocimiento a la esencia de la jurisdicción y como el establecimiento de una limitación y/o exclusión de la prueba no establecida en la ley.

**Dirección Regional de Concepción del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío-Bío - 18.11.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción acogió un reclamo por vulneración de derechos, siendo en este caso la garantía afectada el libre desarrollo de actividades económicas, consagrada en el artículo 19 N° 21 de la Constitución Política de la República. El tribunal señaló que las decisiones de la administración deben, por regla general, constar por escrito, adoptarse con estricto apego a la ley y ser debidamente fundadas. En el caso en comento, se restringió el timbraje de documentos tributarios a un contribuyente en forma ilegal, toda vez que no se fundamentó en las causales establecidas en los artículos 8 ter y 8 quáter Código Tributario y, además, no se fundamentó e invocó una causa grave que justifique tal restricción.

**Dirección Regional de Concepción del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío-Bío - 28.11.2013**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción acogió un reclamo, interpuesto en contra de ciertas liquidaciones emitidas por no estar acreditado el origen de ciertas inversiones. En forma previa a tratar el asunto de fondo, el tribunal se pronunció acerca de dos temas, a saber, la inadmisibilidad probatoria y la delimitación de jurisdicción de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Respecto al primer aspecto, se señaló que en el caso en comento no es procedente aplicar la exclusión de prueba, establecida en el inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario, toda vez que los antecedentes no fueron solicitados al contribuyente de manera determinada y específica por parte del SII. En cuanto a la segunda materia, el SII sostuvo que en caso que el contribuyente no acompañe los

antecedentes contables en la fase de fiscalización, ello impide que sean incorporados en la fase judicial. No obstante, el sentenciador discrepó argumentando que ello significaría transformar a la judicatura tributaria en verdaderos tribunales de casación, lo que ciertamente no resulta admisible, quedando demostrado con la existencia de la norma contenida en el inciso décimo del artículo 132 del Código Tributario. Respecto del fondo del asunto, el tribunal determinó que no se había acreditado el origen de las inversiones en cuestión.

**Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro del SII
con XXXXX**

**Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana -
03.12.2013**

El Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana acogió el reclamo interpuesto en contra de una infracción cursada de conformidad al artículo 97 N° 15 del Código Tributario. Al respecto, el tribunal señaló que pese a que el denunciado fue citado al SII para prestar declaración y no concurrió, no existe en la infracción cursada una especificación clara y precisa de la individualización de la conducta infractora, no explicitándose la naturaleza y materia a revisar, vulnerándose así el debido proceso, el racional y justo procedimiento, el derecho a la defensa, el principio de inocencia y los derechos de los contribuyentes establecidos en el artículo 8 bis del Código Tributario, siendo este último un nuevo estándar para la administración tributaria.

Dirección Regional de Talca del SII con XXXXX

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule - 05.12.2013

El Tribunal Tributario y Aduanero de Talca anuló el acta de denuncia, conforme al procedimiento general para la aplicación de sanciones, en que se imputaba la falsedad ideológica de ocho facturas de dos supuestos proveedores. En primer término, el tribunal señaló que en los casos de infracción tributaria que conlleva la aplicación de una sanción pecuniaria, la carga de la prueba corresponde al SII, en virtud de la presunción de inocencia establecida como garantía constitucional en el marco del derecho penal. Respecto al tema de fondo, se concluyó que no fue acreditada la falsedad de las facturas, toda vez que tanto el denunciado como el proveedor reconocieron la efectividad de las operaciones y de

su pago en efectivo, no siendo desacreditados estos hechos durante el juicio. Asimismo, se indicó que resulta habitual en el rubro de la compra y venta de fruta de temporada que se efectúe el pago en efectivo, estableciendo que las normas de prevención dispuestas en el artículo 23 N° 5 de la Ley del IVA, establecen un beneficio para el contribuyente y no una obligación, en cuanto a la forma de acreditación del pago efectuado y la procedencia del crédito fiscal.

**Dirección Regional de La Serena del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Coquimbo -
31.01.2014**

El Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena acogió una reclamación deducida en contra de diversos giros emitidos por el SII. El tribunal consideró que los giros no eran válidos por haberse omitido trámites esenciales establecidos en la ley, toda vez que el SII no se encontraba facultado para emitir los mencionados giros, al no configurarse ninguna de las causales que le permiten obviar la emisión previa de una liquidación. Además, se concluyó que los contribuyentes tienen el derecho de rectificar sus declaraciones de impuestos, siendo un acto voluntario, resultando improcedente admitir que este tipo de declaraciones puedan ser tácitas. Por último, se dio por establecido que los plazos del artículo 59 del Código Tributario no fueron respetados y, en consecuencia, había caducado la facultad del SII para obrar de este modo.

**Dirección Regional de Concepción del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío-Bío - 18.02.2014**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción rechazó el reclamo interpuesto por el contribuyente, en virtud de su total inactividad probatoria y su falta de argumentación para sustentar la acción interpuesta. Con todo, el sentenciador aclaró que las causales de reclamo del avalúo fiscal de bienes raíces son taxativas, consagradas en el artículo 149 Código Tributario, y no contemplan la desproporción del valor comercial en relación al avalúo fiscal del inmueble.

**Dirección Regional de Concepción del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío-Bío - 19.02.2014**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción rechazó el reclamo deducido en contra de un giro emitido por una multa, generada por haberse presentado fuera de plazo la declaración jurada N° 1886. El contribuyente no discutió la presentación fuera de plazo de la mencionada declaración, sino que esgrimió la nulidad de la notificación del giro y la consideración de este acto como arbitrario e ilegal. El tribunal desestimó ambos argumentos. Respecto de la nulidad de la notificación, señaló que el Código Tributario no contiene normas que regulen en particular la nulidad de los actos administrativos tributarios, por ende, es preciso remitirse a las normas de la Ley N° 19.880, en especial al artículo 13 de dicha ley, que prescribe que el vicio afecta la validez del acto administrativo cuando recae en algún requisito esencial del mismo y genera perjuicio. En el caso en comento, si bien la sociedad reclamante no fue notificada correctamente, el contribuyente pudo ejercer oportunamente su derecho a deducir el correspondiente reclamo, tanto por los vicios de forma, como de fondo. En cuanto a la consideración del giro como arbitrario e ilegal, el sentenciador señaló que el SII ostenta potestades fiscalizadoras conforme al inciso primero del artículo 6 Código Tributario, y sancionadoras, de acuerdo al artículo 6 letra B) número 3 del referido código. No obstante, estas últimas facultades se encuentran más acotadas a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322. Con todo, se concluyó que el legislador facultó al SII para exigir a ciertos contribuyentes la presentación de la declaración jurada N° 1886 y su incumplimiento cumple con la hipótesis normativa del artículo 97 N° 1 del Código Tributario.

**Dirección Regional de Concepción del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío-Bío - 25.02.2014**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción acogió en parte un reclamo interpuesto en contra de una modificación del avalúo de un inmueble. El sentenciador modificó la determinación de la superficie del terreno, por cuanto el SII reconoció que la superficie del terreno efectivamente había disminuido. Sin embargo, se rechazó el reclamo respecto a la aplicación de sobretasa, toda vez que esta situación no se encuentra dentro de las causales a las que se refiere el artículo 149 del Código Tributario, no siendo reclamable por el procedimiento de reclamo de avalúos de bienes raíces, sino que por el procedimiento general de reclamaciones.

Dirección Regional de La Serena del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo -
26.04.2014

El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo acogió un reclamo deducido por un contribuyente tras la negativa del SII de devolverle oportunamente los antecedentes que se encontraban en su poder, producto de una fiscalización. El contribuyente esgrimió que la mencionada negativa del SII vulneraba lo dispuesto en los numerales 6 y 8 del artículo 8 bis del Código Tributario, además del artículo 19 N° 24 de la Constitución Política de la República. El tribunal determinó que el SII no tenía derecho a retener los documentos proporcionados por el contribuyente, ya que había concluido la etapa de auditoría, entendiéndose que ésta terminaba con la liquidación, acorde a los propios pronunciamientos anteriores del SII. Así, esta conducta vulneraría los derechos protegidos en el artículo 8 bis del Código Tributario, no habiéndosele permitido al contribuyente ejercer una adecuada defensa. Esta sentencia fue posteriormente apelada ante la Ilustrísima Corte de Apelaciones de La Serena, confirmándose el fallo de primera instancia.

Dirección Regional Metropolitana Santiago Norte del SII
con XXXXX
Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana -
15.05.2014

El Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana rechazó un reclamo de vulneración de derechos presentado por un contribuyente, en contra de una resolución del SII que rechazó la petición administrativa de modificación de avalúo de un terreno y su construcción. El contribuyente señaló que el nuevo avalúo del mencionado terreno y su construcción resultaba contrario al artículo 19 N° 20 y N° 24 de la Constitución Política de la República. El tribunal rechazó el reclamo, sin pronunciarse sobre el fondo del asunto, debido a que el procedimiento por vulneración de derechos utilizado por el contribuyente no es la vía idónea para reclamar sobre esta materia, pues debió haberse seguido el procedimiento de reclamo de avalúos de bienes raíces.

**Dirección Regional de Valparaíso del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso - 14.08.2014**

El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Valparaíso acogió un reclamo presentado por un contribuyente en contra de una resolución del SII que había denegado una devolución al contribuyente por concepto de pago provisional de utilidades absorbidas (PPUA). La negativa del SII se basó en que el contribuyente no habría acreditado suficientemente la existencia de la pérdida tributaria y créditos que justificarían la devolución. El tribunal acogió el reclamo en consideración al artículo 59 del Código Tributario, el cual establece un plazo fatal de caducidad de 12 meses, contados desde la respectiva solicitud, que limita al SII para fiscalizar y resolver las peticiones relacionadas con la devolución por concepto de PPUA, y en atención a lo dispuesto por el numeral 8 del artículo 8 bis del Código Tributario.

**Dirección Regional de Temuco del SII con XXXXX
Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía -
04.09.2014**

El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía acogió en parte un reclamo deducido en contra de liquidaciones de impuestos relativas a IVA por utilización de crédito fiscal, y relativas a los Impuestos de Primera Categoría y Global Complementario por haber el SII ejercido la facultad de tasación señalada en el artículo 35 de la LIR. El contribuyente arguyó que el SII practicó una tasación vulnerando el inciso segundo del artículo 21 del Código Tributario, debido a que se habría prescindido de los antecedentes acompañados por el contribuyente. Sin embargo, en esta sentencia, se confirmaron las liquidaciones relativas a IVA debido a que el contribuyente no habría acreditado, mediante la documentación exigida en conformidad a la ley, la existencia de crédito fiscal. Por su parte, el sentenciador dejó sin efecto la liquidación referida a los Impuestos de Primera Categoría y Global Complementario debido a que el SII habría infringido el principio de legalidad al aplicar en su liquidación el artículo 35 de la LIR. Funda lo anterior, en que al tasar la base imponible, conforme a las utilidades de “contribuyentes que giren en el mismo rubro”, no lo habría hecho según el giro principal del contribuyente, de modo que el SII habría actuado con exceso de sus atribuciones legales vulnerando el principio de legalidad, debido a que se habría apartado del texto del artículo 35 antes citado.

**Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur del SII con XXXXX
Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana -
12.09.2014**

El Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana acogió parcialmente un reclamo deducido en contra de una liquidación producto de una declaración incompleta de impuestos y en la cual el SII detectó inconsistencias. La liquidación hacía alusión a las partidas “otros intereses percibidos o devengados” y “renta de fuente extranjera”, las cuales fueron anuladas, confirmando lo sostenido por el contribuyente, en cuanto a que efectivamente no constituían ingresos de éste. En segundo lugar, respecto de las diferencias relativas a la venta de bienes raíces, en virtud de la aplicación de los artículos 20 N° 5, 17 N° 8 letra b) y 18 de la LIR, en este caso sólo constituiría renta el mayor valor obtenido en su venta, y aplicando lo señalado en el Oficio N° 1369 de fecha 4 de abril de 2013, el valor a descontar de la venta del bien raíz del contribuyente, es el valor libro del mismo, interpretación que pese a no ser vinculante para el sentenciador si lo sería para el SII, y por lo tanto procedería acoger el reclamo a este respecto. Finalmente, respecto de otra liquidación que hacía relación con la improcedencia de rebajar de la renta bruta, ciertos costos y/o gastos necesarios para producirla, el sentenciador declaró que sobre los contribuyentes pesa la obligación de declarar y acreditar sus impuestos ante el SII, no siendo aceptable que justifique la omisión de esta obligación en hechos fortuitos, como lo sería la ineficiencia de un contador, tal como ocurre en el caso en comento, procediendo a rechazar el reclamo a este respecto. Además, establece que es en sede administrativa en donde corresponde rectificar los errores incurridos en una declaración anual de impuesto a la renta, y no en sede judicial.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

OFICIOS RENTA

ORD. N° 2722, DE 30.12.2013

El SII se pronuncia sobre el tratamiento tributario de los desembolsos y provisiones de los fondos de inversión, en cumplimiento de la obligación de garantía impuesta por el Artículo 18 de la Ley General de Urbanismo y Construcciones, en virtud de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.190. En primer término, se debe tener claridad que las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.190 al artículo 5 de la Ley N° 18.815, que regula los fondos de inversión, establecen que a partir del 1 de enero de 2012, tanto los fondos de inversión públicos como los privados constituidos de conformidad con la Ley N° 18.815, ya no tienen permitidas las actividades e inversiones inmobiliarias, y de incurrir en desembolsos destinados o relacionados con las mismas, deberán tributar por ellos con el impuesto único del inciso tercero del artículo 21 de la LIR. A pesar que el SII indica que no tiene competencia para emitir un pronunciamiento, señala que en cuanto se cumplan los requisitos legales al efecto, los desembolsos que se efectúen en cumplimiento de la mencionada obligación de garantía podrán rebajarse para determinar la tributación que corresponda, inclusive los efectuados durante el proceso de liquidación, en la medida que en este último caso se trate de activos inmobiliarios que antes del 1 de enero de 2012 ya se habían terminado de construir, no estando, por tanto tales desembolsos afectos al impuesto del artículo 21 de la LIR por el solo hecho de haberse efectuado.

ORD. N° 2702, DE 30.12.2013

El SII da cuenta del tratamiento tributario de los fondos de inversión, luego de su disolución y pendiente su liquidación total con ocasión de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.190. En primer término, se debe tener claridad que dichos fondos constituyen patrimonios de afectación, definidos en el artículo 1 de la Ley N° 18.815 y, en consecuencia, una vez disueltos y por el solo ministerio de la ley, se extingue la afectación y los bienes que componen el fondo pasan a formar una comunidad sujeta a liquidación conforme la señalada Ley N° 18.815. La subsistencia de la personalidad jurídica durante la liquidación, además de ser un efecto otorgado por la ley a casos particulares, dice relación con entidades con personalidad jurídica y no hay regla expresa que permita aplicar, en carácter supletorio y general, las reglas sobre liquidación de sociedades colectivas dispuestas en los artículos 408 a 418 del Código de Comercio. La comunidad que se forma no mantiene el régimen contenido en el Título V de la Ley N° 18.815, debido a que ese régimen de excepción se establece precisamente a favor del fondo de inversión, rigiéndose por lo tanto por las normas tributarias de carácter general, sin perjuicio del tratamiento dispuesto en el artículo 32 de la Ley N° 18.815.

ORD. N° 2594, DE 16.12.2013

En este dictamen el SII se pronuncia sobre ciertos aspectos de la tributación de los contribuyentes declarados en quiebra. Al respecto, se debe realizar una importante distinción, respecto a la existencia o no de continuidad del giro por parte del síndico, ya sea provisional o efectiva. En el caso que exista tal continuidad, ello tiene una serie de consecuencias: i) la empresa puede generar un gasto necesario para producir renta y en consecuencia generar pérdidas tributarias, por aquellos resultados derivados de las transacciones realizadas con posterioridad a la declaración de quiebra y, asimismo, por aquellos resultados derivados de las transacciones realizadas con anterioridad a la declaración de quiebra, respecto de los ingresos obtenidos con posterioridad a ella; ii) los intereses que generan los depósitos a plazo o las inversiones en fondos mutuos que realizan los síndicos con dineros que produce la realización de los bienes, deben ser reconocidos como ingresos brutos de la empresa en quiebra, sin perjuicio de la deducción de los gastos necesarios para producir la renta en que ésta haya incurrido; iii) los honorarios del síndico y los gastos de administración de la quiebra pueden ser deducidos como gastos necesarios para producir renta, generando inclusive pérdidas tributarias y consecuentemente

la posibilidad de solicitar la devolución de los pagos provisionales por utilidades absorbidas, cuando así corresponda; y iv) el remanente de crédito fiscal IVA que tiene un contribuyente antes de que sea declarada su quiebra, puede ser imputado al débito fiscal generado con motivo de la realización directa de bienes de la quiebra por el síndico, o durante la continuación provisional o efectiva del giro. En caso contrario, es decir, que no exista continuidad de giro, las consecuencias son las siguientes: i) no es posible efectuar deducción de gastos tanto con anterioridad, como con posterioridad a la declaración de quiebra, toda vez que procede el aviso de término de giro; y ii) respecto a los intereses que generan los depósitos a plazo o las inversiones en fondos mutuos que realizan los síndicos con dineros que produce la realización de los bienes, el síndico mantiene la obligación de presentar la declaración anual de impuestos a la renta sobre dichos ingresos, sin perjuicio de que pueda deducir los gastos generados por la empresa después de su declaración de quiebra.

ORD. N° 2591, DE 16.12.2013

El SII ratifica el criterio respecto a que el donatario que no califique como beneficiario de la franquicia tributaria contenida en el artículo 46 del D.L. N° 3.063 de 1979, no altera la naturaleza jurídica de una donación efectuada a alguna de las entidades donatarias a que se refiere dicha disposición legal. En atención a lo anterior, en la medida que el donatario cumpla con todos los requisitos legales y reglamentarios, la donación será un ingreso no constitutivo de renta para éste y estará exenta de todo impuesto y del trámite de insinuación.

ORD. N° 2525, DE 05.12.2013

El SII se pronuncia sobre la forma de tributación de las sociedades inmobiliarias. Las sociedades de este tipo en la medida que su renta provenga de rentas de bienes raíces, ya sean éstos agrícolas o no agrícolas, se clasifican en el N° 1 del artículo 20 de la LIR. No obstante, el hecho aislado y esporádico de obtener rentas de capitales mobiliarios que generen intereses -en la medida que la sociedad no destine su capital de trabajo a la inversión y se trate únicamente de la adquisición de estos capitales mobiliarios en forma transitoria, para los efectos de evitar que los flujos de caja de la empresa pierdan valor-, no la convierte en sociedad de inversión, sino que mantiene su identidad de sociedad inmobiliaria, al demostrar que la inversión generadora de los intereses forma parte de su patrimonio.

Todo lo anterior, tiene como consecuencia que las rentas provenientes de intereses se entienden comprendidas en el N° 1 del artículo 20 de la LIR y se beneficiarán por la exención del Impuesto de Primera Categoría del N° 4 del artículo 39 de la LIR, en la medida que corresponda a las rentas especificadas en tal artículo.

ORD. N° 2519, DE 05.12.2013

En este dictamen se hace referencia a la calificación de donatario hábil establecido en el N° 7, del artículo 31 de la LIR. En esta norma se otorga un beneficio tributario a los contribuyentes de Primera Categoría que declaran renta efectiva, consistente en posibilidad de rebajar dicha donación como gasto de la base imponible del impuesto de dicha categoría que les afecta, en cuanto no excedan del 2% de la renta líquida imponible de la empresa o del 0,16% del capital propio de la empresa al término del ejercicio correspondiente. Además, en concordancia con la norma legal citada y el artículo 17 N° 9 de la LIR, los donatarios están liberados del trámite de la insinuación y exenta la donación de toda clase de impuestos. Las donaciones sujetas al beneficio anterior son aquellas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o públicos. A través de los Oficios N°s 3.988 de 2005, y 1.226 de 1996, se ha precisado la expresión “instrucción”, determinando, en primer término que debe entenderse como la acción de enseñar, doctrinar, etc. En segundo término, se aclara que tales programas pueden ser desarrollados, tanto como por la institución donataria, como por otras entidades. Por último, este oficio señala que el vocablo “instrucción” comprende no sólo aquellas materias contempladas en planes obligatorios de enseñanza básica o media gratuita, técnica, profesional o universitaria, sino también otras distintas, pero necesarias para la formación integral de los estudiantes. El SII por tanto concluye que de realizar cursos de capacitación, charlas y otras vinculadas al deporte, podría calificar como donatario hábil.

ORD. N° 2518, DE 05.12.2013

El SII reitera los requisitos para la aplicación de la presunción de derecho, establecida en el N° 6 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, que fija como interés de la operación el 5% del monto de cada cuota y aplica sobre éste el impuesto adicional con tasa 35%. De acuerdo con lo establecido en el Oficio N° 3.588 de 2009, los requisitos para hacer valer tal presunción

consisten en que: i) las cantidades que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país, deben efectuarse por el arrendatario en cumplimiento de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra, en consideración al valor normal que tengan los bienes respectivos en el mercado internacional y; ii) el contrato de arrendamiento debe recaer sobre un bien de capital importado, susceptible de acogerse al sistema de pago diferido de tributos aduaneros. En el caso mencionado en el oficio no se trata de un contrato de arrendamiento, sino que la causa es la adquisición previa del bien por parte del contribuyente (operación de “leaseback”), no siendo aplicable la presunción de rentas mencionada, debiendo ser clasificada tal renta en el inciso primero del artículo 60 de la LIR (35% Impuesto Adicional).

ORD. N° 2339, DE 29.10.2013

El SII se pronuncia sobre la fecha a partir de la cual las administradoras de fondos de pensiones (“AFPs”) deben retener el Impuesto Único de Segunda Categoría, respecto a los casos excepcionales, en los cuales procede la devolución del remanente de la cuenta de capitalización individual, originado por la desafiliación del Sistema de Pensiones del D.L. N° 3.500, de 1980. El inciso final, del artículo 2 de la Ley N° 18.225, establece la devolución del remanente mencionado y tal como se establece el Oficio N° 2.986, de fecha 31.10.2012, tales sumas pierden su carácter previsional y se deben afectar con el Impuesto Único de Segunda Categoría de los artículos 42 N° 1 y 43 N° 1 de la LIR. En virtud lo anterior, y conforme al N° 1, del artículo 74 de la LIR, las AFPs se encuentran obligadas a practicar la retención del referido impuesto, encontrándose vigente esta obligación desde que entró en vigor lo dispuesto en el mencionado inciso final, del artículo 2 de la Ley N° 18.225.

ORD. N° 2337, DE 29.10.2013

En este oficio el SII hace referencia a los efectos tributarios que se derivan de la adquisición de la totalidad de los derechos sociales de dos sociedades por parte de un fondo de inversión privado (FIP). En primer término, cabe señalar que, en virtud de lo establecido en el artículo 1 de la Ley N° 18.815, un FIP es un patrimonio integrado por aportes de personas naturales y jurídicas para su inversión en los valores y bienes que dicha ley permite, que es administrado por una sociedad anónima por cuenta y riesgo de los aportantes y sobre el cual, tal como se ha sostenido en los oficios N°s

1.091 y 1.836, ambos de 2005, recaen obligaciones tributarias que deben ser cumplidas por la sociedad administradora. La adquisición del total de los derechos sociales de una sociedad de inversión no corresponde a una figura de fusión, sino que corresponde a una causal de disolución de dichas sociedades, toda vez que el FIP no es una sociedad, sino que un patrimonio de afectación. En atención a lo anterior, las sociedades de inversión que se disuelven, deberán dar aviso de término de giro al SII, conforme a lo establecido en el artículo 69 del Código Tributario y deberán considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades determinadas a esa fecha, en la forma prevista en el artículo 14, A), N° 3, c), de la LIR, o en el inciso segundo, del artículo 14 bis de la LIR, según corresponda, incluyendo las del ejercicio, aplicándose la tributación que regula el propio artículo 38 bis del mismo cuerpo legal.

ORD. N° 2159, DE 03.10.2013

El SII reitera los elementos a considerar para calificar la habitualidad en la enajenación de acciones efectuada por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. A través de diversos oficios, tales como el N° 1.720 de 2009 y el N° 302 de 2012, entre otros y de la Circular N° 158, de 1976, el SII se ha referido a ciertos elementos de juicio de tipo general que deben tenerse presentes para concluir si existe o no habitualidad en la enajenación de acciones. Cabe mencionar que, en virtud de lo establecido en el inciso segundo del artículo 18 de la LIR, el SII debe considerar el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate. La calificación de habitualidad resulta importante, toda vez que el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones, se afectará con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, o bien, con el Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, dependiendo de la calificación de habitualidad del contribuyente, entre otros requisitos. Para el caso particular, el SII señala que no se trataría de una operación habitual.

ORD. N° 2158, DE 03.10.2013

En este dictamen el SII aclara los supuestos que dan origen a la aplicación de la norma de excepción, contenida en el inciso final del artículo 10 de la LIR (ventas indirectas). El inciso tercero del artículo 10 de la LIR establece ciertas hipótesis en que la enajenación es considerada como un hecho gravado con Impuesto Adicional. No obstante lo anterior, tal como

se mencionó, existe una norma de excepción contenida en el inciso final del artículo 10 de la LIR, la cual requiere la concurrencia de dos requisitos copulativos para que la enajenación referida no sea considerada como un hecho gravado con Impuesto Adicional y, en consecuencia, el SII no pueda aplicar la facultad de tasación que contempla el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario. Dichos requisitos son: i) que la enajenación en el exterior se efectúe en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, según la definición del artículo 96 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores; y ii) que en dichas enajenaciones no se haya generado una renta o un mayor valor para el enajenante, determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 58 N° 3 de la LIR, norma que contempla dos modalidades para la determinación del mayor valor, entregando su elección al enajenante.

ORD. N° 2157, DE 03.10.2013

El SII determina la forma en que se deben reconocer para efectos tributarios, los ingresos derivados de bienes enajenados o prometidos enajenar, que a la fecha del balance respectivo no hubieren sido adquiridos, producidos, fabricados o contruidos totalmente por el enajenante. Esta situación se encuentra regulada expresamente en el inciso tercero del artículo 30 de la LIR y en las instrucciones impartidas por el SII mediante la Circular N° 4, de 1977. En atención a lo anterior, junto con reconocerse el ingreso respectivo, debe estimarse el costo directo que el contribuyente haya presupuestado o tenido presente al momento de celebrar el respectivo contrato. En todo caso, el valor de la enajenación o promesa deberá arrojar una utilidad estimada de la operación que diga relación con la que se ha obtenido en el mismo ejercicio respecto de las demás operaciones; todo ello sin perjuicio de ajustar la renta bruta definitiva de acuerdo al costo directo real en el ejercicio en que dicho costo se produzca.

ORD. N° 2156, DE 03.10.2013

En este oficio el SII se pronuncia, por un lado, sobre la procedencia de la facultad de tasación contemplada en el artículo 64 del Código Tributario, en el caso de una reestructuración de una entidad extranjera que traslada las acciones que posee en una sociedad chilena a otra sociedad extranjera, y por otro lado, sobre la procedencia de practicar la retención establecida en el artículo 74 N° 4 de la LIR. Respecto al primer punto, al no cumplirse según el SII el supuesto básico exigido por el inciso quinto del artículo 64

del Código Tributario, esto es que los efectos tributarios se produzcan y agoten íntegramente en el país, es posible ejercer la facultad de tasación establecida en el inciso tercero de la referida norma en este caso. En cuanto al segundo punto, una vez cumplidos los supuestos que el artículo 74 N° 4 establece, el adquirente de las acciones deberá practicar la retención cuando corresponda, toda vez que la ley no distingue si las operaciones se han efectuado entre personas no residentes en el país.

ORD. N° 2153, DE 03.10.2013

El SII hace referencia a la situación tributaria de los retiros en exceso existentes en una sociedad de responsabilidad limitada que es absorbida por otra compañía relacionada. Según lo establecido en el artículo 17 N° 7 de la LIR, no constituirá renta la devolución del capital aportado a la sociedad, así como sus reajustes, siempre que no correspondan a utilidades tributables capitalizadas que deban pagar los impuestos de la LIR, todo ello, en el marco de una devolución formal de capital que cumpla con los requisitos que establece dicha disposición y el artículo 69 del Código Tributario, o bien, al término de giro de la sociedad. Este oficio se enmarca en este último supuesto, cual es el término de giro de la sociedad, debiendo distinguir dos situaciones: i) si los retiros resultaron imputados a utilidades de balance o financieras que exceden las tributables o no tributables, se debe distinguir si el socio es una persona obligada o no a llevar contabilidad. En el primer caso, tales cantidades deben quedar registradas como utilidades financieras o de balance en la empresa o sociedad receptora, sin que deban quedar anotadas o registradas en su FUT o FUNT. En el segundo caso, es decir, cuando el socio no se encuentra obligado a llevar contabilidad, no se afectará con impuesto alguno; y ii) si los retiros resultaron imputados al capital aportado a la empresa o a sus reajustes, se debe realizar la misma distinción anterior, respecto si el socio es una persona obligada o no a llevar contabilidad. En el primer caso, dichas cantidades deberán ser registradas disminuyendo el valor de la inversión realizada en la sociedad fuente, atendido que adoptan el carácter de una devolución de capital, no afectándose con ningún impuesto. En el segundo caso, es decir, cuando el socio no se encuentra obligado a llevar contabilidad, sucede lo mismo que en caso anterior, por lo que el flujo en cuestión no se afectará con impuesto alguno.

ORD. N° 2152, DE 03.10.2013

En este dictamen el SII se pronuncia sobre la procedencia de la deducción como gasto necesario de desembolsos efectuados en cumplimiento de los términos de un contrato, a raíz de diversos hurtos producidos en cajeros automáticos bajo la custodia del contribuyente, realizados por empleados de esta misma empresa de transporte de valores. El SII establece que para la deducción de tales desembolsos, éstos deben ser necesarios para producir la renta. En el caso en cuestión, se trata de gastos evitables atendido el actuar poco diligente del contribuyente, toda vez que la empresa no detectó el supuesto hurto de sus empleados por un lapso aproximado de un año. No obstante lo anterior, y en concordancia con el artículo 31 N° 3 de la LIR, procederá la deducción como gasto, en cuanto se relacionen con el giro del negocio, al acreditar fehacientemente que las pérdidas sufridas por la empresa provienen de delitos contra la propiedad.

ORD. N° 2151, DE 03.10.2013

El SII se pronuncia sobre el tratamiento tributario de las sumas pagadas por la adquisición del derecho de usufructo sobre bienes raíces por un plazo determinado, ratificando lo establecido en el Oficio N° 2.360 de 1992. Por lo tanto, el precio pagado por el derecho de usufructo, debe considerarse como activo intangible y no como un gasto diferido de la misma, por lo que sólo podrá cargarse al resultado tributario al momento de enajenar dicho bien, deduciéndolo como costo, o bien, si esto no ocurre, cuando pierda totalmente su valor económico, siendo en ese momento procedente su castigo de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 31 de la LIR.

ORD. N° 2149, DE 03.10.2013

El SII aclara, respecto del artículo 107 de la LIR, algunos requisitos establecidos para que no constituya renta el mayor valor obtenido en la enajenación de cuotas de fondos mutuos, cuyas inversiones consistan en valores con presencia bursátil, o de cuotas de fondos mutuos con presencia bursátil. En primer término, en relación a las letras d) de los numerales 3.1) y 3.2) del referido artículo, y en atención a la finalidad que tuvo el legislador al incorporar este requisito –establecer de manera obligatoria que la totalidad de los intereses deban ser repartidos a los aportantes de manera casi automática, una vez que éstos han sido percibidos por el respectivo fondo–, el SII aclara que los intereses devengados en el ejercicio

respectivo pueden ser distribuidos en el mismo ejercicio y no únicamente en el ejercicio siguiente al año comercial en el que tales intereses fueron devengados,. En segundo término, respecto del requisito establecido en la letra c.2), del numeral 3.2, del artículo señalado, se aclara que la expresión “valores que generen periódicamente rentas” tiene relación con que su naturaleza sea susceptible de generar periódicamente rentas, aún cuando en los hechos pudiere no obtenerse dicha rentabilidad o incluso pudiere darse una situación de rentabilidad negativa. Por último, para cumplir el requisito establecido en inciso primero, de la letra e), del número 3.2), se consideran títulos con derecho a dividendos o a los beneficios a que se refiere dicha disposición, sólo aquellos respecto de los cuales el emisor, en cualquier forma, hubiere anunciado, declarado o acordado el reparto de dividendos u otra clase de beneficios previamente a la fecha de enajenación respectiva.

ORD. N° 2148, DE 03.10.2013

A raíz de una consulta realizada por un proveedor de softwares tributarios, en este dictamen el SII se refiere al tratamiento tributario de la pérdida determinada por un contribuyente que arrienda un bien raíz no agrícola, sujeto a contabilidad simplificada y, a la vez, a contabilidad completa, en base a otras actividades que desarrolla. Se instruye que para la medición del 11%, contemplado en N° 3 del artículo 39 de la LIR, se debe considerar la renta líquida efectiva anual, que es igual a la suma de las rentas percibidas o devengadas de los bienes raíces no agrícolas, menos los gastos necesarios incurridos para producir dichas rentas, conforme a las normas del artículo 31 de la LIR, ambos conceptos debidamente actualizados al término del ejercicio. De ello se sigue que en caso que conforme a dicho procedimiento se determine una renta inferior al 11% del avalúo fiscal de los bienes o una pérdida, tal resultado corresponde o se encuentra relacionado con actividades exentas del Impuesto de Primera Categoría. No obstante, según lo prescribe el N° 3 del artículo 39 de la LIR, la exención de las rentas inferiores al 11% del avalúo fiscal de los bienes sólo se aplica respecto del propietario o usufructuario que no sea sociedad anónima, sin perjuicio de que tributen con los impuestos Global Complementario o Adicional, en la oportunidad que corresponda. Respecto de la forma en que deben declararse las rentas exentas del Impuesto de Primera Categoría, pero afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, y las rentas afectas a ambos impuestos, se remite íntegramente a la Circular N° 97 de 1978.

ORD. N° 2147, DE 03.10.2013

El SII hace referencia al tratamiento tributario de los retiros en exceso. Los antecedentes que dan origen a este pronunciamiento consisten en la existencia de una sociedad de personas socia de otras dos sociedades de personas, en las que ha operado el término de giro. Estas últimas, al tener registradas pérdidas tributarias y habiéndose efectuado retiros por parte de la sociedad que su vez es socia, dichos retiros fueron calificados como retiros en exceso. El tratamiento tributario de estos retiros, con todos los antecedentes aportados, varía, dependiendo de las cantidades a las cuales han sido imputadas:

- i. Si los retiros resultaron imputados a utilidades de balance o financieras que exceden las tributables o no tributables, tales cantidades deben quedar registradas como utilidades financieras o de balance en la empresa o sociedad receptora, sin que deban quedar anotadas o registradas en su FUT o FUNT.
- ii. En virtud del artículo 17 N° 7 de la LIR, si dichos retiros resultaron imputados al capital aportado a la empresa o a sus reajustes, no deben afectarse con tributación, y tampoco deben quedar registradas en el FUT o FUNT, puesto que adoptan el carácter de devolución de capital y, como tal, sólo se disminuye el valor de la inversión realizada, representando el cambio de un activo (inversión) por otro (los bienes en que se haya materializado la devolución).

ORD. N° 2145, DE 03.10.2013

Después de una acabada descripción de una serie de pasos corporativos, que se pueden resumir como sigue: 1) sociedad extranjera A invirtió 200 en sociedad chilena (D.L. N° 600); 2) las acciones de la sociedad receptora fueron aportadas en la constitución de una SA Chilena en 150; 3) sociedad objeto de los aportes desea disminuir capital. El SII determina que conforme a lo dispuesto en el N° 7 del artículo 17 de la LIR, la devolución de capital y sus reajustes no constituirá renta, siempre que en la sociedad que efectúa dicha devolución no existan utilidades tributables, capitalizadas o no, que no hayan cumplido con la tributación con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, circunstancia esta última que corresponderá determinar en la instancia de fiscalización respectiva. En todo caso, como lo establece la citada norma legal, si en la empresa no existen utilidades tributables, pero se registran utilidades financieras o de balance retenidas en exceso de las tributables,

la devolución de capital se imputará a ellas, debiendo en tal caso tributar con los impuestos señalados, en la oportunidad que corresponda de acuerdo al artículo 14 de la LIR.

ORD. N° 2144, DE 03.10.2013

Este oficio ratifica el criterio establecido en el Oficio N° 324 de 1990, sobre los efectos tributarios del canje de acciones por ADRs. No obstante, la situación que se plantea no se encuentra afecta al impuesto a la renta, toda vez que no constituye una enajenación, sino que sólo existe una sustitución de documentos. Por lo tanto, la tributación queda pendiente hasta el momento en que el titular de los ADRs proceda a su canje por las acciones que representa y enajene dichas acciones.

ORD. N° 2058, DE 26.09.2013

En este oficio la Subsecretaría de Energía, en atención a sus necesidades internas, plantea que requiere adquirir una herramienta computacional, la cual sólo es desarrollada por una empresa brasileña. Al respecto, el SII se pronuncia sobre el tratamiento tributario de: i) la cesión de licencia básica de uso del software y; ii) los servicios de tipo técnico y asistencia técnica. El SII se remite al Convenio entre la República de Chile y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta, por cuanto el servicio queda comprendido en la definición de regalías, establecido en artículo 12 del mencionado convenio. Por lo tanto, respecto a la licencia, servicio y asistencia técnica, las rentas procedentes de dichas prestaciones pueden ser gravadas por el Estado de donde proceden, pero con el límite del 15% del importe bruto de ellas. Cabe precisar, respecto del software, por corresponder a uno de tipo estándar, correspondería aplicar la exención prevista en el inciso primero del artículo 59 de la LIR. Por último, para que proceda la rebaja, la empresa brasileña debe cumplir con lo estipulado en el inciso undécimo del N° 4 del artículo 74 de la LIR.

ORD. N° 2000, DE 12.09.2013

Toda persona natural o jurídica que da término a su giro comercial o industrial debe cumplir una serie de requisitos, establecidos en el artículo 69 Código Tributario. Entre ellos, se encuentra pagar el impuesto correspondiente, hasta el momento del balance final, dentro de los dos meses

siguientes al término del giro de sus actividades. Por lo tanto, el plazo para pagar el impuesto único establecido en el artículo 38 bis es el expresado anteriormente y consecuentemente, el plazo de prescripción del SII para liquidar un impuesto, revisar cualquier deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, comienza desde la expiración del plazo de dos meses señalados. En los antecedentes presentados en este caso se señala que se han recibido varias solicitudes de condonación de multas e intereses, por aplicación del impuesto único establecido en el artículo 38 bis de la LIR, peticiones que producen como efecto la interrupción del plazo de prescripción, toda vez que equivalen a un reconocimiento de la obligación tributaria. Por último, en este dictamen se confirma la aplicación de la tasa del 35%, reajustado según lo establecido en el inciso segundo del artículo 72 de la LIR y en caso de no pago del impuesto, se aplica el reajuste e intereses establecidos en el artículo 53 del Código Tributario y las multas dispuestas por el N° 1 y N° 2 del artículo 97 del mismo código.

ORD. N° 1621, DE 26.07.2013

En este oficio el SII se pronuncia acerca de dos temas. El primero se relaciona con la tributación de la importación de monedas acuñadas en plata, platino y paladio, por los entes oficiales de los Estados Unidos de América y de Canadá y, en segundo término, con la tributación de la venta y comercialización dentro del territorio nacional de dichas monedas. Respecto al primer aspecto, se debe distinguir según el tipo de impuesto: i) en el caso del IVA se gravará, en medida que no se verifique el cumplimiento de los requisitos para la aplicación del arancel 0 de los Tratados de Libre Comercio pertinentes y; ii) en el caso del Impuesto a la Renta, sólo se gravarán con Impuesto Adicional las monedas acuñadas en platino, en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 letra a) de la LIR. En relación al segundo tema, el SII ha señalado que las operaciones de cambios internacionales, definidas en el artículo 39 inciso segundo de la Ley N° 18.840, no configuran una venta gravada con IVA, en la medida que se trate de venta de divisas de curso legal ubicadas en el territorio nacional, para lo cual se deben cumplir dos requisitos: ser emitida por un Estado extranjero y con obligación de aceptación como medio de pago en dicho Estado. Lo anterior es sin perjuicio de la aplicación de las normas generales tributación establecidas en la LIR, sobre la renta o mayor valor que se pueda generar en las mencionadas operaciones de enajenación.

ORD. N° 85, DE 14.01.2014

El SII sostuvo que el precio pactado en el contrato de transporte de gas por medio de un gasoducto, celebrado entre XXX S.A y TTT tendría el carácter de flete, para los efectos de la exención de Impuesto Adicional que beneficia ciertos servicios prestados en el extranjero, conforme a lo establecido en el N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR. Mediante el oficio N° 1.318 de 2009, el SII señaló que de acuerdo a lo establecido en el artículo 2013 del Código Civil, el término “flete” utilizado por el citado artículo, debe ser entendido como el precio convenido por transportar o hacer transportar una cosa de un paraje a otro, y teniendo en cuenta que el referido acto corresponde a un contrato de transporte de gas, no existe duda que el precio pactado tendría el carácter de flete.

ORD. N° 186, DE 31.01.2014

El SII indicó, respecto al ejercicio de una opción de compra de acciones, que la renta para el adquirente de dichas acciones no se genera inmediatamente, aún cuando al momento de ejercer la opción se pague el precio estipulado en el contrato de opción y éste sea inferior al valor comercial de las acciones. Así, la tributación corresponde ser aplicada al momento en que se enajenan las acciones, siempre que se genere un mayor valor o utilidad con motivo de tal operación. No obstante lo anterior, se debe tener en cuenta lo establecido en el artículo 8 de la Ley N° 20.544, que Regula el Tratamiento Tributario de los Instrumentos Derivados, respecto a que si el tomador de una opción declara sus rentas efectivas en la primera categoría, según contabilidad completa, en tanto mantenga la opción vigente, deberá valorizar el respectivo contrato a su valor justo o razonable determinado al cierre de cada ejercicio.

ORD. N° 187, DE 31.01.2014

Respecto de una sociedad anónima cerrada que pretende corregir su escritura de constitución, realizada en el año 2008, con el propósito de valorizar el aporte de los paquetes accionarios a su justa dimensión, toda vez que fueron subvalorados, el SII aclara, con el único propósito de instruir sobre los aspectos tributarios a considerar, lo establecido en el artículo 1707 del Código Civil, concluyendo que el efecto de dicha corrección alcanzará al Fisco, en su calidad de tercero, sólo en el caso que éste tome razón al margen de la escritura matriz y también en la copia en cuya virtud obró, produciendo sus efectos a partir de la fecha de la

inscripción al margen de la escritura matriz. Por último, el SII deja intacta la posibilidad de impetrar sus facultades de fiscalización establecidas en los artículos 64 del Código Tributario y 17 N° 8 de la LIR. En cuanto a la consulta, referida a la posibilidad de aplicar, tanto para la sociedad, como para los accionistas, lo establecido en el artículo 107 de la LIR, el SII aclara que dicha norma legal no sería aplicable, ya que ampara las enajenaciones de acciones de sociedades anónimas abiertas, que hayan sido adquiridas bajo las modalidades que contempla y que, a su vez, se enajenen cumpliendo los requisitos que ésta exige.

ORD. N° 188, DE 31.01.2014

En el Oficio N° 264 de 2006 se distingue el tratamiento tributario aplicable a los contratos de “Joint Venture”. En algunos casos, constituye una verdadera sociedad de hecho o comunidad regida por las reglas de estas últimas y en otros, una persona, actuando en calidad de “operador”, asume el carácter de mandatario de modo que, en relación con el IVA, cada partícipe tiene su propio débito fiscal contra el cual imputar el IVA registrado en la “factura-liquidación” que emite el operador. El SII califica al Joint Venture, consultado en este oficio, como un operador, en calidad de mandatario. El supuesto de hecho, en este dictamen, es que el Estado de Chile suscribió con los contratistas, XXX SpA y Enap, tres contratos especiales de operación para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos. Los contratistas, a su vez, celebraron tres acuerdos de actuación conjunta, pretendiendo que sean calificados como Joint Ventures y que la asociación entre los partícipes del contratista no sea considerada como un contribuyente separado. Al respecto, el SII se pronuncia sobre tres temas: i) la tributación de los partícipes del contratista; ii) los acuerdos de operación conjunta celebrados; y iii) el IVA y el impuesto específico al petróleo diesel. Respecto al primer tema, lo trascendental es tener claridad en que cada partícipe mantiene su calidad de contribuyente individual, llevando contabilidad en forma absolutamente separada de la contabilidad que lleve el operador. En relación al segundo tema y teniendo en cuenta lo anterior, el operador deberá llevar la contabilidad por el total de los costos y/o gastos incurridos en las etapas de exploración y explotación que se desarrollen conjuntamente, registrando los traspasos de dichos gastos y costos que se hagan a los partícipes. El operador deberá confeccionar por separado y remitir a cada partícipe una liquidación mensual sobre los gastos incurridos. Respecto al tercer tema, como se dijo anteriormente, cada partícipe podrá imputar a su débito fiscal el Impuesto IVA registrado

en la liquidación y también podrá hacer uso del crédito fiscal generado en la etapa exploratoria del Contrato Especial de Operación Petrolera, cuando según dicho contrato, el 100% de las inversiones que se realizan por el mismo partícipe en el período de exploración sean de su cargo. El impuesto específico al petróleo diesel podrá ser recuperado como crédito fiscal del IVA determinado por el período tributario correspondiente, de acuerdo a lo establecido en los artículos 6 y 7 de la Ley N° 18.502 y el decreto del Ministerio de Hacienda N° 311 de 1986.

ORD. N° 190, DE 31.01.2014

En relación a la situación regulada en la parte final del artículo 2088 del Código Civil, donde se confiere una especial facultad al socio de una sociedad colectiva (“Sociedad Original”) para constituir una nueva sociedad con un tercero (“Sociedad Particular”), sólo en lo relativo a sus derechos en la Sociedad Original, el SII determina que: i) el aporte del bien incorporal constituye una enajenación y, en consecuencia, el SII tiene la facultad de tasar el valor asignado a la cesión del derecho personal; ii) no se genera un hecho gravado para el socio original al efectuar el reparto de utilidades que efectúa la Sociedad Original a la Sociedad Particular, toda vez que se desprendió del derecho que lo habilita para hacer suyo tales repartos; iii) la enajenación de los derechos sociales en la Sociedad Original que pudiera efectuar el socio original se rige por lo establecido en los artículos 17 N° 8, 18 y 41 N° 9 de la LIR; y iv) se debe aplicar lo establecido los artículos 46 y 46 bis de la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, para valorizar la transmisión de los derechos sociales en la Sociedad Original y Sociedad Particular que poseía el socio original.

ORD. N° 191, DE 31.01.2014

Se concluye por el SII que una empresa inmobiliaria cuya principal actividad es la venta de viviendas cuya construcción es encargada a terceros, que ha suscrito contratos de leasing sobre bienes raíces, sin que actualmente existan ingresos provenientes de dicha actividad, podrá deducir el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta, conforme a lo establecido en el artículo 30 de la LIR. Conforme a lo anterior, la deducción de las cuotas de leasing sobre tales bienes raíces, pagadas o adeudadas por la empresa inmobiliaria, se produce al momento de la enajenación o venta de las respectivas viviendas,

razón por la cual en ningún caso podrán ser considerados como gasto del ejercicio conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la LIR.

ORD. N° 193, DE 31.01.2014

Para establecer el costo tributario de bonos y debentures y determinar el mayor valor derivado de su enajenación, el SII se remite a la regla contenida en el inciso segundo del N° 8 del artículo 17 de la LIR, es decir, el valor de adquisición de los títulos debidamente reajustado, menos las amortizaciones del capital recibidas por el enajenante, también reajustadas. Es posible que existan diferencias en la tributación de estos instrumentos, dependiendo de si cumplen o no los requisitos del artículo 104 de la LIR o si la enajenación se efectúa entre partes relacionadas, o sea el resultado de operaciones o actividades realizadas en forma habitual por el contribuyente. Sin embargo, la regla para determinar el mayor valor de su enajenación es siempre la misma.

ORD. N° 194, DE 31.01.2014

Este dictamen considera que una empresa que construye o encarga la construcción de locales comerciales, con el fin de ser arrendados a terceros y posteriormente ejercer la administración del centro comercial y sus áreas comunes, no puede acogerse al beneficio tributario establecido en la Ley N° 19.420. Este beneficio consiste en que los contribuyentes que declaren el Impuesto de Primera Categoría sobre su renta efectiva determinada según contabilidad completa, tienen derecho a un crédito tributario por las inversiones que efectúen en la XV Región, destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en dicha región. En el caso en comento, el contribuyente no tiene derecho al beneficio mencionado, toda vez que el inmueble no se encuentra destinado a explotación comercial con fines turísticos u oficinas o uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas, fines expresamente incluidos en la ley.

ORD. N° 196, DE 31.01.2014

El SII establece que no es posible acogerse de manera retroactiva a los beneficios tributarios establecidos en el artículo 14 quáter y 40 N° 7 de la LIR. Tal como se ha señalado en las Circulares N°s 63 de 2010; 18 de 2011 y 26 de 2012, la oportunidad para acogerse al régimen de exención del Impuesto de Primera Categoría, corresponde a la declaración de inicio

de actividades o al efectuar la declaración de impuestos anuales a la renta, a través del respectivo Formulario N° 22.

ORD. N° 198, DE 31.01.2014

El SII ratifica el cambio de criterio establecido en el Oficio N° 194 de 2010, estipulando que las pérdidas determinadas de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, sólo pueden ser imputadas, en el caso de las sociedades anónimas, a aquellas rentas percibidas o devengadas que forman, hayan formado o puedan formar parte, de la base imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría y no a las rentas que no están afectas a dicho tributo. No obstante, dicho criterio es de aplicación restringida sólo al caso de las sociedades anónimas que reciban dividendos distribuidos por otras sociedades anónimas, con cargo a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables. Respecto a la vigencia de este cambio de criterio, se ha establecido su carácter retroactivo, toda vez que corresponde al verdadero sentido y alcance de la norma analizada, sin perjuicio de la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, cuando corresponda.

ORD. N° 202, DE 31.01.2014

Este dictamen se pronuncia sobre el tratamiento tributario de las sumas de dinero que recibiría una agencia en Chile como financiamiento de su matriz en el exterior. Respecto al tratamiento contable, el SII establece que carece de competencia para pronunciarse. En cuanto al tratamiento tributario, concluye lo siguiente: i) en relación al IVA el SII confirma que el derecho al crédito fiscal no queda supeditado a que el comprador o beneficiario del servicio, en este caso la agencia, pague con dineros de su propio patrimonio la compra o servicio, no existiendo inconveniente en que el crédito fiscal sea utilizado por la agencia aún cuando las facturas hayan sido pagadas por la matriz; ii) el Impuesto a la Renta consiste en la afectación con Impuesto Adicional de los intereses a remesar al exterior, toda vez que el financiamiento a la agencia en Chile se realiza a través de un préstamo otorgado por la matriz domiciliada en Corea; y iii) el préstamo otorgado por la matriz a la agencia quedará afecto al Impuesto de Timbres y Estampillas, devengándose conforme a lo establecido en inciso primero del artículo 14, del Decreto Ley N° 3.475 de 1980.

ORD. N° 307, DE 19.02.2014

El SII señala que ante la solicitud de retiro de los fondos de cotizaciones voluntarias de una AFP, para que sean gravadas con el impuesto único establecido en el artículo 42 bis de la LIR, es necesario que se cumpla el supuesto de hecho establecido en dicho artículo, a saber: i) retirar los fondos de cotizaciones voluntarias y; ii) que tales fondos, no se destinen a anticipar o mejorar las pensiones de jubilación. En el caso en comentario, no se cumple el supuesto de hecho antes descrito, toda vez que no se retiraron efectivamente los fondos previsionales, sino que se solo se procedió a solicitar su retiro y, en consecuencia, la AFP procedió a poner a su disposición tales fondos mediante un vale vista, el cual finalmente caducó por no haber sido cobrado durante el lapso de 60 días.

ORD. N° 309, DE 19.02.2014

El SII analiza la factibilidad que una empresa individual se acoja al régimen de tributación establecido en el artículo 14 bis de la LIR, en caso que el empresario individual tenga iniciación de actividades en explotación de canteras y arriendo de maquinarias, y participación en dos sociedades de responsabilidad limitada. Se ha establecido en forma reiterada por el SII que el requisito, tanto para ingresar, como mantenerse en el régimen de tributación simplificada, consiste en que el contribuyente no tenga como actividad principal la posesión o explotación de derechos sociales o acciones. En el caso en comentario, quien tiene el dominio de los derechos o acciones no es la empresa, sino el empresario individual en su patrimonio personal y de acuerdo al N° 1 del artículo 41 de la LIR, si los derechos sociales o acciones de propiedad del contribuyente personal natural no forman parte del giro o actividades de la empresa, éstos deben excluirse de su contabilidad, correspondiendo que el empresario tribute por los retiros y/o dividendos, con el Impuesto Global Complementario, en su calidad de persona natural. Por lo tanto, la empresa individual puede acogerse al régimen de tributación referido, siempre que se cumplan los demás requisitos que la ley establece al efecto.

ORD. N° 310, DE 19.02.2014

El SII aclara que a las cuotas de fondos inversión privados, también se les aplica la ficción creada por el inciso 3 del artículo 11 de la LIR, pudiendo considerarse así situadas fuera de Chile, en caso de cumplir con los siguientes requisitos: i) encontrarse respaldadas en al menos un 90%

por títulos, valores o activos extranjeros y; ii) el porcentaje restante solo podrá ser invertido en instrumentos de renta fija cuyo plazo de vencimiento no sea superior a 120 días, contado desde su fecha de adquisición. La conclusión anterior se sustenta en que el legislador no excluyó en el texto de modo expreso a las cuotas de este tipo de fondos.

ORD. N° 312, DE 19.02.2014

Este oficio se pronuncia sobre la errada retención por concepto de Impuesto Adicional, en razón a la información errónea otorgada por la sociedad anónima, respecto del crédito por Impuesto de Primera Categoría. En primer lugar, en relación a quién debe restituir el total o el exceso del crédito rebajado indebidamente, se distingue dependiendo de cuando se retuvo el Impuesto Adicional. El texto del N° 4 del artículo 74 de la LIR, junto con la Circular N° 60 de 1990, señalan que la sociedad anónima respectiva, por cuenta del accionista sin domicilio o residencia en el país, deberá restituir el total o el exceso del crédito rebajado indebidamente. A pesar que la Resolución Exenta N° 36, del 14 de marzo de 2011, no trata el tema de la restitución, aporta una distinción valiosa, distinguiendo a nombre de quién se encuentran registrados los títulos respectivos que mantiene el emisor (a nombre del inversionista extranjero o bien a nombre del agente), de lo cual dependerá si la sociedad emisora o bien el agente responsable para fines tributarios en Chile, es quien será responsable de la declaración y pago de las retenciones. Por último, en el Oficio N° 3020 de 2011, el asunto fue regulado específicamente, señalando que la obligación de restitución del crédito indebido corresponde al mismo sujeto obligado a efectuar la retención. En segundo término, en cuanto a la forma en que se debe determinar el monto del crédito por Impuesto de Primera Categoría objeto de restitución al Fisco, el SII se remite íntegramente al Oficio N° 1268 de 2013.

ORD. N° 313, DE 19.02.2014

El SII señala que es posible aplicar la exención del Impuesto de Primera Categoría que establece el artículo 14 quáter, en relación con el N° 7, del artículo 40, ambos de la LIR, a los contribuyentes que tengan participación en comunidades. La naturaleza de la comunidad, en la cual cada comunero tiene derechos de igual especie sobre la cosa en su totalidad, no se encuentra en contradicción con la prohibición establecida en la

letra b) del artículo 14 quáter, que excluye de este régimen tributario a los contribuyentes que posean o exploten, a cualquier título, derechos sociales o acciones, o una participación en un contrato de asociación o cuentas en participación. Sin embargo, se debe tener en cuenta lo establecido en la letra a) del artículo 14 quáter, por cuanto para contabilizar el límite de ingresos referidos en esta norma, se deben considerar los ingresos de la comunidad con la cual se encuentra relacionado, cuando ésta se encuentre acogida al régimen del artículo 14 quáter de la LIR en el ejercicio respectivo.

ORD. N° 326, DE 20.02.2014

Respecto a la posibilidad de renunciar al régimen tributario establecido en el artículo 14 quáter de la LIR, el SII reconoce, a pesar de no estar regulado expresamente, la opción del contribuyente de renunciar al mencionado régimen para volver al tratamiento tributario general. El fundamento radica en que tal régimen opera en beneficio exclusivo del contribuyente. En cuanto a la forma de renuncia, se realiza mediante una presentación ante el SII, en la cual se manifieste expresamente la voluntad del contribuyente de renunciar al régimen especial comentado. En cuanto a los efectos, el SII aclara que se producirán respecto del año calendario en el cual se efectúe la presentación respectiva.

ORD. N° 327, DE 20.02.2014

En este dictamen el SII se pronuncia sobre la excepción establecida en el inciso final del artículo 10 de la LIR (ventas indirectas), teniendo como efecto que la enajenación planteada no sea considerada un hecho gravado con Impuesto Adicional. La excepción mencionada requiere la existencia de dos requisitos: i) que la enajenación se realice en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, definido en el artículo 96 de la Ley N° 18.045 y, en consecuencia, tanto el enajenante como el adquirente o receptor, deben estar bajo un controlador común, manteniéndose la propiedad en un dueño común, en forma directa o indirecta y; ii) que no se genere en la operación una renta o mayor valor para el enajenante, determinado de acuerdo a cualquiera de las modalidades establecidas en el artículo 58 N° 3 de la LIR, a elección del enajenante.

ORD. N° 342, DE 24.02.2014

Respecto a la tributación de los ingresos provenientes de derivados financieros, obtenidos por una agencia establecida en el exterior, cuya casa matriz está domiciliada en Chile, y que han sido suscritos con contrapartes domiciliadas en el exterior, el SII ha clarificado lo siguiente. Según lo establecido en el artículo 3 inciso tercero de la Ley N° 20.544, estos ingresos son calificados como rentas de fuente extranjera, teniendo como consecuencia que no resulten afectados con los impuestos de la LIR. Sin embargo, se clara que estos ingresos no deben considerarse como no constitutivos de renta para la agencia, sino que solo corresponden a rentas de fuente extranjera. Por otro lado, conforme a lo dispuesto en el artículo 41 B N° 1 de la misma normativa, el SII concluye que para efectos de determinar los resultados provenientes de una sucursal en el exterior, no corresponde excluir las rentas correspondientes a derivados financieros, atendido que para ellas se trata de rentas de fuente extranjera y no de ingresos no constitutivos de renta. Tales resultados se calculan considerando las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible de primera categoría, y no aquellas contenidas en la Ley N° 20.544.

ORD. N° 385, DE 28.02.2014

Este oficio hace referencia a los efectos tributarios del retiro de un bien raíz desde una empresa individual, pasando a formar parte del patrimonio personal del empresario. Tales efectos se encuentran regulados en el artículo 14, letra a) de la LIR y el Oficio N° 3.492 de 2000, determinando que el valor de retiro del bien es el valor tributario, quedando gravado dicho retiro con los impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda, hasta completar el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), en la forma establecida en el número 3 del citado artículo. En el caso en comento, también se desea traspasar al patrimonio personal del empresario individual la deuda bancaria asociada a dicho bien y, en ese caso, del monto total del retiro efectivo se deberá descontar el monto de la obligación respectiva, según el valor del saldo de capital insoluto de la misma, a la fecha en que la exclusión de tal deuda se produzca.

ORD. N° 473, DE 21.03.2014

El SII se pronuncia sobre los efectos tributarios de los instrumentos de deuda de oferta pública emitidos por el Banco Central de Chile con anterioridad al año 2010, conforme al cambio de régimen generado, por

la entrada en vigencia de la Ley N° 20.712 de 2014. A los instrumentos emitidos por el Banco Central de Chile se les aplicará el régimen tributario establecido en el artículo 104 de la LIR, en la medida que sean incluidos por el Banco Central de Chile en la nómina de instrumentos elegibles establecida por Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda. Respecto de los instrumentos emitidos y colocados con anterioridad a su inclusión en la nómina antes mencionada, se debe distinguir entre aquellos que ya se encuentran amparados en el artículo 104 actualmente vigente, y los que no se encuentran acogidos a esta norma. Precisamente respecto a estos últimos se refiere este oficio y los efectos tributarios de su posterior inclusión en la nómina serán: i) en cuanto a las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de estos instrumentos, no constituirán renta para los efectos de la LIR; ii) respecto a los intereses generados por estos instrumentos cambia la modalidad de determinación, toda vez que se determinan sobre las base los intereses devengados y; iii) se modifica la forma y oportunidad en que debe efectuarse la retención de Impuesto Adicional, respecto de los intereses correspondientes a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, toda vez que la retención se efectuará sobre el total del interés devengado por el titular del instrumento en el ejercicio, estableciéndose la obligación de retener y enterar el impuesto al representante o agente designado o contratado por el contribuyente para efectos tributarios. El SII hace especial mención que se remite a los efectos tributarios no a los perjuicios patrimoniales.

ORD. N° 696, DE 25.04.2014

En relación a la exención contenida en el artículo 1 de la Ley N° 8.834 de 1947, respecto de los ingresos pecuniarios que perciban los deportistas y demás personas y entidades extranjeras, por su actuación en Chile con motivo de los campeonatos que se celebren en el país y a la oportunidad para solicitar la autorización requerida del SII, éste aclara que, conforme a lo señalado en el artículo 1 de dicha ley y la Circular N° 106 de 1979, dicha autorización debe ser previa al pago, remesa al exterior, retiro, distribución, abono en cuenta o puesta a disposición, de las rentas o cantidades afectas al tributo.

ORD. N° 859, DE 26.05.2014

Se confirma el criterio expuesto, toda vez que para el caso de una disminución de capital social se aplica lo dispuesto en el artículo 17 N° 7 de

la LIR y su jurisprudencia administrativa, entre ellas, el Oficio N° 30 de 2010 y la Circular N° 53 de 1990. Respecto de la disolución y liquidación de una sociedad, la tributación aplicable es la establecida en el artículo 38 bis de la LIR, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 69 y 70 del Código Tributario.

ORD. N° 975, DE 10.06.2014

De acuerdo a lo expuesto en la Circular N° 115 de 2002 de la Superintendencia de Valores y Seguros, el SII concluye que independientemente de la existencia de mandatos mercantiles sucesivos celebrados entre un cliente y los corredores de bolsa que intervienen en la operación, de si éstos han actuado en representación del cliente o a su propio nombre, y de los traspasos de acciones que sean necesarios para cumplir con el encargo, la adquisición o enajenación de acciones efectuada en una bolsa de valores en cumplimiento del mandato, no pierde la calidad de operación bursátil, para los efectos de lo dispuesto en el artículo 107 de la LIR, y por tanto, en la medida que se cumplan los demás requisitos que establece esta última disposición legal, el mayor valor obtenido por el cliente en la enajenación de dichas acciones no constituirá renta.

ORD. N° 987, DE 12.06.2014

En este oficio, el SII se refiere al tratamiento tributario de dividendos acordados distribuir, incorporados a una cuenta corriente mercantil que mantiene una sociedad anónima con su matriz. La LIR señala que los dividendos de sociedades anónimas constituidas en el país, deben ser deducidos de la renta líquida imponible y agregados en el FUT de la sociedad receptora de ellos, una vez que estos sean percibidos por el contribuyente, en el sentido del artículo 2 N° 3 de la misma ley, es decir, deben ingresar materialmente al patrimonio, ya sea por pago o por otro modo de extinguir la obligación en cuestión. En este caso, se registran los dividendos por la sociedad pagadora de ellos en una cuenta corriente mercantil sostenida con la matriz, sociedad anónima abierta, el cual no es uno de los mecanismos de distribución de dividendos contemplados en la Ley N° 18.046, Ley sobre Sociedades Anónimas, no obstante que dichos mecanismos son sólo imperativos para las sociedades anónimas abiertas y no para las sociedades anónimas cerradas, como el caso de la sociedad que distribuyó el dividendo. Por lo tanto, se concluye que es posible utilizar este mecanismo de distribución, en medida que se contemple en

los estatutos sociales de la filial o en alguna modificación posterior de éstos. En segundo término, se analiza si operó un modo de extinguir la obligación, toda vez que en el caso no se contemplaba este mecanismo de pago de dividendos en los estatutos, señalando que en la cuenta corriente mercantil, opera tanto la novación, como la compensación. Sin embargo, para que se perciba el dividendo se deben cumplir los supuestos de este tipo de contrato, a saber, que la acreditación de fondos o valores sea efectuada sin aplicación a un destino o empleo determinado, en función de las relaciones comerciales permanentes mantenidas entre comerciantes.

ORD. N° 1044, DE 20.06.2014

El SII se pronuncia sobre lo dispuesto en el artículo 17 N° 13 de la LIR, en relación al pago de la indemnización por años de servicios y su límite para ser considerado ingreso no constitutivo de renta, en un caso donde existe un permiso sin goce de remuneración. La Dirección del Trabajo ha señalado que en estas situaciones existe una suspensión convencional del contrato, permaneciendo vigente el contrato y solo afectando ciertos derechos y obligaciones. De acuerdo con ello, cuando se pactan dichos permisos, manteniéndose vigente la relación contractual en consecuencia, para efectos del cálculo del ingreso no constitutivo de renta que establece el artículo 17 N° 13 de la LIR, deben considerarse los años de servicio comprendidos en el período previo y posterior a la suspensión pactada, así como también el período mismo de la suspensión. En este caso, según los antecedentes de hecho, no es posible concluir fehacientemente que exista un permiso sin goce de remuneración.

ORD. N° 1198, DE 11.07.2014

Se confirma el criterio del contribuyente, respecto a que no constituye renta el sobreprecio, reajuste o mayor valor obtenido por sociedades anónimas en la colocación de acciones de su propia emisión, mientras no sean distribuidos, según lo dispone el artículo 17 N° 5 de la LIR.

ORD. N° 1488, DE 22.08.2014

El SII aclara el tratamiento tributario de las cantidades remesadas al exterior por concepto de primas de seguros, que cubren la responsabilidad civil de operadores portuarios, terminales marítimos, depósitos de almacenamiento y estibadores; la responsabilidad profesional de agencias marítimas; y la responsabilidad civil de operadores logísticos. De acuerdo

a lo indicado por el SII, no se aplica de la exención de Impuesto Adicional establecida en el inciso final del N° 3 del artículo 59 de la LIR en el caso particular analizado, toda vez que las exenciones tributarias tienen un carácter excepcional y no incluyen los seguros patrimoniales que cubren la responsabilidad civil o profesional de personas o entidades que colaboran con la actividad del transporte marítimo.

ORD. N° 1588, DE 05.09.2014

Respecto al tratamiento tributario del aporte de bienes muebles por un establecimiento educacional a una fundación, constituida al amparo del Título XXXIII, del Libro I del Código Civil, este oficio señala que no constituye renta, tanto si tal aporte ocurre en el acto constitutivo de la fundación, toda vez que corresponde a un acto de destinación, como si se realiza una vez que la fundación se encuentre constituido, en virtud del artículo 17 N° 11 de la LIR.

ORD. N° 1720, DE 26.09.2014

El SII reitera las implicancias tributarias de los planes de compensación denominados Stock Option, señalando que tal entrega de opción al trabajador y su ejercicio, no genera un incremento patrimonial para éste, en medida que sea adquirido con recursos del trabajador. En dicho caso, sólo la posterior enajenación de los valores adquiridos por el ejecutivo podrá tener alguna incidencia tributaria para éste, desde el punto de vista de la LIR.

OFICIOS IVA

ORD. N° 1356, DE 20.06.2013

En este oficio el SII se refiere a la procedencia de la aplicación del Impuesto Adicional, contemplado en el artículo 42 letra d) de la Ley del IVA, a alimentos para deportistas. El Impuesto Adicional mencionado grava a las ventas o importaciones de bebidas analcohólicas naturales o artificiales, jarabes y en general a cualquier otro producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares. Cabe mencionar que, según la reglamentación sanitaria, los alimentos para deportistas no constituyen una bebida analcohólica en el sentido técnico de la normativa, establecido en los artículos 478 y 481 del D.S. N° 977 de 1996. Por lo tanto, se

concluye que los alimentos para deportistas no se encuentran gravados con el Impuesto Adicional señalado.

ORD. N° 1997, DE 11.09.2013

El SII se refiere a la situación tributaria de las comunidades de copropietarios, que arriendan o ceden el uso y goce temporal de máquinas de lavar y secar ropa a los habitantes de sus respectivos edificios. Según la normativa vigente, se establece que la comunidad es contribuyente de IVA y que el arriendo de máquinas de lavar y secar ropa, constituye un hecho gravado con IVA. En consecuencia, la comunidad se encuentra obligada a emitir boletas o facturas por las operaciones que efectúe y presentar los respectivos formularios de declaración y pago del referido impuesto.

ORD. N° 2002, DE 12.09.2013

El SII señala que procede la aplicación de la franquicia establecida en el artículo 21 del D.L. N° 910 de 1975, a proyectos de ampliación o mejoramiento de viviendas sociales, en virtud de lo establecido en el inciso cuarto del citado artículo. En el caso de los proyectos de mejoramiento de inmuebles que no requieren para su ejecución de la obtención de un permiso municipal de edificación, exigencia contemplada en la norma tributaria mencionada, para acceder al beneficio allí otorgado, no resultaría en principio aplicable el beneficio mencionado. Con todo, el SII señala que el ordenamiento jurídico debe ser interpretado en forma armónica y, en virtud de ello, no sería necesario el requisito de obtención de un permiso municipal en los casos de mejoramiento de inmuebles de viviendas sociales, referidas en el artículo 3 del D.L. N° 2.552 de 1979.

ORD. N° 2136, DE 03.10.2013

En este oficio se tratan los temas de documentación y tratamiento tributario de sociedades dedicadas, por un lado, a la actividad de recaudación y, por otro, a asesorías en inversión en obras de arte y decoración de ambientes. Respecto al tratamiento tributario, frente a la Ley del IVA, el SII reitera que servicios de recaudación y cobranza no se encuentran gravados con IVA y que las asesorías técnicas que implican única y exclusivamente la realización de estudios, por regla general, no constituyen hechos gravados, al no provenir del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4 del artículo 20 de la LIR. En cuanto a la documentación tributaria, cada entidad deberá emitir el tipo de documento tributario que corresponda,

esto es boletas o facturas exentas de IVA y en caso de sociedades de profesionales, boletas de honorarios.

ORD. N° 2137, DE 03.10.2013

El SII establece que los molinos y las empresas que comercialicen harina de trigo, incluyendo premezclas, tienen la obligación de retención del 12% por concepto de anticipo de IVA, respecto de sus compradores, siendo aplicable a establecimientos comerciales, supermercados, distribuidoras y otros similares, que fabriquen pan. El fundamento de lo anterior, establecido en la Resolución N° 5.282 del 30.11.2000, radica en que el comprador es un contribuyente de difícil fiscalización, autorizándose por lo tanto a la Dirección Nacional del SII a cambiar el sujeto del impuesto. Con todo, se aclara que la obligación de retención no toma en consideración el destino dado a la harina de trigo o a las premezclas, sino que en el caso de las premezclas es relevante que ésta contenga al menos un porcentaje de 35% de harina de trigo y sea comercializada en cantidades iguales o mayores a 50 kg y en el caso de la harina de trigo basta con que sea vendida por un molino u otro establecimiento que comercialice harina de trigo o fabrique pan.

ORD. N° 2230, DE 10.10.2013

El SII se pronuncia sobre la procedencia de la franquicia establecida en el artículo 27 de la Ley N° 19.420. Esta franquicia consiste en la autorización para recuperar el IVA a industrias acogidas al régimen de zona franca en dos casos: i) al utilizar servicios o suministros en los procesos industriales necesarios para elaborar mercancías de su propia producción, que reexpidan al extranjero o exporten, como también por los contratos de arrendamiento con opción de compra convenidos con la misma finalidad; y ii) por las ventas de mercancías de su propia producción que hagan a la zona franca de extensión o a otros usuarios de zona franca. Tal como desarrolla la Circular N° 51 de 1995, este beneficio sólo procede en caso de suministros o servicios que se utilicen en la etapa de elaboración o producción de las mercaderías.

ORD. N° 2465, DE 22.11.2013

Atendido a lo dispuesto en el artículo 8 letra m) de la Ley del IVA, se determina la correcta aplicación de IVA sobre la venta de un bien corporal mueble, a saber, dos unidades de generación eléctrica (turbinas), en la

medida que la venta sea realizada antes de terminada la vida útil del bien o transcurridos 4 años desde su primera adquisición.

ORD. N° 2516, DE 05.12.2013

En el presente oficio se desarrolla el tratamiento tributario de las sumas pagadas al extranjero por el uso de software estandarizados. Respecto al IVA, las sumas mencionadas se encuentran exentas de Impuesto Adicional y, por tanto, la exención contemplada en el recientemente incorporado artículo 12 letra E) N° 7 de la Ley del IVA, sólo se aplica si los servicios son prestados en el extranjero y utilizados en Chile. Según lo establecido en el artículo 5, inciso segundo, de la Ley del IVA: “Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice”. Por lo tanto, en el caso de los softwares estandarizados el servicio es prestado en el exterior, toda vez que la licencia de uso es otorgada en el extranjero, por encontrarse allí el domicilio del titular de dichas licencias. En cuanto a la LIR, se hace presente que se modificó el artículo 59, inciso primero, comenzando a regir dicha modificación a partir del 1 de enero de 2013.

ORD. N° 2526, DE 05.12.2013

El SII se refiere al tratamiento tributario de las sumas pagadas a una empresa constructora, por parte de una sociedad concesionaria, en virtud de la suscripción de un contrato de construcción de una obra pública fiscal entre esta última y el MOP. Tales sumas son consecuencia del fallo de una comisión arbitral, que resolvió que el MOP debía pagar a la sociedad concesionaria las sumas indicadas en la sentencia. Se determina que las sumas referidas, pagadas a la sociedad constructora por la ejecución de dichas obras, no pueden ser calificadas como una indemnización para efectos tributarios, sino se encuentran gravadas con IVA, conforme al artículo 8 letra e) de la Ley del IVA.

ORD. N° 2595, DE 16.12.2013

La exención contemplada en el artículo 13 N° 5 de la Ley del IVA prescribe que estarán liberados de IVA los hospitales dependientes del Estado o de las universidades reconocidas por éste, respecto de los ingresos que perciban dentro de su giro. El giro propio de un hospital consiste en la prestación de servicios de salud, así lo ha sostenido el SII en forma reiterada. Dado

que el suministro de sangre o células madres como insumos tienen el carácter de servicios médicos, se trata de un acto exento de IVA.

ORD. N° 2599, DE 17.12.2013

El SII aclara que un contador auditor que realiza un taller práctico o capacitación de gestión de riesgo debe ser clasificado, de acuerdo al artículo 42 N° 2 de la LIR, como un contribuyente de segunda categoría, toda vez que es un profesional independiente. Respecto del documento tributario a emitir, según Resolución N° 1414 de 1978, los servicios profesionales deben documentarse siempre con boletas de honorarios.

ORD. N° 320, DE 19.02.2014

En este oficio se desarrolla el tratamiento tributario de las ventas de licores desde una zona franca. Al respecto, se tratan tres situaciones. La primera se refiere a ventas realizadas dentro del territorio de zona franca, reglamentada en el artículo 23 del D.F.L. N° 2, de 2001 y complementada por el Oficio Ordinario N° 3360 de 1996, según los cuales dichas ventas se encuentran exentas de IVA, Impuesto Adicional a Ciertos Productos e Impuesto Adicional a las Bebidas Alcohólicas y Analcohólicas. La segunda situación se refiere a la adquisición de mercancías de zona franca para ser usadas o consumidas en la zona franca de extensión, regulada en el artículo 21 inciso tercero del D.F.L. N° 2 y en la Resolución Exenta N° 2191 de 1996, quedando esta operación sólo exenta de IVA y teniendo los usuarios de zona franca la obligación de retener, declarar y pagar los impuestos del artículo 37 y 42 de la Ley del IVA. Por último, en cuanto a las exportaciones efectuadas desde zona franca al exterior, establecida en el artículo 10 del D.F.L. N° 2, en virtud de la remisión a la legislación general o especial que corresponda, se encuentran gravadas con IVA e Impuesto Adicional del artículo 42 de la Ley del IVA.

ORD. N° 340, DE 21.02.2014

Se confirma el criterio aplicado por el SII desde año 2003 en adelante, en cuanto a que los servicios consistentes en el otorgamiento de certificaciones, no se encuentran incluidos en las actividades comprendidas en el artículo 20 N°s 3 y 4 de la LIR, no configurando en consecuencia un hecho gravado con IVA.

ORD. N° 858, DE 26.05.2014

El SII se pronuncia sobre el requisito de territorialidad que exige el artículo 5 de la Ley del IVA, para que los servicios resulten gravados con dicho impuesto. Se establecen dos requisitos alternativos, a saber, que los servicios sean “prestados” o “utilizados” en el territorio nacional. En el caso en comento, se concluye que el servicio se “presta” en Chile, de acuerdo al criterio establecido en la Circular N° 34 de 1980, en atención a que el arrendador de una maquinaria tiene su domicilio o residencia en Chile, siendo en este país donde la empresa desarrolla efectivamente su giro, y por lo tanto, la actividad que genera el servicio.

ORD. N° 993, DE 12.06.2014

En este oficio el SII indica el tratamiento tributario de los servicios de hemodiálisis. Por regla general, las prestaciones de hemodiálisis se encuentran afectas a IVA, toda vez que se clasifica este servicio como una prestación médica, contenida en el artículo 20 N° 4 de la LIR. Sin embargo, es posible que opere la exención establecida en el artículo 13 N° 7 de la Ley del IVA, cuando terceros prestadores, en virtud de un contrato o de una autorización, sustituyan a los servicios de salud, respecto de las prestaciones establecidas por ley, en términos que los servicios sean realizados por el prestador directamente al paciente y no al hospital. Cabe mencionar que esta exención no se aplica cuando el servicio de salud subcontrata a un tercero para que realice la prestación, ya que en dicho caso respecto del paciente es el mismo servicio que realiza la prestación, aplicándose la exención personal contenida en el artículo 13 N° 6, de la Ley del IVA.

ORD. N° 1016, DE 17.06.2014

El artículo 12 letra B) N° 8, de la Ley del IVA señala que estará exenta de este impuesto, la importación de las especies que se encuentren exentas de impuestos en virtud de un tratado internacional, debidamente ratificado. El Acuerdo de Cooperación Técnica entre Japón y Chile en su artículo 9 N° 2, exime de ciertos requisitos y pago derechos aduaneros y consulares, finalizando con la expresión “y de cualesquiera otras cargas respecto de los equipos, maquinaria y materiales referidos en el párrafo 1 anterior.” En este oficio se afirma que tal expresión contempla el pago de IVA, sustentado en que los impuestos son una forma de carga pública al implicar un sacrificio pecuniario, en virtud de la interpretación del artículo 19 N° 2 de la Constitución Política de la República.

ORD. N° 1292, DE 25.07.2014

Para los efectos de la aplicación de una exención tributaria, ésta debe ser establecida por una norma expresa, ya que dichas franquicias son de derecho estricto. En el caso presentado sólo existe un beneficio a personas discapacitadas para importar ciertos bienes, que otorga la posibilidad de diferir el pago de IVA, cumpliendo ciertos requisitos, según lo dispone la Ley N° 20.422, en su artículo 52.

ORD. N° 2065, DE 10.11.2014

El SII se pronuncia sobre los efectos tributarios de un aporte efectuado por una universidad, consistente en una opción para dar en arrendamiento por 99 años su hospital. Respecto al impuesto a la renta, para la universidad se produce un incremento patrimonial y dicha renta debe ser clasificada en el artículo 20 N° 5 de la LIR, no obstante gozar de la exención establecida en la Ley N° 13.713. Respecto al IVA, el SII señala que el arrendamiento de inmuebles dotados de instalaciones que permiten el desarrollo de actividades no clasificadas como comerciales o industriales, no se encuentra gravado con IVA. Por último, se indica que el SII se encuentra facultado para tasar el valor asignado a la operación descrita, en medida que dicho valor resulte notoriamente superior al corriente en plaza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

CIRCULARES**CIRCULAR N° 45, DE 23 DE SEPTIEMBRE DE 2013**

Mediante esta circular, el SII imparte instrucciones sobre la tributación que establece el nuevo artículo 21 de la LIR, introducido por la Ley N° 20.630. La Ley N° 20.630 equiparó el tratamiento tributario de los gastos rechazados para todos los tipos de sociedades, razón por la que a contar del día 1 de enero de 2013, se aplicará un impuesto único de 35% sobre los gastos rechazados, sin importar la calidad jurídica del contribuyente que incurra en ellos.

La nueva norma estableció, además, que si el gasto rechazado beneficia a accionistas, personas naturales o entidades relacionados a ellos, el impuesto multa no aplicará a la compañía, sino que el accionista correspondiente estará sujeto al Impuesto Global Complementario con tasa progresiva o Adicional de 35% (si es un no residente) sobre el gasto rechazado. El

monto del impuesto resultante será incrementado en un 10% del monto del gasto rechazado.

Dentro de las partidas sujetas a la tributación descrita en el párrafo anterior están los préstamos calificados como retiro, siendo el hecho imponible para este caso, los préstamos que las empresas obligadas a declarar sus impuestos sobre la base de su renta efectiva determinada según contabilidad completa y balance general, efectúen a sus propietarios, socios o accionistas contribuyentes de los Impuestos Global Complementario o Adicional. Por lo que, para el caso que un préstamo sea calificado como retiro, estos montos se gravarán con los referidos tributos más su tasa adicional, en los casos en el que el SII determine de manera fundada que corresponden a un retiro encubierto de cantidades afectas a dichos impuestos.

De esta forma la Circular N° 45 estableció, en primer término, que todos los contribuyentes que declaren o deban declarar sus rentas efectivas de primera categoría de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, incluyendo aquellos que se acogen al régimen del artículo 14 quáter o 14 bis de la LIR, se les deberá aplicar un impuesto de tasa 35%, en carácter de impuesto único a la renta, sobre: i) partidas correspondientes a gastos rechazados, establecidos en el artículo 33 N° 1 de la LIR; ii) cantidades determinadas en virtud de presunciones y tasaciones (artículos 17 N° 8 inciso quinto; 35, 36, inciso segundo; 38, 41 E, 70 y 71, 41 E de la LIR y artículo 64, incisos tercero al sexto del Código Tributario); y iii) adquisición de acciones de propia emisión (artículo 21, inciso primero, literal iii) de la LIR). Además, al tener este impuesto el carácter de único a la renta, las referidas cantidades no se podrán afectar con ningún otro impuesto de la LIR y, por no tener el carácter de impuesto de categoría, no se podrá invocar como crédito respecto de cualquier otro impuesto de la ley del ramo. En segundo término, estableció que los contribuyentes que cumplan con los requisitos anteriores y sean contribuyentes de Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, estarán afectos con impuestos finales más una tasa equivalente al 10% sobre el monto de las partidas o cantidades gravadas sobre: i) partidas correspondientes a gastos rechazados cuando hayan beneficiado al propietario, socio o accionista, contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, de la empresa o sociedad respectiva; ii) préstamos calificados como retiros (se da cuenta de los requisitos y elementos para calificar como préstamos a los retiros encubiertos); iii) beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva (se realiza distinción

según sean bienes muebles, bienes inmuebles, automóviles, stations wagon y vehículos similares y se contemplan casos en que no se aplica la tributación señalada, establecida en inciso cuarto del literal iii), del inciso tercero, del artículo 2 de la LIR.); y iv) bienes de la empresa, ejecutados como garantías de obligaciones directas o indirectas de los propietarios socios o accionistas de la empresa o sociedad. Por último, en el caso en que las partidas o cantidades establecidas en el artículo 21, inciso tercero de la LIR, beneficien a la cónyuge, hijos no emancipados legalmente, o a cualquier otra persona relacionada, en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, con el propietario, socio o accionista contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional de la empresa o sociedad, la tributación con el referido tributo, más su tasa adicional sobre los referidos beneficios, igualmente recaerá sobre dichos propietarios, socios o accionistas.

CIRCULAR N° 54, DE 25 DE NOVIEMBRE DE 2013

La Circular N° 54 tiene por objeto impartir instrucciones sobre las modificaciones incorporadas a las reglas sobre retención de impuestos, que gravan a las personas sin domicilio ni residencia en Chile, por las rentas o cantidades obtenidas en las operaciones señaladas en el artículo 74 N° 4 de la LIR. Las rentas o cantidades respecto de las cuales existe la obligación de retener el impuesto son: i) rentas o cantidades provenientes de empresas, comunidades, sociedades o establecimientos permanentes constituidos o establecidos en Chile; ii) impuesto único sobre sumas, remuneraciones, pagos y rentas indicadas en los artículos 59 y 60 inciso segundo de la LIR; iii) rentas o cantidades provenientes de ciertas enajenaciones; iv) gastos rechazados y otros beneficios afectos a Impuesto Adicional; v) otras rentas o cantidades de fuente chilena gravadas con Impuesto Adicional, no tratadas en los números anteriores; vi) rentas obtenidas en las enajenaciones de títulos o instrumentos en el exterior, con activos subyacentes en Chile. Por otro lado, existen situaciones especiales en las que no se puede efectuar retención de impuesto, a saber: i) reinversión de utilidades (no fue modificado por la Ley N° 20.630) y; ii) rentas o cantidades reguladas por un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional, en la medida que se cumplan ciertas condiciones.

CIRCULAR N° 56, DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2013

Esta circular deroga lo establecido en las circulares N° 23 y 27, de los años 2005 y 2009, respectivamente, definiendo la información que debe contener el archivo electrónico de cesión, a través del cual el cedente transfiere el dominio del crédito contenido en una factura electrónica e instruyendo acerca de: i) la solicitud de anotación en el registro público electrónico de transferencias de créditos (con la finalidad de que la cesión sea puesta en conocimiento del deudor); ii) recepción de solicitudes de anotación, aquellas para dejarlas sin efectos y las acciones que proceden por parte del SII; iii) solicitud de anotación de cesión en cobranza y su revocación; iv) consultas al registro de transferencias; y v) solicitud y emisión de certificados de anotación en el registro público electrónico de transferencias de créditos

CIRCULAR N° 08, DE 07 DE FEBRERO DE 2014

El SII imparte instrucciones sobre el régimen tributario de renta presunta, por cuanto fue modificado por la Ley N° 20.630. Las modificaciones efectuadas a las rentas provenientes de la actividad agrícola se relacionan con tres materias, a saber, las normas de relación contenidas en el inciso décimo tercero, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR; la forma de determinar el límite anual de ventas de 1.000 UTM; y la obligación de informar por carta certificada en caso de existir relación, establecida en inciso final, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR. En cuanto a las modificaciones a las rentas provenientes de la actividad minera, se abordan dos temas, los cuales corresponden a las normas de relación y la forma de determinar el límite de ventas anuales de 500 UTA. Respecto de las rentas provenientes de la actividad del transporte terrestre de pasajeros, las modificaciones se manifiestan en nueve materias, a saber: i) forma de determinar la renta afecta a los impuestos anuales a la renta, de los contribuyentes que a cualquier título posean o exploten vehículos motorizados de transporte terrestre de pasajeros; ii) alcance de la obligación de determinar la renta efectiva, según contabilidad completa; iii) determinación del límite anual de ingresos por servicios de 3.000 UTM; iv) concepto de relación para los efectos de determinar el límite anual de ingresos de 3.000 UTM, a que se refieren los incisos cuarto y quinto, del N° 2, del artículo 34 bis de la LIR; v) mantención del régimen de renta presunta, en el caso en que los ingresos propios anuales de un contribuyente, no excedan de 1.000 UTM; vi) explotación de un vehículo motorizado

arrendado o a otro título de mera tenencia, de propiedad de un contribuyente que tributa sobre la base de su renta efectiva determinada según contabilidad completa; vii) requisitos para la reincorporación al régimen de renta presunta; viii) opción de declarar la renta efectiva determinada según contabilidad completa; y ix) información que debe proporcionar el contribuyente, que por efecto de las normas de relación, quede obligado a declarar sus impuestos sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa. Por último, referente a las rentas provenientes de la actividad del transporte terrestre de carga ajena, se modifican las normas de relación y el cálculo del límite de servicios anuales facturados de 1000 y 3000 UTM.

CIRCULAR N° 13, DE 07 DE MARZO DE 2014

En la presente circular se imparten instrucciones sobre las siguientes modificaciones realizadas por la Ley N° 20.630: i) Forma de determinar el costo tributario en la enajenación de bonos y demás títulos de deuda. En este sentido, el costo tributario corresponde valor de adquisición, debiendo deducirse de éste todas las amortizaciones de capital que haya recibido el enajenante entre la fecha de adquisición y la fecha de enajenación del instrumento. Además, se da cuenta del régimen tributario aplicable en cada caso; ii) Tratamiento tributario que afecta a los resultados obtenidos en la enajenación de acciones de sociedades en comandita por acciones y de derechos sociales en sociedades de personas. Respecto a las sociedades en comandita por acciones, se aplica el mismo tratamiento tributario que afecta a las acciones de S.A. En cuanto a los derechos sociales, el propósito de la reforma fue homologar, en la medida de lo posible, la forma de determinar el costo tributario y el régimen de tributación aplicable a los resultados obtenidos en la enajenación de tales derechos en sociedades de personas, respecto al obtenido en la enajenación de acciones de una S.A., manteniéndose en todo caso algunas diferencias, que se hacen presente en la circular; iii) Nuevos requisitos y limitaciones que se han establecido para que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces y de cuotas o derechos sobre estos bienes poseídos en comunidad, pueda considerarse como un ingreso no constitutivo de renta. El mayor valor obtenido puede ser afectado con el régimen general de tributación o no constituir renta y, en este último caso, es necesario se cumplan tres requisitos en forma copulativa, a saber: a) que las enajenaciones no sean aquellas afectadas por el régimen general de tributación; b) los bienes raíces deben estar situados en Chile; y c) la enajenación se debe efectuar

por personas naturales o por una sociedad de personas formada exclusivamente por personas naturales. No obstante, la circular en comento establece tres excepciones y dos contraexcepciones y; iv) El tratamiento tributario que debe darse a las diferencias que se determinen entre el valor de la inversión realizada en acciones o derechos sociales de una sociedad que resulta absorbida y el valor del capital propio tributario de la misma, cuando éste se incorpora a la sociedad absorbente. El badwill deberá ser distribuido, en primer término, entre cada uno de los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión, siempre que su valor de costo para efectos tributarios sea superior al valor corriente en plaza del mismo. Por su parte, el goodwill deberá ser distribuido, en primer término, entre cada uno de los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión, siempre que su valor de costo para efectos tributarios sea inferior al valor corriente en plaza del mismo.

CIRCULAR N° 14, DE 07 DE MARZO DE 2014

El SII instruye sobre los cambios efectuados por la Ley N° 20.630, relacionados con la tributación internacional. Ley N° 20.630 entre otras materias, modificó normas relacionadas con la tributación internacional en la LIR. En este sentido la Circular N° 14, imparte instrucciones sobre las siguientes materias:

1. Impuesto Adicional que afecta a un contribuyente no residente ni domiciliado en el país, por las rentas obtenidas en la enajenación de los instrumentos a que se refieren los artículos 10, en sus incisos 3° y siguientes, y 58 N° 3 de la LIR.
2. Tributación que afecta a las rentas obtenidas por las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en el país, de acuerdo a los artículos 38 y 58 N° 1 de la LIR.
3. Normas sobre tributación internacional contenidas en los artículos 41 A, 41 B y 41 C de la LIR.
4. Exención de IA sobre las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a contribuyentes no residentes ni domiciliados en el país, por el uso de programas computacionales estándar, de acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del artículo 59 de la LIR.
5. Tributación que afecta a los chilenos que no tengan domicilio ni residencia en Chile, que reciban o devenguen rentas de fuente chilena, a raíz de la derogación del artículo 61 de la LIR.

6. Modificaciones efectuadas a los artículos 37 y 64 ter de la LIR, con el objeto de concordar las modificaciones introducidas al artículo 38 y la incorporación del artículo 41 E de la misma ley.

De esta forma, en resumen, la Circular N° 14 hace referencia a las modificaciones de los artículos 10 y 58 N° 3 de la LIR, estableciendo que las rentas obtenidas por un contribuyente no residente ni domiciliado en el país son consideradas de fuente chilena, cuando se hayan obtenido por la enajenación de ciertos títulos o instrumentos, en la medida que la totalidad o una parte del valor de éstos se encuentre representado por uno o más de los activos subyacentes situados en Chile que la norma legal indica. Existen tres casos en dicha ganancia de capital constituye renta de fuente chilena, conforme a lo establecido en el artículo 10, inciso tercero, letra a), b) y c) de la LIR, con excepción de que se la enajenación en cuestión se haya efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial y siempre que en dichas operaciones no se haya generado renta o un mayor valor para el enajenante, determinada ésta en cualquiera de las dos formas establecidas en el N° 3, del artículo 58 de la misma ley. En segundo término, hace referencia a la modificación de los artículos 38 y 58 N° 1 de la LIR, relacionadas, por un lado, a las rentas que se deben afectar con impuestos, su forma de determinación y las facultades de fiscalización del SII, respecto a los establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en el país y, por otro lado, ampliando las personas naturales afectas a Impuesto Adicional, incluyendo a personas chilenas, como también extranjeras, que no tengan domicilio ni residencia en el país que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes. Asimismo, la Circular N° 14 trata la exención del Impuesto Adicional que grava las cantidades que se paguen o abonen en cuenta a contribuyentes no residentes ni domiciliados en el país, por el uso de programas computacionales estándar, bajo el cumplimiento de los requisitos que la respectiva norma legal establece. Finalmente, se imparten instrucciones respecto de las personas naturales chilenas sin domicilio ni residencia en Chile que quedan afectas a la tributación general del Impuesto Adicional, establecida en los artículos 58, 59 y 60 inciso primero de la LIR.

CIRCULAR N° 23, DE 09 DE ABRIL DE 2014

A propósito de la catástrofe ocurrida con fecha 1 de abril del 2014 en las regiones de Arica y Parinacota, y de Tarapacá, se dicta el Decreto Supremo N° 918 del Ministerio del Interior. Así, mediante esta circular se imparten instrucciones sobre el plazo y procedimiento para el caso de pérdidas de

existencias en el inventario, así como respecto de la pérdida o inutilización fortuita de los libros de contabilidad y otros documentos. Respecto a la obligación de comunicar al SII las pérdidas de existencias y su forma de acreditarlas, se señala que rige lo establecido en Circular N° 3 de 1992, empero es posible solicitar un plazo especial, el cual no podrá ser otorgado más allá del 30 de junio del presente año. La forma de acreditar las pérdidas de existencias, se aceptan, entre otros antecedentes, fotografías, grabaciones, recortes de prensa, etc, e informes y/o certificaciones de organismos como el SAG, CONAF, PDI, ONEMI, SNA, Municipalidades, Bomberos, Ejército, Armada, Carabineros, Compañías de Seguros, Bancos o Instituciones Financieras, etc. Por último, en caso de conservar libros, registros o documentos de respaldos deberá presentarlos. Respecto de la obligación de dar aviso de la pérdida o inutilización fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables, ésta se rige por lo establecido en el artículo 97 N° 16 del Código Tributario, sin embargo, en este caso los Directores Regionales se encuentran facultados para condonar el total de la multa que deba imponerse, cuando a su juicio dichas sanciones se hubieren originado por causa no imputable al contribuyente.

CIRCULAR N° 31, DE 19 DE MAYO DE 2014

Respecto de los contribuyentes personas naturales, personas jurídicas y otros entes con o sin personalidad jurídica, constituidos u organizados en el extranjero, susceptibles de ser sujetos de impuestos, en razón de lo establecido en los artículos 66 y 68 del Código Tributario, se reemplazan las instrucciones de la Circular N° 31 de 2007 y se crea un formulario especial para la inscripción en el rol único tributario y/o declaración jurada de inicio de actividades de este tipo de contribuyentes y otro formulario para informar las modificaciones de los datos contenidos en dicho aviso. De modo preliminar, se da cuenta de las cuatro situaciones en que pueden encontrarse los mencionados contribuyentes: i) sólo obligados a inscribirse en el RUT (aquellos que realicen inversiones en Chile por las cuales no estén obligados a dar aviso de inicio de actividades, o quienes queden gravados con impuestos en Chile, de acuerdo a las normas del artículo 10, inciso tercero y siguientes de la LIR); ii) contribuyentes únicamente obligados a dar aviso de inicio de actividades porque ya cuentan con RUT; iii) contribuyentes que deben inscribir RUT y dar simultáneamente el aviso de inicio de actividades y; iv) aquellos contribuyentes no obligados a inscribirse en el rol único tributario. Respecto al procedimiento para la inscripción en el rol único tributario y/o aviso de inicio de actividades,

esta circular se refiere a los siguientes aspectos: i) lugar donde se debe realizar este trámite, los formularios que se deben utilizar, la información que deben contener y quien debe prepararlos; ii) requisitos para realizar ambos trámites; y iii) se deja constancia de la obligación de los contribuyentes de informar cualquier modificación a los datos contenidos en el aviso de iniciación de actividades, mediante la presentación del formulario que se encontrará en la página web del SII. Las instrucciones impartidas regirán a partir del 1 de enero de 2015.

CIRCULAR N° 37, DE 10 DE JUNIO DE 2014

La presente circular dicta nuevas instrucciones sobre la exención de IVA establecida en el artículo 12 letra E) N° 17 de la Ley del IVA, toda vez que entró en vigencia un nuevo reglamento, contenido en el Decreto N° 222 del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, dejando sin efecto los puntos I y II de la Circular N° 56 de 1991. El beneficio consiste en la exención de IVA respecto de los ingresos en moneda extranjera percibidos por empresas hoteleras, con motivo de servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile. El nuevo decreto determina la aplicación de tal exención, en función del servicio prestado y no según el tipo de establecimiento que presta el servicio. Conforme a lo anterior, se define el concepto de “Servicio de Alojamiento Turístico” como aquel “en que se provee comercialmente el servicio de alojamiento por un período no inferior a una pernoctación; que estén habilitados para recibir huéspedes en forma individual o colectiva, con fines de descanso, recreo, deportivo, de salud, estudios, negocios, familiares, religiosos u otros similares”. Por último, se entienden beneficiados con la exención aquellos servicios que se prestan conjuntamente con el servicio de alojamiento.

CIRCULAR N° 52, DE 10 DE OCTUBRE DE 2014

En la presente circular se imparten instrucciones sobre las modificaciones a la tasa del Impuesto de Primera Categoría, establecida en el artículo 20 de la LIR y a los pagos provisionales mensuales. Respecto del primer aspecto, la ley contempla un aumento gradual de la tasa, quedando establecido que a partir del año comercial 2017 quienes se acojan a las disposiciones del artículo 14 letra A) de la LIR, quedaran afectos al Impuesto de Primera Categoría con una tasa de 25%, mientras que los sujetos a las disposiciones de la letra B), del mismo artículo, se gravarán con una tasa de un 25,5%, la que a partir del año comercial 2018 será de un 27%. Se

agrega que la ley no estableció normas especiales para la aplicación de la tasa del Impuesto de Primera Categoría en carácter de único. Por último, se adjunta un anexo con una tabla que indica la tasa que se debe aplicar a los años comerciales 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 y siguientes, en las situaciones especiales sobre rentas percibidas o devengadas durante el año comercial 2014, a saber, i) rentas esporádicas de primera categoría; ii) término de giro y; iii) retenciones del artículo 74 N° 4 de la LIR. En cuanto a los pagos provisionales mensuales obligatorios, se explica la forma de ajuste y sus plazos.

CIRCULAR N° 62, DE 02 DE DICIEMBRE DE 2014

El SII instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 que tienen incidencia en materia de impuesto a la renta y que entraron en vigencia a contar del 1 de octubre del presente año. Las modificaciones señaladas corresponden a aquellas establecidas en las siguientes normas: i) artículo 11; ii) artículo 22 N° 2; iii) 29 inciso 1; iv) artículo 31 N° 1 inciso segundo; v) artículo 31 N° 5 bis; vi) artículo 31 N° 6; vii) artículo 37; viii) artículo 41 E inciso tercero; ix) artículo 47 inciso cuarto; x) artículo 54; xi) artículo 55 bis inciso quinto; xiii) artículo 58 N° 3 párrafo quinto; xiv) artículo 60 inciso segundo; xv) artículo 70 inciso final; xvi) artículo 97 inciso quinto y final; todas las anteriores establecidas en la LIR; xvii) artículo 48 del Código del Trabajo; xviii) artículo 17 N° 11 de la LIR y; xix) norma transitoria sobre el nuevo crédito establecido en el artículo 33 bis de la LIR.

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, 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 2015, 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. Civ. de Santiago, 3° Juzg. Civ. 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 extractar 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> com.mx> [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:

- a. *Un autor:* SPIEGEL, MURRAY R. Teoría y problemas de probabilidad y estadística. Madrid, McGraw-Hill, 1988. P.372. (Serie de compendios Schaum).
- b. *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 (23^a, 2003, Chillán, Chile). *Proceedings*. Los Alamitos, California, IEEE Computer Society Press, 2003. SEMINARIO Regional de política fiscal (11^o, 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.



facultad de
derecho