

# 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° 7, Diciembre 2015**

---



# Anuario de Derecho Tributario

Nº 7, Diciembre 2015

---

## DIRECTOR

Cristián Meneses Valenzuela

## COMITÉ EDITORIAL

Paula Parra Hein

Arturo Selman Nahum

Carlos Medina Gómez

## COMITÉ CIENTÍFICO

Sergio Illanes Laso

Liselott Kana

Carlos Martínez Concha

Rodrigo Ugalde Prieto

Sergio Alburquenque Lillo

Vicente Furnaro Lobos

Hugo Hurtado Araneda

Ximena Niño Roa

Cristián Molina Cabezas

## ASISTENTES EDITORIALES

Mónica Aguilar Valderrama

Javier Melo La Rivera

Javiera Bobadilla Orellana

Francisco Ossandón Cerda

Tiare Contador Mejías

María Ángela Ruz Ocaranza

Juan Pablo Obaid Lennon

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO  
N° 7, DICIEMBRE 2015

Derechos Reservados

Diseño e impresión  
versión | producciones gráficas Ltda.

# Índice

---

- 9 **Nota del Director**
- 11 **Siglas y Abreviaturas**
- I. Artículos de Doctrina**
- 17 BEPS y los desafíos de la inminente digitalización de las economías. *Por María Jesús Ibáñez*
- 39 Análisis crítico sobre la afectación de operaciones sobre propiedad industrial e intelectual frente al impuesto a las ventas y servicios. *Por Ariel Castillo Sapiáins y Arturo Selman Nahum*
- 61 Titularidad de la acción penal en los delitos tributarios. *Por Martín Vila Baltra*
- 79 Tributación de los excedentes repartidos por cooperativas. *Por Cristián Gazmuri Ortega*
- II. Notas de Actualidad**
- 119 Impuesto al valor agregado en las promesas de compraventa y leasing de inmuebles a partir de la Reforma Tributaria
- 125 Sobre la modificación del sistema tributario actual y la búsqueda de nuevos incentivos

### **III. Jurisprudencia Judicial y Administrativa**

131 Jurisprudencia Judicial

141 Jurisprudencia Administrativa

217 **Normas de P ublicaci3n**

## NOTA DEL DIRECTOR

---

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

Entendemos que, en el ámbito local, debido a la implementación de nuevas políticas tributarias a través de la Ley N° 20.780 de Reforma Tributaria los temas sobre los cuales nuestra publicación versa han adquirido una especial notoriedad pública. En el marco internacional las medidas implementadas en torno a BEPS e intercambio de información nos auguran seguir en el vórtice del interés académico y público.

El presente número cuenta con tres secciones. La primera de ellas contempla artículos de doctrina de académicos y destacados profesionales del área, previamente aprobados por nuestro Comité Científico. En esta edición se presentan los siguientes artículos: (i) BEPS y los desafíos de la inminente digitalización de las economías; (ii) análisis crítico sobre la afectación de operaciones sobre propiedad industrial e intelectual frente al impuesto a las ventas y servicios; (iii) titularidad de la acción penal en los delitos tributarios; y (iv) tributación de los excedentes repartidos por cooperativas.

La segunda sección trata temas de actualidad tributaria y busca plantear problemáticas que generen un mayor interés en la investigación de esta rama del derecho. En esta edición incluimos, notas relacionadas a la modificación del sistema tributario actual y la búsqueda de nuevos

incentivos y el tratamiento tributario de las promesas de compraventa y leasing de inmuebles a partir de la reforma tributaria.

Por último, la tercera sección del presente volumen, contiene un análisis jurisprudencial, incluyendo resúmenes de circulares y oficios del Servicio de Impuestos Internos emitidas durante el 2014 y 2015 a la luz de la Reforma Tributaria, sentencias de la Corte Suprema, Corte de Apelaciones y Tribunales Tributarios Aduaneros.

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

CRISTIÁN MENESES VALENZUELA  
*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.
- Iltma (a veces I).** Ilustrísima.
- Iltmas.** 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<sup>os</sup>.** Números.
- NCG.** Norma de Carácter General.
- OCDE / OECD.** Organización para la Colaboración y el Desarrollo Económico.
- ORD.** Ordenanza.
- Pág. (a veces p).** Página.
- Págs. (a veces p o pp).** Páginas.
- Proyecto LUF.** Proyecto de Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.
- 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**

---



# BEPS<sup>1</sup> Y LOS DESAFÍOS DE LA INMINENTE DIGITALIZACIÓN DE LAS ECONOMÍAS

*“My advice would be instead of focusing on tax planning, please do the wonderful job you are doing on innovation and be much more conservative on tax planning”.*<sup>2</sup>

MARÍA JESÚS IBÁÑEZ<sup>3</sup>

## RESUMEN

Los sistemas de la economía digital son y serán objeto de una constante evolución, de ahí la importancia de supervisar toda perspectiva de futuro y de tratar de vislumbrar los posibles alcances evolutivos de esta nueva forma de hacer negocios. El gran desafío de la tributación de la economía digital radica en el poder determinar un criterio de atribución y de reparto de la soberanía tributaria entre distintas jurisdicciones al tiempo de poder determinar también un criterio para establecer dónde se realizan en específico las actividades económicas en cuestión y principalmente el poder determinar dónde se genera el valor de estas actividades. El potencial cada vez mayor de las tecnologías digitales y la escasa necesidad, en muchos casos, de contar con una presencia física para realizar actividades comerciales en una determinada jurisdicción, generan dudas acerca de si el criterio de la presencia física no estaría acaso, y a la luz de los tiempos, un poco obsoleto.

**PALABRAS CLAVE:** Economía digital, BEPS, establecimiento permanente

---

<sup>1</sup> Base Erosion and Profit Shifting, BEPS por sus siglas en inglés.

<sup>2</sup> Pascal Saint-Amans, Director del Centro de Política Tributaria de la OCDE. OECD attacks ‘aggressive’ tech tax plans [en línea] < <http://www.bbc.com/news/business-327303059> > [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>3</sup> Abogada, Pontificia Universidad Católica de Chile; Candidata a Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile.

## I CONSIDERACIONES GENERALES

1.1. La noción de creer, aunque sea por un instante, que los contribuyentes y sus correspondientes administraciones tributarias podrían llegar a ser capaces de construir transacciones de alta complejidad tecnológica es absurda. Más aún si consideramos que la deconstrucción de estas operaciones pasa necesariamente por el ejercicio de caracterizar y localizar un entramado de softwares y hardwares los cuales a su vez involucran una serie de recursos informáticos que se agrupan para servir a múltiples consumidores con diferentes recursos físicos y virtuales dinámicamente asignados. Lo anterior genera que tanto los contribuyentes consumidores como las empresas de tecnología se enfrenten a una constante incertidumbre y a un elevado riesgo en la estructuración de sus operaciones, estructuración que necesariamente debe empezar por el poder definir el contenido de sus transacciones, el lograr caracterizar la oferta de sus servicios y por último el ser capaces de explicar la gestión de sus cadenas de valor transfronterizas a la autoridad fiscal.

1.2. Es como consecuencia de lo anterior que dirigentes políticos, técnicos y la sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado una creciente preocupación por poder contribuir a lograr identificar el alcance de los sofisticados modelos de planificación fiscal llevados a cabo por las grandes empresas multinacionales de la economía digital que en su actuar buscan aprovecharse de la interacción entre los distintos sistemas tributarios de diversas jurisdicciones con la finalidad de rebajar artificialmente sus bases imponibles o de trasladar los beneficios generados por la realización de sus actividades a países o territorios de baja o nula tributación. Lo anterior cobra especial relevancia si consideramos que gigantes tecnológicos como Google, Apple, Facebook y Amazon (también conocidos como la “GAFA Gang”) operan mayoritariamente como intermediarias de otras delegaciones en Irlanda, Holanda, Suiza o Luxemburgo, países con una tributación reducida que les permiten trasladar sus beneficios sin apenas costos impositivos. Solo a modo de ejemplificación se estima que Apple paga solo un 2% de sus impuestos fuera de EEUU, lo cual es a lo menos sorprendente al tener en consideración que Apple se ha consolidado como un referente global en el mercado de la tecnología. Conocido es también el caso de Google, compañía la cual se estima desvía anualmente cifras cercanas a los 60 billones de dólares, resultantes de sus ventas en Europa y Asia, con destino a una subsidiaria

con sede fiscal en Bermuda<sup>45</sup>. Este fenómeno se vuelve particularmente relevante al considerar que estamos enfrentando un mercado que maneja grandes volúmenes de ingresos, mercado que genera más de USD150 billones de dólares al año<sup>6</sup> y que vaticina un crecimiento estimado para el 2016 cercano a los USD120 billones de dólares.

1.3. En respuesta a esta preocupación, y a instancia del G20<sup>7</sup>, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) publicó un plan de acción contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS<sup>8</sup>) que identifica 15 estrategias y/o recomendaciones (denominadas “acciones”) para abordar esta problemática de manera integral. La Acción N° 1 del Plan de acción BEPS apunta a diseñar un plan de trabajo global conducente a abordar los crecientes y complejos desafíos fiscales que plantea la economía digital. Así, luego de publicado el Plan de Acción BEPS, en septiembre del año 2013, se crea el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) entidad a la cual se le encarga la misión de elaborar un informe en el que se determinasen los problemas planteados por la masificación de la economía digital y en el que se propusiesen soluciones concretas para abordarlos.

1.4. El GEFED realizó un procedimiento de consulta de amplio espectro donde consultó a empresas, organizaciones de la sociedad civil, miembros del sector académico y países en desarrollo antes de alcanzar sus propias conclusiones con respecto a la economía digital, los problemas BEPS y los desafíos fiscales generalizados que surgen de la materialización práctica de los modelos de tributación a proponerse en este ámbito. Como resultado de este trabajo el 16 de septiembre del año 2014, la OCDE emitió su reporte inicial sobre los retos fiscales que significa la economía digital como

---

<sup>4</sup> JESSE DRUCKER. Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Lost to Tax Loopholes. [en línea] <<http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>5</sup> JEREMY SCOTT. Digital Economy PE: Solution to Taxing Global Giants Like Google and Facebook? [en línea] <<http://www.forbes.com/sites/taxanalysts/2014/01/29/digital-economy-pe-solution-to-taxing-global-giants-like-google-and-facebook/>>, [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>6</sup> OCDE, Measuring the Digital Economy A New Perspective [en línea] <<http://www.oecd.org/sti/measuring-the-digital-economy-9789264221796-en.html>> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>7</sup> G20. Declaración de los Líderes del G20, Cumbre de San Petersburgo. [en línea] <<http://www.obela.org/node/1565>> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>8</sup> OCDE. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [en línea] <<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

nueva tendencia en el comercio transfronterizo. El documento titulado, “Haciendo frente a los Desafíos Fiscales de la Economía Digital, Acción 1: 2014” (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2014*<sup>9, 10</sup>), concluye que los mencionados riesgos de prácticas potencialmente elusivas constituyen precisamente el objeto del Proyecto BEPS, concebido para alinear el modelo de tributación de los beneficios con las actividades económicas y, principalmente con la asignación de la tributación al concepto de la “creación de valor”<sup>11</sup>.

## II

### LA ECONOMÍA DIGITAL: MODELOS DE NEGOCIO Y SUS PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS

1.1. La economía digital no es más que el resultado de una serie de procesos de transformación de la economía desencadenados por la apremiante necesidad de cumplir con las exigencias generadas por el incipiente mercado de las tecnologías de la información.

1.2. Dada la constante movilidad de la economía digital el intentar aislarla como un sector independiente de la economía exigiría, inevitablemente, el tener que trazar límites arbitrarios para determinar qué es digital y qué no lo es<sup>12</sup>. Así, aunque muchos modelos de negocio de la economía digital presentan paralelismos con los modelos de negocio tradicionales, los últimos avances de las tecnologías de información han hecho posible el llevar a cabo negocios a una escala considerablemente mayor y abarcando distancias más amplias de lo que antes era siquiera imaginable<sup>13</sup>.

---

<sup>9</sup> OCDE. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2014*. [en línea] <<http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm>> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>10</sup> Se espera que con fecha 5 de octubre del año 2015 se publique el informe final de la OCDE: “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*”.

<sup>11</sup> ORLY MAZUR. *Taxing the Cloud*. [en línea] <<http://scholarship.law.berkeley.edu/california-law-review/vol103/iss1/1>> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>12</sup> LEE A. SHEPPARD. *OECD BEPS Project Unlikely to Endorse Digital PE*. [en línea] <<http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/Articles/D963F9B6F9F1E6F485257C6D006FD0EC?OpenDocument>> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>13</sup> JOSH MANCHESTER. *The Software Revolution: A Sector Trends Series*. [en línea] <<http://truebridgecapital.com/PDF/TrueBridge%20Capital%20Sector%20Trends%20Series%20Part%201,%20Summer%202013.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

1.3. Así, la economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes para determinar las consecuencias tributarias de cada una de estas actividades, como se afirma en el Plan de acción BEPS, *“la economía digital se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de los de carácter personal), por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor”*.

1.4. Como consecuencia, hay una serie de características que permitirían, al menos preliminarmente, el diferenciar el mercado de la economía digital del de las actividades mercantiles generales que comprenden el mercado tradicional, estas son:

- i. El desarrollo y la explotación de activos intangibles es un aspecto clave de la economía digital. La inversión en este tipo de activos y su desarrollo desempeñan un papel primordial en la creación de valor y el crecimiento económico de las empresas de la economía digital.
- ii. Los avances tecnológicos permiten cada vez más a las empresas desarrollar una actividad económica con una planilla mínima, sino inexistente, de personal.
- iii. La mayor capacidad de acceder a mercados remotos ha incrementado considerablemente la posibilidad de suministrar bienes y de prestar servicios más allá de las fronteras.
- iv. La creación de valor en el contexto de la economía digital está entregada en gran medida al manejo y procesamiento de grandes volúmenes de datos. Por ejemplo, la utilización de un producto o servicio por parte de un usuario puede aportar información concerniente al usuario que tiene un valor intrínseco para la empresa, ya sea como dato de referencia que le permite mejorar los productos o servicios que ya ofrece, o bien para suministrar productos o servicios a otros clientes.

1.5. De lo anterior es dable concluir que la economía digital es objeto de una constante evolución, de ahí la importancia de supervisar toda perspectiva de futuro y posibles avances para determinar su impacto en los sistemas tributarios. Al final del día el gran desafío de la tributación de la economía digital radica en el poder determinar un criterio de atribución y de reparto de la soberanía tributaria entre distintas jurisdicciones al tiempo

de poder determinar también un criterio para establecer dónde se realizan en específico las actividades económicas en cuestión y principalmente el poder determinar dónde se genera el valor de estas actividades<sup>14</sup>.

### III CALIFICACIÓN Y LOCALIZACIÓN DE LAS RENTAS: EL GRAN PROBLEMA DE LA ECONOMÍA DIGITAL

1.1. Existen dos grandes problemas con los que nos enfrentamos al abordar las complejidades de la economía digital y la tributación aplicable a los ingresos generados por esta; la calificación y la localización de las rentas.

1.2. Generalmente el primer paso en la lógica de la determinación de la tributación de una determinada renta es el darle una calificación a la misma, mas en este discurrir conceptual en lo referente a la economía digital surgen los siguientes conflictos: ¿Estamos ante la prestación de un servicio o ante la transferencia de un bien?; ¿Si estamos ante la transferencia de un bien, es este un bien corporal o acaso un intangible?; ¿Es el bien corporal o el intangible transferido o acaso se cede solamente el derecho a usarlo?; ¿Si es el derecho a usarlo, estamos en propiedad ante un contrato de arrendamiento o un acuerdo sujeto a pagos de regalías?

1.3. Si somos capaces de pasar por el test de calificación victoriosos nos encontraremos con un segundo ejercicio conceptual, cual es el de determinar la localización del bien corporal o intangible, o bien desde dónde se presta un determinado servicio. Para complicar aún más las cosas, cualquier intento de definir la ubicación del comprador o el vendedor con una regla simple es una invitación abierta a una potencial manipulación impositiva<sup>15</sup>.

1.4. Como consecuencia de lo anterior, las nuevas formas de hacer negocios en el contexto de las economías digitales plantean como gran interrogante el poder determinar si acaso los criterios actuales para la determinación de la existencia de un nexo entre un contribuyente y una

---

<sup>14</sup> AVI-YONAH, REUVEN S. International Taxation of Electronic Commerce. *Tax Law Review*, 1997 P.507.

<sup>15</sup> RICHARD RUBIN y JULIANN FRANCIS. Hey (Hey), You (You), Stop Taxing My Cloud. [en línea] <<http://www.businessweek.com/magazine/hey-hey-you-stop-taxing-my-cloud-08252011.html>> [consulta: 26 septiembre 2015].

jurisdicción determinada siguen siendo idóneos<sup>16</sup>. El potencial cada vez mayor de las tecnologías digitales y la escasa necesidad, en muchos casos, de contar con una presencia física para realizar actividades comerciales en una determinada jurisdicción, generan dudas acerca de si el criterio de la presencia física no estaría acaso un poco obsoleto<sup>17</sup>.

#### IV COMENTARIOS AL ARTÍCULO N° 5 DEL MODELO DE LA OCDE

1.1. Antes de que la tributación de la economía digital se transformara en una problemática prioritaria para las administraciones fiscales a través del mundo, su tratamiento, al menos desde una perspectiva formal, se encontraba en el análisis extensivo que se daba al concepto de Establecimientos Permanentes (EP) en el Artículo N° 5 de los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE<sup>18</sup> (Comentarios).

1.2. La discusión expuesta en los Comentarios radicaba en poder determinar si el mero uso de equipos informáticos automatizados (ej. un servidor) en un país por una empresa dedicada al comercio electrónico podía o no entenderse como constitutivo de un EP<sup>19</sup>.

1.3. El análisis de los Comentarios parte por distinguir entre un equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias (“*hardware*”), y los datos o aplicaciones informáticas (“*software*”) que se utilizan o se almacenan en ese equipo. La anterior disquisición era, y es, de vital importancia ya que podía darse, y se da bastante en los hechos, la situación donde

<sup>16</sup> RAFFI MELANSON. Sales Taxes and the Shadow of Cloud Computing: Searching the Horizon for a Workable, National Solution. [en línea] <[http://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/tax\\_lawyer\\_home/12sum/ttl-sum12\\_melanson.html](http://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/tax_lawyer_home/12sum/ttl-sum12_melanson.html)> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>17</sup> AZAM RIFAT. Global Taxation of Cross Border E-Commerce Income. [en línea] <<http://ssrn.com/abstract=2117022>> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>18</sup> OECD. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention. [en línea] <<http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>19</sup> Véase el efecto el fallo “*Piedras Negras Broadcasting Co. v. Commissioner*” v. Comm’r, 43 B.T.A. 297 (1941). Este fue el primer fallo que prescindió de la presencia de un individuo señalado que la localización de un servidor (maquinaria) podía llegar a constituir de por sí un EP.

la empresa que desarrolla la actividad y que es titular del software y la empresa operadora del servidor sean distintas (ej. arriendo de un espacio en un servidor, también conocido como “*housing o hosting*” de softwares).

1.4. Bajo la visión tradicional de los Comentarios un EP es un lugar fijo de negocios que constituye una presencia física de una determinada empresa en una determinada jurisdicción. Por lo tanto, a primera vista, parece bastante lógico que los Comentarios entiendan que un servidor puede llegar a constituir un EP en cuanto los servidores son bienes corporales muebles tangibles que, colocados en un país en particular, pueden llegar a constituir una presencia física de un contribuyente. Lo anterior solo se ve reforzado al considerar que los servidores son maquinarias capaces de almacenar y transmitir grandes cantidades de información, entendiendo los Comentarios que para las empresas basadas en la web, el servidor es, sin duda alguna, la piedra angular del negocio digital. Así, a pesar de ser difícil, sino imposible, el rastrear la ubicación desde la que se realizan las transacciones en el comercio electrónico, es por otra parte bastante fácil: (a) identificar la presencia física de un servidor en una jurisdicción; (b) identificar las funciones de negocio relacionadas con ese determinado servidor en una transacción comercial; y (c) identificar los sitios web radicados en un determinado servidor (ej. dirección IP de un sitio web).

1.5. Por otro lado los Comentarios también profundizan en el hecho de que un equipo informático localizado en una ubicación determinada solamente puede constituir un EP si se da el requisito de ser fijo. Al respecto los Comentarios señalan que lo verdaderamente relevante no es la posibilidad de que un servidor sea susceptible de ser movido o reubicado, sino que de hecho se haga. Así para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, este tiene que haber estado ubicado en un lugar determinado durante un período de tiempo lo suficientemente amplio para considerarse como fijo.

1.6. Otro tema que se profundiza en los Comentarios es el alcance que para estos efectos puede tener la hipótesis de exención del EP en la realización aislada de “*actividades solamente preparatorias o auxiliares*”<sup>20</sup>. Aquí los Comentarios hacen una segunda distinción señalando que no es indiferente para el análisis cuando tales funciones constituyen en sí mismas una parte esencial de la actividad mercantil que la empresa presta en su

---

<sup>20</sup> OECD. Clarification on The Application of the Permanent Establishment Definition in ECommerce:Changes. [en línea] <<http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

conjunto. Así por ejemplo, hay algunos tipos de negocios donde el objeto principal estriba en hospedar (abstracción del concepto de “*almacenaje y entrega*” descrito en los Comentarios) cierto tipo de datos (ej. música, películas, documentos etc.). De manera tal que en estos casos la actividad preparatoria o auxiliar de almacenamiento, que en un principio no constituiría un EP, podría pasar a serlo si la explotación de los servidores con este propósito se entiende como un componente esencial de la actividad comercial de la empresa. De manera similar, y para poder hacerse de la hipótesis de exención de EP recién descrita, existe la tendencia creciente entre las multinacionales a fragmentar artificiosamente sus operaciones entre varias entidades del grupo para caracterizar ciertas actividades como preparatorias y auxiliares y así gozar de una exención a las reglas de EP. Solo a modo de ejemplificar la complejidad de estas transacciones tenemos el ejemplo de iTunes. Se ha estimado que por cada 99 centavos que cobra iTunes por una canción, un 70% de esta cifra se destina a la entidad de Apple que digitaliza la canción, un 5% se destina a otra entidad encargada de mantener la canción en su formato electrónico y de entregarla al consumidor final de la misma, un 10% se destina a una tercera entidad encargada de gestionar el ámbito transaccional y de cobro de la canción, un 5% a la empresa destinada a gestionar todos los gastos conexos a la transacción (administración, finanzas y contabilidad) y por último hay un 10% que se reputa como utilidad propiamente tal<sup>21</sup>.

1.7. En consecuencia, los Comentarios al Modelo de la OCDE concluyen que un servidor podría llegar a constituir un EP cuando el negocio principal de la empresa se realice a través de un servidor y se verifiquen las siguientes circunstancias: (i) que el servidor sea fijo (tanto en el tiempo como geográficamente), (ii) que el negocio principal (aunque constituyan actividades preparatorias o auxiliares) se realice a través del servidor, y que (iii) el servidor se encuentre a disposición de la empresa (ej. comprado/arrendado y operado/mantenido por la empresa).

1.8. De la interpretación de los Comentarios salta a la vista que el concepto de EP fue creado durante una época en que las empresas de ladrillo y mortero fueron todo lo que existía<sup>22</sup>. En consecuencia, un servidor como

---

<sup>21</sup> ERIC SAVITZ. Apple: Subscription Music Service Seems Inevitable (4/24/07). [en línea] <<http://seekingalpha.com/article/33231-apple-subscription-music-service-seems-inevitable>> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>22</sup> ALDO FORGIONE. Clicks and Mortar: Taxing Multinational Business Profits in the Digital Age. [en línea] <<http://digitalcommons.law.seattleu.edu/sulr/vol26/iss4/2/>> [consulta: 26 septiembre 2015].

premisa una presencia física dentro de una jurisdicción era adecuada. Sin embargo, con la naturaleza crecientemente intangible del comercio electrónico, esta visión tradicional de un EP ha resultado en una que inminentemente resultará desplazada.

1.9. Como consecuencia de lo anterior podemos concluir que hasta hace pocos años la OCDE seguía los siguientes lineamientos en materia de tributación de las actividades de la economía digital:

- i. Un sitio web no podía, en sí mismo, constituir un EP por falta de presencia física.
- ii. A contrario sensu un servidor localizado en un determinado país, por un determinado margen temporal, podía llegar a constituir un EP.
- iii. Los contratos de hospedaje (hosting) de un sitio web en un servidor, por lo general, no daban lugar a un EP para la empresa que realizaba su actividad a través de la página web alojada.
- iv. Excepto en circunstancias muy inusuales (cuando las funciones realizadas en ese lugar van más allá de lo que es preparatorio o auxiliar), no se consideraba que una empresa dueña de su propio servidor y que operaba un sitio web podía constituir un EP.

## V

### NUEVO CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: VERIFICACIÓN DE UNA PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA

1.1. La definición actual de EP comprende, en un principio, dos umbrales distintos: (i) un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad o, (ii) una persona que actúe por cuenta de una empresa extranjera y tenga y ejerza habitualmente poderes que la faculten para celebrar contratos en nombre de dicha empresa cuando no sea posible identificar un lugar de negocios. En ambos supuestos, se requiere de un cierto nivel de presencia física o material en una determinada jurisdicción, bien de forma directa o a través de las actuaciones de un agente dependiente.

1.2. Con el tiempo, los umbrales a partir de los cuales puede llegar a establecerse la existencia de un EP se han ido ampliando para adecuarse

a las innovaciones en las actividades empresariales<sup>23</sup>. Así, por ejemplo, el desarrollo del sector servicios ha motivado la inclusión en numerosos Convenios de un nuevo umbral en virtud del cual la prestación de servicios de una empresa no residente puede llegar a constituir un EP, especialmente cuando la duración de esos servicios exceda de un período de tiempo específico, con independencia de si los servicios se prestan o no por medio de un lugar fijo de negocios o con poderes suficientes.

1.3. Los anteriores umbrales son del todo lógicos si consideramos que, por lo general, la mayoría de las actividades empresariales a realizarse por una multinacional en una jurisdicción suponen realizar operaciones de un alto valor potencial tales como compras, gestión de inventarios, comercialización a nivel local, promoción de una marca y otras; actividades que generan ingresos locales relevantes sujetos a gravamen en el Estado de la fuente en cuestión. Mas, como hemos señalado con anterioridad, el tema se complejiza cuando caemos en cuenta de que la creciente remisión a los datos como recurso productivo en determinados nuevos modelos de negocios puede representar ulteriores desafíos fiscales en términos de calificación de las rentas y atribución del valor generado por dichos datos<sup>24</sup>.

1.4. Así, solo parece lógico el empezar a preguntarnos si la recopilación de datos procedentes de usuarios ubicados en una determinada jurisdicción podría llegar a ser asimilable a la existencia de un nexo con dicho país y, en caso afirmativo, si procedería imputar las rentas generadas por la utilización de esos datos a dicho nexo y de qué forma. Asimismo, por más que nos podamos estar acercando a un criterio de determinación del nexo causal de las rentas todavía quedan las dudas acerca de la calificación, a efectos fiscales, de las rentas derivadas de las operaciones que conllevan el uso de datos.

1.5. No obstante, y a pesar de que en los hechos la economía digital nos imponga muchos desafíos, el progreso de las tecnologías digitales no ha modificado la naturaleza fundamental de las actividades esenciales que desarrollan las empresas para generar ingresos. A tal fin, las empresas siguen necesitando adquirir insumos, crear o añadir valor y potenciar

---

<sup>23</sup> ARTHUR COCKFIELD. Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits. [en línea] <<http://post.queensu.ca/~ac24/TulLRevArticle.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>24</sup> MCLURE, CHARLES E., JR. Electronic Commerce and the Tax Assignment Problem: Preserving State Sovereignty in a Digital World. State Tax Notes, 1998, P.1169.

sus ventas; ya sea por medio de estudios de mercado o de actividades comerciales y publicitarias. No obstante lo anterior, las tecnologías digitales han cambiado radicalmente la forma de llevar a cabo estas actividades, facilitando, por ejemplo, su desarrollo a distancia, el aumento en la velocidad de procesamiento, análisis y uso de la información y, habida cuenta de que las distancias ya no representan un obstáculo a los intercambios comerciales, ampliando el número de clientes potenciales finales que pueden alcanzar.

1.6. Como consecuencia de lo anterior BEPS ha establecido una serie de propuestas, desde diferentes perspectivas, tendientes a abarcar la problemática de las economías digitales. A continuación analizaremos las principales.

*a. Ajustes al concepto de Establecimiento Permanente*

Existen una serie de propuestas al respecto:

- i. Una posible opción sería eliminar la excepción a los EP de las “*actividades preparatorias o auxiliares*” o bien limitarla para que proceda solo en aquellos casos en que la actividad preparatoria o auxiliar no sea en los hechos la actividad esencial de la compañía.
- ii. Otra posible opción se centra en el establecimiento de un nexo alternativo para hacer frente a aquellas situaciones en que las empresas lleven a cabo la totalidad de sus actividades en formato digital. Esta opción se aplicaría a la empresa que lleve a cabo la mayoría de sus actividades digitales de manera “completamente desmaterializada”, de manera tal que la compañía pueda llegar a constituir un EP si llega a tener una “presencia digital significativa” en una determinada jurisdicción. Al hablar de “actividades digitales totalmente desmaterializadas”, nos estamos refiriendo únicamente a las empresas que precisan de mínimos elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus actividades principales, con independencia de que esos elementos físicos (oficinas, edificios o personal, entre otros) se hallen o no en el Estado de la fuente para realizar actividades secundarias. Se entenderá que una empresa dedicada a una actividad totalmente desmaterializada cuenta con una “presencia digital significativa” en un determinado país cuando, por ejemplo:
  - Se firme a distancia un número significativo de contratos de suministro de bienes o servicios digitales totalmente desmaterializados entre la empresa y un cliente residente en el mismo país.

- Los bienes o servicios digitales de la empresa se utilicen o consuman en gran medida en dicho país.
- Los clientes situados en ese país efectúen pagos sustanciales en favor de la empresa como contraprestación por las obligaciones contractuales derivadas del suministro de bienes o servicios digitales.
- Una sucursal de la empresa ubicada en dicho país desarrolle actividades secundarias, como es el caso de funciones de asesoramiento y comercialización dirigidas a los clientes residentes del país en cuestión estrechamente vinculadas a la actividad principal de la empresa.

En Japón desde el 1ro de octubre de 2015, aquellas empresas extranjeras que no tengan siquiera un indicio de presencia física y que provean servicios digitales (ej. contenidos, música, libros, etc.) a consumidores de Japón, deberán pagar impuestos en dicho país. La particularidad japonesa es que ha modificado el criterio para definir la aplicabilidad de impuestos sujetándolos al hecho de tener un volumen relevante de consumidores domiciliados dentro del territorio del país. Israel es otra jurisdicción donde se han reconocido los desafíos que plantea la economía digital en la aplicación de los métodos tradicionales de imposición y la necesidad de su reevaluación. Las autoridades fiscales de este país emitieron recientemente una Circular que introduce conceptos tales como la “presencia digital significativa” en el país a la hora de evaluar la configuración de un establecimiento permanente por parte de una compañía, aún cuando no cuente con un lugar fijo de negocios en éste país.

El GEFED propuso igualmente una variante a esta solución consistente en crear un nexo fiscal para las empresas dedicadas a una actividad digital totalmente desmaterializada basado en el uso de datos de carácter personal obtenidos mediante el seguimiento regular y sistemático de los usuarios de Internet en ese país. Esta última variante pretende dar respuesta a todas aquellas situaciones en las que existe el riesgo de que la normativa tributaria existente en un país no afronte adecuadamente los desafíos asociados a una mayor remisión a los datos y a la participación de los usuarios en la economía digital, sobre todo cuando los usuarios facilitan datos de carácter personal que pueden servir para atraer ingresos de otros usuarios a través de modelos de negocio multilaterales. Lo anterior es de toda

lógica ya que los datos –y los datos personales sobre todo– “*son la mina de oro de la economía digital*”, y por lo tanto deben considerarse como uno de los principales motores del crecimiento económico de los mercados digitales. Al igual que los bienes, los datos pueden ser almacenados, procesados y hasta cedidos en un momento posterior, a fin de proporcionar un nuevo valor en el largo plazo. Esto genera la paradoja de que, en los hechos, los usuarios se conviertan en una parte integral de las economías digitales, produciendo que la línea entre el cliente consumidor y el cliente proveedor de información comience a desdibujarse. Sin ir más lejos, grandes redes sociales tales como Facebook, Youtube, Instagram, Wikipedia o Google se benefician enormemente de “*la contribución libre y voluntaria de los usuarios de internet*”<sup>25</sup>.

Lo anterior produciría al menos una piedra de tope al hecho de querer establecer que el valor agregado de la economía digital es la obtención y el procesamiento de datos, pues en la práctica la fuente estratégica de los ingresos del negocio digital estaría curiosamente dada por la explotación de datos que en los hechos se reciben gratuitamente (“*crowdsourcing*”). La OCDE ha logrado aclarar este punto señalando que el valor agregado no está en la data en sí, sino en la capacidad de usar esa data (“*potencialidad*”) generando: publicidad personalizada, recomendaciones de compra personalizadas a un cliente, personalización de los productos que usa el cliente, aumento en la fidelización del cliente y la confianza en el producto; y hasta para aplicar políticas de discriminación de precios. Así el verdadero valor agregado estaría en que el manejo de datos puede conducir (directa o indirectamente) a la mayor satisfacción del cliente y consecuentemente a una mayor rentabilidad de un negocio. No es de extrañarse que estudios recientes han estimado que el 76% del valor realizado en la economía digital pasa por el ejercicio de trabajar la potencialidad intrínseca de los datos en sí<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> JEFF HOWE. The Rise of Crowdsourcing. [en línea] <<http://archive.wired.com/wired/archive/14.06/crowds.html>> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>26</sup> JOHN DEIGHTON y PETER JOHNSON. The Value of Data: Consequences for Insight, Innovation, and Efficiency in the U.S. Economy. [en línea] <http://ddminstitute.thedma.org/files/2013/10/The-Value-of-Data-Consequences-for-Insight-Innovation-and-Efficiency-in-the-US-Economy.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

- iii. Otra posible opción sería sustituir el concepto de establecimiento permanente existente con una prueba de la “presencia significativa” que tenga en cuenta el valor de las relaciones con los clientes pero sin dejar de depender, en parte, de la presencia física.

#### *b. Retención de impuestos*

Otra posible solución que ha sido sugerida para resolver los problemas relativos al nexo causal generador de un impuesto consiste en aplicar una retención definitiva en la fuente sobre determinados pagos efectuados por residentes de un país como contraprestación por bienes o servicios digitales vendidos por un proveedor extranjero. Para evitar aplicar dicha retención a nivel de los consumidores, la solución podría residir en la asunción de dicha responsabilidad por parte de las instituciones financieras involucradas en dichos pagos. A modo de ejemplificación países como Italia ya están evaluando el establecer un impuesto de retención de tasa 25% a la “presencia virtual” de ciertas compañías que vendan productos y servicios dentro del territorio italiano y que no cuenten con una presencia física o lugar fijo de negocios en el país. En el caso italiano se plantea que la retención debería ser practicada por los bancos e intermediarios financieros cuando los usuarios realicen pagos a dichas empresas por transacciones realizadas con consumidores italianos y siempre que se cumplan determinados parámetros.

#### *c. Impuesto a los BITS*

El reporte OCDE presenta un impuesto de “banda ancha” o de “bit”, el cual atiende en los hechos al número de bytes utilizados por un sitio en un determinado margen de tiempo. El impuesto sobre banda ancha sigue el concepto fiscal de la “progresividad”, ya que se aplica una escala graduada con base en la velocidad de Internet usada<sup>27</sup>. Análogo a un puente, entre mayor sea el ancho de la banda, mayor será la capacidad de flujo de datos. Así, esta última propuesta trabaja ante la presunción de que la capacidad contributiva sería proporcional al volumen de flujos de datos que se manejen.

---

<sup>27</sup> CORDELL, ARTHUR J. Multijurisdictional Taxation of Electronic Commerce. Mass, 1997, P.22.

1.7. La creciente sofisticación de las tecnologías de la información ha permitido a las empresas de la economía digital recabar y utilizar la información a niveles antes impensables, hecho que nos lleva a preguntarnos cómo asignar el valor creado por los datos generados a partir de productos y servicios digitales, si la recopilación de datos a distancia debe considerarse o no un punto de conexión con fines tributarios y sobre la titularidad y el tratamiento, a efectos fiscales, de la aportación de datos por parte de una persona o entidad con motivo de una transacción<sup>28</sup>. El valor de los datos, pese a las dificultades asociadas a la determinación del mismo, es igualmente relevante al tiempo que nos lleva a preguntarnos sobre la posible existencia de un nexo, desde un punto de vista fiscal, a la luz de la recopilación a distancia de datos, incluso sin presencia física y, en caso afirmativo (o en caso de existir una presencia fiscalmente imponible), acerca del impacto sobre la aplicación de principios en materia de precios de transferencia y de asignación y reparto de los beneficios, lo que requiere a su vez de un análisis de las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos. Entendemos que de las opciones presentadas por la OCDE en el marco del Proyecto BEPS la que parece más sensata es aquella que sugiere que la fiscalidad debe calcularse en función del lugar donde se realiza la interacción con los usuarios finales, que es donde creemos que el proceso de creación de valor se lleva a cabo en realidad.

## VI NATURALEZA DE LAS RENTAS

1.1. La duda recurrente a efectos de la aplicación de un Convenio consiste en determinar si dichos pagos deben calificarse como cánones o regalías, tasas por prestación de servicios técnicos (con arreglo a los convenios que contemplan disposiciones específicas a este respecto) o beneficios empresariales<sup>29</sup>. Lo anterior es particularmente relevante si consideramos que la calificación de estos bienes/servicios puede inducir en la práctica

---

<sup>28</sup> OCDE. Exploring Data-Driven Innovation as a New Source of Growth: Mapping the Policy Issues Raised by 'Big Data'. [en línea] <<http://dx.doi.org/10.1787/5k47zw3fcp43-en>> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>29</sup> OECD. Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? [en línea] <<http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/35869032.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

a tratamientos impositivos diametralmente distintos, de ahí la necesidad de aclarar la aplicación de las normas vigentes a estos nuevos modelos de negocio. A continuación analizaremos cada una de las alternativas de calificación.

*a. Royalty.*

La calificación de una renta como royalty o como beneficio empresarial es una distinción de considerable relevancia. La caracterización de un pago como un royalty implica necesariamente el derecho a usar un determinado derecho de propiedad intelectual con un alcance comercial (ej. derecho a reproducir y vender). Por ejemplo cuando se bajan por medios electrónicos productos digitales como softwares con el objeto de explotar la propiedad intelectual contenida en los mismos. Generalmente, este tipo de transacciones prevalecerán entre empresas ya que en aquellos casos en que el destinatario es el consumidor final este no suele obtener una licencia comercial para explotar un derecho de propiedad intelectual. La OCDE ha señalado que la mayoría de las transacciones que se generan en las economías digitales no dan lugar a regalías ya que generalmente estas transacciones no implican el uso o explotación de la propiedad intelectual. Se observa en consecuencia que un volumen considerable de las transacciones digitales implica en los hechos solamente la copia de archivos digitales alojados en un servidor, archivo copiado que luego se transmite electrónicamente a un cliente. Aunque hay ciertos países que podrían llegar a caracterizar una operación como una regalía apelando a un enfoque formalista del concepto, la OCDE se ha centrado más en la sustancia de la transacción. Así, en muchos casos la copia del contenido electrónico puede llegar a ser considerada como solamente incidental.

*b. Beneficios empresariales*

Cuando un cliente adquiere la propiedad de un intangible limitada al uso personal del mismo podríamos entender que la renta a pagarse debería calificar de beneficio empresarial. La transferencia de un producto digital (software, música, películas, etc.) no pierde la característica de ser transferido solo por ser entregado en los hechos por una señal digital.

*c. Servicios*

Los Comentarios de la OCDE generalmente son del tenor de considerar que si un cliente encarga a un tercero la creación de un producto del cual el cliente se hará dueño exclusivo desde el momento de la entrega del mismo, el pago por esta operación debería de ser considerado como el pago por la prestación de un servicio. Así también los Comentarios son irrestrictos en calificar como servicios a aquellos que tienen que ver con alojar un software o un sitio web en un servidor determinado (housing o hosting). De esta última teoría se ha hecho la interpretación extensiva de considerar como servicios a todos aquellos softwares que si bien no tienen un servidor, sino que usan el hardware del cliente mismo (ej. Dropbox, Google Docs), consisten al final del día en poder acceder de manera remota a manipular, guardar y compartir documentos en línea sin el haber obtenido una licencia para un software en particular<sup>30</sup>.

*d. Contratos híbridos*

En aquellos contratos en que se pueden identificar alternativamente pagos por concepto de royalties, beneficios empresariales y servicios la OCDE ha sido clara en precisar que, en un principio, uno podría proceder a prorratear los pagos; haciendo siempre la prevención de que habría que atender a que en la realidad la entidad de cada uno de los pagos se condiga con lo que esta escriturado anticipándose a cualquier hipótesis de abuso eventual.

---

<sup>30</sup> SCOTT D. SMITH. Peering Through the Clouds of State Taxation: Software as a Service Does Not Quite Fit Existing State Tax Regimes. [en línea] <[http://www.bakerdonelson.com/files/Uploads/Documents/BNA\\_Cloud\\_Computing.pdf](http://www.bakerdonelson.com/files/Uploads/Documents/BNA_Cloud_Computing.pdf)> [consulta: 26 septiembre 2015].

## VII

### CLOUD COMPUTING: EL HORIZONTE EN LA DESMATERIALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL

1.1. La materialización de todos los problemas que representa la desmaterialización en la economía digital se encuentra en lo que se conoce como el “*cloud computing*” (nubes virtuales)<sup>31</sup>. Para el National Institute of Standards and Technology<sup>32</sup> (NIST) las nubes consisten en el suministro de servicios informáticos en línea normalizados y configurables, tales como el procesamiento, almacenamiento, software y gestión de datos, utilizando a tal fin recursos físicos y virtuales compartidos (redes, servidores y aplicaciones). Existen muchísimos servicios de aquellos que consumimos regularmente que vienen en forma de nube, como lo son los servicios de correo electrónico, almacenamiento de fotos y redes sociales, entre otros. Bajo esta hipótesis el escenario de análisis se complejiza aún más pues los recursos a los que los usuarios de las nubes tienen garantizado el acceso no se encuentran almacenados en un único ordenador, sino en múltiples ordenadores en red que están disponibles para todo usuario con acceso a la plataforma (ej. Instagram o Facebook)<sup>33</sup>. El sistema de la nube permite la copia de los datos de cada usuario en otros servidores, lo que le permite asignar datos compartidos por terceros de la manera que mejor se adecúe a las circunstancias y satisfaga la demanda del usuario de forma eficiente. Cada usuario tiene acceso a gran cantidad de recursos informáticos siempre que lo necesite y de forma puntual para satisfacer una necesidad concreta.

1.2. Existen, al efecto, distintos tipos de nubes:

---

<sup>31</sup> OECD. Cloud Computing: The Concept, Impacts and the Role of Government Policy. [en línea] <[http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/cloud-computing-the-concept-impacts-and-the-role-of-government-policy\\_5jxzf4lc7f5-en](http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/cloud-computing-the-concept-impacts-and-the-role-of-government-policy_5jxzf4lc7f5-en)> [consulta: 26 septiembre 2015].

<sup>32</sup> El National Institute of Standards and Technology (NIST) define al cloud computing. ‘Cloud computing is a model for enabling convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or cloud provider interaction’.

<sup>33</sup> JOSH MANCHESTER. Software Revolution, Part II: The Shift to Cloud Computing. [en línea] <<http://truebridgecapital.com/PDF/TrueBridge%20Capital%20Sector%20Trends%20Series%20Part%201,%20Summer%202013.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

*a. Software as a service (SaaS)*

Los SaaS consisten básicamente en cualquier servicio basado en la web (ej. Gmail, Dropbox, Google Docs). En este tipo de nubes por lo general, el consumidor no gestiona ni controla la infraestructura subyacente en la nube, esto es, la red, los servidores, los sistemas operativos, las capacidades de almacenamiento o de aplicación individual, hecha salvedad de ciertos ajustes de configuración de algunas aplicaciones específicas sobre las que los usuarios tienen permisos. En este tipo de servicios el usuario accede directamente a través de Internet sin necesidad de registrar o bajar un software al efecto. En los SaaS el consumidor se sitúa en el plano más superficial del servicio.

*b. Plataforma como servicio (PaaS)*

En este tipo de nubes se ofrece una plataforma informática y herramientas de programación en calidad de servicio para los desarrolladores de programas informáticos. En este tipo de nubes el cliente no controla ni gestiona la infraestructura subyacente de la nube, es decir, la red, los servidores, los sistemas operativos o las capacidades de almacenamiento, aunque sí ejerce control sobre las aplicaciones instaladas (ej. Google App Engine, Heroku).

*c. Infraestructura como servicio (IaaS)*

En este tipo de nubes los proveedores ponen ordenadores y otros recursos informáticos imprescindibles a disposición de sus clientes. Este tipo de nubes se caracterizan porque el cliente no gestiona ni controla la infraestructura subyacente de la nube, aunque sí tiene el control sobre el sistema operativo, el espacio de almacenamiento y las aplicaciones instaladas en la misma (ej. Amazon Web Service, Rackspace Cloud).

1.3. En agosto del 2014 el Servicio de Impuestos Internos (SII) emitió un Oficio<sup>34</sup> relativo a la tributación de los SaaS analizando cuál sería el tratamiento tributario que afectaría a una remesa de fondos al exterior por concepto de la utilización de lo que el mismo SII calificó como la cesión temporal de un software estándar. Así, el Servicio de Impuestos Internos concluye que las sumas pagadas al exterior por el uso de programas

---

<sup>34</sup> Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1.482 de agosto de 2014.

computacionales estándar se encuentran exentas de Impuesto Adicional de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR) y que la aplicación de la exención del IVA contenida en el N° 7, de la letra E., del artículo 12 del D.L. 825, quedaría en los hechos supeditada al lugar donde se entiendan prestados estos servicios remunerados. Como el SII no se pronuncia de pagos en el contexto de la aplicación de un Convenio, a la fecha no tenemos referencia de como nuestra autoridad fiscal local calificaría estas rentas en el contexto OCDE; no obstante este Oficio en particular sí nos permitiría identificar un criterio de localización de estas operaciones. De esta manera, el SII se ve en la necesidad de determinar si los servicios descritos en el Oficio son prestados en Chile o desde el extranjero, considerando para estos efectos el inciso 2°, del artículo 5 del D.L. 825, el cual señala que *“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”*. El Servicio de Impuestos Internos concluye que el factor de conexión en un SaaS, como el que se describe en el Oficio, está dado por la localización del titular del derecho de autor que subyace a esta operación. Así, considerando que el derecho de autor nace por el sólo hecho de la creación de la obra, según dispone el artículo 1ero de la Ley N° 17.336, se concluye que la actividad que genera el servicio y por tanto la prestación, se produce en el lugar donde se encuentra domiciliado el titular del derecho, ya que es allí donde éste, como único facultado para ceder el uso de su obra, efectúa mediante el licenciamiento de los programas computacionales la cesión del uso de los mismos.

## VIII CONCLUSIONES

1.1. Las nuevas tecnologías de la información tienen en nuestra sociedad actual un papel protagónico como herramientas indispensables para el desarrollo de nuestras actividades cotidianas, tanto personales como profesionales. La comercialización electrónica de bienes y servicios ha supuesto la aparición de nuevos factores de conexión fiscales que eran, cuando menos, inimaginables a la luz de los principios de tributación internacional tradicionales. La desmaterialización de bienes y servicios junto con la eliminación muchas veces de intermediarios en este tipo de operaciones, ha contribuido a la tendencia a la deslocalización de estas actividades económicas y a la creación de un mercado global, lo cual

demuestra que cualquier intento unilateral que un Estado pueda adoptar basándose en criterios de territorialidad o soberanía se hace insuficiente a luz de esta nueva forma de hacer negocios.

1.2. Así, considerando el crecimiento exponencial de la economía digital y la creciente tendencia hacia la desmaterialización absoluta de la misma (cloud computing), el ser capaz de localizar y de calificar estas operaciones se ha transformado en una de las principales preocupaciones de las autoridades fiscales a nivel global. Como resultado de lo anterior, y con miras en poder minimizar los abusos que se producen por la estructuración de estas operaciones de espectro global, es que las autoridades fiscales, entre ellas la OCDE, han identificado la inminente necesidad de ajustar los estándares de calificación jurídica ya existentes para poder dar un marco conceptual suficiente para gravar este tipo de operaciones. Mas el problema radica en que muchas veces los ajustes susceptibles de realizarse a los factores de conexión que estamos acostumbrados a utilizar resultan por ser insuficientes o poco idóneos para calificar transacciones con un alto componente de desmaterialización y abstracción. El ejercicio de tratar de hacer uso de principios y conceptos ya obsoletos solo resulta en la incertidumbre jurídica de no tener una herramienta única para asignar potestades fiscales a las jurisdicciones en particular. Así, muchas veces la aplicación de los conceptos tradicionales de derecho tributario internacional resultará, a contrario sensu de lo que se persigue, en situaciones de doble tributación o de no tributación de los ingresos relacionados con los mercados de la economía digital.

1.3. BEPS a la fecha ha contribuido enormemente en identificar que son dos los principios vectores en materia de la tributación de las operaciones de la economía digital: (i) el poder coincidir a nivel global en un principio de localización de estas operaciones que prescinda del ejercicio de tratar de localizar la ubicación de un determinado servidor o de una presencia física alternativa, y (ii) el poder llegar a un consenso global respecto a la naturaleza y calificación de estas rentas. Estos cambios ayudarán a minimizar las incertidumbres y distorsiones económicas que se crean cuando conceptos fiscales obsoletos se aplican a las nuevas tecnologías y formas de hacer negocios.

# ANÁLISIS CRÍTICO SOBRE LA AFECTACIÓN DE OPERACIONES SOBRE PROPIEDAD INDUSTRIAL E INTELECTUAL FRENTE AL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

ARIEL CASTILLO SAPIAINS<sup>35</sup> Y ARTURO SELMAN NAHUM<sup>36</sup>

## RESUMEN

En el presente artículo se realiza un análisis crítico del hecho gravado contenido en el Artículo 8 letra h) del Decreto Ley N° 825, de 1974, a propósito de las operaciones que de acuerdo a su redacción actual deberían circunscribirse dentro de su ámbito de aplicación. Lo anterior, en razón que de un estudio exegético del hecho gravado especial, es posible concluir que la interpretación que ha efectuado el Servicio de Impuestos Internos para su aplicación va más allá de las hipótesis que el propio articulado contempla, en especial, en lo referido a la afectación de las operaciones de cesión de derechos de propiedad intelectual, y a la aplicación de esta hipótesis de gravamen respecto de operaciones en que se enajena la propiedad de los derechos de propiedad industrial e intelectual, amparándose en la temporalidad de la protección legal que generalmente les afecta.

**PALABRAS CLAVES:** Regalías, Propiedad Intelectual, Propiedad Industrial, IVA

---

<sup>35</sup> Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile. Ayudante de la Cátedra de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica de Chile. Asociado en Philippi Prietocarrizosa & Uría.

<sup>36</sup> Abogado, Universidad Diego Portales. Magíster en Tributación, Universidad de Chile. Profesor del Diplomado en Tributación, Universidad de Chile. Asociado Senior en Philippi Prietocarrizosa & Uría.

## I INTRODUCCIÓN

La propiedad industrial e intelectual y las remuneraciones que se entregan a cambio de su utilización o cesión, son elementos de la vida jurídico-económica respecto de los cuales la ley tributaria, tanto nacional como extranjera, tiene especial consideración, dándoles siempre un tratamiento particular definido en cada uno de los tributos que afectan las operaciones que versan sobre este tipo de activos intangibles.

El Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante “IVA”) no es la excepción en este sentido, dado que se regula separadamente un hecho gravado especial en el Artículo 8° letra h) del Decreto Ley N° 825 de 1974 (en adelante también, la “Ley” o “Ley de IVA”), que señala que serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda, *“el arrendamiento, subarrendamiento o cualquier forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares”*.

Según lo dispuesto en esta disposición, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante también, “Servicio” o “SII”) ha entendido a través de sus pronunciamientos administrativos que todo tipo de operaciones onerosas que se realicen sobre este tipo de derechos, constituyen operaciones afectas a IVA.

Este trabajo tiene por objeto analizar los hechos gravados en la Ley de IVA relacionados con este tipo de actos, determinando a su vez qué operaciones deben resultar finalmente afectas y cuáles deben considerarse no gravadas con este impuesto, a la luz del texto actual de dicho cuerpo normativo y la regulación especial de este tipo de derechos.

## II HECHO GRAVADO IVA

Lógicamente, un primer acercamiento a este análisis debe considerar las hipótesis de incidencia de este tributo, para lo cual es relevante examinar si en la Ley de IVA, existe algún hecho, general o especial, dentro del cual puedan considerarse incluidos los actos y contratos cuyos objetos consistan en derechos de propiedad industrial o intelectual.

## 1. Hecho gravado básico

En primer lugar, tratándose de diversas operaciones aquellas que son susceptibles de realizarse sobre los derechos en estudio, debemos analizar previamente la posible calificación de alguna de ellas dentro de los hechos gravados genéricos, o comúnmente llamados básicos, de esta Ley.

### a. VENTA

De acuerdo a lo anterior, el primer hecho gravado básico de la Ley de IVA, consiste precisamente en la venta, definida especialmente en el Artículo 2° N° 1 de la Ley, como “(...) *toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta*”<sup>37</sup>.

Considerando el tenor de la disposición legal recién transcrita, debemos entender que sólo se afectarán con este impuesto las convenciones onerosas en que se transfiera el dominio de los bienes señalados, siempre que dichas transferencias sean realizadas habitualmente por un vendedor, conforme se define en el Artículo 2 N° 3 de la Ley de IVA y el Artículo 4° del Decreto Supremo N° 55, de 1977, que aprobó el Reglamento de la Ley de IVA.

En este sentido, respecto de los bienes que deben ser objetos de dichas convenciones, los derechos de propiedad industrial e intelectual, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso tercero del Artículo 565 del Código Civil, al ser derechos, tienen una naturaleza jurídica incorporal, asimilable al derecho real de propiedad. A mayor abundamiento, se trataría de derechos que a su vez recaen sobre cosas incorporales, las cuales consistirían en producciones del talento o del ingenio, que conforme al Artículo 584 del mismo cuerpo normativo, son una especie de propiedad de sus autores.

<sup>37</sup> En virtud de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, a contar del 1 de enero de 2016, el concepto “venta” se modificó quedando una redacción del siguiente tenor: “(...) *toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta*”.

Por lo tanto, debemos entender que este tipo de bienes corresponden a cosas incorpóreas que “*forman parte de los derechos patrimoniales, constituyendo una categoría de éstos que, según la opinión prevaleciente en la doctrina moderna, debe colocarse aparte de los derechos reales y personales*”<sup>38</sup>, y que, de acuerdo a las leyes especiales que los regulan, consisten principalmente en marcas, patentes de invención, modelos de utilidad, dibujos y diseños industriales, esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, indicaciones geográficas y denominaciones de origen y otros títulos de protección, para el caso de la propiedad industrial, según dispone el Artículo 1° de la Ley N° 19.039 de 1991 sobre Propiedad Industrial (en adelante, “LPIND”); y en obras de la inteligencia y dominios literarios, artísticos y científicos, como a su vez señala el Artículo 1° de la Ley N° 17.336 de 1970 sobre Propiedad Intelectual (en adelante, “LPINT”).

Conforme a lo anterior, debemos descartar la posibilidad de afectar como ventas, en los términos del Artículo 2° N° 1 de la Ley, tanto la enajenación, la cesión temporal, así como cualquier otra operación sobre dichos derechos, por cuanto esta calificación exige que los bienes respecto de los cuales se transfiere a título oneroso su dominio por medio de una convención, sean calificados como bienes corporales muebles, corporales inmuebles, o derechos reales constituidos sobre ellos, naturaleza jurídica ajena a la de los derechos de propiedad industrial e intelectual, que como ya hemos señalado deben ser calificados como bienes incorpóreas, y específicamente, como derechos patrimoniales que versan a su vez sobre cosas inmateriales, ello de acuerdo a lo dispuesto en los Artículos 565, 577, 583 y 584 del Código Civil, y escapando por tanto, de cualquier posibilidad de calificación bajo este hecho gravado básico.

#### b. SERVICIO

La segunda hipótesis general de afectación de IVA, corresponde a los servicios, los que según su definición legal contemplada en el Artículo 2° N° 2 de la Ley, consisten en “*(...) la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión, o cualquier otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del Artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta*”.

---

<sup>38</sup> SOMARRIVA U., MANUEL, ALESSANDRI R., ARTURO Y VODANOVIC H., ANTONIO. Tratado de los derechos reales, Tomo I, 5ª edición. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010. P. 34.

En este caso, el legislador ha querido afectar con este impuesto, ciertas prestaciones civilmente calificadas como obligaciones de hacer<sup>39</sup>, que correspondan a actividades remuneradas, cuando por su naturaleza exista una vinculación o predominio del empleo de capital por sobre el empleo del conocimiento de un arte o industria<sup>40</sup>, lo que ha presumido en algunos rubros, remitiéndose a las listas taxativas de rentas gravadas por la Ley sobre Impuesto a la Renta. En los referidos numerales, se contienen en general aquellas rentas que provienen del ejercicio del comercio, la industria, actividades extractivas, agencias, entre otros rubros expresamente mencionados.

Sobre las operaciones que pueden realizarse sobre derechos de propiedad industrial e intelectual, dada la taxatividad de la descripción de actividades de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de los actos mercantiles que hace nuestra legislación comercial en el Código de Comercio y otros cuerpos legales, así como la definición especial de industria que realiza el Artículo 6° del Reglamento de la Ley de IVA<sup>41</sup>, tampoco podremos considerar que las rentas obtenidas de la explotación o enajenación de este tipo de derechos sean susceptibles de ser calificadas como industriales o mercantiles o como cualquier otra de las actividades clasificadas en los referidos numerales de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y por tanto, no debe considerarse la aplicación de IVA a este tipo de operaciones bajo este hecho gravado genérico, y ello por tratarse servicios que no cumplen con los elementos de incidencia establecidos por el legislador.

---

<sup>39</sup> “Es aquella en que el deudor se obliga a realizar un hecho. Ejemplo: construir una casa, pintar un cuadro, transportar un mercadería, etc.”. Ramos P., René. De Las Obligaciones. Tercera Edición. Santiago, Editorial Legal Publishing Chile, 2008. P. 46.

<sup>40</sup> Esto principalmente en razón que la Ley de IVA ha elegido para la afectación de los servicios rentas gravadas con Impuesto de Primera Categoría, y asimismo ha excluido aquellas en que predomina el empleo del trabajo por sobre el capital, como consta en la exención contemplada en el Artículo 12 E N° 8 de la Ley de IVA.

<sup>41</sup> Considera industria para efectos de la aplicación de la Ley, “el conjunto de actividades desarrolladas en fábricas, plantas o talleres destinados a la elaboración, reparación, conservación, transformación, armadura, conservación, envasamiento de substancias, productos o artículos en estado natural o ya elaborados o para la prestación de servicios, tales como molienda, tintorerías, acabado o terminación de artículos”.

## 2. *Hecho gravado especial*

En segundo lugar, una vez descartada la posible calificación genérica de venta y prestación de servicios sobre las operaciones que se realizan sobre derechos de propiedad industrial o intelectual, debemos determinar si es posible configurar algún hecho gravado especial de aquellos contenidos en el Artículo 8° del referido cuerpo legal.

Conforme a ello, toma especial relevancia el análisis de la disposición del literal h) de dicho artículo<sup>42</sup>, el que señala que serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda: *“el arrendamiento, subarrendamiento o cualquier forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares”*.

De acuerdo a la disposición recién transcrita, podemos diferenciar al menos tres elementos o requisitos que deben concurrir para su afectación, los que se resumen básicamente en los siguientes: (a) la existencia de una cesión de uso o goce de derechos u otras prestaciones similares, (b) un carácter temporal de la misma y (c) cuyo objeto recaiga sobre marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales; elementos que pasaremos a analizar a continuación de forma separada.

### a. CESIÓN DEL USO O GOCE DE DERECHOS

En primer lugar, resulta importante destacar que la voz *“cesión”*, contemplada en el Artículo 8° letra h) de la Ley de IVA, en el ámbito del Derecho Civil se regula especialmente como un mecanismo a través del cual se efectúa la tradición de los derechos personales. Así, se ha señalado que, *“existiendo un título, en que conste el derecho personal que se transfiere, la ley dice que la tradición se opera por la entrega del título hecha por el cedente al cesionario con ánimo de cederle el crédito; pero como el derecho personal supone una obligación correlativa, es indispensable que el deudor que ha contraído esta obligación tenga conocimiento de la cesión, en virtud de la notificación que se le haga, o la acepte”*<sup>43</sup>. Con todo, el sentido o alcance de la expresión *“cesión”* ha sido objeto de discusión, y por lo mismo, *“la jurisprudencia ha debido*

---

<sup>42</sup> En el texto original de la Ley de IVA, esta norma se encontraba regulada con su mismo tenor en el antiguo Artículo 47 c), afectándose con el impuesto a los servicios que existía a esa fecha.

<sup>43</sup> CLARO S., LUIS. Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado Volumen III, De Los Bienes, Tomo Séptimo. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2013. P. 361.

*precisar que por cesión hay que entender la transferencia propiamente tal, es decir, la tradición, y no es que la cesión sea un contrato*<sup>44</sup>.

En segundo lugar, y de acuerdo al contexto en que se utiliza la palabra “cesión” en el mencionado Artículo 8° de la Ley de IVA, resulta evidente que ella no supone estrictamente la tradición de ningún derecho personal, sino más bien, se asemeja a algún tipo más amplio de acto jurídico en cuya virtud se entrega el uso o goce temporal de una cosa, en este caso, incorporal. En este sentido, la expresión en comento se asemeja a una acepción laxa del término, referida a la entrega o cesión de la tenencia de una cosa, como otras veces ya lo ha enunciado el legislador civil<sup>45</sup>.

Por lo tanto, la entrega puede ser de aquellas que sirven para transferir el dominio o más propiamente constituir una tradición, o bien, puede tratarse de simples entregas que son consecuencia de títulos de mera tenencia. Así, al igual que para los bienes corporales, aunque a veces en forma más difusa, la entrega o cesión de bienes inmateriales puede servir para transferir el dominio o constituir mera tenencia según sea la calidad del título que la anteceda, siendo ejemplo de los primeros, la compraventa y donación de marcas o patentes, y de los segundos, la constitución de usufructo (como derechos reales) y los contratos de arrendamiento y licencias (como derechos personales).

En efecto, para estar afecta al tributo en estudio la cesión debe consistir en un arrendamiento, subarrendamiento o cualquier forma de cesión de las facultades de uso o goce temporal de los derechos. En esta definición, el legislador ha buscado no limitar el tipo de acto o contrato al cual se le aplicaría el gravamen, dejando abiertas las posibilidades de afectar operaciones, que no constituyendo arrendamientos o subarrendamientos, produzcan el mismo efecto, y ello, presumiblemente por la desregulación típica y la abundancia de contratos innominados en materias de propiedad industrial e intelectual, los que generalmente van mutando constantemente en el tiempo según las condiciones y exigencias de sus mercados propios.

En el mismo espíritu, la parte final de la norma en estudio contribuye a esta ampliación al incluir dentro de las actividades afectas a “*otras*

---

<sup>44</sup> PEÑAILILLO A., DANIEL. Los Bienes La Propiedad y Otros Derechos Reales. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2013, p. 319. Hay nota al pie de página citando: RDJ., t. 32, p. 337; t. 35, p. 12; Rev. de Derecho, U. de Concepción N°s 37-38. P. 3109.

<sup>45</sup> Véanse por ejemplo los Artículos 819, 1619, 1754, 1756, 1757, 1761, 1915 y 1920 del Código Civil.

*prestaciones similares*” al arrendamiento, subarrendamiento y cesión de uso o goce. Sin embargo, creemos que esta última expresión adolece de problemas de constitucionalidad en cuanto a la exigencia de descripción típica de los elementos esenciales del hecho gravado, infringiendo el principio de legalidad tributaria, por cuanto éste exige que dichos elementos “(...) *deben ser determinables al punto de excluir toda discrecionalidad y establecer una sola solución jurídicamente procedente*”<sup>46</sup>, “*con contornos y substancia perfectamente definidos*”<sup>47</sup>. Asimismo, nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que respecto de la obligación tributaria “*compete al legislador señalar con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción de la misma*”<sup>48</sup>. Por lo tanto, al no establecer la Ley por sí las prestaciones afectas, ni delimitar con claridad los criterios para determinar la similitud de las prestaciones, ha incurrido en un vicio de constitucionalidad, que no puede ser resuelto por la administración tributaria, ni por un juez, por cuanto la exigencia constitucional impide la integración analógica del derecho en el ámbito impositivo<sup>49</sup>, considerando que ésta implica necesariamente realizar un análisis de semejanza entre el hecho típico completamente regulado por la ley y aquel que podría guardar similitud con el mismo y que no se encuentra establecido en ella, lo que en sí mismo se traduce en realizar una analogía<sup>50</sup>. En otras palabras, el legislador ha encargado a la administración tributaria, en sus facultades interpretativas, y eventualmente a los órganos jurisdiccionales, la integración analógica de una norma abierta, tarea que la propia Carta Fundamental le proscribe, y por tanto, como consecuencia de ello, debiese quedar sin aplicación.

En el mismo sentido, y no obstante lo señalado en los párrafos precedentes sobre el posible ánimo del legislador de ampliación del número

<sup>46</sup> AVILÉS H., VÍCTOR MANUEL. Legalidad tributaria. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005. P. 58, citado en sentencia del TC. Rol N° 718-2007, de fecha 27 de noviembre de 2007.

<sup>47</sup> CS. Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo XC, 1993, sec. 5ª, p. 209, citado en sentencia del TC. Rol N° 718-2007, de fecha 27 de noviembre de 2007.

<sup>48</sup> TC. Rol N° 718-2007, de fecha 27 de noviembre de 2007.

<sup>49</sup> STREETER P., JORGE. Interpretación de la ley tributaria. Revista de Derecho Económico, Facultad de Derecho Universidad de Chile N°s 21 y 22, 1967. Pp. 23-24. “*A ninguna autoridad administrativa o judicial le es permitido crear impuestos, arrojándose la facultad de imponerlos de acuerdo a la equidad o los principios del Derecho, para los casos en que la ley no los establece. Es principio generalmente aceptado en el Derecho Tributario, basado en los textos constitucionales respectivos, que la integración analógica no puede jamás crear tributos ni sus elementos fundamentales*”.

<sup>50</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, analogía, “*Relación de semejanza entre cosas distintas*”.

de actos y contratos que pueden resultar afectos a este impuesto, es conveniente señalar, sin embargo, que si bien se ha querido dejar abierta la posibilidad de gravar otros actos que los expresamente incluidos en la norma, sí se los ha limitado a aquellos que produzcan los mismos efectos que aquellos descritos en ella, ya que sólo podrán afectarse los actos y contratos que permitan ceder el uso o goce temporal de determinados derechos, es decir, aquellos que permitan al cesionario servirse de los derechos y aprovecharse de los frutos que puedan provenir de su explotación, por un período determinado o determinable de tiempo.

#### b. TEMPORALIDAD

Asimismo, en segundo lugar, la ley tributaria es clara en que sólo se permite gravar aquellas cesiones de uso o goce temporal de los bienes que son objeto de dichas cesiones, lo que lleva necesariamente a concluir que éstas estarán afectas cuando las facultades de uso o goce estén limitadas en el tiempo, básicamente por las modalidades que puedan estar incluidas en las convenciones o títulos que sirvan de antecedente a estas cesiones y que implican necesariamente el nacimiento de la obligación de restituir la cosa para el arrendatario, subarrendatario o cesionario. Así, por ejemplo, la misma disposición incluye dentro de las operaciones afectas sólo títulos de mera tenencia que permiten usar o disfrutar temporalmente de los derechos, como son el arrendamiento y el subarrendamiento, a los que podemos agregar el usufructo, las licencias y franquicias<sup>51</sup>, entre otros.

Lo anterior, es especialmente relevante, ya que a contrario sensu, el legislador excluyó expresamente los actos que involucren ceder indefinida, permanentemente o a perpetuidad las citadas facultades del dominio, y por tanto, debemos considerar como un hecho no gravado por esta Ley, por ejemplo, a la venta u otro tipo de acto u contrato que sirva de título traslativo de dominio para una cesión de esta clase de derechos y que, por tanto, implique su enajenación. Esto, ya que por su naturaleza y por regla general, estos títulos permiten ceder estos derechos absolutamente y sin limitaciones temporales, y con ello, todas las facultades que emanan de la propiedad de los mismos, sin que exista posibilidad para el

---

<sup>51</sup> DE LA PEÑA R., MÁXIMO. Las transferencias de bienes y derechos afectas a IVA. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, 1993. P. 44: *“Este hecho gravado con el impuesto al valor agregado tiene lugar; por ejemplo, cuando el titular de una marca registrada de un producto autoriza a otra persona natural o jurídica, a cambio de una remuneración para que venda, arriende o promocióne sus propios artículos con la marca de propiedad de aquel titular”*.

cedente de recuperarlos o de exigir su restitución. En el mismo sentido, debemos entender necesariamente que se excluyen aquellas operaciones que implican la cesión de la facultad de disposición de dichos derechos, especialmente porque el legislador sólo se ha referido a las facultades de uso y goce de los mismos.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe adelantar sobre este punto, que el Servicio ha interpretado de manera diferente la norma, confundiendo el carácter temporal de la cesión del uso o goce al que alude el Artículo 8 letra h) de la Ley del IVA, con la temporalidad de los derechos objeto de la cesión en los términos que dispone la LPIND y la LPINT, cuestión que analizaremos en el apartado siguiente al tratar los bienes sobre los cuales debe recaer la cesión para cumplir con la hipótesis de afectación.

### c. OBJETOS DE LA CESIÓN

En tercer lugar, señalábamos que estas cesiones de uso o goce temporal debían recaer sobre determinados derechos señalados por la Ley. A continuación, analizaremos específicamente dichos bienes, y con ello, las principales problemáticas que ha traído la interpretación de este hecho gravado especial.

#### (i) Objetos descritos

En lo relativo a los bienes que deben ser objetos de este tipo de contratos, el legislador lo ha limitado taxativamente a “*marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales*”, por lo que en principio sólo las cesiones que cumplan con los requisitos analizados precedentemente y que versen sobre este tipo de bienes podrán ser objeto de imposición bajo este tributo.

#### (ii) Prestaciones similares

Sin perjuicio de lo anterior, como ya hemos señalado, la Ley incluye dentro del hecho gravado a “*otras prestaciones similares*”, por lo que discutiblemente podría extenderse a otras actividades u obligaciones similares a la cesión o arrendamiento<sup>52</sup>, pero ello es aún más cuestionable cuando

---

<sup>52</sup> La misma Ley de IVA define, en su Artículo 2 N° 2, “*servicio*” como una acción o prestación, haciéndolas sinónimas. De igual forma, el Diccionario de la Real Academia Española define “*prestación*” en una de sus acepciones como “*1. f. Acción y efecto de prestar*”. Por lo mismo, gramaticalmente la voz “*prestación*” no puede circunscribirse a su respecto derechos que sean objeto de las mismas, como por ejemplo, los bienes intangibles no comprendidos en el hecho gravado. No obstante lo anterior y sin perjuicio de los mencionados riesgos de inconstitucionalidad, en el evento de entender que esta frase

se trata de extender el objeto de dichos actos o contratos a otros bienes diferentes de aquellos descritos en la Ley. En otras palabras, el análisis de similitud, de ser constitucionalmente posible, debe realizarse sobre el tipo de prestaciones descritas en la Ley (arrendamiento, subarrendamiento y otras formas de cesión del uso o goce temporal), y no sobre los objetos sobre los cuales recaen, ya que como es evidente, los derechos de propiedad industrial e intelectual, no constituyen en sí prestaciones, sino bienes sobre los cuales éstas pueden celebrarse. Lo anterior, debe desprenderse necesariamente de la aplicación y como consecuencia del principio de legalidad tributaria consagrado en nuestra Constitución, y que como hemos analizado previamente, proscribire la interpretación analógica o extensiva de hechos gravados y exenciones.

(iii) Afectación de la propiedad intelectual

Un aspecto de particular interés sobre los bienes que constituyen el objeto de las operaciones afectas a este impuesto, es la posibilidad de considerar los derechos de propiedad intelectual como parte la descripción típica del tributo. Así, si bien en la enumeración de los objetos sobre los cuales debe recaer el arrendamiento, subarrendamiento, la cesión del uso o goce temporal, no se contempla específicamente a los derechos de propiedad intelectual, refiriéndose exclusivamente a clases de derechos de propiedad industrial (marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales), el Servicio ha sostenido en reiterados pronunciamientos que éstos deben considerarse comprendidos en este hecho gravado especial en virtud de la expresión “*otras prestaciones similares*”. Así, el SII ha señalado que deben considerarse gravadas con este impuesto las cesiones de uso y goce de softwares o programas computacionales<sup>53</sup>, derechos de autor<sup>54</sup>, y derechos conexos<sup>55</sup>.

No obstante, a que el SII en los oficios citados, más allá de reconocer que ésta ha sido una posición tradicional del ente fiscalizador, no

---

intenta extender la aplicación de los objetos incorporales descritos en la Ley, sólo podría referirse a otras clases de derechos de propiedad industrial.

<sup>53</sup> SII. Oficio N° 388 de 14 de febrero de 2012, Oficio N° 1152 de 15 de mayo de 2012, Oficio N° 3470 de 10 de diciembre de 2009, Oficio N° 3111 de 14 de noviembre de 2007, Oficio N° 4467 de 2 de noviembre de 2006, Oficio N° 4253 de 24 de octubre de 2005, Oficio N° 5184 de 1 de diciembre de 2004 y Oficio N° 4183 de 26 de agosto de 2003.

<sup>54</sup> SII. Oficio N° 300 de 31 de enero de 2012, Oficio N° 1263 de 29 de julio de 2010, Oficio N° 2790 de 11 de septiembre de 2009 y Oficio N° 236 de 23 de enero de 2006.

<sup>55</sup> SII. Dirección Regional Oriente. Oficio N° 241 de 18 de agosto 2010.

ha desarrollado las razones para considerar que se trata de prestaciones similares a las descritas, estimamos que esta aplicación es incorrecta y que como ya hemos señalado, sería de dudosa constitucionalidad, lo que además podría objetarse desde los siguientes puntos de vista:

En primer lugar, consideramos que existe un error conceptual que se traduce en que el Servicio ha confundido la aplicación de la frase “*prestaciones similares*”, haciendo extensiva la ampliación por similitud no a las actividades afines, sino a los bienes que pudiesen compartir similitudes con los descritos en la Ley y que constituyen el objeto de dichas prestaciones afectas. Lo anterior, es relativamente simple de diferenciar, por cuanto por su naturaleza jurídica los derechos de propiedad industrial e intelectual son y deben clasificarse como bienes y no como prestaciones en sí mismas, y como ya hemos señalado, sin perjuicio de sus eventuales problemas de constitucionalidad, de tener alguna aplicación esta frase, sólo debe circunscribirse a los actos y contratos similares a los arrendamientos, subarrendamientos y cesiones que recaen sobre este tipo de bienes, pero ello no permitiría ampliar los objetos de dichas actividades a otros distintos de los descritos en la Ley.

En segundo lugar, y aún asumiendo la posibilidad de gravar operaciones que versen sobre bienes similares a los descritos, la misma norma sólo contempla bienes que corresponden a derechos de propiedad industrial, y por tanto, de aplicar el criterio de similitud, únicamente podríamos llegar a extenderlos a otros derechos de propiedad industrial no mencionados por la norma, como lo son las denominaciones de origen, modelos de utilidad, esquemas de trazado o diseños industriales, pero nunca a derechos de propiedad intelectual, especialmente considerando que, a pesar de compartir ciertos caracteres, como su carácter incorporeal, se trata de bienes diferentes a los descritos en el hecho gravado, que se encuentran regulados en cuerpos normativos diferentes, los negocios que versan sobre unos y otros son en general diversos, y cumplen funciones económicas diferentes. Cualquier conclusión en contrario atentaría nuevamente con la exigencia constitucional de descripción típica de los tributos, constituyendo una integración analógica o interpretación extensiva de la norma tributaria, excediendo el dictado de su tenor literal<sup>56</sup>.

---

<sup>56</sup> STREETER P., JORGE. Interpretación de la ley tributaria. Revista de Derecho Económico, Facultad de Derecho Universidad de Chile N°s 21 y 22. 1967. P. 24. “(...) es inaceptable la interpretación extensiva de las normas tributarias, por lo que el sentido del precepto no podrá exceder del dictado de su tenor literal”.

Asimismo, contribuye a este análisis el hecho que, cuando la ley quiso incluir estos intangibles en los hechos gravados en materia de Impuesto a la Renta, el artículo 59 de dicho cuerpo legal utilizó una denominación similar para referirse a derechos de propiedad industrial (marcas, patentes, fórmulas, entre otros), pero describió separadamente la afectación de derechos de propiedad intelectual, como lo son en su caso, los programas computacionales, materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión y derechos de edición o de autor.

(iv) Temporalidad de los derechos y enajenación

Otro punto de especial relevancia en la aplicación del IVA a cesiones de derechos de propiedad industrial e intelectual, es la reiterada opinión del SII de considerar que las cesiones de este tipo de bienes inmateriales, siempre está afecta a impuestos, con total prescindencia de si la cesión es de carácter temporal o permanente. El SII basa su razonamiento sobre la consideración del tenor de las leyes especiales que regulan estos derechos, las que establecerían limitaciones temporales a su protección, y por lo tanto, no sería relevante si la cesión de los derechos se hace en forma temporal o perpetua, ya que siempre estaría limitado el derecho en cuanto al tiempo de protección que la ley les otorga.

Así, ha señalado, por ejemplo, que “(...) la ley grava con IVA toda cesión del uso, con absoluta prescindencia del elemento temporal, es decir, resulta indiferente si ésta se encuentra limitada en el tiempo o es indefinida, siempre que recaiga sobre marcas, patentes de invención, procedimientos o formulas industriales u otras prestaciones similares. Más aún, la cesión del uso siempre es temporal ya que conforme al Artículo 10°, de la Ley N° 17.336, en general la protección otorgada por la ley a la propiedad intelectual dura por toda la vida del autor y se extiende hasta por 50 años más, contados desde la fecha de su fallecimiento, y tratándose de los programas computacionales en el caso que señala el Artículo 8° de la misma ley, la protección es de 50 años a contar desde la primera publicación de la obra. Las obras cuyo plazo de protección se haya extinguido conforme a lo anterior; pertenecen al patrimonio cultural común, de acuerdo a lo que establece el Artículo 11° de la ley citada. De este modo, la protección legal del derecho de autor de la obra siempre se encuentra sujeta a un plazo, y siendo la licencia de uso un derecho accesorio o dependiente del derecho de autor, al ser este temporal también lo es dicho permiso de utilización por terceros. Igual fundamento puede esgrimirse para confirmar lo concluido en relación con el usufructo o cesión del goce de los programas computacionales”<sup>57</sup>.

<sup>57</sup> SII. Oficio N° 4183 de 26 de agosto de 2003.

En relación al análisis del SII, es efectivo que la mayoría de los derechos objeto de protección por las leyes de propiedad industrial e intelectual se encuentran limitados en cuanto a su duración en el tiempo.

Por un lado, la LPIND establece que: las patentes de invención se conceden por un período no renovable de 20 años (Artículo 39), las patentes de modelos de utilidad se conceden por un período no renovable de 10 años (Artículo 57), el registro de un dibujo o diseño industrial se otorga por un período no renovable de 10 años (Artículo 65) y la protección de los esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, tendrá una duración no renovable de 10 años (Artículo 78), contando todos ellos, por tanto, con una protección de carácter temporal. Sin perjuicio de ello, a su vez esta norma señala en el caso de las marcas, que su registro tendrá una duración de 10 años, pero su titular tendrá el derecho de pedir su renovación por períodos iguales (Artículo 24), por lo que al ser susceptible de prórroga en el tiempo su protección ya no se encuentra intrínsecamente limitada en el tiempo. Asimismo, respecto de las indicaciones geográficas o denominaciones de origen (Artículo 100), la ley señala que éstas tienen una protección indefinida, excluyendo también la presunta temporalidad de estos derechos<sup>58</sup>.

Por otro lado, la LPINT establece en su Artículo 10 que la protección otorgada por esta ley dura por toda la vida del autor y se extiende hasta por 70 años más, contados desde la fecha de su fallecimiento. En el caso de que se encargue la producción de un programa computacional a un empleado dependiente y siendo el empleador una persona jurídica, la protección será de 70 años a contar desde la primera publicación.

Dado lo anterior, debemos concluir que los derechos de propiedad intelectual e industrial, tienen en general y sin perjuicio de las excepciones señaladas, una duración limitada en el tiempo, debido a que las leyes que los regulan limitan la protección que les otorga. Sin embargo, estimamos que la interpretación que ha hecho en este sentido el Servicio es errónea, ya que como adelantamos previamente, realiza su análisis confundiendo la temporalidad de los bienes que son objeto de los contratos gravados con la temporalidad del uso o goce que establecen estos últimos.

Para hacer patente esta diferencia, podemos ejemplificarla con una venta de un objeto perecible, con una vida limitada en el tiempo,

---

<sup>58</sup> El SII ha agregado también dentro del concepto de marca como prestación afecta a la utilización y cesión del derecho a la imagen, nombre o retrato de una persona (Oficio N° 4842 de 28 de octubre de 2004).

como una fruta. En este contrato, la entrega de dicho fruto supone el desprendimiento completo por parte del vendedor del dominio sobre el mismo, sin que exista para él facultad para exigir su restitución, y por tanto ésta tendría un carácter permanente, perpetuo o indefinido. En este ejemplo, nadie podría señalar que por el hecho de ser perecible el objeto del contrato (fruta), éste volvería temporal también la cesión de las facultades del dominio de la misma.

Asimismo, en relación a los derechos que son objeto de este análisis, debemos entender que las cesiones de derechos de propiedad industrial e intelectual que se produzcan como consecuencia de la existencia de un título traslativo de dominio no podrán afectarse con el tributo en comento, independientemente del carácter temporal de dichos derechos. Por el contrario, debemos entender afectas aquellas cesiones sobre los objetos descritos en la Ley, cuando éstas son antecedidas por un título que conceda la mera tenencia de los mismos, afectada por modalidades que puedan hacer nacer la obligación de restituirlos, generando el efecto de limitar su uso o goce en el tiempo.

En el mismo sentido, cuando la Ley de IVA quiso afectar las enajenaciones de bienes, las gravó como ventas, de las cuales expresamente excluyó el régimen de bienes incorpóreos (cuando no se constituyen sobre bienes corporales), como es el caso de este tipo de derechos, los cuales sólo se afectarían excepcionalmente cuando se trate de servicios, es decir, obligaciones de hacer y no de dar.

A mayor abundamiento, creemos que el argumento del Servicio pierde aún más fuerza cuando se realiza la labor de interpretación de la norma, ya que de acuerdo a la doctrina de derecho común, en la interpretación de una disposición, debe preferirse aquel sentido que produzca algún efecto ante aquel que no sea capaz de producir consecuencia alguna<sup>59</sup>.

---

<sup>59</sup> La ley utiliza expresamente este método interpretativo para determinar el sentido de las cláusulas contractuales (Artículo 1562 del Código Civil). Sin perjuicio de ello, tanto la doctrina como la jurisprudencia son abundantes en cuanto a dar aplicación general a este elemento lógico o pragmático o de efecto útil que informa todo nuestro derecho. Véase por ejemplo: SQUELLA N., AGUSTÍN. *Introducción al Derecho*. 2ª edición, Santiago. Editorial Jurídica de Chile, 2011. P. 600; YÁÑEZ F. GONZALO. *Curso de Derecho Civil*. Tomo I. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, 2010. P.131; *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, junio 1954, T. 51, Sec. 1, Pág. 207, *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, Mayo 1951, T. 48, Sec. 4, Pág. 70, citados por ANDREUCCI A., RODRIGO. *Los Conceptos de la Corte Suprema sobre Interpretación de la Ley a través de sus sentencias*. *Revista de Derechos Fundamentales*, N° 1, 2008. P. 21.

Por lo tanto, es evidente pensar que si el legislador ha incluido expresamente la palabra temporal en la descripción típica del hecho gravado, es porque lo ha hecho con la intención de excluir del gravamen cierto tipo de operaciones que, siendo susceptibles de realizarse sobre este tipo de derechos, no cumplen con la exigencia descrita para afectarse con el impuesto en comento. Cualquier interpretación posible en contrario iría contra la expresa voluntad de la ley y contra las normas generales de interpretación de la misma.

De la misma forma, al observar la doctrina tributaria internacional<sup>60</sup>, en lo relativo a la tributación de Impuesto a la Renta y los convenios para evitar la doble imposición internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ha distinguido entre la tributación que proviene propiamente de las regalías o *royalties* (que se asemejan al hecho descrito en la Ley de IVA bajo análisis) y aquella que proviene de la enajenación de los derechos susceptibles de este tipo de contratos, reconociendo que cumplen un rol económico diferente. En este sentido, ha señalado expresamente sobre las regalías que *“cuando la retribución es la contrapartida de la transferencia de la propiedad plena de los derechos de autor, esta retribución no puede constituir una regalía y las disposiciones del artículo no son de aplicación (...)”*, y *“aunque cada caso se tratará en función de sus circunstancias particulares, en general si el pago se realiza como contraprestación por la transferencia de derechos que constituyen un bien distinguible y concreto (lo que es más probable en el caso de derechos limitados geográfica que temporalmente), tales pagos constituirán probablemente beneficios empresariales contemplados en el artículo 7, o ganancias de capital contempladas en el artículo 13, antes que regalías comprendidas en el artículo 12. Esto se deduce del hecho de que, cuando se ha enajenado la propiedad de los derechos, la contraprestación no puede referirse al uso de esos derechos (...)”*<sup>61</sup> (destacado agregado).

<sup>60</sup> Así también, por ejemplo, en el caso de Colombia, se gravan sólo *“Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorpóreos o intangibles”* (Artículo 420 de Estatuto Tributario Nacional); en España, en cambio, se afectan tanto las cesiones como las concesiones de derechos de propiedad intelectual e industrial, sin limitar el gravamen en la temporalidad de los actos, de conformidad a lo dispuesto en el número 4, apartado Dos, del artículo 11 de la Ley N° 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>61</sup> ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada). Instituto de Estudios Fiscales, 2010. P. 237-238. Comentarios al Artículo 12°, N°s 15 y 16.

d. ALCANCE DEL HECHO GRAVADO ESPECIAL

De acuerdo a lo señalado en los apartados precedentes, y conforme a la redacción actual del Artículo 8° h) de la Ley de IVA, es posible afirmar lo siguiente:

- i. En cuanto a los derechos de propiedad industrial, nunca estarán gravadas con el tributo objeto de este estudio, ni aún bajo la interpretación actual del Servicio, las enajenaciones o cesiones que se produzcan en virtud de algún título traslativo de dominio que recaigan sobre marcas y sobre indicaciones geográficas o denominaciones de origen, dado que estos derechos son renovables o bien tienen una duración indefinida.
- ii. Asimismo, respecto de los demás derechos de propiedad industrial, también debemos descartar la afectación de su enajenación, aún cuando éstos tengan carácter limitado en el tiempo, dado que la norma en estudio sólo afectaría las cesiones temporales de dichos derechos, cuestión que no puede predicarse de los actos de disposición de los mismos.
- iii. Sin perjuicio de lo anterior, creemos que sí se encuentran afectas a este tributo las cesiones de derechos de propiedad industrial descritas, toda vez que el título que las anteceda sea de aquellos que no transfiera el dominio, sino que constituya mera tenencia de los mismos, y que ésta se encuentre limitada en el tiempo convencionalmente, generando la obligación futura de restitución para el cesionario.
- iv. Ahora bien, respecto de las cesiones de uso y goce de derechos de propiedad intelectual creemos que no debiesen considerarse afectas a IVA, dado que la aplicación de la frase "*otras prestaciones similares*" sería en sí misma de dudosa constitucionalidad, se estarían confundiendo las prestaciones que puedan asimilarse con los objetos sobre los que recaen; y no se trataría de prestaciones similares a las descritas en dicha disposición, ya que sus objetos se refieren exclusivamente a derechos de propiedad industrial. Asimismo, específicamente respecto de su enajenación o venta, creemos que con mayor fuerza no puede considerarse afecta a este tributo, al tratarse de cesiones cuyos títulos serían traslativos de dominio, convirtiéndolas en cesiones permanentes de derechos temporales, característica de los últimos que no modifica en sentido alguno la temporalidad o permanencia de dicha cesión.

### III TERRITORIALIDAD

Al asimilarse este tipo de operaciones a servicios<sup>62</sup>, de acuerdo a lo señalado en el Artículo 5° de la Ley de IVA, sólo se encontrarán afectos los servicios prestados o utilizados en el país, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero. Asimismo, su inciso 2° señala que un servicio se entiende prestado en Chile cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice.

#### 1. *Lugar de utilización de los servicios*

En relación a la determinación de si los servicios son utilizados o no en el país, debemos entender que la operación cumple con el requisito de utilización en el territorio nacional, cuando la explotación del derecho se realice en el país, independientemente del lugar en que se encuentren inscritos, y así también se ha pronunciado el Servicio en sus oficios<sup>63</sup>.

#### 2. *Lugar de prestación de los servicios*

Sobre el lugar en que se consideran prestados, en cambio, el SII ha señalado que este tipo de servicios se entenderán prestados en el lugar donde el arrendador, licenciante o cedente de cumplimiento a las obligaciones legales y contractuales que le impone el respectivo contrato, para lo cual es ilustrativo conocer el lugar en que los bienes se encuentren situados, lo que en el caso de este tipo de derechos se verificaría por el lugar donde se encuentren inscritos<sup>64</sup>.

Por su parte, posteriormente, el SII ha señalado que el derecho de autor “(...) *nace por el sólo hecho de la creación de la obra según dispone el Art. 1° de la Ley N° 17.336, resulta obligatorio concluir que la actividad que genera el servicio y por tanto la prestación, se produce en el lugar donde se encuentra domiciliado el titular del derecho ya que es allí donde éste, como único facultado*

---

<sup>62</sup> SII. Circular N° 126 de 23 de septiembre de 1977.

<sup>63</sup> SII. Oficio N° 375 de 3 de febrero de 2006 y Oficio N° 300 de 31 de enero de 2012.

<sup>64</sup> SII. Oficio N° 375 de 3 de febrero de 2006.

*para ceder el uso de su obra efectúa mediante el licenciamiento de los programas computacionales la cesión del uso de los mismos*”<sup>65</sup> (destacado agregado).

En este sentido, tendemos a concordar con esta última posición del SII, dejando de lado el criterio de la inscripción de los mismos, dado que, en caso de registros simultáneos de estos derechos en dos o más jurisdicciones, podrían generarse problemas serios de certidumbre, más aún si ellas cuentan con reglas diversas en cuanto al valor o importancia de la inscripción. Por ello, siguiendo la argumentación del Servicio para el caso de derechos de autor, estimamos que el criterio del domicilio del cedente debe ser considerado como un factor relevante para fijar el lugar de prestación de los mismos, tanto para derechos de propiedad intelectual como derechos de propiedad industrial, ya que tratándose de prestación de servicios y no de ventas, carece de relevancia donde estén situados los bienes, y es en el domicilio del licenciante donde probablemente se desarrollen los deberes contractuales que conllevan este tipo de convenciones, lo que también dota de cierta certeza en cuanto a posibles problemas de doble tributación internacional, tanto en IVA como en Impuesto a la Renta, especialmente en la relación de ambos impuestos en el contexto de convenios para evitar la doble imposición.

#### IV EXENCIONES RELEVANTES

En relación con las exenciones de IVA, que pudiesen ser aplicables a este hecho gravado, tiene especial relevancia aquella contenida en el Artículo 12 E N° 7 de la Ley, el que señala que estarán exentos de este impuesto las remuneraciones y servicios que correspondan a “*los ingresos que no constituyen renta según el Artículo 17° de la Ley de la Renta y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59° de la misma ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile*”.

---

<sup>65</sup> SII. Oficio N° 606 de 26 de febrero de 2015, N° 1482 de 22 de agosto de 2014, Oficio N° 2516 de 5 de diciembre de 2013 y Oficio N° 2515 de 5 de diciembre de 2013.

### *1. Ingreso no constitutivo de renta*

No obstante a que ya hemos señalado que la venta o enajenación de los derechos objetos del presente trabajo, no debe considerarse afecta a IVA por las razones ya expuestas, una segunda alternativa de liberación podría concluirse de la exención que este tributo contempla respecto de los ingresos no constitutivos de renta.

Sobre este punto, debemos señalar que, si bien es cierto que estas ganancias de capital se encuentran reguladas en el Artículo 17 N° 8 e) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, cuando son obtenidas por su autor o inventor, estimamos que esta disposición no alcanzaría a cumplir con la exigencia de la exención, ya que sólo podrá considerarse “ganancia” no tributable el reajuste del valor de adquisición de dichos derechos, el que a su vez es representado por los gastos incurridos en la constitución de los mismos, pero nunca podría alcanzar el verdadero mayor valor obtenido en su enajenación, principalmente debido a que, dependiendo de las características del contribuyente y de las condiciones de la enajenación, esta utilidad podrá estar sujeta a distintos regímenes de tributación de Impuesto a la Renta (Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único<sup>66</sup>, exención del mismo, o bien, Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda), no calificando en ningún caso, por tanto, como un ingreso de aquellos que no constituye renta, como exige la exención de IVA.

No obstante a lo anterior, de todas formas debe señalarse que el SII, mediante Oficio N° 3975 de 13 de septiembre de 2006, acogió la tesis de considerar exenta la venta de derechos de propiedad intelectual por considerarlos ingresos no constitutivos de renta, a pesar de reconocer que el régimen tributario que les afectaría no sería de liberación tributaria.

### *2. Impuesto Adicional*

Finalmente, en relación a la afectación de Impuesto Adicional, es común encontrar en la práctica y en pronunciamientos del SII, la existencia de prestaciones sobre derechos de propiedad industrial e intelectual en que el cedente se encuentra domiciliado en el extranjero.

---

<sup>66</sup> Ello, hasta la derogación de este régimen especial que realiza la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, para aquellas enajenaciones que se realicen a partir del 1 de enero de 2017.

En este sentido, es importante destacar que independientemente de las normas de territorialidad de este hecho gravado, cuando las remuneraciones o *royalties* que se paguen estén afectas a Impuesto Adicional, conllevará necesariamente la exención de IVA respecto de estos servicios. Lógicamente, esta conclusión de liberación es igualmente aplicable tanto si las rentas se afectan con el Impuesto Adicional establecido en el Artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, como en el caso en que se vean beneficiadas con una reducción de tasa de aquellas generalmente contenidas en el Artículo 12 de convenios para evitar la doble tributación, por cuanto este hecho no hace variar el tipo de impuesto que les afecta.

A mayor abundamiento, aún cuando por aplicación de estos convenios u otras exenciones legales, las prestaciones resulten exentas de Impuesto Adicional, como podría ser el caso en que se enajenen los derechos de propiedad intelectual o industrial (según el convenio respectivo, al calificar como beneficios empresariales o ganancias de capital) o rentas que provengan de la cesión del uso de programas computacionales estándar, por ejemplo, estarán igualmente exentas de IVA, si los servicios son prestados en el extranjero. En este contexto, tiene especial aplicación lo analizado en el apartado III.2 precedente en relación a la territorialidad de los servicios, por cuanto el Servicio ha considerado exentas aquellas cesiones en que el prestador del servicio que obtiene la regalía está domiciliado en el extranjero<sup>67</sup>.

## V CONCLUSIONES

De acuerdo a lo analizado, la actual redacción del hecho gravado especial contenido en el Artículo 8° h) de la Ley de IVA, adolece en sí misma de graves problemas de constitucionalidad, por cuanto el legislador, incumpliendo el mandato de la Carta Fundamental, encarga al SII y a los tribunales, la integración normativa de la frase “*otras prestaciones similares*”, dando contenido por analogía a actividades no descritas en la ley, y dejando a su arbitrio el establecimiento de elementos esenciales del tributo, lo que conllevaría la inaplicabilidad parcial de la norma. Ahora bien, bajo la hipótesis de entender constitucionalmente aplicable esta frase, se expuso que ella supone la ampliación del número de actos y contratos

---

<sup>67</sup> Para el caso de derecho de autor en SII. Oficio N° 606 de 26 de febrero de 2015.

que pueden resultar afectos a este impuesto, pero no a la extensión de otros objetos diversos al descrito en la ley –propiedad industrial–, por la simple razón que los demás intangibles no incluidos en la norma no constituyen prestaciones en sí mismas, especialmente en el caso de derechos de propiedad intelectual.

En el mismo sentido, la interpretación del SII relativa a la afectación de cualquier tipo de cesiones de derechos de propiedad intelectual e industrial se aleja del hecho gravado descrito en la ley, extendiéndola a prestaciones por las que no se cede temporalmente el uso o goce de dichos derechos, como son esencialmente sus enajenaciones, confundiendo indebidamente la general temporalidad de estos intangibles, con la existencia o la carencia de temporalidad de las prestaciones que implican la cesión de su uso o goce de los mismos, lo que atenta contra el tenor literal limitativo de la norma y contra la debida comprensión de las diferencias entre las características de un acto jurídico y aquellas relativas a los objetos sobre los cuales recaen.

Considerando la creciente relevancia de las transacciones que se celebran sobre este tipo de bienes, al igual que como ocurrió en la Ley sobre Impuesto a la Renta que disponía una redacción similar, es de esperar que puedan corregirse los vicios recién señalados, definiendo con precisión los hechos gravados por la Ley de IVA en relación a estos intangibles, cuidando gravar exclusivamente aquellas prestaciones que realmente constituyan servicios o regalías, tanto de propiedad industrial como de propiedad intelectual, y no las ganancias de capital obtenidas por la enajenación de estos bienes, adecuándose a la distinción tributaria general entre actividades que derivan de la explotación de activos y aquellas que provienen de su enajenación.

# TITULARIDAD DE LA ACCIÓN PENAL EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS

MARTÍN VILA BALTRA<sup>68</sup>

## RESUMEN

El presente artículo pretende analizar algunos problemas actuales respecto a la facultad exclusiva del Director del Servicio de Impuestos Internos para querellarse en los casos de delitos tributarios. Se observará cuál fue la razón para que éste conservara dicha facultad, así como los problemas de orden jurídico que plantea tal solución del legislador, especialmente con la entrada en vigencia de la Reforma Procesal Penal. Asimismo, se buscará una fórmula para poder conciliar dichos cambios a la estructura actual del ordenamiento jurídico, proponiendo algunas soluciones para adecuar de mejor manera esta facultad, en el entendido que esa es la decisión del legislador de acuerdo a la experiencia del derecho nacional y comparado.

**PALABRAS CLAVE:** Delitos tributarios, acción penal tributaria, Ley Adecuatoria, Reforma Procesal Penal.

## I INTRODUCCIÓN

Con ocasión de la presentación de las primeras querellas por parte del Servicio de Impuestos Internos en el denominado caso “Penta” en 2014, relativo al uso de facturas y boletas ideológicamente falsas, en el marco del financiamiento irregular de campañas políticas, y la seguidilla de descubrimientos de hechos de similares características, se han levantado voces que han revivido un debate que parecía terminado hace un tiempo

---

<sup>68</sup> Abogado y Magíster en Tributación, Universidad de Chile. Profesor de Derecho Tributario, Facultad de Economía y Empresa, Universidad Diego Portales.

al desecharse un proyecto de Ley que facultaba al Ministerio Público para querrellarse por delitos tributarios<sup>69</sup>, con lo cual el Director del Servicio de Impuestos Internos dejaba de detentar la titularidad de esta acción en forma exclusiva. Este debate, precisamente, versa acerca de “La titularidad de la acción penal en el delito tributario”.

Luego de los hechos antes descritos, se ha cuestionado –con cierta polémica– que esta facultad recaiga exclusivamente en el Director del Servicio, acusando presiones políticas, tanto en cuanto al ejercicio de la acción penal, como a su oportunidad, dilación y/o apuro en su presentación, y a su justificación normativa<sup>70</sup>.

En este contexto, los diputados Insunza y Tarud del Partido Por la Democracia, intentaron revivir esta discusión mediante moción parlamentaria de fecha 19 de marzo de 2015, que propuso ampliar la facultad de querrellarse por delitos tributarios al Ministerio Público, la cual pasó a cuenta en la comisión de hacienda y en la de constitución, legislación y justicia, con fecha 31 de marzo del mismo año, siendo, sin embargo, rechazada la idea de legislar en la comisión de hacienda. Sin perjuicio de ello, y más allá del aspecto puramente político, este debate presenta interesantes consideraciones jurídicas que vale la pena tener en cuenta en el contexto actual en que nos encontramos.

## II ANTECEDENTES PRELIMINARES

Con la dictación de la Ley Adecuatoria<sup>71</sup> de la Reforma Procesal Penal, nuestro país había alcanzado un consenso político, aunque no jurídico, respecto a que el titular exclusivo de la acción penal tributaria es el Director del Servicio de Impuestos Internos y no el Ministerio Público, en concordancia con las experiencias legislativas comparadas y las normas del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), organismo del que Chile es parte y que contempla disposiciones similares.

---

<sup>69</sup> Boletín 9954-05, presentado en la legislatura 363 de la Cámara de Diputados de Chile.

<sup>70</sup> La Tercera. Edición Impresa, de fecha 11 de Julio de 2015.

<sup>71</sup> Ley N° 19.806. CHILE. Sobre normas adecuadoras del sistema legal chileno a la reforma procesal penal. Santiago, Chile, 2002.

A saber, el artículo 174 del compendio del CIAT, prescribe respecto al titular de la acción penal: *“Las acciones penales por delitos tributarios ante la justicia ordinaria serán iniciadas por querrela o denuncia del titular de la Administración tributaria, el cual podrá actuar por sí o por medio de mandatarios, y podrá ser ejercida sin más trámite que la constatación fundada de que se ha cometido un delito tributario”*<sup>72</sup>.

Ahora bien, en cuanto a nuestra propia legislación, por una parte, la pretensión punitiva del Estado se manifiesta mediante la entrega de la persecución penal pública a un órgano autónomo de la administración, y que en concordancia con la reforma procesal penal, es el Ministerio Público. En efecto, conforme al artículo 1° de la Ley Orgánica Constitucional del Ministerio Público<sup>73</sup>, y al artículo 83 de la Constitución Política de la República de Chile, este órgano debe dirigir *“en forma exclusiva la investigación de los hechos constitutivos de delito, los que determinen la participación punible y los que acrediten la inocencia del imputado y, en su caso, ejercerá la acción penal pública en la forma prevista por la ley”*.

En consecuencia, conforme a lo dispuesto en nuestra Constitución Política del Estado, corresponde al Ministerio Público la investigación de los delitos de acción penal pública.

Sin embargo, por otra parte, la legislación tributaria plantea una situación excepcional contemplada en el artículo 162 del Código Tributario<sup>74</sup> y en el artículo 7° literal g), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos<sup>75</sup>, la cual otorga la facultad exclusiva de ejercer la acción penal por delitos tributarios sancionados con pena corporal, al señor Director del Servicio de Impuestos Internos, la que, a su vez, se materializa a través de la presentación de la respectiva denuncia o querrela. A saber:

- Artículo 7° literal g), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos *“Decidir si ejercerá la acción penal por las infracciones sancionadas con multa y pena corporal, y, de resolver ejercerla, determinar si formulará denuncia o interpondrá querrela, por sí o por mandatario, o, de estimarlo necesario, requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado”*.

<sup>72</sup> Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Delitos Tributarios. Sección 3., 2006. P.98

<sup>73</sup> Ley N° 19.640. CHILE. Establece la Ley Orgánica Constitucional del Ministerio Público. Santiago, Chile, 1999.

<sup>74</sup> Decreto Ley N° 830. CHILE. Código Tributario. Santiago, Chile, 1974.

<sup>75</sup> Decreto con Fuerza de Ley N° 7. CHILE. Fija el texto de la Ley Orgánica del SII y adecua disposiciones legales que señala. Santiago, Chile, 1980.

- Artículo 162 del Código Tributario: “*Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio.*

*Con todo, la querrela podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director.*

*En las investigaciones penales y en los procesos que se incoen, la representación y defensa del Fisco corresponderá sólo al Director, por sí o por medio de mandatario, cuando la denuncia o querrela fuere presentada por el Servicio, o sólo al Consejo de Defensa del Estado, en su caso. El denunciante o querellante ejercerá los derechos de la víctima, de conformidad al Código Procesal Penal.*

*Si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, el Director podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querrela o enviar los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo previsto en el artículo anterior.*

*El Ministerio Público informará al Servicio, a la brevedad posible, los antecedentes de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones de delitos comunes y que pudieren relacionarse con los delitos a que se refiere el inciso primero.*

*Si no se hubieren proporcionado los antecedentes sobre alguno de esos delitos, el Servicio los solicitará al fiscal que tuviere a su cargo el caso, con la sola finalidad de decidir si presentará denuncia o interpondrá querrela, o si requerirá que lo haga al Consejo de Defensa del Estado. De rechazarse la solicitud, el Servicio podrá ocurrir ante el respectivo juez de garantía, quien decidirá la cuestión mediante resolución fundada”.*

Esta normativa, que tiene sus orígenes en 1960, hasta la entrada en vigencia de la reforma procesal penal no presentaba inconvenientes, toda vez que no existía un órgano autónomo que fuese titular exclusivo de la investigación penal, sino que se encontraba inscrita dentro de un sistema inquisitivo, en que era el Juez del Crimen quien debía investigar, acusar y sentenciar.

Así, resultaba naturalmente necesario que los antecedentes que se le presentaran al Juez del Crimen, y la consecuencial querrela, vinieran fundados en una investigación especializada, realizada por organismos técnicos, atendido el gran número de elementos de carácter normativo de los distintos tipos penales que constituyen delito tributario.

A fin de armonizar esta normativa, que al momento de la Reforma Procesal Penal y la creación del Ministerio Público pareció contener una

contradicción interna, la doctrina asimiló la acción penal tributaria a los delitos de acción pública previa instancia particular, de tal forma que se entiende que la labor del Servicio de Impuestos Internos es recabar antecedentes técnicos, y sólo una vez tomada la decisión de presentar denuncia o querrela, corresponde al Ministerio Público la investigación de dichos ilícitos, eludiendo con esto el problema de tener distintos órganos competentes para investigar.

De esta manera, el principal problema que se abordará en lo sucesivo dice relación con la facultad exclusiva del Director del Servicio de Impuestos Internos de querellarse cuando, según su criterio, existen antecedentes que pudieran consistir en delitos tributarios, y cómo podría armonizarse esta facultad a la luz de la legislación actual. Además, derivado de lo anterior, surgen otras interrogantes jurídicas, como por ejemplo: ¿es el delito tributario efectivamente un delito de acción pública previa instancia particular?, y ¿el Servicio de Impuestos Internos sólo realiza la labor de “recabar antecedentes”, o en los hechos realiza una verdadera investigación previa?

### III PROBLEMÁTICA

Las razones esgrimidas fueron muchas para que el Director del SII –y no el Ministerio Público– mantuviese la exclusividad de tan relevante facultad. En especial, se tuvo en consideración: el evidente conflicto entre el cobro civil de los impuestos y los delitos tributarios, la falta de certeza jurídica y el entorpecimiento de la actividad recaudadora, lo cual podría traer como consecuencia una menor recaudación impositiva. En definitiva, que el Ministerio Público tenga esta facultad era riesgoso sobre todo por su falta de experticia tributaria, además de la obvia superposición de funciones y facultades que ello implicaría, ruptura de la armonía y justicia del sistema tributario. Aquello podría degenerar en una potencial vulneración de la garantía del debido proceso, además del hecho que si el Ministerio Público inicia la querrela en medio del proceso fiscalizador, éste queda inconcluso y se pierde la oportunidad de recaudar.

Todas estas argumentaciones de gran valor en su carácter técnico, son eminentemente pragmáticas y dejan sin grandes fundamentos jurídicos a la decisión adoptada.

Ya esbozamos al menos dos cuestionamientos jurídicos de fondo al repasar brevemente la historia de la facultad del Director del Servicio de Impuestos Internos en cuanto titular de la acción penal por delito tributario, y que podemos sintetizar de la siguiente manera: primero, que la facultad de recabar antecedentes por parte del Servicio de Impuestos Internos es muy difícil diferenciarla de la facultad de investigar, propia y exclusiva del Ministerio Público, y segundo, que aceptar la tesis que se trata de delitos de acción pública previa instancia particular, implica que el bien jurídico protegido por el delito tributario no es el orden público económico, sino que se trataría de un bien jurídico disponible por parte de un particular en su carácter de víctima, pero claramente el Servicio de Impuestos Internos no lo es, y difícilmente el erario nacional puede considerarse un bien jurídico privado o disponible.

Ambos problemas no encuentran una clara solución en nuestro ordenamiento, pues tal como señalamos anteriormente, los motivos para que quien detente la titularidad de la acción penal sea el Director del Servicio de Impuestos Internos, son de orden práctico y no jurídico.

### *Historia de la Ley*

En la historia de la Ley 19.806, adecuatoria de los textos legales, entre ellos el Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, a la luz de la entrada en vigencia de la Reforma Procesal Penal, en particular, el Primer Informe de la Comisión Constitución del Senado<sup>76</sup> respecto al artículo 44 de la Ley Adecuatoria, se señala:

*“La Comisión analizó cuidadosamente las normas del Código Tributario y de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos que requerirían adecuarse al nuevo sistema procesal penal.*

*Sobre el particular el asesor del Ministerio de Justicia, señor Rafael Blanco, explicó que cuando se discutió esta iniciativa de ley en la Cámara de Diputados no se consideró necesario modificar expresamente la ley orgánica de este Servicio, ya que se juzgó que toda la investigación que él hacía –lo cual también se entendió extensivo para el Servicio Nacional de Aduanas– tenía una naturaleza contenciosa administrativa, y que si ella arrojaba la existencia de un ilícito, necesariamente los antecedentes tenían que ser puestos en conocimiento del fiscal, atendida las atribuciones constitucionales del Ministerio Público”<sup>77</sup>.*

---

<sup>76</sup> Historia de la Ley N° 19.806. CHILE. Sobre normas adecuatorias del sistema legal chileno a la reforma procesal penal. Santiago, Chile. Disponible en <<http://bcn.cl/1maiw/>>

<sup>77</sup> *Ibid.* P. 333.

Se desprende del texto citado que claramente, al contemplarse por la Cámara de Diputados este tópico, jamás se consideró una atribución discrecional para realizar la denuncia, por lo cual se omitió modificar la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, sino que como veremos, ante esta omisión, fue el Senado quien siguiendo una lógica diversa, mucho más pragmática y luego de escuchar al Director del Servicio<sup>78</sup>, así como al Subdirector Jurídico<sup>79</sup> de la época, procedió a introducir un nuevo artículo 44 en la citada Ley.

Lo argumentado ante la Comisión fue lo siguiente: *“El señor Director del Servicio de Impuestos Internos, don Javier Etcheberry, señaló que el tema de las funciones institucionales del Servicio de Impuestos Internos de acuerdo a las nuevas reglas procesales penales resulta complejo, ya que producto de la fiscalización y de la necesidad de asegurar que las personas paguen sus impuestos, anualmente se detectan más de diez mil situaciones que podrían llevar a querellas por delito tributario. Hay muchas facturas falsas, y contribuyentes que reiteradamente utilizan dichos documentos.*

*Puso de relieve que, de acuerdo a las atribuciones que tiene el Servicio de querellarse, o bien, de no querellarse y aplicar la sanción pecuniaria, los Directores Regionales, que tienen delegada esa facultad, han aplicado en la gran mayoría de los casos sólo la sanción pecuniaria. Los casos más graves llegan al Departamento de Delitos Tributarios, donde son revisadas todas las pruebas y, en función de eso, se someten al Departamento de Defensa Judicial para que dé su opinión. Considerando esa opinión, sólo en ese momento el Director resuelve si interpone o no la querella respectiva.*

*Puntualizó que este es un procedimiento que se ha aplicado desde el año 1960, y que ha permitido que de los diez mil casos de delitos tributarios detectados al año, solamente se presenten alrededor de cien o ciento cincuenta querellas anuales. Lo anterior demuestra que hay un procedimiento que funciona adecuadamente, en virtud del cual los casos más graves se llevan a los tribunales de justicia a través de una querella. En ese sentido, y de acuerdo a esta realidad, manifestó su preocupación que a partir de la regulación constitucional, el Servicio pierda muchas de las facultades contempladas en el Código Tributario en estas materias.*

*En ese sentido, una de las disposiciones del proyecto que resulta especialmente relevante es la del artículo 3° transitorio, que se hace cargo de manera general de las posibles incompatibilidades que puedan existir entre el nuevo sistema procesal penal y las distintas legislaciones orgánicas existentes en el país. En efecto, como*

---

<sup>78</sup> Javier Etcheberry Celhay.

<sup>79</sup> Bernardo Lara.

*no se pudo adecuar las normas de Impuestos Internos a este cambio constitucional y legal, se optó por poner ese artículo, que dice que cualquier ley especial que hubiere otorgado a alguna autoridad facultades que, de acuerdo con la Constitución Política de la República, correspondieren al Ministerio Público, se entenderán referidas a éste último, y deroga todas las normas procesales penales especiales no modificadas por esta ley en cuanto fueren incompatibles con el Código Procesal Penal.*

*Como se desprende de su lectura, destacó, la disposición resulta especialmente compleja para el ejercicio de muchas de las competencias que actualmente tiene el Servicio, y además produce una situación de inseguridad jurídica que hará que sean los tribunales los que deban decidir si Impuestos Internos mantiene sus actuales facultades, y que en caso que se llegue a la conclusión que ello no es así, se podría originar un problema serio para el Ministerio Público, que tendría que asumir la investigación de estos diez mil casos.*

*Complementando las observaciones anteriores, el señor Subdirector Jurídico de Impuestos Internos, don Bernardo Lara, manifestó que desde el año 1997, aproximadamente, el Servicio estudió con el Ministerio de Justicia la regulación que se contendría en este proyecto de ley. Después de múltiples reuniones, no llegamos a un acuerdo, y es así como, en las sesiones 37, 38, 39 y 40 de la Comisión de Constitución, Legislación y Justicia de la Cámara de Diputados se trató el tema. En dichas sesiones, los asesores del Ministerio de Justicia señalaron expresamente que el tema iba a quedar entregado a una ley posterior, diferente de este proyecto de ley, o a la jurisprudencia que emanase de los tribunales superiores, cuando se empezara a cuestionar por los privados las facultades del Servicio de Impuestos Internos, en orden a investigar las irregularidades que se derivan de las declaraciones impositivas realizadas por los contribuyentes, y que pueden ser constitutivas de delitos comunes o, potencialmente, de delitos tributarios.*

*Enfatizó que el Servicio considera negativa la inseguridad jurídica que significaría la inexistencia de una definición en esta materia, en el sentido de que no habría certeza si están regulados por las normas generales del Código Procesal Penal, o por el Código Tributario, temas como las facultades del Servicio relativas al acopio de antecedentes que podrían ser presentados al Ministerio Público, o las normas procesales penales que cita el Código Tributario, por ejemplo, los artículos 162 y 163, que modifican una serie de regulaciones del juicio ordinario criminal que se verían afectadas.*

*Precisó que las pretensiones del Servicio no apuntan a continuar con un arraigo dispuesto en sede administrativa, que tiene su origen en la época en que había que pedir un salvoconducto para salir al extranjero y se exigía que estuvieran pagados los impuestos. Pero sí existe preocupación porque se pueda paralizar la actuación del Servicio en las auditorías, en que se invierte el peso de la prueba,*

*obligando al contribuyente a probar los hechos con su contabilidad, y que es, esencialmente, el mecanismo a través del cual se realiza la fiscalización, lo que afectaría de manera substancial la labor que en la actualidad se realiza en todo el tema de las facturas falsas.*

*A modo comparativo, indicó que en Estados Unidos se utiliza el mismo procedimiento empleado en nuestro país. Es imposible que el Departamento de Investigaciones Criminales en Estados Unidos vaya a pedir a los jueces facultades para examinar la contabilidad. Sería impracticable. Lo que hacen es enviar al equivalente de nuestro Ministerio Público mil o dos mil casos al año, para que los califiquen, pero no cabe duda de que es la Administración la que efectúa el acopio y la reunión de estos antecedentes, que fluyen del trabajo diario que hace el aparato fiscalizador.*

*Sobre el particular, el H. Senador señor Enrique Silva Cimma señaló que la esencia de este problema deriva de la aplicación del artículo 80 A de la Constitución Política, norma que debe ser interpretada de acuerdo con la sana razón. Sobre el particular, estimó que la práctica demuestra que necesariamente organismos de esta naturaleza, típica y exclusivamente fiscalizadores, tienen el deber de analizar a fondo los antecedentes, antes de que se determinen o se llegue hipotéticamente a la conclusión de que los hechos son constitutivos de delitos. Para eso, deben realizar una investigación amplísima en el campo administrativo fiscalizador y que es fundamental, porque de otra manera dejarían de cumplir el sentido genuino que determina la justificación y la existencia de las instituciones.*

*Advirtió que, si dicha disposición constitucional es interpretada en un sentido de excesiva amplitud, se llegaría a la conclusión que sería inútil la gestión del Servicio de Impuestos Internos, lo que obviamente no corresponde ni a la lógica de la Constitución Política ni a la este proyecto de ley.*

*Manifestó compartir en ese sentido el razonamiento del señor Subdirector Jurídico del Servicio, toda vez que es factible que Impuestos Internos llegue a la conclusión de que los hechos investigados, para lo cual habrá acumulado muchos antecedentes, son constitutivos de delito, y, en ese momento, podrá pensarse que suspenda la gestión. Una solución distinta podría llegar a anarquizar el sistema, llegándose a jibarizar toda la gestión administrativa fiscalizadora, que va a tener tal carácter hasta el momento en que el órgano que tiene la responsabilidad estime que el hecho es constitutivo de delito.*

*Finalmente, el señor Director de Impuestos Internos subrayó que esta nueva legislación afectaría no sólo la etapa previa de investigación del delito tributario sino que su procesamiento posterior, ya que el Código Tributario contempla reglas especiales que, en la medida que no se adecuen al nuevo procedimiento penal, ocasionarían un gran debate jurídico en los tribunales superiores.*

*La Comisión se manifestó conteste en la necesidad de efectuar las adecuaciones a la legislación que regula el funcionamiento del Servicio de Impuestos Internos, para lo cual se le encomendó a los representantes del Ministerio de Justicia y de ese Servicio que efectuasen las proposiciones correspondientes. Sobre la base de dichas propuestas, la Comisión realizó el debate, cuyas conclusiones fueron recogidas en la indicación que presentó S.E. el Presidente de la República para modificar el Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, las que fueron aprobadas sólo con modificaciones de forma”<sup>80</sup>.*

Luego de escuchar tal argumentación, el Senado optó por modificar la normativa en cuestión de la siguiente forma:

*“Artículo 44.- Sustitúyese, en el artículo 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, cuyo texto fue fijado por el decreto con fuerza de ley N° 7, de Hacienda, de 1980, la letra f) por las siguientes, pasando la actual letra g) a ser h) y así sucesivamente:*

- f) Ejercer la tuición administrativa de los casos en que se hubieren cometido infracciones sancionadas con multa y pena corporal, respecto de los cuales el Servicio efectuará la recopilación de antecedentes destinada a fundamentar la decisión a que se refiere la atribución contemplada en la letra siguiente;*
- g) Decidir si ejercerá la acción penal por las infracciones sancionadas con multa y pena corporal, y, de resolver ejercerla, determinar si formulará denuncia o interpondrá querrela, por sí o por mandatario, o, de estimarlo necesario, requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado”<sup>81</sup>.*

Esta nueva disposición, y la visión del Congreso al respecto, se debe en parte a que el gobierno no envió indicación ni para la adecuación del Código Tributario ni para la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, dejando el compromiso de hacerlo con posterioridad, lo que a la fecha aún no ocurre.

### *Apreciaciones*

En primer lugar, el monopolio por parte del Servicio de la acción penal tiene un objetivo recaudatorio, que parece no condecirse con los principios del Derecho Penal de última ratio. Conforme a este principio, la acción penal debe quedar reservada exclusivamente a hechos que atenten

<sup>80</sup> *Ibid.* P. 334.

<sup>81</sup> *Ibid.* P 1184.

gravemente contra la organización social y que no tengan otra forma efectiva de sanción. Así, los argumentos esgrimidos, que insinúan un efecto disuasivo y recaudatorio de impuestos, no son válidos, pues el Derecho Penal tiene un fin totalmente diverso del planteado.

En segundo lugar, en el último tiempo hemos observado que el otorgarle discrecionalidad al Director del Servicio de Impuestos Internos para ejercer la acción penal genera una situación compleja y llena de cuestionamientos, lo que no estuvo contemplado en un principio en los antecedentes de la Reforma Procesal Penal y en la respectiva Ley adecuatoria.

Esta discrecionalidad otorgada al Director, si bien debe armonizarse con el deber de todo funcionario público de tener un actuar no arbitrario, redundando en los hechos en el peligro que se esbozó en los antecedentes de este artículo, esto es, que esta facultad se encuentre en permanente cuestionamiento y, consecuentemente, el sistema adoptado para su ejercicio, sobre todo frente a hechos políticos como los recientemente vividos, considerando especialmente el nivel de discrecionalidad y la falta de parámetros legales para su ejercicio. Es más, estrictamente hablando ni siquiera se le exige fundar la decisión por la cual procede o no a ejercer la acción penal.

En efecto, de acuerdo a la normativa administrativa vigente, en el transcurso del presente año, y en medio de los cuestionamientos antes planteados, el Servicio de Impuestos Internos modificó los parámetros de ejercicio de la acción penal que se contemplaban en la Circular N° 8 de 2010, mediante la dictación del Oficio Circular N° 10 de 22 de Junio de 2015, de carácter interno, denominado “Instrucciones sobre el procedimiento a seguir en la interposición de acciones penales por delitos tributarios”, el cual contempla la creación de un comité de subdirectores –de las áreas de Fiscalización, Jurídica y Normativa–, para efectos de “asesorar al director respecto de la decisión de ejercer o no acción penal en relación a hechos que revistan caracteres de delitos tributarios”.

Asimismo, tratándose de delitos tributarios pesquisados desde alguna de las Direcciones Regionales del Servicio, y habiéndose realizado previamente una recopilación de antecedentes, será el Departamento Judicial del mismo órgano el que remitirá al comité de subdirectores, a través del Área Jurídica, los antecedentes de hecho y de derecho por los cuales se propone ejercer o no una acción penal. Por su parte, el comité de subdirectores, que sesionará una vez al mes o en forma extraordinaria a solicitud del Director de Impuestos Internos, adoptará una recomendación por mayoría.

El documento establece, además, ocho criterios para “proponer y decidir el ejercicio de la acción penal” en lugar de sanciones administrativas, a saber, mérito de la prueba reunida; monto del perjuicio fiscal, considerando la proporción entre impuestos evadidos y los debidamente pagados; naturaleza y gravedad de la o las irregularidades sancionadas; posible propagación; efecto ejemplarizador; utilización de asesorías contables o profesionales para evadir impuestos; reiteración; y cualquier otra circunstancia relevante sobre la conducta del contribuyente.

Este Oficio, comparado con la anterior normativa (principalmente la circular N° 8 del 14 enero de 2010), sólo añade los factores de propagación y el rol relativo a las asesorías de profesionales para la comisión de delitos. Esto último se encuentra vinculado a las sanciones administrativas (civiles, no penales) establecidas en el artículo 100 bis de la Reforma Tributaria Ley N° 20.780, que establece que los asesores tributarios que colaboren en la elusión de impuestos serán co-responsables, junto con el respectivo contribuyente, de abuso o simulación para disminuir la carga tributaria, con una multa hasta por un monto anual de 100 Unidades Tributarias Anuales.

Por otra parte, el nuevo oficio deja de considerar la intencionalidad en la conducta delictiva como uno de los criterios para determinar la acción penal, el cual, sí estaba presente en la circular N° 8 de 2010 utilizada hasta hace poco como principal referencia en la materia.

Es decir, en definitiva estos parámetros de carácter interno-administrativo no cumplen con el estándar legal de un Estado de Derecho, ni tampoco se condicen con los actuales principios del sistema procesal penal, especialmente en lo referido al debido proceso.

En tercer lugar, tal como se pudo apreciar, la fundamentación no sólo es pragmática y con un fin recaudatorio, sino que además, se esboza una especie de carácter ejemplificador y disuasivo de la sanción, de clara consideración y criterio economicista. También, se observa más un intento por salvaguardar la facultad del Director del Servicio de Impuestos Internos que de hacer una correcta adecuación jurídica de la normativa sobre la materia a la reforma procesal penal.

*En resumen*

Este tipo de fundamentaciones, si bien son de utilidad para la adopción de decisiones políticas, requieren para una adecuada coherencia del sistema jurídico que se efectúen acabados análisis de la interrelación de las normas, bajo el prisma del sistema al cual se adscriben.

Resulta lamentable pensar que tal como señaló el Director de la época, esta normativa no fue debidamente acabada, porque no se hizo la debida indicación en su momento, y que la solución adoptada obedece a motivaciones extrajurídicas, como el problema de presentar 10.000 querellas. En efecto, si nos encontramos frente a un delito tributario, lo impensable es que se presenten denuncias o querellas contra algunos contribuyentes y no contra otros, sin certeza legal de los motivos para tal decisión.

En relación a los problemas derivados de mantener la actual facultad radicada en el Director del Servicio de Impuestos Internos, lo cierto es que a esta fecha el titular de la facultad de investigar es el Ministerio Público.

Por otra parte, el Servicio de Impuestos Internos, es un órgano recaudador y no persecutor penal. Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos, es un organismo dependiente del Ministerio de Hacienda y por ende del poder político. En consecuencia, nuestra legislación en la materia se ve incoherente, entregando a la administración del Estado parte de las facultades persecutoras, propias del Subsistema Judicial, lo que atenta contra el estado de derecho.

Además, si la decisión política es que se trate al delito tributario como un bien jurídico disponible y no parte del orden público económico, es fundamental tomar algunos resguardos mínimos, en pro de la certeza y seguridad jurídica, pues del mismo planteamiento del Subdirector Jurídico queda claro que el delito tributario en nuestro sistema carece de tipo penal definido, que no se persiguen todos los delitos, sino que algunos especialmente elegidos, con fines ajenos al Derecho Penal.

El mayor reflejo de lo expresado aparece de las últimas querellas presentadas por el Servicio de Impuestos Internos, en que cambió la usual formula “en contra de ..., y de todos quienes resulten responsables” por la excesivamente restrictiva de “*La presente acción penal por delitos tributarios se dirige única y exclusivamente en contra de las personas singularizadas de manera expresa y nominativa en ella, extendiéndose solo a los hechos que en su texto se detallan*”, y agregando que “*la habilitación que concede la presente acción penal por delitos tributarios para que el Ministerio Público inicie una investigación penal*

*por delito tributario, no se extiende a otras personas o a otros hechos que pudiesen aparecer durante la investigación penal, aun cuando se encuentren vinculados a los que son objeto de esta presentación*”<sup>82</sup>, lo cual ha dejado al Ministerio Público en la encrucijada de abstenerse de investigar la participación de otros involucrados, y en su caso, formalizarlos y acusarlos, o ejercer su función a cabalidad.

Lo anterior ha devenido en cuestionamientos permanentes entre instituciones. Por ejemplo, el Fiscal Nacional Sabas Chahuán declaró este año lo siguiente: “*Creemos que en la medida que los hechos hayan sido denunciados por el SII, aun cuando no se diga qué persona es, claramente la fiscalía debe, ni siquiera quiere, está obligada a investigar, y lo hacemos. O se daría el absurdo de que el SII tendría que denunciar un hecho diciendo quién es el responsable, y eso lo hacen los jueces*”<sup>83</sup>.

#### IV CONCLUSIONES

a. En primer lugar, es necesario partir de la premisa que la decisión política fue y sigue siendo la de conservarle al Director del Servicio de Impuestos Internos la facultad exclusiva de querrellarse.

Por otro lado –camino a nuestra primera conclusión–, también debe reconocerse que lo que el Servicio de Impuestos Internos realiza en la práctica no es sólo un mero acopio de antecedentes, sino que una verdadera investigación, por lo que se debe contestar a la siguiente interrogante:

¿Cómo se compatibiliza entonces, desde el punto de vista jurídico, la facultad exclusiva del Ministerio Público de dirigir la investigación, con la actividad investigativa del Servicio de Impuestos Internos?

---

<sup>82</sup> SEPÚLVEDA, NICOLÁS y FERNÁNDEZ, BASTIÁN. Artículo publicado en Diario el Mostrador. [en línea] <<http://www.m.elmostrador.cl/noticias/pais/2015/09/25/la-querella-del-sii-que-deja-fuera-de-la-zona-de-peligro-a-penailillo-arenas-y-me-o/>> [consulta: 27 de septiembre 2015].

<sup>83</sup> CHAHUÁN, SABAS. Entrevista concedida a Diario El Mostrador. [en línea] <<http://www.elmostrador.cl/noticias/pais/2015/09/26/chahuan-mete-presion-al-sii-y-dice-que-querella-por-sqm-salar-no-es-todo-lo-amplia-que-uno-quisiera/>> [consulta: 29 de septiembre 2015].

Parece que la respuesta la podemos encontrar en los fundamentos de la especialización del Derecho. En efecto, la investigación que debe realizar el Servicio de Impuestos Internos es de carácter exclusivamente contencioso administrativo, siendo su resultado la determinación de la aplicación de la multa respectiva, en el entendido que se trata del único órgano técnico establecido en nuestro ordenamiento jurídico que tiene las competencias para realizar esta investigación. Recién agotada la investigación de carácter administrativo, el Servicio de Impuestos Internos estará en condiciones de establecer si existe infracción tributaria, y en caso de existir, esta es sancionable con multa, o por el contrario, dados los antecedentes acumulados, se puede imputar un delito al contribuyente.

Aquí surge un problema de competencia, ya tratado en otras legislaciones, y que ha encontrado diversas soluciones, a saber:

- La primacía del órgano administrativo, como se pretende entender en Chile;
- La primacía del órgano persecutor penal;
- Un sistema mixto, que permita la actuación conjunta de ambos órganos.

Es claro que la decisión política actual es la primera, esto es, el órgano persecutor penal, el Ministerio Público, no puede iniciar la investigación penal mientras el órgano administrativo, el Servicio de Impuestos Internos, no agote su investigación administrativa.

Entonces, como primera conclusión, podemos señalar que nos encontramos frente a una situación de prejudicialidad, en que atendido el carácter normativo del tipo penal tributario, el sistema debe remitir o devolver competencia al órgano contencioso administrativo, a fin de completar dichos elementos del tipo penal, con los conocimientos técnicos de un área especializada del derecho, que tiene un lenguaje propio, ajeno a los tipos puramente descriptivos del verbo rector del tipo penal.

En efecto, es la propia legislación tributaria la que define conceptos como: contabilidad, balance, facturas, guías de despacho, órdenes de compra, renta líquida, gastos, costos, ingresos, etc., y es el Servicio de Impuestos Internos quien puede establecer la adecuada aplicación de dichos conceptos técnicos.

**b.** En segundo lugar, en relación a la problemática del bien jurídico protegido, siguiendo en esto a José Antonio de Ara Martín, es posible que

concluir que éste es “*la lesión a la funcionalidad de la Hacienda Pública*”<sup>84</sup>, y no el orden público económico, ni un delito de acción pública previa instancia particular.

El mismo de Ara Martín, en su trabajo cita a Chico de la Cámara, en el sentido que: “*La tutela jurídica se extiende no sólo a la función recaudatoria de la Hacienda Pública. También se extiende a la función garantizadora del sostenimiento de los gastos públicos generados por la actividad del Estado. El sostenimiento de los gastos públicos incide, a su vez, en el sostenimiento del Estado del Bienestar. El Estado pretende dar cobertura a estas dos funciones mediante la distribución equitativa de la carga tributaria y posterior asignación óptima de los recursos públicos recaudados*”<sup>85</sup>.

En consecuencia, como segunda conclusión, es posible sostener que no siendo el bien jurídico protegido el orden público económico, sino un delito de carácter especial, se puede aceptar cierta disponibilidad en la materia, pero por otra parte, se debe aceptar también que no se trata del nivel de discrecionalidad de un delito perseguible sólo previa instancia particular, pues el fisco, no lo es, es el erario nacional y la forma de recaudación del mismo es el que se ve afectado.

c. En tercer lugar, en cuanto a la discrecionalidad de la facultad del Director del Servicio de Impuestos Internos para presentar denuncia o querrela, señalamos claramente que en su carácter de funcionario público, no se puede interpretar esta facultad hasta el punto de un actuar arbitrario, constituyendo éste su primer límite.

Pero tal como vimos, uno de los argumentos pragmáticos del Director para conservar su actual discrecionalidad es que de lo contrario “deberían presentarse 10.000 querrelas”, colapsando con ello aún más el sistema judicial.

Frente a esto, cabe preguntarse por qué no se presentaron, y la respuesta se encuentra en la propia reglamentación interna dictada por los Directores del Servicio de Impuestos Internos en la materia, actualmente establecidos en el Oficio Circular N° 10 de 2015. Este Oficio Circular N° 10, así como los anteriores que fueron sustituidos por el mismo, lo que

---

<sup>84</sup> DE ARA MARTÍN, JOSÉ ANTONIO. El delito de defraudación tributaria: tipicidad penal y prejudicialidad. Tesis. San Cristóbal de La Laguna, España. Universidad de La Laguna, 2014, P. 6.

<sup>85</sup> CHICO DE LA CÁMARA, PABLO. El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda. Thomson-Aranzadi, Pamplona, España, 2012, pp. 27 ss.

hace es abordar materias propias de Ley, estableciendo condiciones objetivas de punibilidad.

De esta forma, la tercera conclusión, redundante en que un importante límite a la discrecionalidad del Director debiera contemplarse en la propia legislación tributaria, estableciendo como condiciones objetivas de punibilidad, al menos, las mismas que la experiencia del Servicio de Impuestos Internos ha señalado y se encuentran contenidas en el referido Oficio Circular.

Para cumplir con el estándar de un Estado de Derecho moderno y garante de los derechos, es necesario que los contribuyentes conozcan, por ejemplo, cuál es el monto en que los hechos señalados en el artículo 97 del Código Tributario comienzan a ser delitos, cuáles son los criterios del Servicio de Impuestos Internos, y que estos criterios se encuentren establecidos por Ley, así como exenciones y atenuantes de responsabilidad penal, cumpliendo así requisitos mínimos del sistema penal.

Asimismo, otro límite a los posibles efectos perniciosos de esta discrecionalidad, es la indispensable autonomía respecto del poder político de un ente con una misión tan específica como la recaudación tributaria. Idealmente, el Director debiera ser nombrado por períodos extensos de tiempo, con acuerdo de los distintos poderes del Estado y quedando a salvo de los intereses contingentes del poder ejecutivo.

Y por último, tal vez la principal herramienta limitativa de esta discrecionalidad, sea la exigencia de una decisión fundada, pues si bien cuando se presenta denuncia o querrela, los fundamentos de su decisión se encuentran en la misma, cuando decide no presentarla, quedamos a ciegas respecto de las reales motivaciones para descartar aquello. Así, la exigencia de un acto motivado, permitiría a las Cortes y TTA, mediante los correspondientes recursos, determinar la protección de garantías constitucionales eventualmente vulneradas, en caso de estimarse un actuar arbitrario.

De lo contrario, parecería más lógico eliminar el concepto de discrecionalidad actual, haciendo aplicable, con restricciones, la obligación general a todo funcionario público de denunciar los delitos de que tomen conocimiento. En este caso en particular, previa certeza obtenida de la investigación contencioso administrativa, una vez agotada la misma.



# TRIBUTACIÓN DE LOS EXCEDENTES REPARTIDOS POR COOPERATIVAS

CRISTIÁN GAZMURI ORTEGA<sup>86</sup>

## RESUMEN

El presente trabajo, aborda el contingente tema sobre la tributación de los socios de las Cooperativas o también llamados Cooperados, específicamente respecto de los excedentes que estas le reparten a aquellos. Así, la tributación respecto al Impuesto a la Renta por los excedentes que reciben los Cooperados se ha visto debatida, y por mucho tiempo no existió una total claridad ni hegemonía entre los criterios de interpretación de tributación que ha establecido el SII y la interpretación de la Ley tributaria que han postulado los propios Cooperados, lo que derivó en nuestro máximo tribunal, conociendo de recursos de casación, terminara por imponer su criterio resolviendo el asunto controvertido en favor del criterio de tributación postulado por los contribuyentes Cooperados.

PALABAS CLAVE: Cooperativas, Cooperados, Excedentes, Tributación.

## I INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo dice relación con la necesidad de exponer en forma clara, precisa y correcta, una temática que al pasar del tiempo ha tomado una alta connotación, ya sea a nivel de productores, empresariado, gobiernos y tribunales de justicia. Esta importancia se debe principalmente al hecho que las Cooperativas que han subsistido a los vaivenes de la

---

<sup>86</sup> Abogado, Universidad Diego Portales. Magister (C) en Derecho Tributario, Universidad Diego Portales. Postítulo en Derecho Tributario, Universidad Diego Portales. Abogado del Departamento Jurídico del Servicio de Impuestos Internos, XVII Dirección Regional.

economía de los últimos 30 años, han logrado altos niveles de competitividad en complicados mercados asociados a sectores productivos –como el lechero–, en el cual compiten con grandes empresas multinacionales que cuentan con un capital infinitamente mayor y complejas estructuras corporativas. Así, al preguntarnos ¿Cómo es posible que estas Cooperativas conformadas por un puñado de pequeños agricultores se hicieran un lugar en el mercado obteniendo auspiciosos resultados desde el punto de vista económico? Al respecto, me parece que es posible sostener que el éxito de las Cooperativas más grandes de Chile, se debe principalmente –aunque no totalmente–, al régimen tributario de excepción que se aplica a los excedentes que estas reparten a sus cooperados –que tributan en base a renta efectiva y contabilidad completa–. Así, teniendo en mente que los impulsos estatales con miras al crecimiento económico de sectores productivos como la agricultura, minería, pesca, transporte, etc., se intenta potenciar por medio de la asociatividad, es que retoman fuerza este tipo de estructuras asociativas y con ello resulta ser de vital importancia conocer los efectos tributarios de las operaciones que estas realizan con sus socios y terceros<sup>87</sup>. Asimismo, cabe hacer presente que actualmente este tema se encuentra prácticamente resuelto desde el punto de vista jurisprudencial, lo cual resulta interesante analizar, desde la perspectiva del desarrollo que esta materia ha mantenido en nuestros tribunales superiores de justicia.

Explicados ya los motivos que me inducen a la investigación que este trabajo comprende, resulta de vital importancia exponer cuales son los objetivos que se pretenden lograr con la investigación. De esta forma, como objetivo general trasciende la idea de explicar claramente cuál es la tributación respecto al Impuesto a la Renta a la que están afectos los Cooperados, por los excedentes que las Cooperativas, de la cual son socios, les han reconocido o repartido por concepto de operaciones del giro habitual.

---

<sup>87</sup> En base a información disponible en la página de la División de Asociatividad y Economía Social del Ministerio de Economía, [en línea] <<http://economiasocial.economia.cl/fomento-y-desarrollo/por-que-es-importante-trabajar-con-estas-organizaciones>>. En Chile, al menos un 10% de la población está asociada a una cooperativa y el 8,2% de la población lo está a una asociación gremial, y si estos datos lo llevamos al porcentaje de la población económicamente activa, los 3,2 millones de socios solamente de cooperativas y asociaciones gremiales representan el 39% de la población.

En segundo lugar, los objetivos específicos que este trabajo busca, dicen relación con comprender los siguientes conceptos y sus implicancias tributarias:

- Determinar la naturaleza jurídica de las Cooperativas;
- Conocer la naturaleza jurídica de los excedentes y remanentes;
- Entender el tratamiento tributario que los Cooperados y la Cooperativa le otorgan a los excedentes reconocidos o repartidos por esta;
- Identificar el tratamiento tributario que el Servicio de Impuestos Internos le otorga a los excedentes reconocidos o repartidos por la Cooperativa a sus Cooperados; y,
- Conocer el tratamiento tributario que nuestros tribunales de justicia le han otorgado a los excedentes reconocidos o repartidos por la Cooperativa a sus Cooperados.

Finalmente, me avocaré a explicar brevemente los tres grandes ejes en los cuales este trabajo sienta sus bases. De esta forma realizaré:

- i. Un análisis expositivo del marco legal y reglamentario aplicable. Así, se estudiará la Ley General de Cooperativas contenida en el DFL N° 5 que fija texto refundido, concordado y sistematizado de la Ley General de Cooperativas; Asimismo se examinará en su parte pertinente el Reglamento de la Ley General de Cooperativas, contenido en el Decreto N° 101 que aprueba reglamento de la Ley General de Cooperativas; Al mismo tiempo se estudiarán los artículos pertinentes de la LIR, contenido en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824; y aquellas normas especiales referentes a la tributación de las Cooperativas, contenidas en los números 2° y 4° del artículo 17 del Decreto Ley N° 824; y, finalmente realizaré un análisis de las normas sobre Cooperativas que la Ley 20.780 contempla.
- ii. Por otra parte, se revisará también la jurisprudencia administrativa vigente emitida por el Servicio de Impuestos Internos, en especial centraré el análisis en el Ordinarios N° 549 de fecha 20.3.2008 y el Ordinario N° 1397 de fecha 7.6.2011.
- iii. Posteriormente, se estudiará y comentará la jurisprudencia judicial relacionada al tema que nos avoca, contenida en sentencias dictadas por los TTA, entendiendo por estos aquellos tribunales tributarios que dependían del SII; Sentencias de los TTA, siendo estos tribunales independientes, correspondiendo a la nueva justicia tributaria; y, finalmente se analizarán sentencias pronunciadas por nuestros tribunales superiores de justicia.

## II NATURALEZA JURÍDICA DE LAS COOPERATIVAS

En primer lugar, y antes de entrar a discutir los temas de tributación propios de las Cooperativas y sus Cooperados, debemos abocarnos a revisar brevemente un poco de historia, para luego estudiar la naturaleza jurídica de las Cooperativas, y así comprender cabalmente cómo operan.

### *1. Un poco de historia*

La historia del cooperativismo chileno ha sido analizada desde diferentes enfoques respecto a su nacimiento y desarrollo, aunque gran parte de los analistas coinciden en que surgió en el seno de la clase obrera de forma espontánea y no organizada, a diferencia de Europa, aunque no por esto menos consciente y consecuente, teniendo un papel significativo en el Estado, los sindicatos, las clases medias, y la Iglesia Católica<sup>88</sup>.

Así como señalamos, el origen del cooperativismo en Chile se encuentra vinculado al movimiento obrero que dio origen en 1853, a la Sociedad de Socorros Mutuos de la Unión de Tipógrafos, y que promovió hasta principios del Siglo XX a otras sociedades mutualistas, que buscaban mejorar sus condiciones de vida y dando origen también a los primeros sindicatos, que reivindicaban sus derechos sociales y laborales<sup>89</sup>.

La primera organización Cooperativa de la que se tiene documentación es la sociedad Cooperativa de consumo, La Esmeralda, la cual nace en Valparaíso en 1887, vinculada a grupos de artesanos. En 1904, se funda en Santiago, la Cooperativa de consumo de los trabajadores de los Ferrocarriles del Estado, siendo para algunos historiadores la primera Cooperativa promovida por el Estado, si bien cabe considerar que su nacimiento se debió al impulso y la demanda de las/los trabajadoras/es<sup>90</sup>.

Resulta importante destacar el hecho que al momento de nacer las primeras Cooperativas en Chile, no existía un marco jurídico que

---

<sup>88</sup> Red Universitaria De Las Américas En Estudios Cooperativos y Asociativismo. Situación Actual del Cooperativismo en Chile. Programa Interdisciplinario de Estudios Asociativos Pro-Asocia. Universidad De Chile. Investigadores Ernesto Pérez Arocas; Mario Radrigán Rubio, y Gabriela Martini Armengol. [en línea] Santiago, Chile, Región Metropolitana. <[http://www.aprchile.cl/pdfs/Situacion\\_cooperativismo\\_en\\_Chile.pdf](http://www.aprchile.cl/pdfs/Situacion_cooperativismo_en_Chile.pdf)> [consulta: 7 julio 2014].

<sup>89</sup> Ídem.

<sup>90</sup> Ídem.

las regulase, en consecuencia, éstas eran constituidas como sociedades anónimas con denominación de Cooperativas, basadas en los principios de ayuda mutua y libre adhesión.

Posteriormente en el año 1924 se promulga la primera Ley de Cooperativas, cuyo texto y estructura se fija en el año 1932. En 1927 se crea el Departamento de Cooperativas dependiente del entonces Ministerio de Fomento.

Luego en el año 1978, se promulga la Ley General de Cooperativas, cuyo texto refundido se contiene en el D.S. 502, de 1978, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción.

Posteriormente en el año 2002, se promulga la Ley N° 19.832, Ley General de Cooperativas, la que vino a reemplazar la antigua normativa existente y fijó el marco jurídico base sobre el cual operan las Cooperativas.

Actualmente, la norma fundamental que rige el actuar de las Cooperativas se denomina Ley General de Cooperativas –en adelante LGC–, y su texto se encuentra contenido en el D.F.L. N° 5, del año 2003, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción<sup>91</sup>. Posteriormente, el Reglamento de esta Ley se publicó con fecha 25 de enero del 2007, mediante el Decreto N° 101 del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, de fecha 7 de abril del 2004.

Cabe señalar que, como ocurre con la mayoría de las instituciones, las Cooperativas han tenido diferentes etapas, dependiendo del contexto histórico, político y económico que ha tenido el país. Pasando de ser abundantes durante los años 1964 a 1976, año en que se registró la mayor cantidad de Cooperativas constituidas en nuestro país, luego a partir del año 1975 y hasta el año 1989, se registró un gran decaimiento en la constitución de Cooperativas y la disolución de gran parte de las existentes, ello debido principalmente a la implantación del nuevo modelo económico y la crisis financiera de los años 80'. Finalmente, en la actualidad las Cooperativas nuevamente están siendo un instrumento jurídico utilizado para emprender, pero esta vez a la luz de organizaciones estatales, ONG's y universidades que proponen nuevos modelos de emprendimiento que utilizan la asociatividad de pequeños grupos de emprendedores, principalmente en sectores agrícolas, manufactura artesanal y turismo rural.

---

<sup>91</sup> Cabe tener presente que la Ley General de Cooperativas ha tenido una serie de modificaciones, siendo la última de estas las incorporadas mediante la Ley 20.190 de 5.6.2007. Sin embargo en lo medular la Ley General de Cooperativas se ha mantenido sin cambios profundos.

## 2. Marco legal y naturaleza jurídica

Las Cooperativas están definidas en el artículo 1° de la Ley General de Cooperativas, el que señala:

*“Para los fines de la presente ley son Cooperativas las asociaciones que de conformidad con el principio de la ayuda mutua tienen por objeto mejorar las condiciones de vida de sus socios y presentan las siguientes características fundamentales:*

*Los socios tienen iguales derecho y obligaciones, un solo voto por persona y su ingreso y retiro es voluntario.*

*Deben distribuir el excedente correspondiente a operaciones con sus socios, a prorrata de aquéllas.*

*Deben observar neutralidad política y religiosa, desarrollar actividades de educación Cooperativa y procurar establecer entre ellas relaciones federativas e Intercooperativas”.*

Así, a partir de la definición que el legislador entrega de las Cooperativas, podríamos definir las económicamente como *“asociación de personas que realizan ciertas actividades económicas lícitas basándose en el trato igualitario de todos sus miembros. Así los beneficios obtenidos a partir de dichas actividades son repartidos entre los socios, cada uno de los cuales posee el mismo poder que los demás”*<sup>92</sup>.

### III

## TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS COOPERATIVAS

Una vez que hemos definido conceptualmente la naturaleza jurídica de las Cooperativas, corresponde que nos avoquemos derechamente a uno de los temas que nos convoca, esto es, analizar desde el punto de vista del Derecho Tributario, cuál es el régimen impositivo en materia de Impuesto a la Renta aplicable en la materia.

### 1. Consideraciones previas

En primer término, antes de entrar a analizar la normativa aplicable respecto de la tributación, debemos dejar clara la definición de tres conceptos que

---

<sup>92</sup> ARTHUR ANDERSEN (1997). Diccionario Espasa. Economía y Negocios. Ied. Madrid, España. p. 768. y precisiones propias del autor de este trabajo.

resultarán claves para comprender adecuadamente las materias tratadas en el presente trabajo. Ello debido a que nuestro legislador le ha dado un sentido técnico a las palabras que se utilizan en la LGC, las cuales –por razones de coherencia y certeza jurídica– son igualmente utilizadas por nuestro legislador tributario para establecer el régimen tributario aplicable a las Cooperativas y sus Cooperados.

### 1.1. UTILIDAD

Es el resultado favorable de un ejercicio económico anual, de una persona o empresa determinada, a dicha utilidad, una vez hechos los ajustes que ordena la LIR –agregados y deducciones de los artículos 29 a 33 de la referida Ley– se determinará la Renta Líquida Imponible que estará afecta a impuesto.

### 1.2. REMANENTE

Saldo favorable del ejercicio económico de una Cooperativa –similar al concepto de utilidad–, el que una vez determinado se destinará a absorber las pérdidas acumuladas, si las hubiere, luego de ello se destinará a la constitución e incremento de los fondos de reserva, en el caso que estos sean obligatorios, o a la constitución e incremento de reservas voluntarias y al pago de intereses al capital, de conformidad con el estatuto<sup>93</sup>. Una vez realizados los ajustes antes señalados, y de existir un saldo favorable, a este se le denominará excedente, el que será repartido entre los Cooperados.

### 1.3. EXCEDENTE

Es el saldo favorable del ejercicio económico de una Cooperativa, una vez realizados los descuentos al remanente, y que se reparte entre los Cooperados en dinero o emisión liberada de cuotas de participación<sup>94</sup>.

## 2. *Tratamiento tributario*

Una vez realizadas las aclaraciones previas, corresponde revisar el tratamiento tributario de los ingresos obtenidos por las Cooperativas, para

---

<sup>93</sup> Artículo 38. DFL-5. Chile. Fija Texto Refundido, Concordado y Sistematizado de La Ley General de Cooperativas. Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción; Subsecretaría de Economía, Fomento y Reconstrucción. 17.2.2004.

<sup>94</sup> *Ídem*.

esto debemos analizar lo dispuesto en los artículos 49 y 53 de la LGC, y en el artículo 17 N° 1, 2 y 3 del DL 824 que aprueba el texto de la LIR.

De las normas señaladas se desprende, en primer lugar, que si bien las Cooperativas gozan de diversas exenciones tributarias y de un tratamiento especial, detallado en los artículos 49, 51 y 53 de la LGC; en lo no previsto en este cuerpo legal, dichas instituciones se encuentran sometidas a lo dispuesto en el artículo 17 del DL 824.

De las normas señaladas se desprende que resulta aplicable el Impuesto de Primera Categoría cuando el origen de sus remanentes provenga de operaciones realizadas con terceros. En caso de que los remanentes tengan origen mixto, deberá determinarse proporcionalmente el origen de las rentas, a objeto de aplicar el impuesto respecto de los ingresos cuyo origen sean operaciones que se hayan realizado con terceros no Cooperados.

Por otra parte, la norma contenida en el artículo 53 de la LGC, ha sido entendida por una parte de los contribuyentes Cooperados como que los ingresos por concepto de excedentes distribuidos a los Cooperados deben considerarse ingresos no constitutivos de renta, lo que desde mi punto de vista es errado por dos razones fundamentales.

i. En primer lugar, porque el artículo 53 de la LGC se refiere al tratamiento tributario de los ingresos obtenidos por las Cooperativas, no por los Cooperados por concepto de reparto de excedentes.

ii. En segundo lugar, porque lo establecido por el legislador no es que los ingresos de las Cooperativas son no constitutivos de renta. Lo que señala el legislador es que tales ingresos no darán lugar a utilidades, sino que a remanentes y que, en consecuencia, su determinación no se hará conforme a la regulación tributaria propia de las utilidades, sino que a las especiales que prevé el artículo 17 N° 2 del DL 824.

Así, los ingresos no constitutivos de renta, evidentemente, no tributan, sin embargo en el tratamiento de las Cooperativas se ha confundido el concepto de remanente –no hay lugar a utilidades– y se ha pretendido especular que tal ausencia de utilidades implicaría la existencia de ingresos no constitutivos de renta lo que es un error<sup>95</sup>.

---

<sup>95</sup> LÓPEZ, MÓNICA y GAZMURI, CRISTIÁN (2013). Minuta Caso Fiscalización Cooperados Colún. Manuscrito no publicado. Valdivia. (3). **Atencion con la informalidad de esta fuente.** (Esta fuente es real y se encuentra citada de conformidad al punto 6. TRABAJOS NO PUBLICADOS del documento sobre Normas de publicación y citas de la UDP, sin embargo, si lo disponen podría modificar esto).

En el tratamiento general de un negocio cualquiera, la diferencia positiva entre ingresos menos gastos y costos sería utilidad, la que sería constitutiva de renta. Por su parte hay algunos ingresos que no forman parte de esta ecuación y que se denominan no constitutivos de renta, y que, por ende, no tributan.

Sin embargo, en el tratamiento de las Cooperativas la diferencia positiva entre ingresos menos costos y gastos se denomina remanente, el cual dependiendo de su origen pueden tributar o no y en caso de hacerlo, se ajustarán a un régimen especial.

A su vez, de las normas citadas se desprende, en lo que acá interesa, que las Cooperativas no obtienen utilidades, sino remanentes.

Así, el legislador ha establecido una forma especial de determinar estos remanentes, distinto al propio de las utilidades, esto es, no se aplican en esta materia los artículos 29 y siguientes de la LIR, sino lo indicado en el artículo 17 N° 2 del DL 824. Tales remanentes, que se determinarán anualmente mediante el correspondiente balance, serán ingresos no tributarios cuando su origen sean operaciones realizadas con los socios o Cooperados, pero estarán afectos al Impuesto de Primera Categoría para la Cooperativa, cuando provengan de operaciones realizadas entre la Cooperativa y terceros. En caso de que los remanentes tengan origen mixto, deberá determinarse proporcionalmente el origen de las rentas, a objeto de aplicar el impuesto respecto de los ingresos cuyo origen sean operaciones que se hayan realizado con terceros no Cooperados.

Una vez analizada en forma general la tributación de las Cooperativas, corresponde avocarnos a la tributación del Cooperado y sus temas relacionados.

#### IV DE LOS COOPERADOS, EXCEDENTES Y SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO

Los socios o Cooperados no se encuentran definidos claramente en la LGC o su reglamento, sin embargo, podríamos definirlos como, *“aquella persona natural o jurídica de derecho público o privado, que ha adquirido la calidad de socio de una Cooperativa mediante el procedimiento establecido en los estatutos de la Cooperativa dictados en conformidad a la Ley”*.

A objeto de comprender el tratamiento tributario que nuestro ordenamiento jurídico ha previsto para la percepción de excedentes por parte de los Cooperados, correspondiente al reparto que realiza la Cooperativa, debe analizarse lo dispuesto en los artículos 51 y 52 de la LGC, y en el artículo 17 N° 4 del DL 824 que aprueba el texto de la LIR.

De las normas señaladas se desprende que el legislador ha previsto un tratamiento tributario diverso para los excedentes que los Cooperados perciben, dependiendo de si ellos provienen de operaciones de la Cooperativa con terceros o bien, de operaciones con sus socios. En este último caso, se hace una nueva distinción, según si las operaciones son del giro habitual del socio o no lo son.

Si los excedentes provienen de operaciones con terceros, ninguna de las normas citadas otorga exención alguna, de lo que se desprende que se tratará de ingresos constitutivos de renta, sujetos para todos los efectos a las normas tributarias correspondientes. De esta forma, las sumas que los Cooperados reciban de parte de las Cooperativas, y que provengan de operaciones realizadas entre la Cooperativa y terceros no socios, se distribuyen a los Cooperados con el crédito correspondiente por el Impuesto de Primera Categoría pagado por la Cooperativa, conforme a las reglas generales.

Por otra parte, conforme a la opinión del SII, podría interpretarse que si los excedentes se originan en operaciones con los socios, en principio tales excedentes estarán exentos de todo impuesto, tal cual lo señala el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, salvo que tales operaciones correspondan al giro habitual del socio, caso en que, conforme a lo dispuesto en el artículo 52 de la LGC, éste deberá contabilizar en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, los excedentes que se le hayan reconocido. Así, en este último caso, y al igual que cuando los excedentes provienen de operaciones con terceros, dichos ingresos constituirán renta y quedarán sujetos a las normas tributarias correspondientes. Como se indicó, es importante señalar que esta ha sido la interpretación que el SII ha mantenido para fundamentar sus cobros a los Cooperados, sin embargo, como se indicará a continuación existen otras interpretaciones al respecto.

Así, una parte de los Cooperados que han objetado las determinaciones de impuestos realizadas por el SII, sostienen que los excedentes que la Cooperativa les ha distribuido tienen el carácter de un ingreso no renta, de esta forma si un ingreso es calificado de ingreso no renta dicha calidad es extensiva para todo el nivel de tributación, empresas y dueños,

toda vez que no puede ser ingreso no renta para un nivel de tributación e ingreso tributable para otro. Agregan que la calificación de ingresos no renta de las sumas repartidas por la Cooperativa a sus Cooperados, proviene de la propia interpretación del SII ha dado en el Oficio N° 549 de 2008, el cual analizaré más adelante, específicamente en la letra c) del numeral 12, y por lo tanto si dicha renta tiene la calidad de ingreso no renta para la Cooperativa, dicha renta conserva y mantiene su calidad de ingreso no renta cuando sea recibida por los Cooperados en virtud del reparto de los excedentes. Así los Cooperados han señalado que habiéndose acogido de buena fe a dicha interpretación debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario.

La alternativa de tributación anterior se vería refrendada en que las declaraciones de impuestos presentadas por los Cooperados, fueron realizadas en base a los certificados emitidos por la Cooperativa, los que indicaban que las sumas repartidas por concepto de excedentes constituían ingresos no renta, por lo que no debían ser incluidos en sus ingresos brutos, señalando además que la declaración Jurada 1886 efectuada por la Cooperativa mediante la cual se informa al SII estas sumas repartidas por concepto de excedentes, también consideran como ingresos no renta dichas cantidades.

Otra alternativa de tributación postulada por los Cooperados, opta por considerar los excedentes repartidos por la Cooperativa como una renta exenta de primera categoría y tendría su fundamento en el artículo 51 de la LGC. Así esta norma debe analizarse teniendo presente lo dispuesto en el artículo 38 de la misma Ley, y en virtud de esto los excedentes que reciban los socios de las Cooperativas y que se generan por operaciones realizadas con estas, deben tributar como rentas exentas a nivel de Cooperado, y por ende, estos no deben pagar Impuestos de Primera Categoría ni Global Complementario por dichos incrementos de patrimonio.

A continuación, se realizará un análisis del tratamiento tributario que el SII ha aplicado a los excedentes que reparten las Cooperativas a sus Cooperados y el efecto que la jurisprudencia administrativa ha tenido al respecto.

Tal como se ha explicado, el tema de la tributación de los excedentes que reparten las Cooperativas a sus Cooperados, no está libre de discusiones. Sin embargo, a nivel jurisprudencial, nuestra Excma. Corte Suprema se ha pronunciado inclinándose por una postura. Al respecto, considero que los fundamentos de las referidas sentencias no resultan ser totalmente

convincentes. Sin perjuicio de lo anterior, pasaré a exponer el problema de la tributación de los excedentes repartidos por las Cooperativas y como la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos ha tratado el tema.

Como he señalado anteriormente, para describir el tema de la tributación de los excedentes, debemos especificar a qué tipo de excedentes nos referimos. Así, al tenor de la lectura armónica de los artículos 49 inciso final, 51, 52, y 53 de la LGC<sup>96</sup>, y asimismo los artículos 17 N° 2 y N° 4 del DL 824 de 1974, debemos concluir que nos referimos a los excedentes que reparte la Cooperativa a sus Cooperados con contabilidad completa y renta efectiva, producto de operaciones habituales realizadas entre ambos.

Respecto a la tributación, las normas anteriormente señaladas nos entregan el siguiente escenario.

En primer lugar el inciso final del artículo 49 de la LGC, señala: *“No obstante lo dispuesto en los incisos precedentes, las Cooperativas e institutos auxiliares de Cooperativas se registrarán en materia de Impuesto a la Renta por las normas contenidas en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974”*.

Es decir, la propia LGC nos remite respecto a la tributación de las Cooperativas a normas establecidas en otro texto legal, siendo este el DL 824, cuerpo normativo que en su artículo 1° contiene la Ley sobre Impuesto a la Renta, al cual nos referiremos luego de analizar las normas aplicables contenidas en la LGC.

Por otra parte, la propia LGC nos entrega normas especiales que debemos tener en consideración a la hora de resolver cuál es la tributación aplicable a los excedentes en análisis.

Así, el artículo 51 de la LGC, señala: *“El aumento del valor nominal de las cuotas de capital y cuotas de ahorro y la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto”*.

Siguiendo el tenor literal de este artículo, podríamos entender que la devolución de excedentes originados de operaciones entre la Cooperativa y sus socios, tendrían una exención de todos los impuestos. Sin embargo como veremos más adelante, esta exención es solo aparente, pues de la lectura armónica de las normas involucradas, podría allegarse a otra solución.

Por otra parte, el artículo 52 de la LGC, indica que: *“Los socios cuyas operaciones con la Cooperativa formen parte de su giro habitual, deberán*

---

<sup>96</sup> En adelante indistintamente denominada como LGC.

*contabilizar en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, los excedentes que ella les haya reconocido”.*

Al respecto, la norma en comento –bastante similar a la establecida en el N° 4 del artículo 17 del DL 824, que analizaremos más adelante– resulta ser bastante ambigua, por cuanto plantea dos conceptos que no se encuentran definidos en la Ley y se prestan para interpretaciones en diversos sentidos, estos conceptos son:

a. OPERACIONES QUE FORMAN PARTE DEL GIRO HABITUAL

¿Qué debemos entender por operaciones del giro habitual? En este sentido existe escasa jurisprudencia, dentro de la cual creo importante referirme a uno de los primeros fallos en que se discutieron estos temas. Este corresponde a una Sentencia Definitiva dictada por el Tribunal Tributario del XVII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, en la causa Rol N° 21-2011. El cual en su considerando 11°), indicó lo siguiente:

*“11° ) Que, este sentenciador estima que la disposición legal en comento, debe interpretarse acudiendo a las reglas de interpretación de la Ley consagradas en los artículos 19 al 24 del Código Civil.*

*Así, conforme a lo que dispone el artículo 20 del Código Civil, las palabras de la ley deben entenderse en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras, salvo que el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, pues, en ese caso, debe dárseles su significado legal. Como el legislador no ha definido las palabras “giro habitual”, deben entenderse en su sentido natural y obvio. De esta forma, de acuerdo con lo que expresa el Diccionario de la Lengua Española, el término “giro”, es el conjunto de operaciones o negocios de una empresa; y el término “habitual”, según el Diccionario de la Lengua Española, significa, que se hace, padece o posee con continuación o por hábito. En consecuencia, por aquellas operaciones que el socio realice con la respectiva Cooperativa y que formen parte de su giro habitual, debemos entender aquellas operaciones que regularmente se practican entre la Cooperativa y su socio o Cooperado, las cuales, en la especie corresponden a venta de leche e insumos para la producción lechera, como consta en los Certificados emitidos por COLUN, acompañados por la Reclamante.*

*Sin perjuicio de lo anterior, la recurrente, introduce en su reclamo interpretaciones que favorecen su posición, al señalar que “operaciones habituales”, significa que el Cooperado necesariamente venda a terceros productos adquiridos a la Cooperativa, con lo cual se configuraría la tributación del N° 4 del artículo 17 del D.L. 824. Al respecto, este tribunal estima que lo señalado por la reclamante, constituye una mera interpretación que no dice relación con la correcta interpretación que debe dársele a la norma en cuestión”.*

Como puede apreciarse, el considerando transcrito simplemente intenta dar una aproximación al concepto de giro habitual, circunscribiéndolo a un aspecto específico del reclamo presentado por un contribuyente, y por lo mismo no resulta ser concluyente respecto al tema en análisis, sin embargo, a pesar de ser uno de los primeros pronunciamientos al respecto, creo que resulta ser una correcta aproximación al tema.

Cabe tener presente, que actualmente el tema se encuentra clarificado en virtud de la Ley sobre Reforma Tributaria, dado que así se estableció en el *Protocolo de Acuerdo*, el cual señaló:

*“Se introducen indicaciones que aclaran los conceptos de operaciones de la Cooperativa con sus cooperados y/o con terceros, que han generado diferentes interpretaciones sobre la tributación de estas entidades.*

*Se aclara que las Cooperativas deberán considerar que los ingresos brutos corresponden a operaciones con terceros cuando provengan de:*

- i. Cualquier operación que no sea propia del giro de la Cooperativa, realizada con personas que no sean socios.*
- ii. Cualquier operación que sea propia del giro de la Cooperativa y: en que los bienes o servicios propios del giro de la Cooperativa sean utilizados o consumidos por personas que no sean socios; y, en que los insumos, que formen parte principal de los bienes o servicios propios del giro de la Cooperativa hayan sido adquirido de personas que no sean socios”<sup>97</sup>.*

Asimismo, en las señaladas indicaciones se precisó que los ingresos de Cooperados en renta presunta, tributan conforme a dicho régimen. Retomaremos este último punto más adelante, al referirnos a los Cooperados acogidos al régimen de renta presunta.

Cabe hacer presente que el texto finalmente aprobado en la Ley N° 20.780, Sobre Reforma Tributaria, fue el siguiente:

*“11° .- Para los fines de aplicar la tributación del número segundo que antecede, la Cooperativa deberá considerar que los ingresos brutos corresponden a operaciones con personas que no sean socios cuando provengan de:*

- a. Cualquier operación que no sea propia del giro de la Cooperativa, realizada con personas que no sean socios.*

---

<sup>97</sup> PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA. Indicaciones al Proyecto de Ley para Implementar el Protocolo de Acuerdo. Ministerio de Hacienda. Alberto Arenas de Mesa, Ministro de Hacienda. [en línea] Santiago, Chile, Región Metropolitana. <<http://www.reformatributaria.gob.cl/>> [consulta: 16 agosto 2014].

- b. *Cualquier operación que sea propia del giro de la Cooperativa y cumpla las siguientes condiciones copulativas:*
- i. *Que los bienes o servicios propios del giro de la Cooperativa sean utilizados o consumidos, a cualquier título, por personas que no sean socios; y,*
  - ii. *Que las materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones que formen parte principal de los bienes o servicios propios del giro de la Cooperativa hayan sido adquiridos de o prestados por personas que no sean socios, a cualquier título.*

*Para estos efectos se considerará que las materias primas, insumos, servicios o cualquier otra prestación constituyen parte principal de los bienes o servicios del giro de la Cooperativa cuando, en términos de costos de fabricación, producción o prestación de éstos, signifiquen más del 50% de su valor de costo total. La Cooperativa deberá llevar un control en el Libro de Inventarios y Balance, que permita identificar el porcentaje señalado. No se considerarán formando parte de los ingresos brutos de la Cooperativa aquellos provenientes de utilizar o consumir, a cualquier título, materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones proporcionadas por los socios de la respectiva Cooperativa y que formen parte principal de los bienes o servicios del giro de la Cooperativa. Tampoco se considerarán los bienes o servicios del giro de la Cooperativa que sean utilizados o consumidos, a cualquier título, entre ésta y sus Cooperados”.*

Corresponde señalar, que en apartado final de este trabajo me referiré específicamente a las modificaciones incorporadas en esta materia por la Ley N° 20.780.

Volviendo al tema de “*operaciones del giro habitual*”, resulta evidente que la nueva normativa define cuando estamos en presencia de operaciones de la Cooperativa con terceros. Sin embargo a *contrario sensu*, deberíamos estar en presencia de operaciones entre la Cooperativa y sus Cooperados cuando estemos frente a:

- i. Operaciones del giro de la Cooperativa realizadas con socios.
- ii. Operaciones del giro de la Cooperativa en que los bienes o servicios propios del giro sean utilizados por socios.
- iii. Operaciones en que los insumos, que forman parte principal de los bienes o servicios propios del giro de la Cooperativa hayan sido adquirido a personas que sean socios. Me parece que en este último caso, la operación del giro habitual entre el socio y la Cooperativa, debería quedar circunscrita en la adquisición de bienes o servicios que la Cooperativa realiza a su socio o Cooperado.

Si bien, como se puede apreciar, las indicaciones comentadas no son determinantes ni concluyentes respecto al tema de la tributación de los excedentes, sí resultan ser útiles para determinar cuándo nos encontramos en presencia de operaciones del giro habitual entre la Cooperativa y el Cooperado.

b. PARA EFECTOS TRIBUTARIOS

Desde mi punto de vista, es esta frase la que mayores dolores de cabeza nos da, por cuanto no define cuáles son los efectos tributarios que derivan de la contabilización como ingresos brutos de los excedentes que ha repartido la Cooperativa a sus Cooperados, producto de “operaciones habituales”. Así, a partir de esta norma han surgido diversas teorías, unas que postulan que los efectos tributarios de la referida contabilización de los excedentes repartidos por la Cooperativa sus Cooperados, es solo para fines de orden y no para pagar impuestos por dichos montos. Otros, relacionando esta norma con el artículo 17 N° 4 del DL 824, han señalado que los efectos tributarios de la contabilización de dichas cantidades, significa que pasan a formar parte de los ingresos brutos, pero que posteriormente deben ser desagregadas producto de la exención que opera sobre ellas, por lo tanto no se tributa sobre dichas cantidades.

Respecto al concepto de habitualidad, y con fin de buscar una definición del mismo, resulta interesante hacer referencia el artículo 4 del D.S. 55, de 1977, del Ministerio de Hacienda, el cual aplicando el concepto habitualidad al Impuesto al Valor Agregado, señala:

*“Para calificar la habitualidad a que se refiere el N° 3 del Artículo 2° de la ley, el Servicio considerará **la naturaleza, cantidad y frecuencia**<sup>98</sup> con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles de que se trate con estos antecedentes, determinará si el ánimo que guió al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa”.*

Así, en materia de Impuesto al Valor Agregado, la habitualidad se trata sin duda de una situación de hecho cuya concurrencia deberá analizarse en cada caso concreto.

Por otra parte, el artículo 17 N° 8 y 18 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, determina el tratamiento tributario aplicable al resultado obtenido a partir distintos tipo de enajenaciones, para lo cual utiliza el concepto de “habitual”. En estos casos nuestro legislador tributario da

---

<sup>98</sup> Destacado no presente en el texto original.

mayor importancia a la frecuencia de la operación para calificarla como habitual o no.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Servicio de impuestos Internos en numerosa jurisprudencia administrativa, a partir de la cual es posible arribar a un concepto de habitualidad basándose en parámetros como la naturaleza, cantidad y frecuencia de las operaciones.

Finalmente el SII, también relacionando esta norma con el artículo 17 N° 4 del DL 824, ha señalado que el efecto tributario de la contabilización en los ingresos brutos de las referidas cantidades –excedentes repartidos por la Cooperativa a sus Cooperados, con contabilidad completa y renta efectiva, producto de operaciones habituales– es para tributar sobre las referidas cantidades. Como ya se indicó, esto último es bastante relevante, pues es el criterio que el SII ha adoptado para fundamentar los cobros de impuestos realizados a los Cooperados.

Siguiendo con el análisis de las normas aplicables, el artículo 53 de la LGC, señala: *“Para todos los efectos legales se estimará que las instituciones regidas por la presente ley no obtienen utilidades, salvo para los efectos de lo dispuesto en los artículos 46 al 52 del Código del Trabajo”*.

La norma contenida en este artículo, también se ha prestado para diversas interpretaciones, sin embargo, me parece que su sentido es claro. En efecto, esta norma no hace más que ratificar lo prescrito en la primera parte del inciso primero del artículo 38 de la LGC, en el sentido de aclarar que las Cooperativas no obtienen utilidades sino que remanente, ello por las características propias de la naturaleza jurídica de las Cooperativas. Asimismo, la norma aclara que para efectos de calcular las gratificaciones de los trabajadores, se entenderá que el remanente obtenido por la Cooperativa constituirá utilidad, ello obviamente con el fin de no perjudicar o hacer diferencias arbitrarias en contra de los trabajadores que se desempeñan en Cooperativas, pues de no existir la referida norma, por un tema meramente conceptual, los trabajadores no tendrían derecho a gratificaciones dado que conforme a las normas del Código del trabajo, ellas se calculan en base a la utilidad y no al remanente.

Por su parte, el inciso primero del artículo 38 de la LGC, señala: *“El saldo favorable del ejercicio económico, que se denominará remanente<sup>99</sup>, se destinará a absorber las pérdidas acumuladas, si las hubiere. Hecho lo anterior, se destinará a la constitución e incremento de los fondos de reserva, en el caso que*

<sup>99</sup> Destacado no presente en el texto original.

*éstos sean obligatorios, o a la constitución e incremento de reservas voluntarias y al pago de intereses al capital, de conformidad con el estatuto. Por último, el saldo, si lo hubiere, se denominará excedente y se distribuirá en dinero entre los socios o dará lugar a una emisión liberada de cuotas de participación”.*

Hay quienes han sostenido que si la Cooperativa no obtiene utilidades, las sumas que reciben no tienen el carácter de renta, y en consecuencia, aquellas sumas que la Cooperativa reparte a sus Cooperados por concepto de excedentes, también conservarían la categoría de ingreso no renta, y es por esto, que los Cooperados no deberían tributar por dichos excedentes provenientes de operaciones habituales realizadas ente la Cooperativa y el Cooperado. Al respecto, opino que esta interpretación no resulta ser correcta y se aleja completamente al sentido de la norma, el cual es absolutamente claro.

Por su parte, dentro del DL 824, tenemos las siguientes normas que resultan aplicables al caso en análisis:

Artículo 17 N° 2 DL 824, el cual señala:

*“2°.- Aquella parte del remanente que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socios estará afecta al impuesto a la Renta de Primera Categoría y al impuesto a favor de la Corporación de la Vivienda. Para estos fines, el remanente comprenderá el ajuste por corrección monetaria del ejercicio registrado en la cuenta “Fluctuación de Valores”.*

*Dicha parte se determinará aplicando la relación porcentual existente entre el monto de los ingresos brutos correspondientes a operaciones con personas que no sean socios y el monto total de los ingresos brutos correspondientes a todas las operaciones.*

*Para establecer el remanente, los descuentos que conceda la Cooperativa a sus socios en las operaciones con éstos no disminuirán los resultados del balance, sino que se contabilizarán en el activo en el carácter de anticipo de excedentes. Asimismo, los retiros de excedentes durante el ejercicio que efectúen los socios, o las sumas que la Cooperativa acuerde distribuir por el mismo concepto, que no correspondan a excedentes de ejercicios anteriores, no disminuirán los resultados del balance, sino que se contabilizarán en el activo en el carácter de anticipo de excedentes”.*

En relación a este numeral, claramente podemos advertir que se refiere a la tributación de la Cooperativa y no del Cooperado. Sin embargo, resulta ser de relevancia el inciso primero de ella, pues nuevamente se refiere al concepto de remanente, y establece que aquella parte de este que provenga de operaciones entre la Cooperativa y terceros no socios o Cooperados, se gravará con el impuesto de Primera Categoría. A partir

de esto podemos sostener que aquella parte del remanente que provenga de operaciones entre la Cooperativa y el socio no se encontraría gravada con impuesto de Primera Categoría, para la Cooperativa. Asimismo, y teniendo en consideración nuestro sistema integrado de impuesto a la renta, los excedentes que la Cooperativa reparta a sus Cooperados y que provengan de operaciones entre la Cooperativa y terceros se traspasan al Cooperado con el crédito por el impuesto de Primera Categoría pagado por la Cooperativa.

Respecto a los incisos siguientes del numeral en análisis, para los efectos de este trabajo, solo basta con señalar que se refieren a reglas especiales para determinar la base imponible sobre el remanente obtenido por las Cooperativas.

Finalmente, una de las normas más discutidas que resulta aplicable en la especie, es el N° 4 del artículo 17 del DL 824, el cual prescribe: *“4°.- Los socios, cuyas operaciones con la respectiva Cooperativa formen parte o digan relación con su giro habitual, deberán contabilizar en el ejercicio respectivo las cantidades que la Cooperativa les haya reconocido a favor de ellos, o repartido por concepto de excedentes, distribuciones y/o devoluciones que no sean de capital. Estas cantidades pasarán a formar parte de los ingresos brutos del socio correspondiente, para todos los efectos legales. No obstante, si el socio debiera tributar con el impuesto a la renta por su giro habitual en base a un mecanismo no relacionado con la renta efectiva, no quedará obligado a tributar separadamente por dichas cantidades, salvo en cuanto a los pagos provisionales mensuales que deba efectuar en base a los ingresos brutos, de acuerdo con las normas del artículo 84° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según nuevo texto”.*

Como claramente se puede distinguir, esta norma se refiere específicamente a la tributación del Cooperado. Así para facilitar su análisis y comprensión la revisaremos separándola en dos partes.

Es fácil advertir que la primera parte de la norma, resulta tener cierta simetría con el artículo 52 de la LGC, ya analizado, y se refiere claramente a la tributación del Cooperado bajo el mecanismo de renta efectiva. Al respecto cabe señalar que la norma incorpora el concepto de *“giro habitual”*, el cual ya analizamos y nos remitiremos a lo señalado.

Por otra parte la norma indica que el Cooperado deberá contabilizar en el ejercicio respectivo las cantidades que la Cooperativa les haya reconocido a favor de ellos, o repartido por concepto de excedentes, distribuciones y/o devoluciones que no sean de capital. Finalmente agrega que estas cantidades pasarán a formar parte de los ingresos brutos del

socio correspondiente, para todos los efectos legales. Desde mi punto de vista resulta ser evidente la ambigüedad de esta parte de la norma, toda vez que pueden surgir diversas interpretaciones al respecto, así y a riesgo de ser reiterativo, las posibilidades que pueden darse son las siguientes:

Por una parte entender que los efectos tributarios de la contabilización de dichas cantidades, significa que pasan a formar parte de los ingresos brutos, pero que posteriormente deben ser desagregadas producto de la exención que operaría sobre ellas, por lo tanto no se tributa sobre dichas cantidades. Por otra parte, podríamos entender que el efecto tributario de la contabilización en los excedentes como ingresos brutos es para tributar sobre ellas, esto siguiendo las reglas de los artículos 29 al 33 de la LIR.

A su turno, la segunda parte de la norma, se refiere a la tributación del Cooperado bajo el régimen de renta presunta. En efecto, esta norma no estuvo exenta de discusión, pues el hecho que el Cooperado no deba tributar separadamente por dichas cantidades puede ser entendido de dos formas. Una de ellas dice relación con que el Cooperado acogido al régimen de renta presunta no tributa derechamente por los excedentes recibidos, lo cual vendría a avalar la tesis que no se debe tributar por dichas cantidades. Sin embargo, también pude entenderse que lo que la norma intenta señalar es que el Cooperado bajo el régimen de renta presunta debe entender incluida dentro de la presunción los excedentes percibidos, y no tributar “separadamente” bajo el régimen efectivo por dichas sumas.

Si bien, esta discusión no se planteó a nivel de tribunales, debido a que los programas de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos se orientaron solo a contribuyentes bajo régimen de renta efectiva y contabilidad completa, no podemos desconocer el hecho que las indicaciones al proyecto de Ley sobre Reforma Tributaria para implementar el Protocolo de Acuerdo, precisa que los ingresos de los Cooperados en renta presunta tributan conforme a dicho régimen. Lo cual deja completamente cerradas las puertas a cualquier discusión, por cuanto confirma el segundo criterio expuesto anteriormente. Así, si quisiéramos ir más allá, podríamos utilizar esta indicación para confirmar que a contrario sensu, los Cooperados bajo el régimen de renta efectiva y contabilidad completa deben tributar igualmente por los excedentes percibidos. Sin embargo tal aseveración resulta ser meramente especulativa, y contraria a los últimos pronunciamientos de nuestro máximo tribunal.

Sin perjuicio de lo que se dirá más adelante, creo que del análisis las normas expuestas resulta evidente la existencia de ambigüedad sobre el

tema en análisis, pues ninguna de las normas es absolutamente clara en cuanto a la tributación de los excedentes repartidos por la Cooperativa a sus Cooperados, con contabilidad completa y renta efectiva, producto de operaciones habituales.

## V ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA APLICABLE

A continuación me referiré a la jurisprudencia administrativa emitida por el SII, la cual se encuentra concentrada en los Oficios N° 549 de 2008 y N° 1.397 de 2011. Al respecto cabe señalar que los referidos oficios no son claros en definir cuál es la tributación que le corresponde a los Cooperados con renta efectiva y contabilidad completa por los excedentes recibidos por concepto de operaciones del giro habitual celebradas entre ambos. Sin embargo, creo que tampoco apuntan claramente a establecer que los Cooperados deben tributar por dichas cantidades.

En relación al Oficio N° 549 de 2008, cabe señalar que este se refiere a la tributación de la Cooperativa y no del Cooperado, sin embargo ha sido reiteradamente traído a colación por los Cooperados que reclaman a las actuaciones del Servicio, señalando que el SII por medio del Oficio N° 1.397 de 2011 ha efectuado un cambio de criterio en la interpretación de la norma tributaria, respecto de aquel sustentado en el Oficio N° 549 de 2008. Así los contribuyentes aducen que instrucciones contenidas en el Oficio N° 549 de 2008, han sido la base fundamental para su accionar y se han acogido de buena fe a ella, y que en consecuencia, resulta aplicable en la especie lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario pues el nuevo criterio no puede tener el carácter de retroactivo.

Resulta importante señalar que estos oficios han sido cuestionados desde dos puntos de vista, el primero de ellos dice relación con el cambio de criterio que Oficio N° 1397 de 2011 habría señalado expresamente en su letra c) del apartado III, y un segundo cuestionamiento dice relación con que el Oficio N° 549 de 2008 señala que los ingresos que obtiene la Cooperativa tienen el carácter de Ingreso No Renta. Así analizaremos ambos cuestionamientos a los referidos oficios y señaláramos la que a nuestro parecer sería la interpretación correcta, en la parte que nos ocupa, de los Oficios N° 549 de 2008 y N° 1.397 de 2011.

### *1. Respecto al cambio de criterio*

Como claramente se puede advertir del análisis del Oficio N° 549 de 2008, este no se refirió a la tributación que afecta al reparto de excedentes de las Cooperativas a los Cooperados. Si bien es efectivo que hubo un cambio de criterio en el Oficio del año 2011, respecto al del año 2008, este no se refiere a la tributación que afecta a los socios, sino a la que corresponde a las Cooperativas. Para una mejor claridad al respecto, paso a transcribir el pasaje del Oficio N° 1397 de 2011, que ha generado discusión o poca claridad al respecto. Dicho Oficio señaló en el apartado III, letra c), lo siguiente:

*“c) Tributación de remanentes obtenidos por la Cooperativa producto de operaciones con terceros.*

*De acuerdo al N° 2 del artículo 17 del D.L. N° 824, aquella parte del remanente que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socias estará afecta al Impuesto de Primera Categoría.*

*Las reglas sobre tributación señaladas precedentemente no se ven alteradas con motivo de la exención del cincuenta por ciento de todas las contribuciones, impuestos, tasas y demás gravámenes impositivos a favor del Fisco establecida por la letra a) del artículo 49 de la Ley General de Cooperativas, pues, tal como se indicó precedentemente, su inciso final dispone que las Cooperativas e institutos auxiliares de Cooperativas, en materia de Impuesto a la Renta se rigen por las normas contenidas en el artículo 17 del D.L. N° 824, de 1974.*

*Por tal razón, se cambia el criterio contenido en la letra d) del N° 12, del Ord. N° 549, de 20.03.2008, de este Servicio, el que queda por tanto sin efecto, aplicándose a partir de esta fecha lo expuesto en el presente oficio”.*

Como se puede advertir, en el propio Oficio N° 1397 de 2011, queda expresamente manifestado el cambio de criterio que ha tenido el SII en relación a la tributación que afecta a la Cooperativa en razón del remanente que esta obtenga producto de operaciones realizadas con terceros no socios, sin embargo, no corresponde a la situación de los excedentes que reparte la Cooperativa a sus Cooperados con contabilidad completa y renta efectiva, producto de operaciones habituales realizadas ente ambos.

Como claramente se puede apreciar el Oficio N° 1.397 de 2011 contiene en su letra d), un cambio de criterio, pero, como ya se indicó, este dice relación con la tributación de las Cooperativas, no de los Cooperados. Este cambio de criterio consiste en que la exención del 50% de los gravámenes impositivos a que se refiere la letra a) del artículo 49 de la LGC, no se aplicará cuando resulte aplicable el Impuesto a la Renta

a los remanentes obtenidos por las Cooperativas, esto es, cuando ellos provengan de operaciones realizadas con terceros no socios. Lo cual no tiene relación alguna con el tema en análisis.

2. *Respecto a la utilización de la frase “no tienen el carácter de renta”, en el Oficio N° 549 de 2008*<sup>100</sup>

Por otra parte el segundo cuestionamiento a los referidos oficios, dice relación con que el Oficio N° 549 de 2008, señalaría que los excedentes que reparten las Cooperativas a sus Cooperados con contabilidad completa y renta efectiva, no tendrían el carácter de renta dado que el propio Oficio N° 549 de 2008, así lo señalaría.

Con el fin de dilucidar este punto resulta fundamental transcribir aquel cuestionado párrafo del Oficio N° 549 de 20 de Marzo de 2008: *“Debe tenerse presente que conforme a lo antes señalado y de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 53 del D.F.L. N° 5, **las utilidades que obtienen las Cooperativas por las operaciones de su propio giro efectuadas con sus socios por mandato legal no tienen el carácter de renta**<sup>101</sup>, y por ende, no se clasifican en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta, según lo previene el inciso segundo del artículo 5° del Reglamento del D.L. N° 825, contenido en el D.S. N° 55, de 1977, del Ministerio de Hacienda”.*

Sin perjuicio de lo que se dirá a continuación, a partir de una rápida lectura del párrafo transcrito, se podría forzosamente llegar a la conclusión de que este establece un régimen de “no renta” para las utilidades que obtiene la Cooperativa, sin embargo para entender el sentido del citado Oficio N° 549 de 2008, resulta indispensable leerlo en su totalidad –y en particular la sección 12.- c) del mismo–, y así establecer su exacto sentido y alcance.

En efecto, cabe señalar que el Oficio en análisis da respuesta a una consulta sobre el tratamiento tributario de Cooperativas y Organizaciones Comunitarias. Sin embargo, dicha consulta apunta principalmente al tratamiento que dichas instituciones deben tener respecto al IVA, aunque se consulta también por el tratamiento de Impuesto de Primera Categoría de la Cooperativa. Así, la respuesta del Servicio comienza analizando la situación que afecta a estas instituciones respecto del IVA,

<sup>100</sup> Corte de Valdivia, 19-2013, 21.9.2013.

<sup>101</sup> Destacado no presente en el texto original.

elemento principal de la consulta. Con relación a las Cooperativas, en sus secciones 4.- y 5.-, señala que estas entidades se encuentran afectas al tributo, con la sola excepción de los servicios que presten a sus asociados y siempre que digan relación con el fin de las Cooperativas. Esta sección es central para la respuesta y, como se verá, explica luego el pasaje en que radica la confusión sobre el referido Oficio. Sigue el Oficio, analizando ciertas reglas de emisión de documentos para efectos del IVA en sus secciones 6.-, 7.- y 8.-. Luego, en sus secciones 9.-, 10.- y 11.-, el Oficio pasa a analizar el tratamiento respecto del Impuesto a la Renta de las Cooperativas, basándose para ello en lo señalado en el artículo 17 N° 2 del D.L. 824., esto es, distinguiendo si el remanente o utilidades provienen de operaciones con asociados o con terceros. Concluye que, en el segundo caso, esto es, si los remanentes provienen de operaciones con terceros, la Cooperativa pagará Impuesto a la Renta por ello. Finalmente, el oficio, en la sección 12.-, realiza una síntesis de lo que ha expuesto.

Ahora bien, una atenta lectura de esta sección permite constatar que el SII pretende en el referido Oficio plantear dos cosas:

- i. Primero, que las Cooperativas se encuentran afectas al Impuesto a la Renta, en su Primera Categoría, respecto de los ingresos que provengan de operaciones con terceros, pero no con los socios. Y,
- ii. Segundo, que las Cooperativas no se encuentran afectas al IVA respecto de servicios que prestan a los socios.

Es respecto de este segundo punto, y en el marco de su justificación, que se inserta la sección del Oficio que interesa. Como se puede ver, expresamente se mencionan los números 3° y 4° del artículo 20 de la LIR, a la luz del reglamento IVA porque, como es sabido, el hecho gravado básico de servicio, afecto al IVA, requiere que este provenga de las actividades del número 3 y 4 de la LIR.

En consecuencia, en esta sección no se pretende reglamentar el tratamiento de los ingresos para efectos del Impuesto a la Renta para lo Cooperativa, ni mucho menos para los Cooperados, sino que sólo se pretende determinar qué servicios se encuentran afectos a IVA. Por su parte, es efectivo que el SII afirma que los ingresos “*no tienen carácter de renta*”, pero enseguida relaciona dicha afirmación con los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR, evidentemente, con el objeto de afirmar que no se trata de servicios que, conforme a las normas del reglamento IVA que cita, queden afectos a IVA.

Por su parte, y con el fin de fundamentar una posición contraria, resulta imprescindible traer a colación el artículo 53 de la LGC, el cual señala que para todos los efectos legales las Cooperativas no obtienen utilidades, salvo para los efectos de la norma que indica, pero esto no implica en forma alguna que sus ingresos sean ingresos no renta, pues sabemos, la LGC denomina a las utilidades de estas instituciones “*remanentes*”. Es posible, que algunos sostengan –erradamente– que la norma legal en comento, implícitamente afirme que los ingresos provenientes de operaciones con terceros no están afectos al Impuesto a la Renta, pero en ningún caso es posible afirmar que la norma califique tales ingresos como ingresos no renta, simplemente porque no lo señala en parte alguna.

En suma, el hecho de que el oficio reglamente el tratamiento tributario de las Cooperativas, especialmente en el ámbito del IVA, y no de los Cooperados, hace particularmente difícil aceptar que pueda extraerse de él un pronunciamiento sobre el tratamiento de los Cooperados, especialmente cuando resulta evidente que el Oficio N° 549 de 2008 evitó cuidadosamente referirse a los Cooperados, a quienes ni siquiera menciona.

Finalmente, como se aprecia, no existe en el Oficio en estudio una interpretación del SII en el sentido que califique como no renta los ingresos obtenidos por las Cooperativas, y que luego distribuye a sus Cooperados, y que este criterio posteriormente haya sido modificado por el Oficio N° 1397 del año 2011, mediante el cual, lo que se hizo fue considerar que debía distinguirse entre Cooperados que declaran sobre renta efectiva o renta presunta para saber si deben tributar o no por los excedentes.

En consecuencia, de lo anterior se puede concluir que no resulta posible sostener que entre ambos oficios ha existido un cambio de criterio que afecta la tributación del Cooperado que tributa en base a renta efectiva y contabilidad completa, por las cantidades que le son distribuidas por la Cooperativa producto de operaciones habituales celebradas entre ambos, y consecuentemente no cuadra en la hipótesis contenida en el artículo 26 del Código Tributario.

Al respecto me parece que originalmente este tema fue estudiado y resuelto acertadamente por el TTA de la Región de Los Ríos en diversos fallos confirmados íntegramente por la Iltma. Corte de Apelaciones de Valdivia<sup>102</sup>. Sin embargo, dicho criterio fue modificado a partir de

<sup>102</sup> Así lo hizo en causas RIT GR-11-00021-2012, de fecha 27 de febrero de 2013; GR-11-00014-2013, de fecha 08 de julio de 2013; GR-11-00018-2013, de fecha 03 de julio de 2013; y, GR-11-00048-2013, de fecha 27 de enero de 2014; entre otras.

las sentencias definitivas dictadas por el propio TTA de Los Ríos, en las causas RIT GR-11-00031-2014 y RIT GR-11-00027-2014, como asimismo por pronunciamientos emitidos por la Iltma. Corte de Apelaciones de Valdivia, en fallos recientes, y en particular en las causa Rol N° 1-2014, de fecha 03 de junio de 2014; Rol N° 2-2014, de fecha 26 de mayo de 2014; y, Rol N° 5-2014, de fecha 03 de junio de 2014, en los cuales se ha acogido la posición del Cooperado reclamante respecto a la aplicación del artículo 26 del código tributario. Claramente este cambio de criterio que mantuvieron los TTA y las Cortes de Apelaciones respectivas, se debe al hecho que la Excma. Corte Suprema, finalmente, se pronunció a favor de los Cooperados, tema que revisaremos en el próximo apartado de este trabajo.

## VI ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DE NUESTROS TRIBUNALES DE JUSTICIA

Respecto a la jurisprudencia de nuestros tribunales sobre la materia, resulta importante señalar que esta ha tenido un progresivo desarrollo, el que se inició adoptando una postura pro fisco, la que confirmaba la tesis que sustentaba el SII. Sin embargo, luego que la Excma. Corte Suprema se pronunciara derechamente sobre la materia, devino en una fuerte tendencia que optaba por acoger el criterio de tributación adoptado por los Cooperados reclamantes.

Luego de que tanto los TTA y las Iltmas. Cortes de Apelaciones resolvieran asuntos de excedentes repartidos por Cooperativas conforme al criterio postulado por el SII, nuestro máximo tribunal, con fecha 26 de Junio de 2014, conociendo de recurso de casación en el fondo en causa Rol N° 5669-2013, finalmente se pronunció respecto de la tributación de los Cooperados por los excedentes recibidos, y cambió el criterio contenido en los fallos anteriormente dictados.

Así, nuestros tribunales superiores asumieron una postura pro contribuyente, en virtud de la cual estimaron que los excedentes distribuidos por Cooperativas a sus Cooperados con contabilidad completa y renta efectiva, originados en operaciones habituales celebradas entre ambos, no debían tributar bajo las reglas generales, ello básicamente por los siguientes fundamentos esgrimidos por nuestro máximo tribunal.

Por una parte nuestro máximo tribunal sostuvo que en virtud de lo dispuesto en el artículo 51 de la LGC, dichos ingresos se encontraban exentos de impuesto, razón por la que dichos ingresos debían colacionarse dentro de los ingresos brutos del contribuyente y luego rebajarse al determinar la RLI, en virtud de lo dispuesto en el artículo 33 N° 2 letra b) de la LIR, lo que encontraba su apoyo en la historia fidedigna de la Ley. Por otra parte, la Excma. Corte estimó que era aplicable el artículo 26 del Código Tributario, pues el oficio 549 del año 2008, si bien no establecía que dichos ingresos no eran renta para los Cooperados, los contribuyentes así lo entendieron al tenor literal de dicho documento, por lo que habiéndose acogido de buena fe a esa instrucción, los amparaba la referida norma. De esta manera el criterio adoptado por la Excma. Corte Suprema fue seguido tanto por las Iltmas. Cortes de Apelaciones, como por los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

A continuación, analizaremos brevemente las principales sentencias dictas tanto por las Iltmas. Cortes de Apelaciones, como aquellas sentencias dictadas por nuestra Excma. Corte Suprema, en relación a la tributación de los excedentes que reparten las Cooperativas a sus Cooperados.

### *1. En cuanto a sentencias dictadas por Iltmas. Cortes de Apelaciones*

Respecto a las Sentencias dictadas por las Iltmas. Cortes de Apelaciones que han conocido de materias analizadas en este trabajo, me referiré específicamente a la jurisprudencia emanada de la Iltma. Corte de Apelaciones de Valdivia, sin perjuicio de dejar establecido que tanto la Iltma. Corte de Apelaciones de Coquimbo y Puerto Montt se han referido a la materia en análisis.

Al respecto, como ya se indicó, la jurisprudencia de este tribunal de alzada –en cuanto a materia de excedentes repartidos por Cooperativas–, se puede dividir claramente entre dos períodos y/o criterios:

- i. El primero de ellos claramente pro fisco, en virtud del cual la Segunda Sala del referido tribunal de alzada, confirmó irrestrictamente todas las sentencias definitivas de primera instancia que rechazaban los reclamos interpuestos por Cooperados, originados por acciones de fiscalización del SII, que estimaban que los excedentes distribuidos por Cooperativas a sus Cooperados con contabilidad completa y renta efectiva originados en operaciones habituales celebradas entre ambos, debían tributar bajo las reglas generales.

- ii. Posteriormente, la Primera Sala de la Il<sup>ta</sup>. Corte de Valdivia, en la causa Rol N° 2-2014, dictó con fecha 28 de mayo de 2014, un fallo que revocó la sentencia definitiva dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Los Ríos, la que rechazaba una reclamación tributaria en materia de excedentes distribuidos por Cooperativas, lo que significó un gran cambio de criterio respecto a materias de tributación del Cooperado, y el cual sentó precedente para el resto de los casos sobre la misma materia.

Por su parte, el fallo antes señalado se vio refrendado por una sentencia de la Excma. Corte Suprema de fecha 26 de Junio de 2014<sup>103</sup>, que conociendo de recurso de casación en el fondo en causa Rol N° 5669-2013, finalmente se pronunció respecto de la tributación de los Cooperados por los excedentes recibidos, y cambió el criterio contenido en los fallos anteriores dictados por las Cortes de Apelaciones de Valdivia y Puerto Montt.

## 2. *En cuanto a sentencias dictadas por Excma. Corte Suprema*

Como se indicó anteriormente, nuestra Excma. Corte Suprema ha mantenido un criterio invariable respecto a la resolución de recursos de casación en el fondo, referidos a la tributación que les corresponde a los Cooperados, con contabilidad completa, por los excedentes que esta le reparte a aquellos, producto de las operaciones del giro habitual realizadas entre ambos. Así, me referiré únicamente a dos sentencias dictadas por la Excma. Corte Suprema, dado que los fundamentos plasmados en ellas, fueron sistemáticamente reiterados en los fallos revocatorios posteriores.

Cabe hacer presente que todos los recursos de casación en el fondo que nuestro máximo tribunal conoció, terminaron con sentencias revocatorias en contraposición a los intereses del fisco.

Las referidas sentencias corresponden a las siguientes causas “Sociedad Agrícola Colico con SII de Pto. Montt, Rol N° 5669-2013” y “Agrícola Campo Verde Ltda. con SII Valdivia, Rol N° 322-2013”.

A continuación, analizaré las ideas centrales contenidas en las referidas sentencias, y pretendo explicar los criterios que nuestro máximo tribunal ha tenido en consideración para estimar que los excedentes que

---

<sup>103</sup> Doctrina por lo demás ratificada en autos Rol N° 322-2013; Rol N° 376-2013; Rol N° 10.449-2013; Rol N° 5.176-2013; Rol N° 14.249-2013; y, Rol N° 2.593-2014.

las Cooperativas distribuyen a sus Cooperados, bajo ciertas condiciones, no serían objeto de tributación para quienes los perciban.

2.1. SENTENCIA CAUSA “SOCIEDAD AGRICOLA COLICO LTDA. CON SII DR. PUERTO MONTT”, ROL N° 5.669-2013, FECHA 26.06.2014<sup>104</sup>

En forma general, esta sentencia dictada por la Excma. Corte Suprema, en adelante ECS, establece que no se sigue del hecho que los artículos 17 N° 4 del DL 824 y 52 de la LGC señalen que los excedentes sean contabilizados, que estos excedentes se encuentren afecto al Impuesto de Primera Categoría. Agrega la referida sentencia en su considerando NOVENO, señala que: *“...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 del DL 824 y artículo 52 de la Ley de Cooperativas, no significa que queden gravados por el impuesto aludido, por cuanto el artículo 33 N° 2 letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta ordena su rebaja en la etapa posterior del proceso de determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría. Así, entonces, la referencia que contienen ambas disposiciones a la carga señalada constituye solamente una explicitación de la obligación que grava al contribuyente y que resulta coherente con el sistema regulado por la ley correspondiente, con fines meramente informativos, y no lo altera ni menos determina su carácter de hecho gravado con el impuesto que se señala, por lo que asiste razón a la recurrente al denunciar en el recurso la infracción a los artículos 17 N° 4 del DL 824, 29 a 33 de la Ley de Impuesto a la Renta y 52 del DFL N° 5”*.

En este sentido, nuestro máximo tribunal adhiere a la tesis que de las normas tributarias aplicables –artículo 17 N° 4 de la LIR y 52 de la LGC–, no se desprende que los excedentes que perciban los Cooperados de las Cooperativas deban pagar impuesto de Primera Categoría.

Por otra parte la Excma. Corte Suprema, para dar mayor fuerza a la idea que los excedentes que reparten las Cooperativas a sus Cooperados no se encuentran gravados con impuesto de Primera Categoría, hace referencia al elemento histórico de interpretación de la ley, y señala que en la discusión parlamentaria de la Ley N° 19.832, en lo referido a la segunda parte del artículo 51 de la LGC, se indicó en un informe de la Comisión de Economía y una intervención del diputado Sr. Caminondo,

<sup>104</sup> Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C. y Lamberto Cisternas R. No firma el Ministro Sr. Cisternas, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar en comisión de servicios.

que la exención de la que gozan las Cooperativas respecto del Impuesto de Primera Categoría, alcanzaría también a los socios de esta en relación a la devolución de excedentes originados por operaciones entre ambos. Agrega nuestro máximo tribunal que en virtud de la historia de la ley, queda de manifiesto que los excedentes distribuidos a los socios no estarían gravados con impuesto alguno, así señala que “...no corresponde que el Servicio de Impuestos Internos ni los jueces de fondo (TTA-ICA), precisen el tenor de la norma desvirtuando expresa determinación del legislador, máxime si también se ha declarado de modo también explícito, que los remanentes que distribuye la Cooperativa no tienen la calidad de utilidades y, por ende, no constituye renta”.

Al respecto, soy de la opinión que esta parte de la argumentación de nuestro máximo tribunal es bastante débil, por cuanto los elementos de la historia fidedigna de la ley que son traídos a colación en la redacción de la sentencia, no son concluyentes ni ayudan a esclarecer con apego a la realidad cual fue la verdadera intención de nuestro legislador tributario respecto a la tributación de los excedentes que reciben los Cooperados. Así, pareciese ser que la referencia a la discusión parlamentaria que realiza la sentencia en análisis, resulta ser poco concluyente. Por otra parte, tampoco resulta ser convincente la argumentación en torno a que los remanentes que distribuye la Cooperativa no tienen la calidad de utilidad, y por ende no constituyen renta, pues la argumentación central de la sentencia en análisis se inclinan por señalar que los excedentes que se reparten a lo Cooperados tendría la cantidad de renta exenta y no de un ingreso no renta.

Finalmente, nuestra Excma. Corte Suprema se refiere la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, y señala que conforme al análisis anteriormente expuesto, resulta razonable que el contribuyente haya entendido que existió un cambio de criterio, pues se consideraba beneficiado por la exención de impuestos establecida para la Cooperativa, quien debe registrar tales ítems –Remanente– en su FUNT conforme al artículo 14, letra A) N° 3 b) de la LIR, y señala que en la misma calidad son distribuidas a los Cooperados, pues como señala el referido tribunal, “... resulta atendible suponer que dicha comprensión se extiende al socio –que en modo alguno puede ser entendido como un tercero ajeno a las actividades de la entidad beneficiada– que percibe tales conceptos”. Agrega nuestro máximo tribunal que si bien el tenor del Oficio N° 549/2008 se refiere a las Cooperativas y no a los Cooperados, no obsta a que los contribuyentes del impuesto y destinatarios de los excedentes, “...se hayan acogido de buena fe a lo que en dicho oficio se señala, pues el hecho que el Servicio de Impuestos Internos califique

*tales excedentes como ingresos no renta repercute en su propia situación y torna comprensible que los socios o Cooperados los registren como ingresos no tributables con el impuesto a la renta”.*

Con respecto a lo anterior, cabe señalar que la Excm. Corte Suprema postula que el contribuyente entendía que se sujetaba a las mismas reglas de tributación que la Cooperativa respecto de las cantidades que esta le distribuía por concepto de excedentes, por lo tanto el Servicio al modificar el criterio contenido en el Oficio N° 549/2008 respecto a la tributación del remanente de las Cooperativas, indirectamente modifica el criterio respecto de aquellos Cooperados que entendían que la tributación de los excedentes era una prolongación de la tributación de los remanentes obtenidos por la Cooperativa, por corresponder a las mismas cantidades.

Así en virtud de lo anteriormente expuesto, la ECS acoge el recurso de casación y anula la sentencia dictada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Pto. Montt, y en consecuencia deja sin efecto las liquidaciones reclamadas.

En relación a lo anterior, cabe hacer presente que el cambio de criterio entre los Oficios N° 549/2008 y N° 1397/2011, se refiere específicamente a la tributación que afecta a la Cooperativa en razón del remanente que esta obtenga producto de operaciones realizadas con terceros no socios, sin embargo, no corresponde a la situación que alega la contribuyente en el recurso de autos. Es por esto que en mi opinión la sentencia analizada no cuenta con una fundamentación contundente, por lo menos en los aspectos señalados.

## 2.2. SENTENCIA CAUSA “AGRÍCOLA CAMPO VERDE LTDA. CON SII VALDIVIA”, ROL 322-2013, FECHA 30.6.2014<sup>105</sup>

En la presente sentencia, nuestro máximo tribunal analiza en primer lugar el artículo 17 N° 4 del DL 824, y señala que la referida norma ordena que los excedentes sean contabilizados, pero ello no supone necesariamente que sea para efectos impositivos, luego señala que, “...*la declaración ha sido necesaria porque donde la regla general es que los excedentes constituyan utilidad y por ende, renta, en el caso de las Cooperativas se ha declarado de modo expreso lo contrario, que no constituyen utilidad, salvo para efectos laborales porque*

<sup>105</sup> Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C., Lamberto Cisternas R. y los abogados integrantes Sres. Jorge Baraona G. y Luis Bates H. No firman los abogados integrantes Sres. Baraona y Bates, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar ambos ausentes.

*las Cooperativas no tienen utilidades y ello, fundamentalmente porque éstas están relacionadas con el aporte de capital, en tanto los excedentes o remanentes, con el esfuerzo o aporte de trabajo de las personas*". Agrega la sentencia que es por la razón anterior que la inclusión de los excedentes en la contabilidad del Cooperado puede ser simplemente informativa.

Conforme a lo anteriormente expuesto, nuestro máximo tribunal señala que el hecho los ingresos exentos del impuesto de Primera Categoría deban contabilizarse como ingresos brutos, al tenor de lo dispuesto en los artículos 17 N° 4 del DL 824 y artículo 52 de la LGC, no significa que queden gravados por el impuesto aludido, por cuanto el artículo 33 N° 2 letra b) de la LIR ordena su rebaja en la etapa posterior del proceso de determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría. Es decir, nuestra Excm. Corte Suprema señala que la contabilización que deben hacer los Cooperados por los excedentes recibidos, es meramente informativa y no se sigue de ello que los excedentes estén sujetos a tributación alguna.

Posteriormente, y en relación lo anterior, la sentencia en análisis intenta compatibilizar el artículo 17 N° 4 del DL 824 con las normas de los artículos 51 y 52 de la LGC. Primeramente la sentencia, señala respecto al artículo 51 de la LGC que su parte final es absolutamente clara en cuanto a que la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto, agrega que dicha norma fue objeto de debate directo en la discusión parlamentaria, sin embargo la sentencia en análisis no indica en que consistió dicho debate ni hace referencia a la historia fidedigna del establecimiento de la ley en forma expresa. Luego, la Excm. Corte Suprema se refiere al artículo 52 de la LGC, y señala que dicha norma no es más que una repetición de una parte de la afirmación del artículo 17 N° 4 del DL 824, por otra parte critica la interpretación de esta norma que da el Servicio, "*por cuanto este postula que al estar contenida en un artículo diverso ello supone que el artículo 51 está dirigido a los socios que mantienen operaciones no habituales con la Cooperativa –algo que no dice en ninguna parte el precepto– y que el artículo 52 se refiere a quienes mantienen operaciones habituales, cuestión que no es posible concluir de modo alguno*".

Posteriormente, nuestro máximo tribunal señala que la norma contenida en el artículo 51 de la LGC –conforme a su redacción e historia fidedigna–, establece una norma general que está dirigida a quienes realizan operaciones habituales con la Cooperativa, y que el artículo siguiente solo contempla un aspecto formal de la franquicia.

Acto seguido, la sentencia en análisis se refiere a historia fidedigna del artículo 51 de la LGC, análisis que resulta ser idéntico al del caso Sociedad Agrícola Colico Ltda. con SII Dr. Puerto Montt”, causa rol N° 5.669-2013, por lo tanto me remitiré a lo ahí señalado.

Finalmente, concluye el referido fallo que habiéndose declarado de modo expreso que los excedentes distribuidos a los socios no estarían gravados con impuesto alguno para ellos, no corresponde al Servicio, como tampoco a los juzgadores, hacer una interpretación que pretenda desvirtuar tan expresa determinación del legislador, máxime si también se ha declarado de modo también explícito, que los remanentes que distribuye la Cooperativa no tienen la calidad de utilidad y, por ende, no constituyen renta. Al carecer de tal calidad, no son susceptibles tampoco, de generar impuesto alguno. En este sentido, y por las mismas razones señaladas anteriormente, no compartimos este criterio.

Cabe hacer presente que esta sentencia no se pronuncia respecto a la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, si no que estima que la infracción de ley que hace anulable la sentencia se refiere a una errada interpretación del artículo 51 en relación al 52, ambos de la LGC y del artículo 17 N° 4 del DL 824. De esta manera, la sentencia no se pronuncia sobre otras alegaciones de infracción de ley del recurrente.

Así, el resto de las sentencias dictas por nuestra Excma. Corte Suprema conociendo de recursos de casación en el fondo, han sido dictadas en idéntico tenor o muy similar.

Por último, especial relevancia cobra el fallo dictado con fecha 26 de mayo de 2015 por nuestra Excma. Corte Suprema, donde acogiendo un recurso de casación deducido por un reclamante Cooperado, en la causa Rol N° 17.588-2014, rechaza el recurso de casación deducido por el SII, ratificando el criterio que había venido sosteniendo acerca de la tributación de los socios de las cooperativas, pero agrega un nuevo argumento que dice relación con una presunta infracción al principio de legalidad.

En este sentido, el considerando sexto del fallo antes mencionado, señala lo siguiente: *“Que entender que como resultado de una interpretación sistemática de las normas antes examinadas, puede llegar a “deducirse” o “concluirse” que el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas se encuentra destinado únicamente a los socios que mantienen operaciones no habituales con la Cooperativa y que el artículo 52 se refiere a quienes mantienen operaciones habituales, excluyendo por tanto de la liberación que contempla el primero a los socios a que aludiría el segundo, importa vulnerar abiertamente el principio de legalidad o de reserva legal*

*que impera en materia tributaria, en virtud del cual únicamente por ley se puede imponer, suprimir, o reducir tributos de cualquier clase o naturaleza, y también sólo por ley se pueden establecer exenciones tributarias o modificar las ya existentes. Este principio viene a ser una forma de asegurar a los contribuyentes el ejercicio del poder tributario sólo dentro del ámbito legal, quedando vedado a la autoridad administrativa el ejercicio de dicho poder”.*

De esta manera, como claramente se puede advertir, nuestro máximo tribunal termina por desestimar completamente la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, ello al señalar que esta constituye “una vulneración al principio de legalidad o de reserva legal que impera en materia tributaria”, por cuanto no resulta admisible una interpretación sistemática que llegue a hacer deducciones o conclusiones sobre el alcance de los artículos 51 y 52 de la Ley de Cooperativas, especialmente, por cuanto únicamente por ley se podrían establecer impuestos, exenciones o modificar las ya existentes y no a través de una interpretación administrativa.

## VII CONCLUSIONES

Finalmente y a modo de conclusión, creo que en este momento los argumentos postulados por quienes estiman que los Cooperados, con contabilidad completa y renta efectiva, deben tributar por los excedentes que le son distribuidos producto de operaciones habituales realizadas entre estos y las Cooperativas, deberían prevalecer, pues son más fuertes y coherentes con nuestro sistema jurídico, que aquellos razonados por quienes estiman lo contrario. Sin embargo, como se ha expuesto en este trabajo, nuestro máximo Tribunal ha estimado lo contrario, si bien resulta poco probable que la doctrina proveniente de nuestro máximo tribunal sea modificada, me parece que no resulta ser lo suficientemente integra en su razonamiento, pues deja diversos elementos sin respuesta aparente.

Una de las cuestiones que a mi parecer ha quedado sin una respuesta lógica aparente, dice relación con el hecho que nuestro Máximo Tribunal al resolver materias como las que nos convoca, principalmente se refiere a dos aspectos centrales. El primero dice relación con la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, y el segundo, con el problema de fondo respecto a la tributación propiamente tal de los excedentes. De esta manera nuestra Excma. Corte ha dicho en reiteradas ocasiones, al aplicar el artículo 26 del Código Tributario, que conforme el Oficio N° 549 de

2008, los contribuyentes han entendido que los excedentes provenientes de operaciones habituales entre la Cooperativa y sus Cooperados no tienen el carácter de renta, es decir, constituirían ingresos no renta. Sin embargo, al tratar el tema de la tributación, nuestro máximo tribunal ha señalado que los excedentes antes referidos tienen el carácter de renta exenta, ello en atención al artículo 51 de la LGC. Así, como claramente se puede apreciar, nuestra Excm. Corte Suprema, le otorga a los excedentes un doble carácter, el de ingreso no renta por una aparte, y el de renta exenta por la otra, lo cual resulta ser totalmente errado, pues no se puede aplicar ambos tratamientos tributarios a un solo concepto. Me parece que para salvar esta situación, el Excmo. Tribunal debería dejar de considerar el artículo 26 del Código Tributario como norma infringida, y simplemente fundamentar sus sentencias en el artículo 51 de la LGC.

Por otra parte, conviene hacer presente el hecho que la Excm. Corte Suprema, en diversos fallos que vienen a marcar una primera etapa de sentencias referidas al tema de Excedentes, se limitó a resolver todos los recursos de casación que conoció por esta materia, prácticamente de la misma forma, así basta con revisar dichos fallos<sup>106</sup>, pues presentan idénticas transcripciones. Al respecto, me permito señalar que esto ha traído operativamente grandes dificultades en el cumplimiento de los referidos fallos, pues se han presentado diversas situaciones, por ejemplo existen casos en que el acto reclamado corresponde a una Resolución, la cual responde a diferencias generadas por temas de excedentes, por lo tanto correspondería que nuestro máximo tribunal la deje sin efecto en forma íntegra, y así posteriormente el SII dicte el acto administrativo correspondiente que determine nuevamente una pérdida y/o un FUT. Sin embargo ha ocurrido que el acto reclamado corresponde a una Liquidación, la cual contiene solo algunas partidas relacionadas a excedentes repartidos por Cooperativas, y otras partidas correspondientes a otros temas, como por ejemplo gastos rechazados, sin embargo nuestro máximo tribunal ha dejado sin efecto la totalidad de la Liquidación, fundando su fallo únicamente en temas de excedentes, y sin referirse de forma alguna a la otra materia que formaba parte de la Liquidación. En efecto como se puede apreciar, esto genera una falta de coherencia en algunos fallos, la cual se

<sup>106</sup> ROL C.S. 6.897-2013; ROL C.S. 5.176-2013; ROL C.S.: 7.803-2013; ROL C.S. 12.039-2013); ROL C.S.: 14.249; ROL C.S. 8.382-2013; ROL C.S.: 10.449-2013); ROL C.S.: 2.593-2014; ROL C.S. 17.588-2014; ROL C.S. 21.330-2014); ROL C.S. 20.723-2014, entre otros.

debe únicamente a la utilización de la misma transcripción de la sentencia aplicada a distintos casos, los que desde mi punto de vista debiesen haber sido resueltos observando las particularidades de cada caso.

Por último quisiera referirme a la recién promulgada Ley N° 20.780, la cual contiene nuestra esperada reforma tributaria, al respecto debo reconocer que existía cierta expectativa en relación a las modificaciones que la referida Ley contemplaba para el artículo 17 del DL 824. Así este artículo fue modificado en su numeral N° 11, el cual rige a contar del primer día del mes siguiente a la publicación de la Ley, ello según el artículo 18 Transitorio de la Reforma Tributaria.

Así el nuevo numeral, que posteriormente explicaré, señala lo siguiente:

*“11° .- Para los fines de aplicar la tributación del número segundo que antecede, la Cooperativa deberá considerar que los ingresos brutos corresponden a operaciones con personas que no sean socios cuando provengan de:*

- a. Cualquier operación que no sea propia del giro de la Cooperativa, realizada con personas que no sean socios.*
- b. Cualquier operación que sea propia del giro de la Cooperativa y cumpla las siguientes condiciones copulativas:*
  - i. Que los bienes o servicios propios del giro de la Cooperativa sean utilizados o consumidos, a cualquier título, por personas que no sean socios; y,*
  - ii. Que las materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones que formen parte principal de los bienes o servicios propios del giro de la Cooperativa hayan sido adquiridos de o prestados por personas que no sean socios, a cualquier título.*

*Para estos efectos se considerará que las materias primas, insumos, servicios o cualquier otra prestación constituyen parte principal de los bienes o servicios del giro de la Cooperativa cuando, en términos de costos de fabricación, producción o prestación de éstos, signifiquen más del 50% de su valor de costo total. La Cooperativa deberá llevar un control en el Libro de Inventarios y Balance, que permita identificar el porcentaje señalado. No se considerarán formando parte de los ingresos brutos de la Cooperativa aquellos provenientes de utilizar o consumir, a cualquier título, materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones proporcionadas por los socios de la respectiva Cooperativa y que formen parte principal de los bienes o servicios del giro de la Cooperativa. Tampoco se considerarán los bienes o servicios del giro de la Cooperativa que sean utilizados o consumidos, a cualquier título, entre ésta y sus Cooperados”.*

Al respecto me gustaría señalar que esta modificación, viene a cumplir con un mandato que el texto anterior de la norma encomendaba al Presidente de la República, esto es la dictación de un reglamento que dispusiera la aplicación de las normas contenidas en el numeral 2° del artículo 17 del DL 824, ello es, explicar en qué casos y bajo cuáles circunstancias las operaciones efectuadas por las Cooperativas con Cooperados o no Cooperados, se entenderán realizadas con sus socios o con terceros. Sin embargo dicho reglamento no fue dictado, razón por la cual nuestro legislador de reforma tributaria 2014 estimó que era un tema de “relevancia” explicar claramente dichas circunstancias, lo cual conforme a lo que se ha expuesto en este trabajo, no era precisamente la aclaración que se esperaba, ello dado que en primer lugar se refiere a la tributación de la Cooperativa y no del Cooperado, la que se encuentra en el numeral 4° del artículo 17 del DL 824 y no en el numeral 2° al que se refiere la modificación, y en segundo lugar, y producto de lo anterior, no se pronuncia respecto a la tributación que le corresponde al Cooperado respecto de los excedentes que reciba de la Cooperativa producto de operaciones habituales, lo cual considero que es lamentable dado que esta era una buena oportunidad para definir claramente el tema y dejar de lado las construcciones doctrinarias-jurisprudenciales que no convencen con su razonamiento.



# **II**

## **Notas de Actualidad**

---



## **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS PROMESAS DE COMPRAVENTA Y LEASING DE INMUEBLES A PARTIR DE LA REFORMA TRIBUTARIA**

Mediante la Ley N° 20.780 de 2014, sobre Reforma Tributaria, se introdujeron una serie de modificaciones al Decreto Ley N° 825, sobre IVA. Dentro de tales modificaciones, podemos mencionar ciertos cambios introducidos al régimen de tributación de los bienes inmuebles, señalando a modo de ejemplo, que desde el 1° de enero del año 2016, pasarán a gravarse con IVA todas las ventas de bienes inmuebles, sean estos nuevos o usados, cuando éstas sean realizadas por un vendedor, todo lo anterior bajo las nuevas disposiciones y conceptos incorporados por la misma Reforma.

Otra de las modificaciones que realiza la Ley sobre Reforma Tributaria, se refiere al tratamiento tributario, desde el punto de vista del IVA, aplicable a las promesas de venta y contratos de leasing suscritos a contar del 1° de enero del año 2016, y que se pasa a analizar a continuación.

### *1. Conceptos generales impartidos por la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria*

De acuerdo al nuevo sistema de tributación de inmuebles impartido por la Reforma Tributaria, se gravará con IVA, en la medida que se cumplan las demás condiciones y requisitos señalados por la Ley, la venta habitual de inmuebles, sean estos nuevos o usados. Sobre este punto, el SII mediante la Circular N° 42 de 2015, ha impartido instrucciones al respecto.

En este sentido, y en relación al hecho gravado básico “venta”, mediante el artículo 2 N° 1 letra c), de la Ley N° 20.780, se modifica la definición del mismo, eliminando el requisito que exige que los inmuebles sean de propiedad de una empresa constructora, construidos totalmente por ella, o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella; para que su posterior venta se encuentre gravada con IVA.

Bajo la nueva disposición señalada precedentemente, se entenderá por venta, “toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta”.

Cabe mencionar, que la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria busca ampliar el alcance del hecho gravado básico “venta”, de modo que se afectará con IVA toda venta habitual de bienes corporales inmuebles nuevos o usados, excluidos los terrenos, cualquiera sea el vendedor. Con esta modificación, a partir del 01 de enero de 2016, ya no será necesario que el contribuyente que transfiere el dominio de un inmueble sea una empresa constructora, ya que podrá serlo cualquier persona natural o jurídica, quienes en la medida que cumplan con los demás elementos requeridos, quedarán afectas a IVA en sus ventas.

Por otra parte, la misma Ley también modificó el concepto de vendedor entendiendo por tal, a contar del 01 de enero de 2016, “cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros”. De esta manera, ya no serán sólo las empresas constructoras las que se encuentran afectas a IVA en la venta de bienes inmuebles, sino que se considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las operaciones, a efectos de configurar la habitualidad como elemento esencial dentro del hecho gravado, no siendo suficiente para darla por establecida, el sólo hecho de constar la actividad inmobiliaria en alguna escritura social, inicio de actividades u otro tipo de registro, de conformidad a lo establecido en el artículo 4 del Reglamento de la Ley de IVA, el que por medio de la Circular N° 42 del SII, se hace extensivo también a la venta de bienes inmuebles.

De igual manera, se incorporan al mismo numeral, ciertas presunciones –simplemente legales– de habitualidad en la venta de bienes

inmuebles, entre las que encontramos: a) 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; y b) en todos los demás casos, si entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurre un plazo igual o inferior a un año, con excepción de las enajenaciones que se efectúen por la ejecución de garantías hipotecarias. En ambos casos se entenderá que el momento de la adquisición o enajenación es aquel en que el inmueble se encuentra inscrito en el Registro de Propiedad del CBR a nombre del respectivo comprador.

En cuanto a los hechos gravados especiales, el artículo 2º, N° 3 de la Ley N° 20.780 introdujo modificaciones al artículo 8º del DL 825 (IVA), con el objeto de adecuar estos hechos gravados, al nuevo hecho gravado básico, así como también a las nuevas definiciones de venta y vendedor que entrega la Ley.

Dentro de estos cambios destaca la inclusión de los inmuebles a las letras: b) respecto de los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades; c) respecto de las adjudicaciones de bienes corporales muebles e inmuebles de su giro, realizadas en liquidaciones de sociedades civiles y comerciales; d) respecto a los retiros, entregas gratuitas y faltantes de inventarios de bienes inmuebles, en el caso de vendedores habituales de dichos bienes referidos en los incisos primero, segundo y tercero de dicha letra; f) sobre la venta de establecimientos de comercio y de cualquier otra universalidad jurídica que comprenda bienes muebles e inmuebles de su giro; y m) en relación a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que forman parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

## 2. *Tributación de promesas de venta y contratos de leasing de bienes inmuebles*

Nota aparte merece la modificación incorporada a la letra l) del artículo 8º de la Ley N° 20.780, donde se establecen, a partir del 1 de enero de 2016, como nuevos hechos gravados especiales, las promesas de venta y los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles, realizados por un vendedor. Por tanto, a partir de la aplicación de esta norma, todos los contratos de arriendo con

opción de compra de inmuebles, sea que estos últimos se encuentren o no amoblados, y en la medida que sean celebrados por un vendedor, se verán afectos a IVA.

Para la determinación de la base imponible sobre la que se aplicará el IVA en los contratos de arriendo con opción de compra (leasing), debemos tener presente que la letra l), en su parte final, señala que estos contratos se asimilarán en todo a las promesas de venta, siendo necesario remitirse al inciso segundo del artículo 17° del D.L. 825, disposición que establece que tratándose de la venta o promesa de venta de bienes inmuebles gravados por esta ley, podrá deducirse del precio estipulado en el contrato el monto total o la proporción que corresponda, del valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación.

En consecuencia, las promesas de venta de inmuebles celebradas por cualquier persona que, de acuerdo a las nuevas disposiciones aplicables al respecto, califique como vendedor, se encontrarán gravadas con IVA a partir del 1 de enero de 2016; impuesto que deberá aplicarse sobre el monto del anticipo respectivo, deduciendo el valor total o proporcional del terreno.

Respecto de los contratos de arriendo con opción de compra, que por su naturaleza son pactados en más de una cuota, se deberá rebajar cada una de ellas, incluida la cuota final que representa la opción de compra, un monto equivalente a la suma que resulta de dividir el valor de adquisición del terreno por el número total de cuotas pactadas en el contrato respectivo.

En relación a la modificación introducida a esta letra, y en concordancia con el artículo sexto de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, estas modificaciones no serán aplicables a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de un contrato de promesa o arrendamiento con opción de compra celebrado con anterioridad al 1 de enero de 2016, siempre que dicho contrato se hubiere otorgado por escritura pública o instrumento privado protocolizado. Sin embargo, de acuerdo a lo señalado en el Oficio N° 1.835, emitido por el SII en julio del presente año, y tratándose de un contrato de arrendamiento con opción de compra, dicha exención resulta aplicable sólo respecto del ejercicio de la opción de compra, y no respecto de las cuotas de arrendamiento que se paguen a contar del 1 de enero de 2016, las que quedarán gravadas con IVA independientemente de la forma en que se formalice el contrato. Lo anterior, en atención al carácter de contrato de tracto sucesivo que tiene el arrendamiento.

Cabe mencionar que a la fecha de la presente publicación, el Ministerio de Hacienda ha anunciado que se enviará al Congreso un proyecto de ley que busca modificar, entre otros aspectos, el criterio interpretativo contenido Oficio N° 1.835, con el objeto de simplificar la implementación y aplicación de las modificaciones realizadas por la Reforma Tributaria.



## **SOBRE LA MODIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL Y LA BÚSQUEDA DE NUEVOS INCENTIVOS**

La reforma tributaria aprobada y publicada en la Ley N° 20.780, con fecha 29 de septiembre del año 2014, establece varias modificaciones de carácter sustantivo tales como aumentos en las tasas de impuestos a la primera categoría, cambio en el sistema de tributación de las empresas, normas generales para evitar el abuso de elusión, ampliaciones del hecho gravado en el impuesto IVA, entre otras.

Las modificaciones, eliminaciones e inclusiones de nuevas normativas tributarias a las distintas leyes especiales se implementan bajo el principio de gradualidad, es decir la aplicabilidad de las distintas normas entran en vigencia por etapas a partir del día 29 de septiembre del año 2014 hasta la vigencia plena de la Ley N° 20.780 durante el año comercial 2017.

Uno de los aspectos más relevantes de las modificaciones tributarias que aún no entran en vigencia, se refiere a las modificaciones realizadas al sistema de tributación de las empresas o contribuyentes de primera categoría, que de acuerdo a la gradualidad de la ley tributaria se implementaría recién a partir del año comercial 2017.

La modificación realizada al sistema de tributación chileno, tienen por objeto dejar sin efecto la relación directa de integración total junto a la posibilidad de diferir el pago de impuestos finales (impuesto global complementario o impuesto adicional según sea el caso). Esto ocurre, debido que actualmente el sistema de tributación chileno permite imputar como crédito al contribuyente final, la totalidad de los impuestos de

primera categoría pagados por la empresa y por lo demás posibilita el diferimiento de este último al momento de distribuir la utilidad. Estos elementos son trascendentales para comprender la naturaleza misma del sistema tributario actual, y la razón por la cual las empresas actualmente pueden acumular utilidades que aún no hayan pagado su tributación final, más conocido como el fondo de utilidades tributables o FUT.

Ahora bien, mediante los nuevos sistemas tributarios establecidos por la Ley 20.780, se acaba por regla general la relación de integración total junto a la posibilidad de diferir el pago de los impuestos finales, ya que los nuevos sistemas que regirán en el país tendrán como características esenciales por un lado la integración total de los créditos y la pérdida de diferir el pago de impuestos finales, establecido en la ley como el sistema de Renta Atribuida y por otro lado la integración parcial con posibilidad de diferir el pago de impuestos finales y la pérdida por regla general de integración total del crédito por los impuestos pagados por la empresa o contribuyente de primera categoría, establecido en la ley como el sistema de integración parcial o semi-integrado.

La relación de integración total y diferimiento del pago de impuestos finales podría existir sólo como excepción ante dos situaciones especiales. En primer lugar cuando el contribuyente se haya acogido con anterioridad al año 2015 al decreto ley 600 (DL 600), toda vez que se determinó la invariabilidad tributaria y por tanto el sistema de tributación actual se mantiene hasta concluido el proyecto de inversión, esta situación principalmente ocurre en materia minera, y como segunda excepción cuando el contribuyente de impuestos finales es domiciliado en un país con convenio para evitar la doble tributación y la empresa chilena se haya acogido al sistema de integración parcial, que en este caso en particular atenta al principio básico de igualdad de los contribuyentes ante la ley, discriminando arbitrariamente a los contribuyentes nacionales e internacionales de aquellos países que Chile no tenga convenio para evitar la doble tributación.

De esta forma, la modificación al sistema tributario actual es de carácter sustantivo principalmente por la ruptura en la relación de integración y diferimiento debido que no será posible su permanencia, sólo en casos excepcionales que por lo demás uno de estos adolece de arbitrariedad y por tanto produciría un efecto negativo en el ahorro financiero de muchas empresas.

Por lo tanto, la disociación constituida en la nueva normativa tributaria, manifestada ante la falta de relación entre integración y diferimiento en un

mismo y único sistema, carece de incentivos en la nueva normativa, toda vez que se presentan dos sistemas como alternativas separadas para cada uno de ellos (integración-renta atribuida y diferimiento-semiintegrado) y en consecuencia produce en última instancia un desincentivo tributario para la inversión y complejiza aún más el sistema tributario para los contribuyentes. Por esta razón entre otras, se hace estrictamente necesaria la eventual modificación de la reforma tributaria incluyendo elementos que posibiliten la interacción de incentivos correctos para la inversión, posibilitando cargas tributarias efectivas más bajas y que se logre asociar nuevamente los principios de inversión y ahorro tributario, de lo contrario en un mediano-largo plazo nuestro país perderá competitividad en la región Latinoamericana.



**III**  
**Jurisprudencia Judicial**  
**y Administrativa**

---



# JURISPRUDENCIA JUDICIAL

## **“Hoteles de Chile S.A. con SII” Rol N° 2529 - 2013, Tc. 02/01/2015**

El TC acogió (con cinco votos a favor y cuatro en contra) un Recurso de Inaplicabilidad interpuesto por Hoteles de Chile S.A. en contra del Inc. 2° del Art. 768 del CPC, norma que señala que “en los negocios a los que se refiere el Inc. 2° del Art. 766, Recurso de Casación en la Forma sólo podrá fundarse en alguna de las causales indicadas en los N°s 1, 2, 3, 4, 6, 7 y 8 de este Art. y también en el N° 5, cuando se haya omitido en la sentencia la decisión del asunto controvertido”. Por su parte, el Art. 766 del CPC señala que procederá el Recurso de Casación “respecto de las sentencias que se dicten en los juicios o reclamaciones regidos por leyes especiales (...)”.

El contribuyente esgrimió en su recurso que el Inc. 2° del Art. 768 del CPC, al limitar la procedencia del Recurso de Casación por los vicios que invoca, infringe el Art. 19 N°s 2 y 3 de la CPR y otras normas internacionales, en relación, principalmente, al derecho a la igualdad ante la ley y al debido proceso, toda vez que la norma del CPC establece un trato distinto y limitado de control casacional en juicios especiales. La controversia central apunta a si se justifica que en los procesos tributarios no rijan en plenitud las causales del Recurso de Casación que en los juicios ordinarios sí proceden. En este tipo de juicios, no se admite el Recurso de Casación en la Forma contra una sentencia que ha omitido las consideraciones de hecho o de derecho que le sirven de fundamento, o cuando ha faltado un trámite esencial como es la recepción de la causa a prueba.

El TC señala que previamente ya se ha declarado la inaplicabilidad del precepto en cuestión, dado que discriminatoriamente niega a algunos, sólo por estar afectos a procesos especiales, el mismo recurso de interés general del cual disponen todos quienes están sujetos al juicio ordinario. Agrega que el texto original del CPC no realizó distinción en esta materia, sino que se modificó en una ley posterior del año 1918. Esta norma estaba ideada para operar en casos excepcionales, sin embargo, hoy en día la realidad es diferente pues existen una variedad de juicios especiales. No obstante, no debe suponerse que por ello fue la voluntad del legislador el excluir de dichos procesos los recursos de nulidad o coartar el acceso a la casación (ejemplos de juicios especiales recientes que lo permiten expresamente: Ley de Tribunales de Familia y Ley de Tribunales Ambientales). En consecuencia, no se admitirá la alegación del SII en el sentido de señalar que la limitación de la casación es para ambas partes, menos cuando es este órgano administrativo quien actúa como juez y parte. Respecto a la justicia tributaria, el sentenciador sostiene la improcedencia del argumento que sostiene que los Directores Regionales del SII no necesariamente son abogados y pueden no conocer los rituales del proceso, puesto que tal argumento justamente podría respaldar la plena procedencia del Recurso de Casación en la Forma. Finaliza señalando que el Art. 140 del CT, al disponer la improcedencia de la casación y que los vicios deben ser corregidos por las Cortes de Apelaciones respectivas, no hace referencia a la casación contra la sentencia de segunda instancia si es que aquél Tribunal no actúa como está previsto y reproduce los mismos vicios que adolece el fallo de primer grado. Concluye el TC que la norma contenida en el Inc. 2° del Art. 768 del CPC importa diferencias arbitrarias que causan menoscabo y es, por ende, contraria –en este caso– a la CPR, por lo que acoge el recurso y lo declara inaplicable.

**“Club de Deportes Naval S.A.D.P con SII”  
Rol N° 11461 - 2014, CS 15/04/2015**

La Excma. CS. rechazó un Recurso de Casación en el Fondo deducido por el SII en contra de la sentencia dictada por la Itma. Corte de Apelaciones de Concepción, que confirmó la sentencia de primera instancia dictada por el TTA de la Región del Biobío.

El SII fundamenta su recurso señalando que la liquidación reclamada se efectuó debido a que el contribuyente no aportó los antecedentes suficientes para solucionar las inconsistencias u observaciones de su declaración

de renta en sede administrativa. En este sentido, afirma que el TTA de la Región del Biobío sobrepasó la esfera de sus atribuciones, puesto que efectuó una revisión de documentación y sumatoria de gastos, infringiendo la norma que dispone que corresponde sólo al ente fiscalizador la aplicación y fiscalización de todos los impuestos establecidos y no a otro organismo. En esta línea, sostiene la infracción de los Arts. 6, 60, 64, 97, N° 6, 132 Inc. 11°, todos del CT, del Art. 1 del DFL N° 7 del Ministerio de Hacienda, de fecha 30 de septiembre de 1980, y de los Arts. 21 Inc. 3° y 31 de la LIR.

Respecto a los argumentos esgrimidos por el SII, la Excma. CS. señala que el Recurso de Casación en el Fondo tiene por objeto uniformar el derecho, velando por la correcta interpretación y aplicación de las normas llamadas a dirimir la controversia. Además, al ser un recurso, resulta indispensable la existencia de un agravio, asimismo al no constituir dicha sede instancia, no es posible revisar los hechos asentados en el juicio salvo que se denuncie que al resolver la controversia, los jueces del fondo se han apartado del onus probandi legal, han admitido medios de prueba excluidos por la ley o han desconocido los que ella autoriza, o en que se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso. En este sentido, señala que al estudiar el recurso existen una serie de defectos que impiden que prospere, en primer lugar, puesto que la forma en que se ha planteado el recurso consiste en esgrimir peticiones alternativas, siendo una de carácter subordinado, en caso de resolver que el tribunal actuó dentro de su órbita de competencia, desconociendo así las exigencias formales que un recurso de derecho estricto debe cumplir. Sin perjuicio que lo anterior es motivo suficiente para rechazar el recurso, la Corte esgrime que para resolver en este sentido se debe además tener en cuenta que la impugnación revisada no puede ser atendida, puesto que los aspectos en que el tribunal centró su atención son aquellos sometidos a su decisión, por lo que la omisión de considerar que el tribunal de la instancia recibió la causa a prueba, podría hacer concurrir una causal de nulidad formal, sustentada en la falta de decisión del asunto controvertido. Asimismo, tal como señala el tribunal de primera instancia, la sede jurisdiccional dista de ser una segunda revisión de los antecedentes presentados al SII, por ende, los tribunales deben emitir su dictamen sobre todos y cada uno de los asuntos propuestos por las partes, de acuerdo a las normas procesales aplicables al caso, dictando sentencia estableciendo los hechos de la causa, sobre la prueba rendida y aplicando el derecho pertinente. De conformidad a lo anterior, la restricción funcional propuesta por el SII no se condice con la función asignada por la CPR y las

leyes a los Tribunales de Justicia, por ende, no hay error de derecho y menos de carácter sustancial, al haber decidido la Litis según los hechos y el derecho planteado en las fases procesales correspondientes.

**“Carlos Cramer Productos Aromáticos S.A.C.I. con SII”  
Rol N° 11877 - 2014, CS 29/01/2015**

La Excma. CS. rechazó Recurso de Casación en el Fondo deducido por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, que revocó la sentencia de primera instancia dictada por el Segundo TTA de la Región Metropolitana, que acogió el reclamo interpuesto por el contribuyente.

El contribuyente señala en su recurso que el Art. 59 Inc. 4° , N° 2 de la LIR, ha sido erróneamente interpretado y falsamente aplicado, puesto que no es claro en aquella parte que establece que para que una operación esté exenta de IA deba ser informada al SII y por ende, se debe recurrir al espíritu de la ley o a su contexto para dilucidar dicha interrogante. En esta línea, señala que en la historia de la ley, antes de la modificación de la Ley N° 19.768, las operaciones debían ser autorizadas por el BC y las sumas verificadas por organismos oficiales, condiciones que fueron eliminadas por la ley, quedando el SII a cargo de determinar un procedimiento para que el contribuyente entregue la información para efectuar la fiscalización y no se buscó el efecto de sancionar al que tardíamente entregase dicha información. En términos generales, el contribuyente esgrime que existen 81 Declaraciones Juradas que los contribuyentes deben efectuar, algunas cuya presentación fuera de plazo se sanciona con norma específica o con el Art. 97 del CT. En el caso del formulario para la exención del IA, el Art. 59 de la LIR no castiga la demora en la presentación de la información con la pérdida del beneficio y sólo aplica la sanción genérica del Art. 97 N° 1 del CT. En esta misma línea, afirma que no es posible establecer mediante una Resolución Exenta nuevos requisitos o condiciones para el acceso a un beneficio legal, castigándose el incumplimiento de alguno de los elementos con la pérdida de la exención, puesto que ello atenta contra el principio de legalidad, ya que no puede establecerse un tributo o carga impositiva ni exención sino por medio de una ley. En este sentido, el espíritu del legislador fue establecer un beneficio y dar el carácter de infracción tributaria al incumplimiento formal de la entrega de información, pero no catalogarlo como requisito fundamental para acceder al beneficio otorgado.

El contribuyente sostiene, además, la infracción del Art. 5 de la CPR en relación con la correcta aplicación de los CDTI. Señala que en la causa en concreto, los pagos al exterior fueron por comisiones por intermediación, sin usar un establecimiento permanente, por lo que caerían dentro de los beneficios empresariales que sólo tributan en el país de residencia (país en que se otorgaron los servicios). Según el contribuyente, se incurrió en un error de derecho porque los jueces exigieron requisitos adicionales a los estipulados en los CDTI para su aplicación.

La Excma. CS. comienza señalando que los temas a resolver son la eventual transgresión del principio de legalidad por parte de la Resolución N° 1 de fecha 3 de enero de 2003, y por otro, la aplicación de los CDTI suscritos por Chile con otros países del continente. En cuanto al primer argumento del contribuyente, la Excma. CS. señala que el Art. 59 N° 2 de la LIR, establece que el IA se aplica con tasa de 35%, respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, encontrándose exentas las sumas pagadas en el exterior por las actividades allí explicitadas. Para gozar de esta exención, las operaciones deben ser informadas al SII dentro del plazo que éste determine, plazo que según la Resolución N° 1 de 2003, se extiende hasta el 30 de junio de cada año. Sobre el asunto controvertido, la Excma. CS. ya se había pronunciado previamente, señalando que la norma legal y la disposición reglamentaria no transgreden el principio de legalidad de los tributos, esto porque el Art. 59 N° 2 de la LIR, establece un impuesto, hecho gravado, la tasa, el sujeto pasivo y detalla las operaciones exentas de dicho impuesto. Por ende, la norma cumple con las exigencias constitucionales que impone el principio de legalidad de los tributos, teniendo la disposición reglamentaria el sentido de establecer el lapso en que debe remitirse el informe al ente fiscalizador por las operaciones exentas de IA. El segundo argumento del contribuyente también es desechado por la Excma. CS., debido a que la alegación del contribuyente, a juicio de la Excma., requiere el establecimiento de una serie de supuestos fácticos que no han sido aclarados en la sentencia. Así, por ejemplo, los hechos de la causa establecidos sólo se refieren a la oportunidad en que se realizaron los pagos al exterior y la fecha en que las operaciones que le sirven de fundamento fueron informadas al SII, sin que hubiese un sustrato fáctico adecuado para conocer los países extranjeros a los que se realizaron las remesas a efectos de verificar si existe o no un CDTI aplicable en la especie.

**“Servicios Externos S.A. con SII”  
Rol N° 546 - 2014, CS 07/01/2015**

La Excma. CS. acogió el Recurso de Casación en el Fondo deducido por Servicios Externos S.A., en contra de la sentencia dictada por la Illma. Corte de Apelaciones de Santiago que confirmó el fallo de primera instancia, la que a su vez rechazó el Reclamo Tributario interpuesto por el contribuyente en contra de una serie de liquidaciones que determinaron diferencias de IVA.

La postura del SII, acogida por los sentenciadores del grado, se funda en que los servicios de suministro y selección de personal que efectuó el contribuyente son actos de comercio, por lo que sus actividades se encuadran en el Art. 20 N° 3 de la LIR, y en consecuencia, dicha actividad se encontraría afecta a IVA en los términos del Art. 2 N° 2 de la Ley del IVA.

La recurrente sostiene que los servicios de suministro y selección de personal no provienen del ejercicio de ninguna de las actividades comprendidas en el Art. 20 N° 3 de la LIR y, por ende, no se cumplen los requisitos del hecho gravado establecido en el Art. 2 N° 2 de la Ley del IVA, ya que dichos servicios no tienen la calidad de actos de comercio, encontrándose por tanto, clasificados en el N° 5 del Art. 20 de la LIR, y en su mérito no afectos a IVA.

La Excma. CS. dispuso que el C de Com. no define “acto de comercio”, sino que sólo entrega una enumeración de éstos. Indica que el SII ha determinado que el contribuyente desarrollaba actividades de suministro, equiparando éstas a los actos de comercio del Art. 3, N° 7 del C de Com. (empresas de depósito de mercaderías, provisiones o suministros, las agencias de negocios y los martillos). Sin embargo, señala que el término “suministro” no puede ser considerado de forma aislada, y que debe entenderse dentro del contexto del numeral que lo contiene. Así, los términos “provisiones o suministros” van indisolublemente ligados a las empresas que efectúan su depósito, por lo que resulta difícil ubicar la actividad del contribuyente como depósito de provisiones o suministros. Agrega que la norma antes aludida se refiere indudablemente a productos destinados al uso o consumo humano, generalmente alimenticios, por lo que no es pertinente encuadrar la actividad o giro de suministro y selección de personal como acto de comercio. El sentenciador finaliza señalando que en relación a la calidad de agencia de negocios que le atribuye el fallo recurrido, se entiende que la principal característica de éstas es la de desempeñar en su giro el tipo de contrato denominado comisión, que

es una especie de mandato y que toma esta denominación cuando versa sobre uno o más actos de comercio individualmente determinados, de acuerdo al Art. 235 del C de Com. En consecuencia, las prestaciones de suministro y selección de personal desarrollados por Servicios Externos S.A., no pueden ser consideradas dentro de la definición de agencia de negocios, ya que esta última requiere una intermediación para realizar un negocio ajeno, que no es el caso de la reclamante, quien realiza una actividad de selección de personal que no dice relación con el desarrollo de la industria o transacciones comerciales de la empresa a la que presta sus servicios.

**“Miguel Ángel Fernández Ulloa con SII”  
Rol N° 20723 - 2014, CS 12/03/2015**

La Excma. CS. acogió el Recurso de Casación en el Fondo deducido por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Iltrma. Corte de Apelaciones de Valdivia, que revocó parcialmente<sup>107</sup> el fallo de primera instancia que, a su vez, rechazó por completo el Reclamo Tributario interpuesto contra las liquidaciones de impuestos N°s 17.856 a 17.859 y la Resolución Exenta N° 2612.

El contribuyente, en su recurso, sostiene principalmente que la sentencia impugnada infringe el Art. 51 de la Ley General sobre Cooperativas y aplica erróneamente el Art. 52 de la misma ley y el Art. 17, N° 4 de la LIR, al estimar que los excedentes distribuidos por la Cooperativa Agrícola y Lechera de la Unión Limitada (en adelante “COLUN”) a sus socios están afectas a IDPC, cuando dicen relación con su giro habitual. Lo anterior, puesto que la sentencia recurrida considera que el mandato legal de “contabilizar como ingresos brutos” los excedentes repartidos por COLUN por operaciones con sus socios, implica que éstos quedan afectos automáticamente al IDPC, desatendiendo el contexto general del ordenamiento tributario, las normas especiales del Art. 17 de la LIR y de la propia la Ley General de Cooperativas, en especial de su Art. 51, que señala que la devolución de excedentes originados en operaciones con sus socios están exentos de todo impuesto.

La Excma. CS. señala, en primer lugar, que los temas a resolver que ha esgrimido el contribuyente aluden a distintos aspectos de un mismo

---

<sup>107</sup> Dejando sin efecto las liquidaciones de impuestos, pero rechazando la reclamación en lo referente a la Resolución Exenta N° 2612.

problema jurídico, cual es, el tratamiento de los excedentes distribuidos por una cooperativa a sus socios, cuando ellos provienen de operaciones que forman parte de su giro habitual. La Excma. CS. señala que el SII ha hecho una distinción entre los cooperados obligados a llevar contabilidad completa que tributan en base a renta efectiva y aquellos que no, para discriminar si se encuentran obligados o no al pago del impuesto de que se trata, además ha distinguido si se trata o no de obligaciones habituales para con la Cooperativa. En el caso concreto, el contribuyente tributa en base a renta efectiva, es socio de COLUN y los excedentes distribuidos por COLUN al contribuyente provienen de operaciones realizadas con él, que forman parte de su giro habitual. En este escenario, cabe destacar que el Art. 49 de la Ley General de Cooperativas señala varias exenciones de que gozan las cooperativas, señalando en su Inc. final que las cooperativas e institutos auxiliares de cooperativas, se rigen en materia de Impuesto a la Renta por las normas del Art. 17 de la LIR. Por ende, resulta claro que el Art. 49 habla del tratamiento que debe darse a las cooperativas. Por su parte, el Art. 17 de la LIR señala el tratamiento tributario de las cooperativas y sociedades auxiliares de ellas, señalando en el N° 2 que el impuesto aplicable al remanente que corresponde a operaciones realizadas con personas que no sean socios, queda gravado con IDPC, mientras que el N° 4 se refiere al tratamiento que deben dar los socios a los excedentes repartidos cuando son operaciones que formen parte de su giro habitual. En esta última disposición, no se dice expresamente que deba pagarse impuesto alguno, y si bien ordena que los excedentes sean contabilizados, esto no supone necesariamente que sea para efectos impositivos, porque si bien la regla general es que los excedentes constituyen utilidad y por ende renta, en el caso de las cooperativas se ha declarado expresamente lo contrario, es decir que no constituyen utilidad salvo para efectos laborales. Por ende, la razón que justifica la inclusión de los excedentes en la contabilidad de los cooperados puede ser simplemente informativa.

El procedimiento de determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC se encuentra establecido en los Arts. 29 al 33 de la LIR y comprende varias etapas. En el caso de los ingresos brutos, estos incluyen a los que provengan de actividades exentas del IDPC, dejando fuera sólo los ingresos no constitutivos de renta señalados en el Art. 17 de la LIR. En razón de lo anterior, el hecho de que los ingresos exentos del IDPC deban contabilizarse como ingresos brutos, no significa que queden gravados con dicho impuesto, ya que el Art. 33, N° 2, letra b) de la LIR, ordena su rebaja en la etapa posterior del proceso de determinación de la renta

líquida imponible. Por ende, la Excma. CS. concluye que su referencia constituye una explicitación de la obligación que grava al contribuyente, que es coherente con el sistema regulado por la ley correspondiente con fines meramente informativos y no determina su carácter de hecho gravado con el impuesto que se señala. Para resolver la cuestión promovida en el reclamo del contribuyente, la Excma. CS argumenta que se debe compatibilizar la norma del Art. 17 N° 4 con la de los Arts. 51 y 52 de la Ley de Cooperativas. El Art. 51 en su segunda parte señala “la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto”, por su parte el Art. 52 dispone que “los socios cuyas operaciones con la cooperativa formen parte de su giro habitual, deberán contabilizar en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios los excedentes que ellas les haya reconocido”. Esta norma, según la Excma. CS, es una repetición de una parte de la afirmación del Art. 17 N° 4 de la LIR y no obstante, el ente fiscalizador pretende darle un sentido distinto al del Art. 51, señalando que dicho Art. está dirigido a los socios que mantienen operaciones no habituales con la Cooperativa y que el Art. 52 se refiere a quienes mantienen operaciones habituales, lo cual no es posible concluir. El Art. 51 sólo establece una regla general vinculada con el Art. siguiente y por lo tanto, está dirigida a quienes realizan operaciones habituales con la cooperativa. Luego, en el Art. siguiente se agrega una necesidad que ya estaba tratada en un cuerpo legal distinto, pero que no estipula la esencia de la franquicia, sino sólo un aspecto formal, todos, argumentos que a juicio de la Excma. CS son suficientes para rechazar el Recurso de Casación en el Fondo.



# JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

## OFICIOS RENTA

### **ORD. N° 1924, DE 23/10/2014**

El SII aclara la vigencia de lo dispuesto en la Circular N° 13, del 7 de marzo de 2014, sobre los requisitos que deben cumplir los aportes a una sociedad de personas para que puedan constituir reinversión de utilidades en los términos que establece el Art. 14 de la LIR. Mediante Circular N° 15, del 17 de marzo de 2014, el SII aclara que las instrucciones contenidas en la mencionada Circular N° 13, publicada en el Diario Oficial el día 12 de marzo de 2014, resultan aplicables sólo a los retiros tributables que se destinen a reinversión efectuadas a contar de la fecha de vigencia de la Circular N° 13, a saber, el día 12 de marzo de 2014.

### **ORD. N° 1925, DE 23/10/2014**

A través del presente Oficio, el SII se pronuncia sobre las implicancias tributarias que se derivan de la calificación como “inversionista institucional” de un fondo de inversión extranjero, para efectos de la Ley N° 20.712, en relación a los fondos de inversión privados. Son calificados como inversionistas institucionales aquellas entidades que expresamente establece la letra c) del Art. 4 bis de la Ley N° 18.045, norma que además faculta a la SVS para efectuar dicha calificación, siempre que se cumplan dos condiciones copulativas. Respecto a inversionistas institucionales sin domicilio ni residencia en Chile, se requerirá un informe previo del SII para referirse al cumplimiento de alguna de las características establecidas

en el Art. 23 del Reg. de la LUF. En cuanto al impuesto pagado por los aportantes de un fondo de inversión privado, sin domicilio ni residencia en el país, este corresponderá al IA, considerándose como contribuyentes del Art. 58 N° 2 de la LIR, conforme a las reglas contenidas en la letra a), del N° 1 del Art. 82 de la Ley N° 20.712.

#### **ORD. N° 2068, DE 12/11/2014**

El SII da cuenta de la procedencia del uso de créditos pagados en el exterior, por una sociedad que nace de una división y que registra entre los activos que le fueron asignados, la inversión en el extranjero, haciendo presente que la información relativa a la actualización del Registro de Inversiones en el Extranjero se llevó a cabo en un año comercial posterior al de la percepción de las rentas de fuente extranjera. En primer término, es preciso señalar que los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que perciban dividendos o efectúen retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero, en conformidad con el Art. 12 de la LIR, para hacer uso del crédito por impuestos pagados en el exterior, establecido en la letra a) o b) del mismo Art., deberán inscribirse en el Registro de Inversiones en el Extranjero que lleva el SII. Por otro lado, la Circular N° 25 de 2008, imparte instrucciones sobre la materia, señalando, en primer lugar, que en caso de realizar una nueva inversión en el exterior deberá actualizarse el Registro de Inversiones en el Extranjero y, en segundo lugar, en la situación de cambio de titular, por enajenación de la inversión, fusión, absorción o cualquier otra causa, deberá regularizar la titularidad en el Registro antes señalado. En el caso en comento, por tratarse de una inversión extranjera obtenida producto de una división, sólo existe una especificación de derechos preexistentes sobre una inversión ya inscrita en el Registro de Inversiones en el Extranjero, no existiendo obligación de volver a cumplir con la inscripción en el mismo, así como tampoco existe la obligación de actualizar la información que consta en el referido registro.

#### **ORD. N° 2069, DE 12/11/2014**

En este Oficio el SII determina la procedencia de aceptar la deducción como gasto de los honorarios médicos adeudados y no pagados en un ejercicio, sin que exista en forma previa la emisión de una boleta o factura, constando su efectividad en instrumentos privados de diversa índole. Se concluye que resulta una cuestión de hecho, que debe ser analizada en

la instancia de fiscalización respectiva, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Art. 31 de la LIR. Se alude particularmente a dos requisitos, el primero, que se encuentren pagados o adeudados, debiendo el contribuyente efectivamente haber incurrido en el gasto. El segundo requisito consiste en la acreditación fehaciente ante el SII, implicando que el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios que disponga.

**ORD. N° 2070, DE 12/11/2014**

El SII hace referencia al tratamiento tributario que corresponde dar al IDPC recuperado por el contribuyente, cuyas pérdidas han absorbido las utilidades que le fueron asignadas producto de una división. Al respecto se ha señalado que, en consideración a la naturaleza jurídica meramente declarativa de la división, en donde se produce una especificación de derechos preexistentes, las utilidades tributarias asignadas por división deben entenderse generadas o recibidas por la sociedad a la que le fueron asignadas; debiendo quedar sujetas al mismo tratamiento tributario que se hubiera aplicado a la sociedad dividida, incluido el tratamiento tributario de la recuperación de los pagos por utilidades absorbidas.

**ORD. N° 2072, DE 21/11/2014**

Este Oficio aclara, por un lado, el tratamiento tributario aplicable a las operaciones de préstamo de bonos a que se refiere el Art. 104 de la LIR, efectuado en el extranjero, y por otro lado, la forma de dar cumplimiento a la obligación de informar que establece la letra c), del N° 2.7 de la Resolución Exenta N° 36, emitida por el SII el año 2011. En primer término, de acuerdo a lo establecido en el Art. 39 de la Ley N° 20.345 sobre Sistemas de Compensación y Liquidación de Instrumentos Financieros, el contrato de préstamo de valores constituye un título traslativo de dominio de los instrumentos objeto de la convención. Sin embargo, el Art. 104 de la LIR establece que no constituirá renta el mayor valor obtenido en la enajenación de los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere dicho Art., siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en los N°s 1 y 2 de la citada norma. El N° 2 mencionado, establece dos condiciones alternativas, a saber, i) que entre la fecha de adquisición y enajenación de los instrumentos haya transcurrido a lo menos un año, o bien el plazo inferior que se fije mediante Decreto expedido bajo fórmula “Por orden del Presidente de la República” por el Ministerio de Hacienda, o ii) que

los instrumentos hayan sido adquiridos y enajenados en una bolsa local, en un procedimiento de subasta continua que contemple un plazo de cierre de las transacciones, que permita la activa participación de todos los intereses de compra y de venta. En segundo término, la obligación de información mencionada se cumple mediante la Declaración Jurada N° 1848, que debe presentar el agente responsable del inversionista sin domicilio ni residencia en Chile.

#### **ORD. N° 2140, DE 21/11/2014**

Se solicita un pronunciamiento sobre el monto tributario que corresponde asignar a la corrección monetaria de un pasivo cuando opera un pago con subrogación acordada mediante un avenimiento. Se desprende del Art. 1612 del CC., que la subrogación es un pago y, por tanto, limita sus efectos a lo efectivamente cumplido o pagado, conservando el acreedor su crédito por la parte insoluta. En el caso en comento, junto con verificarse un pago con subrogación parcial, el acreedor consintió en liberar al deudor respecto del saldo insoluto, por tanto se entiende que opera en la especie una remisión o condonación parcial de la deuda. En virtud de lo anterior, el deudor sólo pudo haber reconocido como gasto la corrección monetaria correspondiente al pasivo que no fue extinguido por la condonación voluntaria.

#### **ORD. N° 33, DE 06/01/2015**

El presente Oficio analiza y explica el tratamiento tributario aplicable a las cuotas pagadas por una sociedad beneficiaria de un contrato de opción minera, es decir, aquella sociedad que mediante la suscripción del contrato y el pago de determinadas cuotas, adquiere el derecho a optar entre aceptar la compraventa de la concesión minera o no hacerlo. De esta manera, el contribuyente solicita el pronunciamiento del SII para el correcto tratamiento de los pagos efectuados por el beneficiario, específicamente, aquellos realizados durante el período que media entre la suscripción del contrato y la fecha en que se ejerza o rechace definitivamente la opción.

El consultante sostiene que tales pagos deben ser considerados como un gasto deducible y no como un costo tributario de un bien del activo, puesto que ante la incertidumbre de optar o no por la compraventa no correspondería activar un derecho minero del cual no se es dueño, ya que en caso de rechazar la opción, implicaría tener que castigar el activo previamente registrado, llevándolo a pérdida tributaria.

Por otro lado, el SII siguiendo la doctrina nacional, concluye que de la celebración del contrato de opción nace el derecho del beneficiario a optar entre aceptar la compraventa proyectada o no hacerlo. Así, con la sola aceptación del beneficiario se entiende perfeccionada la compraventa, sin que nazca una obligación de celebrar otro contrato distinto. Dicho lo anterior, por medio del pago de las cuotas nace para el beneficiario el derecho a optar y, por tanto, el precio pagado corresponde a una inversión efectiva que debe activarse y ser calificada como un activo intangible para efectos tributarios. El SII termina su análisis afirmando que en caso de ejercer la opción de compra, dichas sumas deberán formar parte del valor de adquisición de la concesión minera, el cual se deducirá como costo de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 30, Inc. primero, parte final de la LIR, o, en caso que se enajene posteriormente, podrá deducirse el valor de adquisición de concesión que no se haya deducido como costo. Por otro lado, si el beneficiario no ejerce la opción cumplido el plazo, o desiste previo a ello, las sumas pagadas hasta esa fecha podrán deducirse como gasto mediante su castigo, en el momento en que se verifique cualquiera de las circunstancias anteriores.

**ORD. N° 400, DE 09/02/2015 Y N° 467 DE 12/02/2015**

Los Oficios indicados fueron emitidos con el objeto de precisar el contenido del Oficio N° 987 del año 2014, relativo al contrato de Cuenta Corriente Mercantil. Entre otros temas, se solicita precisar el alcance del siguiente párrafo del referido Oficio: “Es consustancial a este tipo de contrato, de acuerdo al Art. 609 del C de Com., que las acreencias y débitos registrados en la cuenta, se efectúen en función de las relaciones comerciales permanentes mantenidas entre comerciantes para extinguir obligaciones derivadas de ellas, sin contraprestación recíproca y sin aplicación a un empleo determinado”.

Ambos Oficios sostienen que el contrato de Cuenta Corriente Mercantil no requiere que ambas partes sean comerciantes, y que la redacción del Oficio en cuestión se ha hecho en términos genéricos y cuya consustancialidad recae en que estas cuentas se celebren en el marco de relaciones habituales entre las partes. De esta manera y en concordancia con la doctrina, el C de Com. ha seguido un criterio “objetivo” para calificar las operaciones como mercantiles, por lo tanto, lo propio de una Cuenta Corriente Mercantil será dar cuerpo a relaciones habituales y no necesariamente “entre” comerciantes, así tampoco para encubrir “una” operación u operaciones esporádicas en que sólo una de las partes efectúa remesa y la otra las recibe.

Del mismo modo, los oficios se hacen cargo de la aplicación de la novación como “pago” en una Cuenta Corriente Mercantil, así como el “efecto novatorio” que tendría la admisión del crédito en la misma. En primer lugar, se remedia la imprecisión contenida en el Oficio N° 535 emitido por la Dirección de Grandes Contribuyentes el cual afirmaba que “en lo que respecta al dividendo, podría concluirse que encontrándose éste contabilizado en una Cuenta Corriente Mercantil, es procedente la extinción de la obligación de pago vía novación”. El Oficio N° 400 soluciona lo anterior al precisar que la novación no equivale al “pago” sino propiamente a uno de sus efectos, cual es la “extinción” de todo o parte de la obligación. Por otro lado, en relación al efecto novatorio que tendría la admisión de un crédito en la Cuenta Corriente Mercantil, ambos Oficios sostienen que existe cierta discusión en la doctrina nacional en el sentido de señalar que se trate propiamente de una novación. Sin embargo, ambas resoluciones convergen en que la obligación no es sustituida por otra, sino por un asiento contable, pero que dicha sustitución sí tiene efecto novatorio, puesto que produce la extinción de la obligación primitiva. Así, el efecto novatorio de extinguir la obligación primitiva se verifica al momento de registrarse el respectivo crédito en la cuenta corriente y no en un momento posterior, como sería al liquidarse la misma.

### **ORD. N° 491, DE 13/02/2015**

Este Oficio indica el correcto tratamiento tributario de la diferencia producida entre el valor de colocación de un bono y su valor nominal o valor par, respecto del emisor de los instrumentos de deuda de oferta pública no acogidos al régimen del Art. 104 de la LIR.

El análisis del SII considera, en primera instancia, que la colocación de bonos constituye una operación de crédito de dinero y que la diferencia que se produce cuando el valor nominal del bono es mayor que el de su colocación, constituye un interés (de descuento) para el acreedor. Por otro lado, el emisor de los bonos podrá deducir dicho interés como gasto de la renta bruta del año en que se realizó la colocación de la deuda, puesto que en el caso de una operación de descuento de documentos, el interés o “descuento” se devenga al momento de celebrar el contrato, instante en que el acreedor adquiere el crédito o derecho a que se le pague el monto, es decir, el capital nominal o de emisión. Dicho lo anterior, no aplicaría la regla especial en materia de devengo de intereses contenida en el Inc. 2, del Art. 11 de la Ley N° 18.010, que establece que en las

operaciones de crédito de dinero el interés se devenga día por día, sino, las reglas generales contenidas en los Arts. 2 N° 2 y 31 N° 1 de la LIR, en los cuales se establece que podrán deducirse como gasto los intereses pagados o devengados de las cantidades adeudadas. Asimismo, el gasto por el ITE pagados por la emisión de los bonos deberá ser deducido en el ejercicio en que dicho impuesto se encuentre pagado o adeudado, según lo dispuesto en el Art. 31 N° 2 de la LIR.

**ORD. N° 492, DE 13/02/2015**

El SII se pronuncia respecto de la deducción de la pérdida obtenida en la enajenación de acciones de una S.A. abierta, disponiendo que las pérdidas provenientes de enajenaciones sujetas al régimen general de IDPC sólo pueden deducirse de utilidades afectas al mismo régimen de tributación, sin perjuicio del ejercicio de parte del SII de sus facultades de fiscalización, que le permitan tasar el precio de tales transacciones (este principio se encuentra recogido en el Oficio N° 1148 de 2012 y en la Circular N° 68 de 2010).

El criterio expuesto tiene aplicación respecto de aquellas acciones a que se refiere el Art. 107 de la LIR, esto es, aquellas que tienen presencia bursátil al momento de su enajenación, o aquellas que se enajenen dentro de los 90 días siguientes a aquel en el que título o valor hubiere perdido presencia bursátil.

**ORD. N° 573, DE 24/02/2015**

El SII se pronuncia respecto del derecho a crédito por gastos de educación establecido en el Art. 55 Ter de la LIR, imputable al IUSC o al IGC, según corresponda. El beneficio indicado, consiste en una suma fija anual que los contribuyentes de dichos impuestos pueden rebajar del monto determinado de dichos impuestos. El monto del crédito total anual asciende a 4,4 UF al año y procede respecto de cada hijo que cumpla con las condiciones que establece la ley.

Mediante las instrucciones impartidas en la Circular N° 6 de 2013, se ha determinado lo siguiente: a) el beneficio se establece de manera directa; b) si sólo uno de los padres es el contribuyente y cumple con los requisitos, sólo él podrá imputar el crédito por su monto total; c) si ambos padres son contribuyentes y cumplen los requisitos legales, podrán de común acuerdo, optar por designar a uno de ellos como beneficiario del monto total del crédito; d) si no existe acuerdo entre ellos, cada uno

podrá imputar el 50% del monto total del crédito, por tanto, el padre y la madre podrán imputar el crédito por una suma equivalente a 2,2 UF por cada hijo no mayor a 25 años de edad. Además, deben sumarse los montos anuales de las rentas totales del padre y la madre, suma que no podrá exceder de las 792 UF, para que los beneficiarios puedan acceder al crédito. Por no existir disposición legal específica que lo autorice, el SII no puede modificar administrativamente la forma en que se calcula el tope de 792 UF, de suerte que no se considera para el cálculo del tope todo o parte de las remuneraciones del padre, sino sólo la pensión alimenticia asignada.

#### **ORD. N° 603, DE 25/02/2015**

El SII ha determinado que mediante el Art. tercero transitorio, número XVI de la Ley N° 20.780, se pretende establecer el valor de adquisición de un bien para determinar el “mayor valor” a que se refiere la letra b), del N° 8, del Art. 17 de la LIR, y no para modificar el avalúo de los inmuebles en relación al Impuesto Territorial. Por lo tanto, ninguna incidencia tiene para los efectos del avalúo fiscal, la tasación de mercado comunicada por el contribuyente en el ejercicio de la opción contenida en el literal iii) del número XVI, Art. tercero transitorio, Ley N° 20.780. De esta manera, aun cuando el valor de tasación comunicado sea superior al avalúo fiscal del inmueble, la diferencia no puede ser considerada para aumentar el avalúo fiscal, y consecuentemente, las contribuciones de los bienes raíces de que se trate.

#### **ORD. N° 604, DE 25/02/2015**

Con motivo de la modificación del Art. 11 de la LIR, incorporada mediante la Ley N° 20.780, el SII ha determinado que una persona sin domicilio ni residencia en Chile, no se afecta con impuestos en el país, sobre la renta obtenida en la enajenación de bonos u otros instrumentos de deuda emitidos en el exterior por compañías con domicilio, residencia o establecidas en Chile, atendido que no se considera de fuente chilena. No obstante, una persona sin domicilio ni residencia en Chile se afectará con impuestos en nuestro país, sobre el mayor valor obtenido en la enajenación de bonos y demás títulos de deuda de oferta pública o privada emitidos en el país por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en él, puesto que la LIR lo considera de fuente chilena (salvo que dicho mayor valor esté exento o liberado de tributación).

Por otra parte, en el caso de créditos, bonos y demás títulos o instrumentos de deuda, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor, o de la casa matriz u oficina principal, cuando hayan sido contraídos o emitidos a través de un establecimiento permanente en el exterior. De esta manera, aun cuando los bonos o instrumentos de deuda hayan sido emitidos en el exterior por compañías con domicilio, residencia o establecidas en Chile, la fuente de los intereses se entiende situada en Chile, lugar donde está domiciliado el deudor, y en tal caso, estas rentas se consideraran de fuente chilena, razón por la cual, una persona no domiciliada o residente en Chile, tenedora de dichos instrumentos, se afectará con impuesto en Chile sobre los intereses respectivos.

#### **ORD. N° 618, DE 26/02/2015**

El SII analiza la procedencia de deducir los intereses como gastos necesarios para producir renta por un crédito que fue asignado por división a otra sociedad. El Art. 31, Inc. primero de la LIR, establece los requisitos generales de deducción de gastos, mientras que el N° 1 de la citada norma establece los requisitos particulares aplicables a los intereses. En virtud de lo anterior, el SII concluye que es factible la deducción, para efectos tributarios, de los intereses pagados o devengados por préstamos o créditos, cuando el respectivo crédito (capital) sea destinado al giro del negocio o empresa, o cuando con su producto se adquieran bienes que producen rentas afectas a IDPC, y siempre que, además, se cumplan los requisitos generales contemplados en el Inc. primero, del citado Art. 31. En el caso en comento, no existe un capital que la empresa deudora haya destinado directa o indirectamente, a su giro o a la adquisición de bienes que produzcan rentas afectas al IDPC, habida consideración que en la operación que se describe, los activos adquiridos con el capital del mismo se mantuvieron en la sociedad dividida con anterioridad a la novación. Por lo tanto, como la empresa que adquiere el carácter de deudora no obtiene un crédito o préstamo correlativo a su obligación, cuyos recursos pueda destinar a la adquisición de los bienes señalados, tales intereses no pueden ser deducidos como gasto necesario para producir renta de la empresa.

#### **ORD. N° 623, DE 26/02/2015**

En este Oficio se trata el tema de la aplicación de lo dispuesto en el Art. 104 de la LIR, respecto de instrumentos de deuda de oferta pública adquiridas por un banco en cumplimiento de un mandato otorgado por un

inversionista. En el Art. mencionado se establece que no constituye renta el mayor valor obtenido en la enajenación de instrumentos de deuda de oferta pública, en la medida que se dé cumplimiento a ciertos requisitos. En relación a los contribuyentes beneficiados, en primer término, los instrumentos mencionados deben haber sido adquiridos y enajenados en una bolsa local, y, en segundo término, por excepción, los bancos pueden adquirir o enajenar directamente en bolsa los instrumentos de deuda de oferta pública, sin la intervención de un corredor de bolsa o agente de valores, en tanto la ley los faculte para tal efecto. En virtud de las normas legales establecidas en el CC respecto al mandato, se debe distinguir si el mandatario contrata a nombre del mandante o a nombre propio. En el primer caso, los efectos se producen directamente en el patrimonio del mandante, gozando éste de los beneficios tributarios establecidos en el Art. 104 de la LIR, mientras que en el segundo caso, por aplicación de las reglas generales del contrato de mandato, quien se obliga es el propio banco. Sin embargo, se debe tener presente lo dispuesto en el Art. 179 de la Ley N° 18.045 y lo señalado por la SVS, toda vez que prescriben que los valores de terceros, mantenidos en custodia por los intermediarios de valores, aun cuando hayan sido adquiridos a nombre del mandatario, son de propiedad de las personas que aparezcan como titulares de dichos valores en el registro especial que establece el mencionado Art., situación que en nada altera la naturaleza de la transacción bursátil de la operación.

### **ORD. N° 624, DE 26/02/2015**

El SII se refiere al tratamiento tributario que afecta al pago efectuado por el empleador a sus trabajadores por parte de licencias médicas no cubiertas por instituciones previsionales. Al respecto, cabe mencionar que el Art. 17 N° 13 de la LIR establece que no constituyen renta para efectos tributarios los beneficios previsionales, entre otros. En el mismo sentido, se pronuncia el Oficio N° 2696, de 2007. Con todo, dicho dictamen aclara que el tratamiento tributario antes indicado sólo afecta a los subsidios que los organismos de previsión paguen a los trabajadores del sector privado por el uso de licencias médicas, no afectando dicho régimen a todas aquellas cantidades que el empleador pague con el objeto de otorgarlos cuando éstos no procedan. Por lo tanto, dichas cantidades se encuentran afectas al IUSC conjuntamente con la remuneración normal del trabajador.

**ORD. N° 625, DE 26/02/2015**

En este dictamen el SII se pronuncia sobre los alcances de la modificación efectuada por medio de la Ley N° 20.630, al régimen tributario aplicable a las rentas provenientes del transporte terrestre de pasajeros. En cuando al período en que comienzan a regir, las nuevas disposiciones legales, sólo se considerarán al término del ejercicio comercial 2013, para determinar si a partir del 1 de enero de 2014, los contribuyentes pueden o no seguir tributando conforme al régimen de renta presunta. Por su parte, mediante Circular N° 8, del 7 de febrero de 2014, el SII impartió las instrucciones en relación a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.630 al régimen mencionado, señalando, en relación a los pagos provisionales mensuales obligatorios de los contribuyentes que a cualquier título posean o exploten vehículos motorizados de transporte terrestre, que estos se deberán determinar en base a un porcentaje aplicado sobre el monto de sus ingresos brutos percibidos o devengados mensualmente, y en los casos que no sea determinable, se considerará que dicho porcentaje es un 1%, al igual que los contribuyentes que determinen y declaren en el sistema de renta efectiva.

**ORD. N° 627, DE 26/02/2015**

Respecto al tratamiento tributario de los ingresos y gastos relacionados con el servicio de transporte de carga y fletes marítimos prestados por la matriz en Alemania y gestionados por la agencia en Chile, el SII señala que en la medida que los ingresos efectivamente correspondan a un servicio prestado por un compañía de navegación, cuya sede se encuentra en Alemania, no corresponde gravar en Chile las utilidades obtenidas por tal empresa, en virtud de lo dispuesto en el Art. 3 del Tratado de Comercio suscrito entre Chile y Alemania. En cuanto a los servicios prestados por la agencia en Chile a diversas empresas nacionales, estos quedan sometidos a las reglas generales de tributación, no obstante, según los antecedentes señalados, es posible la existencia de una comisión mercantil efectuada por la agencia en Chile, debiendo reconocer la agencia un ingreso tributable en Chile conforme a las reglas generales, toda vez que el Art. 239 del C de Com. señala que la comisión mercantil es, por su naturaleza, asalariada. Por último, tratándose de gastos de utilización común, debe determinarse qué parte de dichos gastos puede atribuirse a cada tipo de ingreso, mediante el procedimiento establecido en la Circular N° 68 de 2010 u otro procedimiento propuesto por el contribuyente y aprobado por el SII, de acuerdo a la Resolución Exenta N° 66 de 2013.

**ORD. N° 641, DE 26/02/2015**

El SII se pronuncia acerca de los efectos de la quiebra en los beneficios tributarios contemplados en las Leyes N°s 18.392, “Navarino”, y 19.606, “Austral”. En primer término, se establece que los requisitos para el otorgamiento de los beneficios tributarios, en el caso de la Ley N° 19.606, consisten en mantener los bienes incorporados al proyecto de inversión autorizado y, tratándose de la Ley N° 18.392, desarrollar el giro o actividad empresarial considerada en la resolución aprobatoria del Intendente Regional. En el caso que como consecuencia de la quiebra, se termine el giro y el fallido no continúe con sus actividades comerciales, no podrá acogerse a los beneficios tributarios de las Leyes Navarino y Austral. Sin embargo, es posible que el síndico decida continuar con el giro provisional o la continuación efectiva y si ello implica la continuación de la actividad empresarial aprobada en conformidad a lo prescrito en la Ley N° 18.392, o la conservación del destino de los bienes comprendidos en el proyecto de inversión con derecho al crédito, conforme a la Ley N° 19.606, entonces podrá seguir gozando de los beneficios tributarios.

**ORD. N° 657, DE 27/02/2015**

El SII establece que las participaciones o asignaciones que le corresponden a los directores o consejeros de una S.A, por el cumplimiento de sus funciones quedarán afectas a IGC o a IA, en virtud de lo establecido en el Art. 48 de la LIR y la Circular N° 30, de 1991.

**ORD. N° 658, DE 27/02/2015**

Mediante el presente dictamen, el SII confirma el criterio sostenido en Oficio N° 709 de 2014, respecto a la procedencia de la deducción como gasto de los intereses pagados por un préstamo bancario destinado a financiar el pago de una disminución de capital por parte de una S.A, en tanto dicho crédito se vincule a la mantención y explotación de bienes que produzcan rentas gravadas. Además, el SII sostiene que el criterio transcrito se hace extensivo al caso de los intereses pagados por un crédito destinado a financiar el pago de dividendos de una S.A, en medida que: i) el pago de dichos dividendos resulte obligatorio para ella; ii) se dé estricto cumplimiento a los requisitos generales establecidos en el Art. 31 de la LIR; y iii) se acredite, en la instancia de fiscalización respectiva, los antecedentes que demuestren la obligación que pesa sobre la sociedad de realizar el pago de los referidos dividendos, así como la falta de recursos

líquidos suficientes, y la evaluación del resultado de la alternativa de liquidación de bienes de la empresa.

**ORD. N° 823, DE 24/04/2015**

El SII precisa que en el caso de un mandato comercial en el que la agencia en Chile actúa como mandataria de su matriz en el exterior, la agencia no tiene la obligación de reconocer en Chile un ingreso tributable por la prestación de servicios, en medida que el mandato no sea remunerado. No obstante, el SII tiene la facultad de aplicar lo dispuesto en el Art. 41 E de la LIR, sobre precios de transferencia, esto es, impugnar los precios, valores o rentabilidades fijadas, o bien establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas que contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile, lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero, no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

**ORD. N° 934, DE 02/04/2015**

El SII se pronuncia sobre la situación tributaria de una copropiedad inmobiliaria, respecto a los ingresos obtenidos por el arriendo espacios comunes para el funcionamiento de antenas de celular. Al respecto, el SII confirma que la naturaleza jurídica de la copropiedad inmobiliaria corresponde al de una comunidad, las cuales carecen de personalidad jurídica, siendo el contribuyente cada comunero en particular. No obstante lo anterior, el SII ha considerado a las comunidades como contribuyentes para los efectos de la LIR, en la medida que den cumplimiento a determinados requisitos. Por su parte, la Circular N° 143, de 1972, ha establecido como condición indispensable, la prueba fehaciente del dominio común del negocio o empresa que genera las rentas a distribuirse entre los comuneros. En virtud de lo anterior, una comunidad de edificio que arrienda espacios comunes puede actuar como contribuyente de IDPC, estando afecta a las siguientes obligaciones tributarias, i) pago de IDPC; ii) efectuar pagos provisionales mensuales; iii) cumplimiento de todas las exigencias de carácter administrativo; y iv) llevar contabilidad completa, entre otras.

**ORD. N° 1141, DE 27/04/2015**

El SII determina el uso del crédito fiscal y la aceptación como gasto necesario para producir renta, de los desembolsos originados en el arriendo de camionetas destinadas al desarrollo de su giro. Respecto al uso del crédito

fiscal originado en el recargo del IVA por concepto del arrendamiento de los vehículos, este procederá en tanto el goce de dichos bienes diga relación con el giro del negocio o actividad del contribuyente. Además, se deben cumplir ciertos requisitos, a saber, i) el IVA debe ser indicado separadamente en la factura emitida para documentar la transacción o en el comprobante de ingresos en el caso de importaciones, documentos que, a su vez, deben haber sido registrados en los libros especiales que señala el Reg. de la Ley del IVA; ii) el adquirente del bien o servicio debe ser un contribuyente de IVA; y iii) no debe tratarse de transacciones respecto de las cuales expresamente no se permite el uso del IVA pagado como crédito fiscal. En cuanto a la deducción de la renta bruta de los desembolsos originados en el arriendo de camionetas, esta será procedente en la medida que se cumplan los requisitos generales establecidos en el Art. 31 de la LIR e instrucciones sobre la materia impartidas por el SII, siendo esencial que la utilización de dichos vehículos resulte necesario para el desarrollo del giro.

## **OFICIOS IVA**

### **ORD. N° 116, DE 14/01/2015**

Por medio de este Oficio el SII se encarga de rectificar lo señalado en el Oficio N° 100 de 2015, respecto del Inc. 5° del Art. 3 de la Ley N° 20.780, en relación con el Art. 43 bis de la Ley del IVA, por cuanto surgen a la vista del SII nuevos antecedentes que permiten reconsiderar lo anteriormente señalado, como lo es el nuevo criterio del Servicio Nacional de Aduanas en el caso específico de los vehículos importados con franquicias desde la Zona Franca de Punta Arenas hacia la denominada Zona Franca de Extensión de la Región de Aysén y Provincia de Palena, en relación con lo dispuesto en el Art. 43 bis de la Ley del IVA. Esto, en vista de que la nueva consideración del Servicio Nacional de Aduanas genera dudas respecto de la aplicación del nuevo impuesto a los vehículos motorizados establecido en el Art. 3 de la Ley N° 20.780, puesto que la nueva consideración amplía la calificación de “bienes de capital” a la Zona Franca de Extensión, en el sentido que sí pueden gozar de la exención de impuesto adicional a las ventas e importaciones de vehículos efectuadas desde la Zona Franca de Punta Arenas hacia la Zona Franca de Extensión de la Región de Aysén y Provincia de Palena. Por tanto, señala el SII que queda sin efecto lo indicado en la parte pertinente en el Oficio antes individualizado, donde se concluía que no estaban amparadas por la exención de

impuesto adicional las ventas e importaciones de vehículos efectuadas hacia la Zona Franca de Extensión de la XI Región de Aysén y Provincia de Palena, porque sólo tendrían la calidad de Zona Franca de Extensión de la Zona Franca de Punta Arenas respecto de determinados “bienes de capital” (Ley N° 19.946).

**ORD. N° 191, DE 22/01/2015**

En el presente Oficio una entidad bancaria solicita al SII aclarar si los servicios de asesoría financiera que presta un banco en conformidad con el giro autorizado por la Ley General de Bancos, deben clasificarse en el N° 3 o en el N° 5, del Art. 20 de la LIR y, dependiendo de ello, si estos se encuentran o no gravados con IVA. Resuelve el SII que sin perjuicio de que las asesorías por regla general se clasifiquen en el Art. 20 N° 5 de la LIR, y por tanto no afectas a IVA, cuando son prestadas por un banco en virtud del Art. 69 N° 17 de la Ley General de Bancos, pasan a formar parte de su actividad bancaria, la cual está clasificada en el Art. 20 N° 3 de la LIR, y por tanto, gravada con IVA de acuerdo al Art. 8 de la Ley del IVA, en concordancia con el Art. 2 N° 2 del mismo cuerpo legal.

**ORD. N° 330, DE 06/02/2015**

Este Oficio se encarga de determinar si las empresas de transporte marítimo y aéreo, tanto de carga como de pasajeros, pueden acceder y bajo qué condiciones, al crédito fiscal por concepto de impuesto específico a los combustibles. Así, señala el SII que pueden recuperar el impuesto específico a los combustibles las empresas de transporte de carga tanto por vía marítima o aérea, en la medida que utilicen como combustible para sus embarcaciones el petróleo diésel, a través de su imputación como crédito en contra del IVA, según el mecanismo que regulan las Leyes N°s 18.502 y 20.765. Por el contrario, las empresas de transporte de pasajeros (tanto marítimo como aéreo) por encontrarse exentas de IVA, en virtud de lo dispuesto en el Art. 13 N° 3 de la Ley del IVA, no pueden recuperar el impuesto específico que grava el petróleo diésel. Igualmente tampoco pueden recuperar el impuesto específico las empresas de transporte aéreo o marítimo que utilicen combustibles distintos al “petróleo diésel”. Señala eso si el SII, que es aplicable la exención de IA por los pagos que efectúen las empresas de transporte marítimo y aéreo a personas no domiciliadas o residentes en Chile en virtud de servicios o bienes que digan relación con su giro o rubro principal.

**ORD. N° 331, DE 06/02/2015**

En el presente Oficio se le ha solicitado al SII un pronunciamiento respecto de la aplicación del Inc. 2° , del Art. 73 de la Ley del IVA, en términos de si éste es aplicable solamente a aquellos contratos de construcción beneficiados con el crédito especial establecido en el Art. 21 del D.L. N° 910 o lo es a toda clase de contratos generales de construcción. Frente a dicha consulta, el SII se ha pronunciado señalando que ni el legislador ni las instrucciones impartidas por el mismo SII, en la Circular N° 26 de 1987, restringen la aplicación de dicho Inc. a la venta de bienes corporales inmuebles o a contratos generales de construcción, celebrados exclusivamente por empresas constructoras y respecto de las cuales se ha aplicado la franquicia del Art. 21 del D.L. N° 910, de 1975. Por el contrario, la norma es amplia y aplica a todas aquellas ventas o promesas de venta de bienes corporales inmuebles que obviamente se encuentren gravadas con IVA. Igualmente señala que resulta aplicable dicha disposición a los contratos generales de construcción, que se encuentran siempre gravados con IVA, en virtud del Art. 8, letra e), de la Ley del IVA, por lo que en estos casos la exigencia del Inc.1° del Art. 73, se entiende cumplida siempre con la exhibición de la o las facturas correspondientes.

**ORD. N° 525, DE 18/02/2015**

El SII se pronuncia sobre el método de cálculo, específicamente de la determinación de la UF, para la obtención del promedio de ingresos de aquellos contribuyentes que quieran acogerse a la postergación del IVA. Los contribuyentes que no habiéndose acogido al Art. 14 ter de la Ley N° 20.780 y que tengan un régimen general de contabilidad completa o simplificada, cuyo promedio anual de los ingresos de su giro no supere las 100.000 UF en los últimos tres años calendario, puede optar al beneficio de postergación. Para calcular entonces el referido promedio anual, deben sumarse los ingresos anuales del giro, expresados en UF, de los tres ejercicios comerciales anteriores consecutivos, dividiendo el total que resulte por la cantidad de años comprendidos en el cálculo, es decir tres. Señala el SII que la conversión a UF de los ingresos del giro se deberá efectuar mensualmente, dividiendo los ingresos del giro de cada mes (sin impuestos), por el valor que tenga la UF en el último día del mes respectivo.

**ORD. N° 596, DE 25/02/2015**

Mediante este Oficio el SII ratifica el criterio que viene señalando respecto a la forma de determinar la proporción de crédito fiscal a que tienen derecho los contribuyentes como devolución por su actividad de exportación (“Devolución de IVA Exportador”). Así, mediante los Oficios N°s 2654 de 1995 y 611 de 2011, se señala que el criterio para determinar el derecho a crédito fiscal que tienen los exportadores en virtud del Art. 36 de la Ley del IVA, debe incluir las ventas de mercaderías situadas en el extranjero o situadas en Chile y no nacionalizadas, para efectos de calcular la proporcionalidad contenida en el Art. 1 del D.S. de Economía N° 348 de 1975, puesto que este señala que para determinar el monto a recuperar se debe aplicar al total del crédito fiscal del período correspondiente, el porcentaje que represente el valor de las exportaciones con derecho a recuperación del impuesto en relación a las ventas totales de bienes y servicios del mismo período tributario.

**ORD. N° 609, DE 26/02/2015**

En este Oficio el SII se encarga de aclarar la procedencia de la exención de IVA contenida en el Art. 12, letra e), N° 17 de la Ley del IVA, respecto de ingresos obtenidos por la prestación de servicios de alojamiento, específicamente aquellos en moneda extranjera obtenidos al arrendar cabañas amobladas a turistas extranjeros. En primer término, corresponde señalar que ya no resulta procedente para efectos de aplicar la exención en análisis, la calificación por tipo de establecimiento que efectuaba el DS N° 227 de 1987, puesto que desde la entrada en vigencia del Decreto N° 222 de 2011, la normativa exige que se atienda al tipo de servicio prestado y no al tipo de establecimiento, el cual debe ser aquellos propios de un hotel, como lo es el servicio de alojamiento turístico. Esta calificación, señala el SII, se desprende del mismo Decreto N° 222, el cual exige la prestación de algunos servicios adicionales que brinden al turista extranjero cierta comodidad en su estadía, como sería a modo de ejemplo, el servicio de mucamas, conserjería, etc., sin perjuicio de otros servicios anexos, como alimentación, lavandería, etc. Por tanto, de no prestarse los servicios propios de un alojamiento turístico, se trataría meramente de un arrendamiento de inmueble amoblado, el que se encontraría expresamente gravado, en virtud del artículo 8, letra g) de la Ley del IVA. Por el contrario, si el pago corresponde a la prestación del servicio de alojamiento, resulta indiferente el tipo de inmueble, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el Art. 12, letra e), N° 17 de la Ley del IVA.

**ORD. N° 827, DE 24/03/2015**

El SII, frente a un requerimiento del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, aclara que la facultad de calificar la concurrencia de los requisitos necesarios para declarar exento de IVA a las importaciones de especies efectuadas por los inversionistas y las empresas receptoras, por el monto de la inversión efectivamente recibida en calidad de aporte, y siempre que consistan en bienes de capital que formen parte de un proyecto de inversión extranjera formalmente convenido con el Estado de acuerdo a las disposiciones del DL N° 600, de 1974, o en bienes de capital que no se produzcan en Chile en calidad y cantidad suficiente, que formen parte de un proyecto similar de inversión nacional, que sea considerado de interés para el país, y el correspondiente otorgamiento de la franquicia del Art. 12, letra b), N° 10 de la Ley del IVA, por disposición expresa de la norma citada, recae únicamente en el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, cuya decisión, de ser afirmativa, debe ser refrendada por el Ministerio de Hacienda. Por tanto, el SII carece de competencia para pronunciarse sobre el cumplimiento de los requisitos legales para acceder al beneficio tributario solicitado, por tratarse de un asunto que por disposición expresa de la Ley del IVA, escapa de sus atribuciones.

**ORD. N° 1059, DE 16/04/2015**

En el presente Oficio se le ha solicitado al SII emitir un pronunciamiento sobre algunos aspectos del impuesto adicional aplicable a los vehículos motorizados según lo establecido en el Art. 3 de la Ley N° 20.780. En primer lugar, parte señalando que los vehículos importados al amparo de alguna franquicia del Capítulo Cero del Arancel Aduanero, se encontrarán exentos del impuesto adicional a los vehículos motorizados, en la medida que se encuentren mencionados en alguna de las exenciones señaladas en el Art. 43 bis de la Ley del IVA. En segundo lugar, respecto de la importación de vehículos destinados a personas con discapacidad, señala que, si bien el impuesto adicional a los vehículos motorizados establecido en el Art. 3 de la Ley N° 20.780 no constituye propiamente un impuesto que grava la importación o internación de vehículos, quedan liberados del referido impuesto adicional los automóviles acondicionados para personas con discapacidad por considerarse un impuesto “interno” distinto del IVA. En tercer lugar, tratándose de vehículos distintos a los automóviles, éstos además pueden acogerse a algunas de las exenciones dispuestas en el mismo Art. 3 de la Ley N° 20.780; en particular, aquellos

clasificados para fines aduaneros como vehículos especiales bajo la partida 87.03 del Arancel Aduanero dependiendo de su diseño y equipamiento. Finalmente, respecto a la importación directa de vehículos, señala que por una parte se debe considerar, para efectos de calcular el impuesto, aquel valor informado en la declaración de ingreso o, en caso de que no se señale expresamente o no se cuente con la información, debe considerarse el valor final aduanero que se determinó para efectos de calcular y pagar los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes causados por la importación, trámite ineludible para consumir legalmente la importación. Igualmente, respecto del tipo de cambio o paridad a utilizar, señala que será aquella determinada a la fecha en que se pagaron los gravámenes aduaneros.

**ORD. N° 1146, DE 27/04/2015**

Mediante este Oficio, el SII se encarga de ratificar una serie de consideraciones que se deben tener en cuenta a la hora de acreditar el faltante de bienes del inventario que prevé la Circular N° 3 del año 1992, de acuerdo a las justificantes del Art. 10 del D.S. N° 55 de Hacienda, de 1977. Así, en primer lugar señala que estas son de aplicación indistinta unas de otras y la utilización de alguna de ellas va a depender de la causa que haya generado el faltante de bienes del inventario, ya sea por retiros personales, ventas y traslados, o por la acción de terceros; o bien, por la pérdida de esos bienes por casos fortuitos o fuerza mayor, o por la acción de fenómenos naturales, biológicos, químicos o físicos, no siendo requisito que se cumplan de manera copulativa, sino que dependerá de la causa que haya generado el faltante de bienes del inventario. En segundo lugar, en vista de la consulta del contribuyente, señala al respecto que, además de llevar una “anotación cronológica en el sistema de Inventario Permanente” como lo señala el Art. 8, letra a), de la Ley del IVA, es preciso que cuente con el carácter de fidedigna, esto es, que cuente con el respaldo documental pertinente que la Ley obliga acreditar.

**ORD. N° 1147, DE 27/04/2015**

En atención a la consulta de una sociedad inmobiliaria, el SII aclara las modificaciones introducidas a la Ley del IVA por la Ley N° 20.780 respecto de las condiciones para determinar con certeza el período de tiempo en que las ventas de unidades estarán exentas del nuevo IVA que afecta a las ventas inmobiliarias. Para esto, hace referencia al Art. séptimo

transitorio de la Ley N° 20.780, el cual indica que para que una venta de un bien corporal inmueble esté exento de IVA, por una parte dicha operación deberá contar el permiso de edificación a que alude la Ley General de Urbanismo y Construcciones, además de realizarse dentro del plazo de un año contado desde la fecha que se indica en el N° 1 del Art. quinto transitorio de la Ley N° 20.780, el cual, según el mismo Art. quinto, entrará en vigencia a contar del 1 de enero de 2016. Por tanto, de acuerdo a lo expresado, el plazo se cuenta desde el 1 de enero del año 2016, y, de acuerdo a las normas de cómputo de plazo establecidas en el CC, vence el día 1 de enero de 2017. De igual manera, el SII se hace cargo de una segunda interrogante, respecto de los contratos de promesas de compraventa para que, una vez materializada la venta, sean considerados ventas exentas de IVA. Para esta segunda cuestión, el SII cita lo dispuesto en el mismo Art. séptimo transitorio, señalando que para que las ventas de bienes corporales inmuebles queden exentas de IVA no es requisito previo la suscripción de un contrato de promesa, hecho que sí es exigido en caso de aplicar lo dispuesto en el Art. sexto transitorio de la misma ley, el cual exige que la promesa celebrada conste en escritura pública o en instrumento privado protocolizado, debiendo además constar en dicho contrato, a lo menos, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Art. 1554 del CC. Hace presente el SII que la para que opere la exención contenida en el Art. séptimo transitorio de la Ley N° 20.780, es necesario que la venta se efectúe dentro del plazo de un año contado desde el 1 de enero de 2016, por lo que si dentro de este plazo sólo se efectúa un contrato de promesa, la venta posterior no se encontrará exenta de impuesto. La única posibilidad de que una venta no se grave con IVA, cuando tenga como antecedente un contrato de promesa, es que éste haya sido celebrado con anterioridad al 1 de enero de 2016, por aplicación de lo dispuesto en el Art. sexto transitorio, y en dicho caso, no existe plazo para la celebración del contrato de venta posterior.

#### **ORD. N° 1148, DE 27/04/2015**

En el presente Oficio el SII se pronuncia sobre la procedencia de la exención tributaria, conforme al Art. 12, letra b), N° 10 de la Ley del IVA, respecto del inversionista nacional que realiza un proyecto de inversión a través de un contrato a suma alzada, lo que implicaría que quién importa los bienes de capital sería el constructor de dicho proyecto y no el inversionista propiamente tal. Sobre el particular, cabe señalar que si bien

el Art. 12, letra b), N° 10, de la Ley del IVA exige el cumplimiento de: a) que la importación se trate de bienes de capital que no se produzcan en Chile en calidad o cantidad suficiente, y b) que los referidos bienes de capital formen parte de un proyecto similar de inversión nacional, que sea considerado de interés para el país; el mismo Art. establece la exención exclusivamente al inversionista nacional. En atención a lo anterior es que el SII concluye que no procede la exención, puesto que la importación en cuestión es llevada a cabo por una persona distinta de aquellas beneficiadas por la exención en conformidad a la norma vigente.

## CIRCULARES

### CIRCULAR N° 69, DEL 30 DE DICIEMBRE DE 2014

#### **Antecedentes generales**

La presente Circular contiene instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria, al régimen tributario de las micro, pequeñas y medianas empresas contenido en la LIR, las que rigen a contar del 1° de enero de 2015.

#### **CAPÍTULO 1: Régimen tributario para la micro, pequeña y mediana empresa que reemplaza el antiguo Art. 14 ter.**

Tal como mencionamos anteriormente, la Reforma Tributaria sustituyó, a contar del 1° de enero de 2015, el texto que se encontraba vigente en el Art. 14 ter de la LIR, el cual regulaba un régimen especial para Mipymes, estableciendo normas de carácter permanente que regulan un nuevo régimen y nuevos beneficios que entrarán en vigencia permanente el 1° de enero de 2017. Sin perjuicio de lo anterior, se regula este nuevo régimen para su aplicación durante el 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016, con el objeto que aquellos contribuyentes que quieran acogerse a sus regulaciones y beneficios puedan hacerlo, cumpliendo los requisitos correspondientes. Este nuevo régimen se encuentra establecido en la letra A) del Art. 14 ter denominado “Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez”, pero que encuentra su regulación para los años 2015 y 2016 en el Art. segundo transitorio de la Ley N° 20.780. A su vez, la letra B) del Art. 14 ter establece una exención de IA, para aquellos contribuyentes acogidos a la letra A) o C) del Art. 14 ter.

**1. Art. 14 ter, letra A: Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez.**

**i. Contribuyentes que pueden acoger a las disposiciones del Art. 14 ter letra A.**

**Contribuyentes acogidos al Art. 14 ter de la LIR al 31 de diciembre de 2014:** Se entienden acogidos de pleno derecho al nuevo régimen de la letra A), a partir del 1 de enero de 2015, sin que se les exija el cumplimiento de requisitos especiales, pero debiendo dar cumplimiento a los requisitos allí señalados para mantenerse en el régimen.

**Contribuyentes de primera categoría sujetos a renta presunta:**

1. Contribuyentes que tributen conforme al régimen de renta presunta según los Arts. 20 N° 1, 34 o 34 bis de la LIR, en concordancia con el N° 2 de la letra b) del Art. 14 de la LIR, que a partir del 1 de enero de 2015 cumplan con los requisitos establecidos en el nuevo régimen de la letra A, pueden incorporarse a este régimen, pero deben dar cumplimiento a los requisitos allí establecidos para mantenerse en el mismo. Para ejercer esta opción se debe dar aviso al SII en el período comprendido entre el 1 de enero al 30 de abril, del año calendario en que el contribuyente se incorpora al referido régimen a través del Formulario N° 3264.
2. Contribuyentes que tributen según régimen de renta presunta establecido en el Art. 34 de la LIR, según texto vigente a contar del 1 de enero de 2016, pueden incorporarse a este nuevo régimen simplificado desde esa fecha siempre que cumplan con los requisitos de tal Art., según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, debiendo dar cumplimiento a los requisitos establecidos en el texto permanente a partir del 1 de enero de 2017. Estos contribuyentes deberán dar aviso al SII dentro del mes de octubre del año anterior a aquel en que deseen incorporarse al régimen simplificado, mediante formulario N° 3264.
3. Aquellos contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, según normas vigentes a partir del 1 de enero de 2016, en caso de tener que abandonar dicho régimen por incumplimiento de requisitos, podrán incorporarse a este nuevo régimen simplificado, en la medida que den cumplimiento a los requisitos que establece el nuevo Art. 14 ter, a partir del 1 de enero de 2017. En este caso, deberán dar aviso al SII en el período comprendido

entre el 1 de enero y el 30 de abril, del año siguiente a aquel en que hayan dejado de cumplir los requisitos.

**Contribuyentes de primera categoría que tributen conforme a las disposiciones del Art. 14 de la LIR:** Los contribuyentes que tributen conforme a normas de Primera Categoría, sujetos a las disposiciones del Art. 14 de la LIR y que cumplan con los requisitos que establece la letra A) del Art. 14 ter, según texto vigente al 1 de enero de 2015, pueden incorporarse al régimen de la letra A del Art. 14 ter, sin perjuicio que deben dar cumplimiento a los requisitos para mantenerse en el mismo. En este grupo de contribuyentes se incluye a aquellos que determinen su renta efectiva según contabilidad completa según letra A) del Art. 14 de la LIR, aquellos que determinen renta efectiva o presunta según la letra B) del mismo Art. y también aquellos acogidos al Art. 14 quáter. Los contribuyentes acogidos al régimen del Art. 14 bis no pueden optar por incorporarse a este nuevo régimen, a menos que pongan término a su giro, aplicando lo dispuesto en el Art. 38 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, e iniciando actividades sujetas al nuevo régimen, siempre que cumplan con los requisitos pertinentes. No obstante, a contar del 1 de enero de 2017, los contribuyentes acogidos al 14 bis de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, podrán acogerse a las disposiciones del Art. 14 ter de la LIR, según texto vigente a esa fecha. En este último caso, se deberá dar aviso al SII durante el período comprendido entre el 1 de enero al 30 de abril, del año calendario en que se incorporan a dicho régimen.

**Contribuyentes que inician actividades:** Para poder ingresar a este régimen, los contribuyentes que inicien actividades deberán tener un capital efectivo que no supere las 60.000 UF. Por capital efectivo se entenderá, el total del activo excluyendo los valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden. Dentro de los activos que forman parte del capital efectivo está por ejemplo, dinero en efectivo, maquinarias, bienes físicos del activo inmovilizado, entre otros. La valoración los bienes del activo físico inmovilizado se hará según su valor de adquisición debidamente reajustado según el IPC en el período comprendido entre el último día del mes que anteceda al de su adquisición y el último día del mes que antecede a aquél en que se determine el capital efectivo, menos las depreciaciones anuales autorizadas por la Dirección. Por otro lado, los bienes

físicos del activo realizable se valorizan según su valor de costo de reposición en la plaza respectiva, a la fecha en que se determine el dicho capital, aplicándose las normas del Art. 41 N° 3 de la LIR. En este caso, el aviso para someterse a este régimen se deberá dar al SII dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, mediante, Formulario N° 4415.

**ii. Requisitos que deben cumplir los contribuyentes para acogerse y permanecer en el régimen de tributación establecido en la letra A del Art. 14 ter.**

**Deben ser contribuyentes del IDPC:** Todos los contribuyentes, sean personas naturales o jurídicas, cuyos ingresos provengan de la realización de una actividad clasificada en la Primera Categoría, con exclusión de i) contribuyentes del Inc. 1° , Art. 38 de la LIR, los que deben determinar resultados sobre la base de un balance general según contabilidad completa; ii) contribuyentes del Art. 14 bis, a menos que realicen término de giro descrito anteriormente, y iii) contribuyentes que obtengan rentas por actividades clasificadas en la segunda categoría, salvo cuando opten por declarar sus rentas según primera categoría.

**Deben tener un promedio anual de ingresos no superior a 50.000 UF en los últimos 3 ejercicios, siempre que en un año no superen las 60.000 UF:** Contribuyentes que ya iniciaron sus actividades: deberán tener al 31 de diciembre del año comercial anterior al que ingresan al nuevo régimen, un promedio máximo anual de ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro o actividad, en los últimos 3 años comerciales anteriores y consecutivos al ingreso al régimen de 50.000 UF. Si en uno o más ejercicios no ha tenido ingresos, igualmente se considerarán tales en el promedio. Si el contribuyente tiene una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calcula computando los ejercicios de existencia efectiva. En los años comerciales considerados para el cálculo del promedio, los ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro o actividad, no pueden exceder 60.000 UF. Así, en caso que el contribuyente tenga una existencia de solo 1 año, debe cumplir solo con este requisito. Para calcular los límites de ingreso señalados, deberá considerarse lo siguiente:

- Los ingresos del giro comprenden las sumas provenientes de ventas, exportaciones, servicios u otras operaciones que conforman el giro del contribuyente, gravadas o no con IVA, excluyendo el

IVA recargado en las operaciones afectas a dicho tributo, como los demás impuestos especiales, adicionales o específicos que se recarguen en el precio del producto o servicio que correspondan. Sólo se consideran por ende, los ingresos que provienen de la actividad habitual del contribuyente.

- Se consideran todos ingresos percibidos y devengados por el contribuyente en el ejercicio comercial respectivo, sin perjuicio que para el cálculo de la base imponible del Art. 14 letra A), deben considerarse solo aquellos que la ley señala.
- No importa si en algún ejercicio comercial no se efectuaron ventas o servicios o no se obtuvieron otros ingresos del giro.
- El monto neto de las ventas, servicios u otros ingresos del giro se deben convertir a su valor en UF, dividiendo dicho monto mensual por el valor de la citada unidad en el último día del mes respectivo.
  - a. Para el cálculo del límite, el contribuyente debe sumar a sus ingresos los obtenidos por sus entidades relacionadas en el ejercicio respectivo. Se consideran relacionados: i) los que formen parte del mismo grupo empresarial, según lo dispuesto por el Art. 96 de la Ley de mercado de Valores; ii) los controladores de otras sociedades, según lo dispuesto en el Art. 97 de la Ley de Mercado de Valores, y iii) empresas relacionadas, según lo dispuesto en el Art 100 de Ley de Mercado de Valores.

En este caso deben sumarse los ingresos convertidos a UF del contribuyente acogido al Art. 14 letra A) y de sus entidades relacionadas de los tres ejercicios comerciales anteriores, dividiendo el total que resulte por el número de años de actividad de la empresa, el que debe ser máximo igual a tres.

**iii. Casos en que los contribuyentes no se pueden acoger al nuevo régimen de letra A) del Art. 14 ter, aun cuando cumplan los requisitos generales.**

- a. Cuando el conjunto de los ingresos provenientes de las actividades señaladas a continuación excedan una cantidad equivalente al 35% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el año comercial respectivo: i) Explotación de bienes raíces no agrícolas conforme al Art. 20 N° 1 de la LIR; ii) ingresos o rentas provenientes de actividades descritas en el Art. 20 N° 2 de la LIR (capitales mobiliarios); iii) participación en contratos de

- asociación o cuentas en participación; y iv) posesión o tenencia, a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión. Los ingresos por este concepto, por sí solos, no podrán exceder del 20% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el año comercial respectivo.
- b. Cuando se trate de sociedades cuyo capital pagado pertenezca en más de un 30% a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o que sean empresas filiales de sociedades con cotización bursátil.
  - c. Para determinar el 35% o 20% de los ingresos brutos totales de un año comercial, sólo se deben considerar los ingresos que consisten en frutos u otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los activos, valores y participaciones señaladas. Por ejemplo, en el caso de las acciones de sociedades, sólo se considerarán los dividendos que las sociedades distribuyan, más no los ingresos obtenidos por la enajenación de acciones. El límite se debe establecer en relación al total de los ingresos brutos a que se refiere el Art. 29 de la LIR, percibidos o devengados y sean o no del giro.
- iv. Determinación del resultado tributario anual o base imponible afectos a IDPC e IGC o IA de los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A), Art. 14 ter de la LIR.**

La base imponible afecta a impuestos se determina considerando la diferencia positiva o negativa, que resulte entre los ingresos percibidos del ejercicio (y devengados en caso que la LIR lo señale) y los egresos efectivamente pagados del ejercicio, según su valor nominal sin aplicar reajuste o actualización. Los ingresos devengados y gastos adeudados al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen no deberán ser reconocidos como ingresos o egresos al momento de su percepción o pago, puesto que ya debieron formar parte de la renta líquida imponible del año inmediatamente anterior, sin perjuicio que igualmente deberá efectuarse su registro en el libro de ingresos y egresos, y en el libro de caja. Así, para la determinación del resultado tributario anual, se consideran como ingresos y egresos del ejercicio las siguientes partidas (según lo señalado en los N°s 2 y 3 de la letra A) del Art. 14ter):

**Ingresos:** Como regla general, sólo deben considerarse los ingresos percibidos por el contribuyente, esto es, aquellos que han ingresado

materialmente al patrimonio de una persona, incluyendo aquellos en que la obligación se cumple por algún modo distinto al pago, sin atender a su origen o fuente, o si se trata de sumas no gravadas o exentas por la LIR.<sup>108</sup> No obstante, también se deberán considerar los ingresos devengados, esto es, aquellos sobre los cuales se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad, en los siguientes casos: **i)** los ingresos percibidos o devengados que provienen de operaciones con entidades relacionadas. Se consideran entidades relacionadas las que se nombran en los Arts. 96 a 100 de la Ley de Mercado de Valores, salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c) del Art. 100; **ii)** los ingresos devengados por el contribuyente, cuando al término del año comercial haya transcurrido un plazo superior a 12 meses contados desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento que corresponda y que aún no hayan sido percibidos; y **iii)** Los ingresos devengados por el contribuyente, cuando tratándose de operaciones pagaderas a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses desde la fecha en que tal pago o cuota sea exigible y aún no hayan sido percibidos.

En el caso de operaciones gravadas con IVA, en las que se perciba sólo una parte del valor total de la operación, el pago se debe imputar en primer lugar a la parte correspondiente a los ingresos del régimen y finalmente al impuesto. Con todo, no se deberán considerar como ingresos, los provenientes de la enajenación de activos fijos físicos que no se puedan depreciar de acuerdo a los números 5 y 5 bis del Art. 31 de la LIR.

**Egresos:** Corresponden a las cantidades efectivamente pagadas por la empresa para cubrir gastos y costos en que incurre para el desarrollo de su giro y actividad y para la obtención de otras rentas, así como también los desembolsos por el pago de servicios y compras de bienes del activo realizable y activo fijo depreciable. También se consideran egresos las pérdidas de ejercicios anteriores y los créditos incobrables. Los pagos por préstamos u otros títulos de crédito,

<sup>108</sup> Deben considerarse incluso los ingresos provenientes de dividendos o participaciones sociales, sin embargo, en estos casos, no procede reconocer el crédito por IDPC asociado a dichas rentas, atendido lo dispuesto en la letra c) del número 3 de la letra A) del Art. 14 ter.

sólo se considerarán egreso en aquella parte que corresponde a los intereses efectivamente pagados y no la parte del capital que se amortiza mediante su pago. En el caso de bienes o servicios que han sido pagaderos a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo sólo podrá deducirse la parte del precio o valor efectivamente pagado.

Además podrá deducirse como egreso por concepto de gastos menores no documentados, el 0,5% de los ingresos percibidos por el contribuyente en el ejercicio, con un máximo de 15 UTM y un mínimo de 1 UTM.

Es importante resaltar que para la deducción de los egresos, como regla general, sólo deben considerarse aquellos efectivamente pagados por el contribuyente, sin atender al origen o fuente de los ingresos que ayudan a generar, o si éstos corresponden a sumas no gravadas o exentas por la LIR, puesto que según lo señalado, estos contribuyentes deben considerar todos los ingresos sin atender a estas consideraciones. Asimismo, todos los egresos, salvo el indicado precedentemente, deben cumplir con los requisitos establecidos para los gastos en el Art. 31 de la LIR y los requisitos particulares que establece la misma para cada tipo de gasto en particular. En caso de que no proceda la deducción de un egreso efectivamente pagado, por no cumplir con uno o más requisitos, éste se deberá agregar a la determinación de la base imponible del IDPC e IGC o IA, según corresponda, cuando hubiere disminuido la renta declarada, y sin reajuste alguno. Sin perjuicio de lo anterior, a estas partidas no les resultará aplicable la tributación para gastos rechazados señalada en el Art. 21 de la LIR en ningún caso.

**Otras partidas que deben considerarse egresos para aquellos contribuyentes que ingresan al régimen:** Las siguientes partidas como un egreso al primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen: **i)** Las pérdidas tributarias acumuladas y determinadas al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen simplificado y que se encuentren registradas en el FUT. Por ende, las pérdidas no absorbidas se considerarán a su valor nominal como un egreso del día 1 de enero del ejercicio en que los contribuyentes se acogen al régimen simplificado; **ii)** Los bienes físicos que conforman el activo fijo del a empresa, a su valor neto tributario (descontadas las depreciaciones correspondientes) determinado al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen simplificado, y iv) Las

existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario determinado al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen simplificado.

**v. Tributación que afecta a los contribuyentes sujetos al régimen simplificado, sobre el resultado tributario determinado al término del año comercial.**

**1. Base imponible afecta a impuestos**

**a. IDPC que afecta a la sociedad respectiva:** Según lo señalado, la base imponible corresponde a la diferencia positiva entre la suma de ingresos percibidos (y devengados señalados por ley), menos la suma de los egresos efectivamente pagados. En caso que el resultado sea positivo, la diferencia quedará afecta al IDPC con la tasa que esté vigente en el año comercial respectivo. En caso de que el resultado anual corresponda a una pérdida tributaria, ésta no se afectará con IDPC y podrá ser deducida como un egreso del ejercicio siguiente a su valor nominal, es decir sin aplicar reajuste o actualización alguna.

**b. IGC o IA, que afecta a los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva:** La base imponible corresponde a la base imponible del IDPC que corresponda a cada dueño, socio o accionista, en la proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado, el capital de la sociedad o empresa. En el caso de los comuneros, la determinación de la base imponible que les corresponda, se efectuará en proporción a sus respectivas cuotas en el bien que se trate. Por ende, los dueños, comuneros socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen simplificado, se afectarán con IGC o IA en el mismo ejercicio en que la empresa se afecta con IDPC y sobre la misma base sobre la cual se aplica dicho tributo, sin perjuicio de la imputación como crédito por el IDPC pagado. En el caso de las empresas individuales y las E.I.R.L., así como en el caso de las Sociedades por Acciones, cuando existe un único accionista, la proporción de la renta corresponde en un 100% al dueño de la empresa individual, titular de la E.I.R.L. o accionista de la SpA, según corresponda.

**c. Situación de comuneros, socios o accionistas contribuyentes del IDPC:** Si el socio, comunero o accionista de la empresa o sociedad, es a su vez otra empresa afecta al IDPC, se debe efectuar la siguiente distinción:

- ***Comuneros, socios o accionistas también sujetos al régimen simplificado del Art 14 ter letra A)***: debido a que son contribuyentes que tributan sobre ingresos percibidos y en casos particulares sobre devengados, deberán computar sólo los retiros, dividendos, participaciones y demás ingresos que perciban efectivamente de la empresa o sociedad sujeta al régimen simplificado, de la cual es comunero, socio o accionista. Dichas sumas se deben incorporar como ingresos percibidos del ejercicio para afectarse con IDPC e IGC o IA según corresponda, dentro del mismo ejercicio. Es importante destacar que esta Circular específicamente establece que en contra del IDPC que se determine sobre dichos ingresos percibidos, no procede imputar como crédito el IDPC que pueda haber pagado la empresa o sociedad sujeta al régimen simplificado, sobre las rentas que se retiran o distribuyen.
- ***Comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de renta efectiva sin contabilidad completa, según el N° 1 de la letra B) del Art. 14 de la LIR***: deberán considerar la proporción de la renta afecta al IGC o IA que les corresponda en su calidad de comunero, socio o accionista de la sociedad sujeta al régimen simplificado, gravándose con IGC o IA en el mismo ejercicio en que se determine la renta por la empresa acogida al régimen de la letra A) del Art. 14 ter de la LIR. En contra del IGC o IA que se determine, se podrá imputar el crédito que establecen los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR, pagado por la empresa, comunidad o sociedad acogida al régimen simplificado, en la misma proporción que corresponda sobre la renta.
- ***Comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de renta presunta según el N° 2 de la letra B) del Art. 14 de la LIR***: debido a que el régimen de renta presunta sólo ampara las actividades que señale específicamente la ley, la proporción de la renta afecta a IGC o IA queda sujeta a las mismas reglas señaladas en el párrafo anterior.
- ***Comuneros socios o accionistas sujetos al régimen general según la letra A) del Art. 14 de la LIR***: deberán considerar la proporción de la renta afecta a IGC o IA que le corresponda en su calidad de comunero, socio o accionista de la empresa o sociedad sujeta al régimen simplificado, dentro de las cantidades

a que se refiere la letra a), N° 3 de la letra A) del Art. 14 de la LIR que deben incorporarse al FUT. Tales sumas, se afectarán con IGC o IA al momento de su retiro, remesa o distribución desde esta empresa. En este caso, en contra del IGC o IA que se determine, se podrá imputar el crédito señalado en los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR, en la misma proporción que corresponda sobre la renta.

- d. Crédito por IDPC en contra de IGC o IA:** Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades sujetas al régimen simplificado, podrán imputar como crédito en contra del IGC o IA que corresponda sobre las rentas afectas a tributos, aquél establecido en los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR, por el IDPC que haya afectado a dicha renta en el mismo ejercicio. El crédito procede en la misma proporción en que los propietarios, comuneros, socios o accionistas deben considerar la renta afecta a IGC o IA determinada por la empresa o sociedad, esto es en la proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad o empresa. Es importante destacar que en estos casos, no procede el incremento por el crédito por IDPC que establecen los Arts. 54 N° 1 y 62 de la LIR, puesto que los propietarios, comuneros, socios y accionistas se afectan con IGC o IA sobre la renta bruta obtenida por la empresa o sociedad en el mismo ejercicio.
- 2. Crédito contra el IDPC:** El Art. 14 ter, letra A), N° 3, letra c), señala que del IDPC determinado no podrá deducirse ningún tipo de crédito o rebajas por concepto de exenciones de impuestos o franquicias tributarias establecidas por la misma ley u otros textos legales. Lo anterior, sin perjuicio de lo señalado en la Circular N° 34 de 2009, en relación al crédito por gastos de capacitación que pueden ser imputados contra los PPM obligatorios. No obstante, los contribuyentes del régimen simplificado pueden imputar como crédito contra el IDPC las inversiones efectuadas por las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, según el Art. 33 bis de la LIR. En este caso, la parte imputada como crédito no podrá ser deducida como egreso.
- 3. Pagos provisionales mensuales:** Los contribuyentes sujetos a este régimen simplificado deberán efectuar pagos provisionales mensuales obligatorios (PPMO) a cuenta de impuestos anuales, aplicando las siguientes normas:

- **Tasa general de PPMO:** Los contribuyentes efectuarán un PPMO con tasa de 0,25%, sobre los ingresos mensuales de su actividad (Art. 84, letra i), Inc. primero). Como regla general, se considerarán solo los ingresos percibidos, sin perjuicio de considerar excepcionalmente los ingresos devengados que la ley señala. Además, se podrá optar por rebajar la tasa de los PPMO sobre ingresos percibidos o devengados a partir del mes de octubre de 2014 hasta septiembre de 2015, desde un 0,25% hasta un 0,2%.
  - **Tasa especial de PPMO:** Los contribuyentes sujetos al régimen simplificado cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile, podrán aplicar una tasa distinta a la general (**Tasa de PPMO opcional**), que corresponde a la tasa efectiva del IGC que haya afectado a cada uno de los propietarios, comuneros, socios o accionistas, multiplicada por la proporción que represente su participación en las acciones o derechos en la empresa, sobre la renta líquida imponible a cada uno de estos, todo ello dividido por los ingresos brutos obtenidos por la empresa. Para estos efectos se considerará la tasa efectiva, renta líquida imponible e ingresos brutos correspondientes al año comercial inmediatamente anterior a partir del cual se pretende aplicar la tasa opcional. La Circular entrega una fórmula para efectos de calcular la Tasa de PPMO Opcional.
- 4. Retención del IA que debe efectuar la empresa:** Los contribuyentes acogidos al régimen simplificado se afectan con IDPC sobre la diferencia entre los ingresos y egresos del período a su valor nominal. Sobre dicha misma cantidad, se afecta con IA el titular que sea propietario, comunero, socio o accionista sin domicilio ni residencia en el país. De conformidad al Art. 74, N° 4, Inc. 4 de la LIR, las empresas sujetas a dicho régimen deberán efectuar una retención de IA sobre las cantidades determinadas, con la tasa vigente del tributo (actualmente un 35%) y siempre con derecho a deducir de dicha retención el crédito por el IDPC, aplicando directamente sobre la misma cantidad, la tasa del referido tributo que corresponda al ejercicio respectivo y sin que corresponda aplicar el incremento por dicho crédito. Tal retención se deberá practicar al término del ejercicio respectivo, sobre el total de las rentas determinadas a esa fecha y debe ser declarada y pagada hasta el día 12 del mes siguiente al término del ejercicio respectivo. En caso que al término del ejercicio

se determine un resultado negativo, no habrá obligación de efectuar retención de IA. Tampoco existe obligación de retener, respecto de cualquier remesa de renta efectuada al exterior en cualquier período del año comercial respectivo, puesto que sólo se practica al término del ejercicio respectivo, sobre la base imponible determinada.

Por su parte, el propietario, comunero o socio contribuyente del IA sin domicilio ni residencia en Chile deberá declarar y pagar el IA, mediante la presentación de una declaración anual de impuesto en el mes de abril de cada año, por las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior, pudiendo darse de abono al IA que resulte, la suma retenida por la empresa al término del ejercicio respectivo, sin aplicar reajuste alguno, ya que la retención se efectúa a la fecha cierre del ejercicio.

**vi. Registros y controles que se encuentran obligados a llevar los contribuyentes que acogidos al régimen simplificado.**

**a. Libro de compras y ventas:** Los vendedores y prestadores de servicios afectos a los impuestos señalados en la Ley del IVA, deberán llevar los libros especiales determinados por el Reg. de dicha ley, en la forma que el mismo establece, debiendo registrar todas las operaciones de compras, ventas y servicios utilizados y prestados.

**b. Libros de ingresos y egresos:** Esta obligación sólo alcanza a los contribuyentes que no estén obligados a llevar libro de compras y ventas. En tal libro se deben registrar los ingresos percibidos y devengados, y por otra parte los egresos pagados y adeudados.

**c. Libro de caja:** Obligatorio para todos los contribuyentes sujetos al régimen simplificado. En este libro, los contribuyentes deben registrar de manera cronológica el flujo de sus ingresos y egresos en las operaciones que realicen, incluyendo aportes, préstamos y cualquier otra cantidad que reciba la empresa y afecte la caja de la misma, así como los pagos o devoluciones de esas sumas, retiros o distribuciones de utilidades que se efectúen a favor de dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa y cualquier otro desembolso efectuado que afecte la caja de la misma.

**vii. Obligaciones tributarias y registros de las cuales estarán liberados los contribuyentes que se acogan al régimen simplificado.**

Los contribuyentes estarán eximidos de las siguientes obligaciones:

- i)** llevar contabilidad completa; **ii)** practicar inventarios en cualquier época del año; **iii)** confeccionar balances en cualquier época del año;

iv) efectuar depreciaciones de los bienes físico del activo inmovilizado; v) llevar el detalle de las utilidades tributables y otros ingresos que se contabilizan en el registro de la renta líquida imponible de primera categoría y utilidades acumuladas a que se refiere la letra A) del Art. 14 de la LIR; y vi) aplicar el sistema de corrección monetaria establecido en el Art. 41 de la LIR.

El contribuyente puede voluntariamente decidir llevar contabilidad completa, sin perjuicio que el resultado tributario igualmente se determinará según lo señalado precedentemente (ingresos-egresos). Estas liberaciones no alcanzan aquellas demás obligaciones, sea de llevar libros, registros u otras obligaciones accesorias, establecidas en distintas normas legales o tributarias distintas de la disposición señalada.

**viii. Permanencia en el régimen simplificado y retiro voluntario del mismo.**

Los contribuyentes acogidos al régimen simplificado deberán permanecer en él durante al menos 5 ejercicios comerciales consecutivos completos. Después de dicho plazo, los contribuyentes se podrán retirar voluntariamente, debiendo dar aviso previo al SII durante el mes de octubre anterior al año en que se decidan cambiar de régimen a través del Formulario N° 3265. Sin embargo, los contribuyentes están obligados a mantenerse en el régimen hasta el 31 de diciembre del año en que presenten dicho aviso, quedando a contar del día 1 de enero del año siguiente sujetos a todas las normas comunes de la LIR.

**ix. Casos en los cuales los contribuyentes deben obligatoriamente abandonar el régimen simplificado.**

Se deberá abandonar obligatoriamente el régimen simplificado cuando durante el año comercial respectivo se deje de cumplir alguno de los requisitos señalados en el Art. 14 ter letra A) N° 1. Esto es: i) cuando el promedio anual de sus ingresos percibidos o devengados en los 3 últimos ejercicios supere el límite de las 50.000 UF. La LIR permite que el contribuyente exceda solo una vez el límite, sin que deba abandonar el régimen, ii) cuando el monto anual de sus ingresos percibidos o devengados en el año comercial respectivo, supere el límite de las 60.000 UF. En este caso basta con que el contribuyente exceda una vez el límite para tener que abandonar el régimen; y iii) cuando el contribuyente, aun habiendo cumplido con los requisitos para ingresar al régimen se encuentren

en algunas de las situaciones descritas en el punto iii) N° 1 y N° 2 descrito anteriormente. Los contribuyentes obligados a retirarse, deberán mantenerse en el sistema hasta el 31 de diciembre del año en que ocurra el hecho que los excluya del régimen y dar aviso al SII entre el 1 de enero y el 30 de abril del año calendario siguiente a aquel en que se haya producido el incumplimiento de los requisitos, quedando desde el 1 de enero sujeto a las normas comunes de la LIR.

**x. Situaciones especiales al ingresar al régimen simplificado o al salir de éste.**

**Al ingresar al régimen simplificado:** En el caso de contribuyentes sujetos a régimen general de Primera Categoría, obligados a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa y llevar registro FUT, que cumplan con los requisitos para ingresar al régimen simplificado, deberán entender retiradas, remesadas o distribuidas al término del ejercicio anterior a aquél en que ingresan al régimen simplificado, para su afectación como rentas de dicho ejercicio con el IGC o IA según corresponda, las rentas o cantidades mayor entre aquellas determinadas señaladas. Dicha renta o cantidad se entenderá retirada, remesada o distribuida, en la misma proporción en que se haya suscrito y, pagado o enterado, efectivamente el capital de la sociedad. En caso de mantener un saldo de las inversiones efectuadas en acciones de pago y en aportes a sociedades de personas, tales sumas se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas por el propietario, comunero, socio o accionistas que haya efectuado dicha inversión. Por tanto, los propietarios, comuneros, socios o accionistas, se afectarán en el año tributario correspondiente con la tributación de IGC o IA según corresponda, con derecho al crédito por IDPC que la empresa mantenga asociado a dichas utilidades, sea en el registro FUT o en el registro de inversiones según corresponda.

**Al salir del régimen:** Sea voluntaria u obligatoriamente, los contribuyentes quedarán sujetos a las normas comunes de la LIR.

- a. Contribuyentes que se retiren voluntariamente:** deberán dar aviso al SII en octubre del año anterior a aquel en que deseen cambiar de régimen, quedando sujetos desde el 1 de enero del año siguiente a las normas comunes de la LIR.
- b. Contribuyentes que deban retirarse obligatoriamente:** deberán mantenerse en el sistema hasta el 31 de diciembre del año en que dejen de cumplir los requisitos y dar aviso al SII desde el

1 de enero hasta el 30 de abril del año siguiente a aquel en que hayan dejado de cumplir los requisitos, quedando desde el 1 de enero de ese mismo año sujeto a las normas comunes de la LIR. Los contribuyentes que se retiren voluntaria u obligatoriamente, quedan sujeto a las normas generales de tributación sobre renta efectiva según contabilidad completa considerando las siguientes reglas:

- **Deben practicar inventario inicial para efectos tributarios:** deberán acreditar las partidas que se incorporen o que contenga dicho inventario, y que corresponderán a las existencias del activo realizable y los activos fijos físicos que el contribuyente mantenga al 31 de diciembre del último año comercial acogido al régimen simplificado según la siguiente forma: **i)** la existencia del activo realizable se registrará a su costo de reposición; **ii)** los activos fijos se registrarán a su valor actualizado al término de dicho ejercicio, considerando los años de vida útil normal para los fines del cálculo de la reposición; y **iii)** los demás activos que deban incorporarse al inventario inicial se reconocerán al valor de costo tributario que le corresponda, dependiendo del tipo de activo de que se trate.
- **Deben determinar el saldo inicial, positivo o negativo, del registro FUT:** para estos efectos se deben considerar las pérdidas del ejercicio o acumuladas al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen simplificado y, como utilidades, se considerarán las existencias del activo realizable y los activos fijos físicos. El resultado positivo de las utilidades descontado del monto de las pérdidas, constituirá una utilidad tributaria que se debe registrar como saldo inicial de utilidades tributables en el FUT para su tributación, con el IGC o IA, cuando dichas utilidades sean retiradas, remesadas o distribuidas. La tributación de tales cantidades, como no han sido afectas a IDPC, no tienen derecho al crédito señalado en los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR. En caso que el resultado sea negativo, dicho resultado constituirá una pérdida tributaria que se incorporará como saldo inicial negativo en el registro FUT y dará derecho a deducirse en la forma dispuesta en el Inc. 2° del N° 3 del Art. 31 de la LIR.
- **Deben determinar el saldo inicial del capital propio tributario señalado en el Art 41 de la LIR:** los contribuyentes deberán valorizar los activos existentes al 31 de diciembre del último

ejercicio acogido al régimen simplificado, según lo señalado precedentemente y de acuerdo a lo establecido en el Art. 41 N° 1 de la LIR. En dicha valorización no se deben considerar como parte de los activos, las cuentas por cobrar por ingresos devengados no percibidos al 31 de diciembre, ni se debe considerar como parte del pasivo exigible, las cuentas por pagar a dicha fecha por gastos adeudados que no han sido considerados en la base imponible del IDPC en el ejercicio correspondiente. Respecto de estas últimas partidas, se deberá aplicar lo señalado en el punto siguiente.

- **Deben determinar el saldo inicial del registro FUNT:** los contribuyentes deberán determinar el saldo inicial positivo de las cantidades correspondientes a ingresos no constitutivos de renta. Para tal efecto, al capital propio tributario se le deberá restar el monto positivo que debe formar parte del FUT, calificado por la ley como un ingreso diferido, y el valor del capital efectivamente aportado a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores ocurridas hasta el 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen simplificado, todos ellos reajustados según variación de IPC entre el mes en que se efectuó el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al término del último ejercicio acogido al régimen. La diferencia positiva obtenida en esta operación será el saldo inicial positivo del registro FUNT.
- La incorporación al régimen general de la LIR no podrá generar otras utilidades o pérdidas provenientes de partidas que afectaron el resultado de algún ejercicio bajo la aplicación del régimen simplificado.
- **Situación de los ingresos devengados y no percibidos y los gastos adeudados no pagados:** debido que al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen simplificado, éstos no formaron parte del resultado tributario, deberán ser considerados por los contribuyentes al momento en que pasen al régimen general de tributación. Así, el contribuyente que abandona el régimen simplificado deberá imputar o deducir al 1 de enero del año de su incorporación del régimen de tributación general, los ingresos devengados no percibidos y los gastos que se encontraban adeudados al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen simplificado.

- **Reincorporación al régimen simplificado:** los contribuyentes que se hayan retirado del régimen simplificado, no podrán volver a incorporarse a dicho régimen sino hasta después de permanecer 5 años comerciales consecutivos en el régimen general de la LIR en base a contabilidad completa.

**xi. Los contribuyentes acogidos al régimen simplificado deben informar anualmente al SII del monto de las rentas que correspondan a sus dueños, comuneros o accionistas, asimismo deberán certificar a estos últimos el monto de las rentas que les corresponda en su calidad de tales.**

**xii. Reglas que deben aplicar los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 estaban sujetos al Art. 14 ter de la LIR y que a partir del 1 de enero de 2015 opten por abandonarlo.**

Sin perjuicio que estos contribuyentes se entienden incorporados de pleno derecho al régimen simplificado del Art. 14 ter, letra A), pueden voluntariamente abandonarlo desde el 1 de enero de 2015. Si bien deben determinar sus rentas a esa fecha conforme al el texto vigente de tal disposición, los efectos tributarios de la renuncia, al incidir en la determinación de las rentas de los contribuyentes a partir del 1 de enero de 2015, deben sujetarse a las reglas de la letra A), del Art. 14 ter, según su vigencia desde el 1 de enero de 2015. En la incorporación al régimen general del Art. 14 de la LIR, deberán aplicar las instrucciones señaladas en punto x) anterior. Los contribuyentes deberán dar aviso del abandono del régimen a contar del 1 de enero de 2015 y hasta el 30 de abril del mismo año, a través del Formulario N° 3265.

**xiii. Normas que rigen a los contribuyentes que se acogen al régimen de contabilidad simplificada para los efectos de las gratificaciones legales a los trabajadores.**

Se mantiene vigente lo señalado en el Art. 3 de la Ley N° 20.170 de 2007. De esta manera, se desprenden las siguientes conclusiones: **i)** para efectos de la obligación del pago de las gratificaciones legales a que se refiere el Art. 4 del Código del Trabajo, se entenderá que los contribuyentes acogidos al régimen simplificado cumplen con el requisito de llevar libro de contabilidad completa; y **ii)** las utilidades o excedentes líquidos para el cumplimiento de la obligación señalada anteriormente, y a que se refiere el Art. 48 del Código del Trabajo, se determinarán de acuerdo al mecanismo establecido en

la letra A) del Art. 14 ter de la LIR, pero sin deducir las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores; procedimiento de determinación que se aplicará en reemplazo de aquel establecido por el Inc. 1 de la norma laboral antes mencionada.

**2. Exención de IA por ciertos servicios prestados en el exterior, aplicable a las micro, pequeñas y medianas empresas, a contar del 1 de enero de 2015.**

El Art. 14 ter, letra B) de la LIR establece, a contar del 1 de enero de 2015, una exención de IA que favorece a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que presten servicios a micro, pequeñas y medianas empresas. Esto se aplica sin perjuicio de las demás exenciones señaladas en el Art. 59 de la LIR o de la aplicación de CDTI.

**i. Rentas o cantidades exentas.**

De acuerdo a la letra B) del Art. 14 ter, se encuentran exentas de IA aquellas remuneraciones obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, por concepto de los siguientes servicios prestados en el extranjero: **i)** Servicios de publicidad; y **ii)** Uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet. Tratándose de servicios prestados en Chile, las remuneraciones pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición por dicho concepto no gozan de la exención referida anteriormente. Adicionalmente, aquellas rentas provenientes de los servicios señalados que se paguen, remesen, abonen en cuenta o pongan a disposición o se contabilicen como gastos hasta el 31 de diciembre de 2014, no se verán beneficiadas por la exención referida.

**ii. Empresas beneficiadas.**

La exención referida beneficia tanto a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, prestadores de los servicios señalados precedentemente, como también a las empresas constituidas, domiciliadas o residentes en Chile que reciben las prestaciones exentas de impuestos, por cuanto estas quedan liberadas de las obligaciones de retener, declarar y pagar IA. Para que aplique la exención, las empresas domiciliadas o residentes en Chile que reciban los servicios desde el exterior deben cumplir con los siguientes requisitos copulativos: **i)** deben obtener rentas afectas a IDPC; **ii)** debe tratarse de empresas obligadas a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, aun cuando hayan optado por acogerse a las disposiciones de la letra A) del Art. 14 ter de la LIR, o bien, se

acojan a lo dispuesto en el Art. 14 bis o 14 quáter de la LIR, mientras dichas normas mantengan su vigencia; y **iii**) su promedio anual de ingresos de su giro no puede ser superior a 100.000 UF en los tres últimos años comerciales. Para la determinación del promedio antes indicado, deberán considerarse ejercicios consecutivos y si el contribuyente tiene una existencia inferior a tres ejercicios, el promedio se calcula con los ejercicios de existencia efectiva. El total de ingresos no considera los obtenidos por empresas relacionadas y no se les aplica ajuste alguno, se convierten en UF, según el valor al último día de cada uno de los años comerciales respectivos. Si no hubiere obtenido ingresos, igualmente se considerarán en el promedio referido.

### **iii. Norma de control.**

Aún cuando se cumplan con los requisitos para gozar de la exención, igualmente se aplicará una tasa de IA de 20% sobre los servicios señalados, cuando los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentren constituidos, domiciliados o sean residentes de alguno de los países que formen parte de la lista a que se refieren los Arts. 41 D y 41 H de la LIR, o bien, se trate de empresas relacionadas en los términos descritos en la parte final del Inc. 1° del Art. 59 de la LIR.

## **CAPÍTULO 2: Régimen Tributario aplicable a los contribuyentes acogidos al régimen tributario del Art. 14 bis de la LIR, con motivo de las disposiciones permanentes y transitorias de la Ley 20.780.**

### **1. Derogación del Art. 14 bis de la LIR y de otras normas relacionadas**

La Ley N° 20.780 derogó el Art. 14 bis y sus normas relacionadas de la LIR, a contar del 1 de enero del año 2015, sin perjuicio que los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 se encuentren acogidos a este régimen podrán optar por mantenerse en él hasta el 31 de diciembre de 2016, aplicándose las normas de acuerdo al texto al 31 de diciembre de 2014. Dentro de las normas modificadas o derogadas se encuentran los Arts. 2, N° 1, párrafo 2° ; 21, 38 bis; 40 N° 6; 54; 62; 74 N° 4; 84, letra g y Art. 91, todos de la LIR.

### **2. Opción que pueden ejercer los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014, se encuentren acogidos a las disposiciones del Art. bis de la LIR.**

**A. Mantenerse transitoriamente acogidos a dicho régimen de tributación a contar del 1 de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.**

Sólo podrán mantenerse transitoriamente en el régimen de tributación del 14 bis, aquellos contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 se encuentren acogidos a dichas disposiciones, y cumplan con los requisitos para mantenerse en tal régimen durante los años comerciales 2015 y 2016. Estos contribuyentes son: **i)** Los que con anterioridad al año tributario 2015 vienen tributando conforme con dicha modalidad y que no han dejado de cumplir con los requisitos que la norma exige; **ii)** Los que a partir del año calendario 2014 hayan optado por pasar desde el régimen general de tributación, a tributar conforme al Art. 14 bis, habiendo cumplido con los requisitos y dando aviso al SII en el plazo correspondiente; y **iii)** Los que hayan iniciado actividades en el año 2014 y hayan ejercido dicha opción dando el aviso correspondiente al SII a más tardar el 31 de diciembre de 2014.

- i. Contribuyentes que NO podrán sujetarse a las disposiciones del Art. 14 bis, a contar del 1 de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016:** A contar del 1 de enero de 2015, ningún contribuyente podrá acogerse al régimen del Art. 14 bis de la LIR. Tampoco podrán continuar sujetos dicho régimen aquellos contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 dejen de cumplir con uno o más de los requisitos necesarios para mantenerse o acogerse en él, debiendo volver al régimen de tributación general que les corresponda, de acuerdo al Inc. final del Art. 14 bis de la LIR, dando aviso de esta circunstancia al SII en enero del año en que vuelvan al régimen general.
- ii. Forma de ejercer la opción de mantenerse acogidos al régimen de tributación establecido en el Art. 14 bis de la LIR:** La Ley establece como una opción voluntaria la posibilidad de mantenerse acogido al régimen del 14 bis, sin perjuicio de no explicitar la forma en que dichos contribuyentes deberán manifestar su voluntad. Así, los contribuyentes deberán manifestar su opción a través de la presentación de su declaración anual de impuesto a la renta mediante el Formulario 22 respectivo, por los impuestos correspondientes a los años comercial 2015 y 2016, según corresponda.
- iii. Tributación a la que deben sujetarse los contribuyentes que opten por mantenerse acogidos al régimen del 14 bis, durante los años comerciales 2015 y 2016:** La Ley se limitó a mantener

completamente vigentes las disposiciones del Art. 14 bis de la LIR y sus normas relacionadas.

**iv. Reglas aplicables a partir del 1 de enero de 2017, a los contribuyentes que se mantengan acogidos a las disposiciones del 14 bis hasta el 31 de diciembre de 2016.**

***a. Opción de ingreso al régimen general de tributación (Art. 14 letra A o B)***

Para poder acogerse a alguno de los regímenes generales de tributación vigentes a contar del 1 de enero de 2017, los contribuyentes deberán hacerlo dentro de los meses de junio a diciembre de 2016. Los contribuyentes podrán optar por el Régimen de Renta Atribuida o al Régimen de Imputación Parcial, establecidos en el Art. 14 letra A) y B) de la LIR, respectivamente, y deberán ejercer su opción a través de la presentación de una declaración ante el SII, en el plazo antes señalado, en la siguiente forma:

- Empresarios individuales, E.I.R.L, y contribuyentes del Art. 58 N° 1 de la LIR: deberán presentar una declaración suscrita por el contribuyente.
- Comunidades; deberán presentar una declaración suscrita por la totalidad de los comuneros.
- Sociedades de personas, SpA y S.A. Cerradas: deberán presentar una declaración suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo de la totalidad de los socios o accionistas.
- Tratándose de S.A. Abiertas, la opción deberá ser aprobada en Junta Extraordinaria de accionistas, con un quorum de a lo menos dos tercios de las acciones emitidas con derecho a voto. Luego se deberá presentar ante el SII una declaración suscrita por la sociedad, acompañada del acta reducida a escritura pública de la junta, habiendo cumplido las solemnidades establecidas en el Art. 3 de la Ley N° 18.046.

***b. Opción de ingreso al régimen de tributación simplificada de la letra A), del Art. 14 ter de la LIR***

Podrán optar por ingresar a este régimen simplificado, aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos y formalidades que el mismo Art. establezca, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2017. Para tal efecto, deberán manifestar

su opción dando el respectivo aviso al SII entre el período comprendido entre el 1 de enero al 30 de abril de 2017.

**c. Ingreso por defecto al régimen general de tributación**

Aquellos contribuyentes que no hubieran optado por algunos de los regímenes descritos anteriormente, o lo hayan hecho sin cumplir con los requisitos o formalidades, se entenderán incorporados a los regímenes generales del Art. 14 letra A) o B), según corresponda a su estructura empresarial o societaria, de acuerdo a su texto vigente a partir del 1 de enero de 2017. De esta manera, los contribuyentes quedarán por defecto, sujetos a alguno de los regímenes generales, de acuerdo a lo siguiente:

- Se entenderán incorporados al **Régimen de Renta Atribuida**, los contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa; empresarios individuales, E.I.R.L., comunidades y sociedades de personas, cuando al 1 de enero de 2017 sus comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales domiciliadas o residentes en Chile.
- Se entenderán incorporados al **Régimen de Imputación Parcial**, todos los demás contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa no individualizados en el punto anterior.

**Determinación de las rentas o cantidades acumuladas, pendientes de tributación a la fecha del cambio de régimen:** Para determinar las rentas o cantidades que mantenga acumulada la empresa desde su ingreso al régimen y hasta el 31 de diciembre de 2016, se deberán aplicar las normas contenidas en los Incs. 2, 3, 9 y final, del Art. 14 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, como si efectuaran el término de giro a esta última fecha. Para tales efectos, los contribuyentes deberán comparar el capital propio final, según su valor al 31 de diciembre de 2016, con el capital propio inicial y sus respectivos aumentos, determinados específicamente según los Inc. 2 y 3 del Art. 14 bis y según las Circulares N<sup>os</sup> 59 de 1991; 49 de 1997 y N<sup>o</sup> 5 de 2009. Así, las rentas o cantidades acumuladas tendrán el siguiente tratamiento tributario:

- a. Contribuyentes que se incorporen por opción o defecto, en alguno de los regímenes de tributación establecidos en las letras A) o B) del Art. 14 de la LIR:** Las rentas o cantidades

que se determinen en la forma señalada, se considerarán formando parte del FUT, como un saldo de utilidades tributables pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016, sin derecho a los créditos que establecen los Art. 56 N° 3 y 63 de la LIR, excepto en el caso de los contribuyentes que a esa fecha aún registren remanente del crédito referido en el Art. 1 de las disposiciones transitorias de la Ley N° 18.775 y siempre que así lo expresen en su declaración anual de impuestos a la renta correspondiente al año 2017 (Formulario 22, recuadro N° 8, código 236). Las rentas o cantidades que así se incorporen en el FUT, con o sin derecho al crédito por IDPC, se afectarán con IGC o IA. En todo caso, al momento en que sean retiradas, remesadas o distribuidas, el contribuyente podrá optar por imputar dichos retiros a las cantidades acumuladas en el FUT, con o sin crédito. De esta manera, la tributación a la que deberá sujetarse el retiro, remesa o distribución de estas rentas, dependerá del régimen por el cual opte o quede sujeto el contribuyente a partir del 1 de enero de 2014.

El remanente de crédito referido anteriormente, que no haya sido utilizado en las declaraciones de impuesto correspondientes a los años tributarios 2016 y 2017, se considerará como crédito por IDPC respecto de las rentas o cantidades que deban incorporar al registro FUT señalado en los párrafos anteriores. Para la determinación en estos casos, de las rentas o cantidades con o sin derecho a crédito por IDPC, se deberá aplicar el siguiente procedimiento:

- El remanente de crédito determinado al 31 de diciembre de 2016, informado en la declaración anual correspondiente al año tributario 2017, deberá asignarse al todo, o a un parte, de las rentas o cantidades que deban incorporarse al registro FUT señalado, dividiéndolo por 0.25. El resultado que se determine, corresponderá al saldo de rentas o cantidades con derecho al crédito por IDPC, con tasa del 25%.
- Si el saldo de utilidades o cantidades con derecho al crédito por IDPC excede del monto de rentas o cantidades determinadas por el contribuyente al salir del régimen del Art. 14 bis, se deberán registrar utilidades con derecho al crédito por IDPC, sólo hasta la concurrencia de estas últimas, extinguiéndose la diferencia de crédito, es decir,

extinguíéndose la parte del crédito que no pueda ser asignado a las utilidades o cantidades que se determinen de la comparación del capital propio final con el capital propio inicial.

- Por el contrario, si el saldo de utilidades o cantidades con derecho al crédito por IDPC es inferior a las rentas determinadas por el contribuyente al salir del régimen del Art. 14 bis, sólo se considerarán utilidades o cantidades con derecho a crédito por IDPC, el monto de las utilidades determinadas como resultado de la operación de dividir el crédito por 0,25. En tal caso, la diferencia corresponderá a utilidades o cantidades sin derecho al crédito por IDPC.

**b. Contribuyentes que se incorporen por opción al régimen simplificado de tributación establecido en la letra A) del Art. 14 ter de la LIR:**

Además de cumplir con los requisitos propios de este régimen, las rentas o cantidades que se determinen en la forma señalada anteriormente, se gravarán al término del año comercial 2016, conforme a lo dispuesto en el Art. 38 bis de la LIR, según texto vigente a esa fecha, con derecho al crédito por IDPC indicado en el punto anterior.

**v. Obligaciones de informar.**

Los contribuyentes que hayan optado por mantenerse acogidos al régimen del Art. 14 bis hasta el 31 de diciembre de 2016, y cualquiera que sea el régimen al que se incorporen a partir del 2017, deberán informar al SII lo siguiente: **i)** Capital propio tributario determinado al 31 de diciembre de 2016; **ii)** Capital inicial determinado de acuerdo a lo dispuesto en los Incs. 2 y 3 del Art. 14 bis, y **iii)** Saldo de utilidades y el crédito de IDPC que se determine conforme a las instrucciones descritas anteriormente.

**B. Incorporarse a otro régimen de tributación, a contar del año comercial 2015 o 2016**

Cuando los contribuyentes opten voluntariamente por abandonar el régimen del Art. 14 bis, incorporándose a otro régimen de tributación, deberán dar aviso de esta circunstancia al SII durante el mes de octubre del año anterior a aquél en que deseen cambiar de régimen. Además, deberán aplicar las normas de los Incs. 2 y 3 de dicho Art., como si pusieran término a su giro al 31 de diciembre del 2014 o 2015, según corresponda, ello con el fin de determinar las rentas o cantidades afectas a impuestos

a dicha fecha, mediante la comparación del capital propio final con el capital propio inicial y sus respectivos aumentos. En caso de optar por el régimen de la letra A) del Art. 14 ter, deberá hacerse en los términos descritos específicamente para ese caso.

**i. Incorporación al régimen de renta efectiva según contabilidad completa:** Las rentas o cantidades que determinen al 31 de diciembre del 2014 o 2015, según corresponda, deberán ser registradas a contar del 1 de enero del año comercial 2015 o 2016, según el caso, en el FUT establecido en el N° 3, de la letra A), del Art. 14 de la LIR, como rentas o cantidades afectas a IGC o IA, sin derecho al crédito por IDPC que establecen los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR.

**ii. Incorporación a otro régimen de tributación que no sea renta efectiva según contabilidad completa:** Las rentas o cantidades que correspondan por aplicación de los Incs. 2 y 3 del Art. 14 bis de la LIR, deberán ser determinadas como si se pusiera término a su giro al 31 de diciembre de 2014 o 2015, según corresponda, pagando los impuestos respectivos, conforme a lo dispuesto en el Art. 38 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014 y que para tales efectos se entiende vigente también hasta el 31 de diciembre de 2016.

#### **4. Incumplimiento de los requisitos para mantenerse en el régimen del Art. 14 bis**

- **Por aplicación del Inc. 9 del Art. 14 de la LIR:** en caso de incumplir con alguno de los requisitos exigidos para estar en dicho régimen, deberán aplicar las reglas contenidas en la letra B anterior, según sea el caso, dando aviso al SII en el mes de enero del año en que se incorporen al régimen respectivo.
- **Por aplicación del Inc. 10, del Art. 14 bis de la LIR:** también estarán obligados a declarar sus rentas bajo el régimen de tributación que les corresponda, a partir del mismo ejercicio en que se verifique alguna de las causales de exclusión de dicho régimen. En estos casos, los contribuyentes deberán aplicar las normas de los Incs. 2 y 3 del Art. 14 bis de la LIR, como si hubiesen puesto término de giro a sus actividades, el 31 de diciembre del año anterior a aquél en que se verifique alguna de las causales señaladas, comparando el capital propio final con el capital propio inicial y sus respectivos aumentos a la fecha antes indicada, de acuerdo a las normas descritas anteriormente. Las cantidades que resulten de dicha comparación

deberán ser declaradas y pagarse el impuesto establecido en el Art. 38 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014 y que para estos efectos se entiende que rige hasta el 31 de diciembre de 2016.

**5. Tasa de IDPC y PPMO aplicables a los contribuyentes acogidos al Art. 14 bis**

La Circular N° 52 del año 2014 impartió las instrucciones relativas a la implementación gradual de la tasa del IDPC, las cuales también aplican a estos contribuyentes. Así, estos contribuyentes deben efectuar sus PPMO con la misma tasa vigente del IDPC sobre los retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros, y todas las cantidades que distribuyan a cualquier título las S.A o en comandita por acciones, sin distinguirse o considerarse su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas, de acuerdo a las siguientes tasas:

- Período entre el 01/10/2014 al 31/12/2014, Tasa PPMO de 21%.
- Período entre el 01/01/2015 al 31/12/2015, Tasa PPMO de 22,5%.
- Período entre el 01/01/2016 al 31/12/2016, Tasa PPMO de 24%.

**CAPÍTULO 3: Régimen Tributario aplicable a los contribuyentes acogidos al Art. 14 quáter de la LIR, con motivo de las disposiciones permanente y transitorias de la Ley N° 20.780.**

1. **Derogación del Art. 14 quáter de la LIR:** Se derogó el Art. 14 quáter y sus normas relacionadas de la LIR, a contar del 1 de enero del año 2015, sin perjuicio que los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 se encontraban acogidos a este régimen podrán optar por mantenerse en él hasta el 31 de diciembre de 2016, aplicándose las normas de acuerdo al texto vigente al 31 de diciembre de 2014. Dentro de las normas modificadas o derogadas se encuentran los Arts. 40 N° 7 y 84, letra i), todos de la LIR.
2. **Contribuyentes acogidos al Art. 14 quáter de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2014:** De acuerdo a lo establecido en el Inc. 2 del Art. 14 quáter, para acogerse a este régimen, los contribuyentes deben cumplir con los requisitos que establece el Inc. 1 al 31 de diciembre de 2014, y deben haber manifestado expresamente su voluntad en tal sentido, mediante una de las siguientes formas: **i)** Al momento de efectuar su declaración anual de impuestos a la renta correspondiente al año tributario 2014, o en una declaración de impuesto correspondiente a un período anterior a ese, o **ii)** Al

momento de iniciar actividades. En este caso, el formulario de inicio de actividades debe ser presentado hasta el 31 de diciembre de 2014.

Los contribuyentes que hubieren dejado o dejen de cumplir los requisitos a que se refiere el Inc. 1 del Art. 14 quáter de la LIR, no pudieron o no podrán aplicar la exención del IDPC establecida en el N° 7, del Art. 40 de la misma ley, a partir del mismo año calendario en que dejaron o dejen de cumplir tales requisitos, quedando excluidos de la aplicación de tal exención, y no pudiendo gozar de ella sino a partir del tercer año calendario siguiente.

- 3. Opción que pueden ejercer los contribuyentes que, al 31 de diciembre de 2014, se encuentren acogidos a las disposiciones del Art. 14 quáter de la LIR:** Los contribuyentes acogidos a este régimen podrán seguir haciendo uso de dicha franquicia hasta el 31 de diciembre de 2016, en los términos establecidos por las instrucciones del SII vigentes hasta esta misma fecha, vale decir, podrán hacer uso de la exención en sus declaraciones anuales de impuestos correspondientes a los años tributarios 2016 y 2017, siempre que al término de los años comerciales 2015 y 2016, respectivamente, cumplan con los requisitos establecidos en el Inc. 1 del Art. 14 quáter de la LIR.
- 4. PPMO de los contribuyentes acogidos a lo dispuesto en el Art. 14 quáter de la LIR:** La Circular N° 52 del año 2014 impartió las instrucciones relativas a la implementación gradual de la tasa del IDPC, las cuales también aplican a estos contribuyentes. Así también, se instruye sobre la rebaja transitoria de la tasa de PPMO a que pueden optar estos contribuyentes. De esta manera, los contribuyentes de IDPC acogidos al Art. 14 quáter de la LIR, podrán optar por rebajar la tasa de PPMO que deben aplicar sobre los ingresos brutos percibidos o devengados a partir del mes de octubre de 2014 y hasta el mes de septiembre de 2015. Según lo dispuesto por la letra i) del Art. 84 de la LIR, los contribuyentes acogidos al 14 quáter deben efectuar un pago provisional con una tasa de 0,25% sobre los ingresos mensuales de su actividad, pero según lo dispuesto por la Ley N° 20.780, estos contribuyentes podrán efectuar sus PPMO considerando transitoriamente una rebaja a dicha tasa, aplicando un 0,2% sobre los ingresos brutos percibidos o devengados en los meses referidos.

## **CIRCULAR N° 70, DEL 30 DE DICIEMBRE DE 2014**

Mediante esta circular, el SII imparte instrucciones sobre el régimen opcional y transitorio de pago sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014 y del impuesto único y sustitutivo sobre los retiros en exceso que se mantengan a esa fecha, por el que pueden optar las empresas, comunidades o sociedades que sean contribuyentes de Primera Categoría, obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa y que además cumplan los requisitos legales, de acuerdo a lo establecido en las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria.

### **1. Respetto del impuesto sustitutivo sobre rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014.**

- a. Generalidades y requisitos.** Se establece la opción de aplicar un Impuesto Sustitutivo del IGC o IA con una tasa general del 32%, o una tasa variable sobre el saldo del FUT (sólo en ciertos casos contemplados por la ley), que afectaría a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa o sociedad respectiva, al momento del retiro o distribución de dichas cantidades. Respetto de la tasa especial variable, ésta se encuentra reservada exclusivamente para empresas, comunidades y sociedades que desde el 1 de enero de 2014 y hasta la fecha que se ejerza la opción, estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile. El cálculo corresponde a una tasa equivalente al promedio ponderado, de acuerdo a la participación que se mantenga en la empresa, de las tasas marginales más altas del IGC que les haya afectado durante los años tributarios 2012, 2013 y 2014. Para la aplicación de la tasa variable es necesario que se pueda determinar una tasa distinta a cero.

En ambos casos, deben cumplirse cuatro requisitos copulativos, a saber: **a)** se aplica a los contribuyentes del IDPC que tributen sobre el citado gravamen, sobre sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa; **b)** dichos contribuyentes deben haber iniciado sus actividades con anterioridad al 1 de enero de 2013; **c)** mantener saldo positivo de utilidades tributables en el FUT al 31 de diciembre de 2014, no siendo relevante distinguir si son propias o no; y, **d)** la opción debe ser ejercida durante el año comercial 2015, y una vez ejercida es irrevocable.

- b. Monto máximo susceptible de acoger al régimen opcional y transitorio.** El monto susceptible de acoger al régimen, corresponde a la parte del saldo del FUT determinado al 31 de diciembre de 2014, que exceda del monto promedio anual del total de retiros, remesas o distribuciones que se hayan efectuado durante los años comerciales 2011, 2012 y 2013, rebajando previamente aquellas cantidades correspondientes a reinversiones recibidas durante el año 2014. Cabe mencionar, que es necesario rebajar del saldo del registro FUT aquellas cantidades recibidas a título de reinversión en el año comercial 2014.
- c. Base imponible gravada con el impuesto sustitutivo.** Estará constituida por el total, o parte, del monto máximo susceptible de acogerse al régimen opcional y transitorio, que efectivamente el contribuyente acoja a dicho régimen, incrementada previamente en una cantidad equivalente al crédito por IDPC que corresponda sobre las utilidades que efectivamente se acogen al régimen. Las utilidades tributables que conformaron la base imponible del impuesto sustitutivo, no se considerarán retiradas, distribuidas o remesadas a él o a los contribuyentes del IGC o IA, según corresponda, y deberán deducirse del registro FUT y, paralelamente, anotarse en calidad de ingresos no constitutivos de renta, en el FUNT.
- d. Crédito por IDPC y crédito por impuestos pagados en el exterior.** Atendido el carácter de impuesto sustitutivo de los impuestos finales, podrá deducirse como crédito contra el impuesto que resulte de la tasa general del 32% o la tasa especial variable, sobre la base imponible que en definitiva se determine, una suma equivalente al crédito por IDPC, que afectó a las utilidades tributables que formarán parte de la base imponible del impuesto analizado, en la forma y términos que establecen los Arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR. Tratándose de contribuyentes que hayan optado por aplicar la tasa especial variable, en ningún caso dará derecho a devolución el eventual excedente de dicho crédito que se determine en la aplicación del impuesto sustitutivo, ni podrá imputarse a ningún otro impuesto, o en ejercicios futuros, extinguiéndose el derecho a su imputación.

En relación al crédito contra impuestos finales a que se refiere el N° 4, de la letra A, del Art. 41 A de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2014, en ningún caso procederá su deducción

del impuesto sustitutivo, atendido que no se contempla esta posibilidad.

- e. Declaración y pago del impuesto sustitutivo.** Se entiende que aquella parte de las utilidades tributables registradas en el FUT al 31 de diciembre de 2014, que conforman la base imponible del impuesto sustitutivo, han cumplido totalmente su tributación con el impuesto a la renta, ya sea el IGC o IA, según corresponda. Por tanto, podemos concluir que: **a)** las utilidades tributables que conformaron la base imponible del impuesto sustitutivo, no se considerarán retiradas, distribuidas o remesadas a él o los contribuyentes de IGC o IA; **b)** las utilidades tributables que conformaron la base imponible del impuesto sustitutivo deberán deducirse del registro FUT, y paralelamente anotarse como ingreso no renta en el registro FUNT; **c)** el posterior retiro, distribución o remesa de las rentas anotadas en el FUNT que pagaron durante el año comercial 2015 el impuesto sustitutivo, no se afectará con impuesto alguno y tampoco se incorporarán a la base imponible de la declaración anual de impuestos a la renta del propietario, comunero, socio o accionista respectivo, sujetándose a las reglas de imputación establecidas en el Art. 14 de la LIR.
- f. Carácter del impuesto.** El impuesto sustitutivo no podrá deducirse como gasto en la determinación de la RLI afecta al IDPC del año comercial 2015. Sin embargo, no se afectará con la tributación del Art. 21 de la LIR, considerándose como una partida de aquellas del Inc. segundo de la misma norma. Atendido su carácter de gasto rechazado no afecto a la tributación del Art. 21 LIR, dicho desembolso deberá rebajarse de las utilidades tributables que se incorporen al FUNT, una vez declarado y pagado el impuesto, ya que las utilidades no tributables susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas con posterioridad, corresponden a su valor neto una vez rebajado el pago del impuesto sustitutivo en comento.
- g. Retiros de utilidades tributables destinados a reinversiones.** Aun cuando cumplan con todos los requisitos para postergar la tributación de los impuestos finales, se afectarán con IGC o IA, hasta por una cantidad equivalente al 50% de las rentas que formaron parte de la base imponible del impuesto sustitutivo, cuando: **i)** la empresa o sociedad respectiva se haya acogido durante el año comercial 2015 al régimen opcional y transitorio;

- ii)** uno o más de los socios, contribuyentes de IGC o IA, efectúe retiros de utilidades tributables para destinarlos a reinversión durante el daño comercial 2015. En todo caso, no será aplicable la tributación con los impuestos finales, cuando los retiros destinados a reinversiones hayan sido imputados a cantidades no constitutivas de renta o a rentas exentas de los IGC o IA.
- 2. Respecto del Impuesto único y sustitutivo de 32% sobre retiros en exceso que se mantengan al 31 de diciembre de 2014.**
- a. Generalidades y requisitos.** La Ley también contempla un mecanismo opcional y transitorio de tributación sobre los retiros en exceso que se mantengan en la empresa al 31 de diciembre del 2014, y que se hubieren efectuado con anterioridad al 31 de diciembre de 2013, el cual opera a través del pago de un impuesto único con tasa general fija de 32%, sustitutivo del IGC o IA, que hubiere afectado al propietario, comunero o socio que efectuó dichos retiros, o a sus cesionarios, o bien, sustitutivo del impuesto único del 35% que establece el Inc. 1 del Art. 21 LIR, que afectaría a una S.A que se ha transformado desde una sociedad de personas que mantenía retiros en exceso pendientes de tributación. En caso de no acogerse al pago de este impuesto único y sustitutivo, los retiros en exceso se considerarán realizados en el primer ejercicio en que la empresa registre utilidades tributables o no tributables, debiendo tributar en el ejercicio en que se registren dichas utilidades tributables, con el IGC o IA según corresponda, o con el impuesto del Inc. 1 del Art. 21 de la LIR, en el caso de S.A, o bien liberándose de tributación en caso que resulten imputados a rentas exentas o no tributables. Para acogerse al régimen transitorio y opcional de tributación sobre los retiros en exceso que se mantengan hasta el 31 de diciembre de 2014, deben cumplirse los siguientes requisitos: **a)** debe tratarse exclusivamente de contribuyentes del IDPC sobre sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa; **b)** los contribuyentes deben haber iniciado sus actividades antes del 1 de enero de 2013; **c)** deben mantener un saldo de retiros en exceso pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2014, siempre que dichos retiros se hayan efectuado con anterioridad al 31 de diciembre de 2013; y, **d)** la opción debe ejercerse durante el año comercial 2015.

- b. Monto máximo de retiros en exceso susceptible de acoger al régimen opcional y transitorio.** Se podrá gravar con el impuesto único y sustitutivo el total o una parte de los retiros en exceso que se mantengan en la empresa al 31 de diciembre de 2014, en tanto dichos retiros se hayan efectuado con anterioridad al 31 de diciembre de 2013, y que el contribuyente del IDPC opte por someter al sistema transitorio y opcional de tributación. De esta manera, el saldo de retiros en exceso determinado al 31 de diciembre de 2014, en aquella parte correspondiente a los retiros pendientes de tributación que se hayan efectuado antes del 31 de diciembre de 2013, constituye la suma potencial máxima que puede acogerse al régimen de tributación transitorio y opcional.
- c. Base imponible gravada con el impuesto único y sustitutivo.** La base imponible estará constituida por el total, o la parte, del monto máximo susceptible de acoger al régimen opcional y transitorio, que efectivamente el contribuyente acoja a dicho régimen.
- d. Crédito por IDPC.** Atendido el carácter de impuesto único y sustitutivo, no procede la deducción de ningún crédito en contra del referido impuesto, incluyendo el crédito por IDPC. Sobre la base imponible se aplicará el impuesto único y sustitutivo con una tasa de 32%, sin derecho a efectuar ninguna deducción en contra del citado tributo.
- e. Declaración y pago del impuesto único y sustitutivo.** Con la declaración y pago, se extinguirán las obligaciones tributarias que pudieran afectar al empresario, propietario o a los socios que hubieren efectuado dichos retiros en exceso, o sus cesionarios, en caso que se hubiere efectuado la cesión de los derechos sociales respectivos, o de las sociedades anónimas que deban pagar el impuesto único establecido en el Inc. 1 del Art. 21 de la LIR, cuando se hubiere efectuado la transformación de una sociedad de personas, en su caso. Los retiros en exceso que se incorporen en la base imponible, y sobre los cuales se declare y pague oportunamente el impuesto único y sustitutivo de 32%, deberán rebajarse del registro de retiros en exceso que debe mantenerse en el FUT, reajustados por la variación del IPC, eliminándose de aquellos pendientes de tributación, puesto que han cumplido con ella, mediante la declaración y pago del impuesto único y sustitutivo.

- f. Carácter del impuesto.** El impuesto único y sustitutivo analizado, no constituye un impuesto establecido por la LIR, y la Ley tampoco establece que no proceda su deducción como gasto. Por tanto, dicho desembolso podrá deducirse como tal en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC del año comercial 2015, conforme a lo dispuesto por el N° 2 del Art. 31 de la LIR.

### **CIRCULAR N° 1, DEL 2 DE ENERO DE 2015**

La presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones sobre las modificaciones legales introducidas por la Ley N° 20.780, a la LIR y demás normas legales que indica, que entran en vigencia a contar del 1 de enero de 2015.

#### **1. Modificaciones al Art. 31 de la LIR.**

##### **a. Gastos incurridos en supermercados y comercios similares.**

La nueva regulación establece que se podrán deducir como gasto necesario para producir la renta, los gastos incurridos en supermercados y comercios similares siempre que se cumplan los siguientes requisitos: **i)** Cuando el monto total de los gastos no exceda de 5 UTA en el ejercicio comercial respectivo; **ii)** Cuando se cumplan los requisitos generales establecidos en el Art. 31 de la LIR (en todo caso, la Circular señala que el hecho de que la compra sea documentada por factura, no le confiere por sí solo el carácter de necesario para el desarrollo del giro habitual del contribuyente). Con todo, si los gastos superan las 5 UTA, igualmente podrán deducirse como gasto, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en el Art. 31 de la LIR y el contribuyente informe al SII, antes de presentar su declaración anual de Impuesto a la Renta, el nombre o razón social, RUT de proveedores y monto total de los gastos.

Para estos efectos, se entender por supermercado “*aquellos establecimientos comerciales en que se expendan gran variedad de productos comestibles y no comestibles, tanto al por mayor como al por menor o detalle, bajo modalidad de auto atención*”, y por comercios similares “*los hipermercados, almacenes, distribuidoras, y en general a todo establecimiento comercial que sin cumplir todas las características propias, se dedique al expendio de productos comestibles y no comestibles*”.

- b. Dedución como gasto de las cantidades indicadas en el Art. 59 de la LIR.** El nuevo Inc. 3 incorporado al Art. 31 de la LIR, agrega requisitos adicionales para deducir como gasto necesario para producir la renta, las cantidades, rentas y remuneraciones indicadas en el Art. 59 de la LIR, que se originen en actos o contratos celebrados con partes relacionadas de acuerdo a lo establecido en el Art. 41 E del referido cuerpo legal (sólo respecto de partes relacionadas, si no lo son, se deben cumplir únicamente los requisitos del Art. 31 de la LIR). Estos requisitos adicionales son: **i)** Las cantidades del Art. 59 de la LIR deben haber sido pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el año comercial en que procede su deducción (no cumplen con aquella exigencia aquellas sumas adeudadas por el contribuyente de IDPC local, que no hayan sido abonadas en cuenta o puestas a disposición, ya sea que se hayan o no contabilizado como gasto, y aún cuando reflejen una obligación indefectible de pago posterior); **ii)** El agente retenedor debe haber declarado y pagado en su totalidad el IA (excepción a esta obligación son las cantidades del Art. 59 que se encuentren exentas o no gravadas en Chile, sea por ley o por aplicación de un CDTI<sup>109</sup>); **iii)** Deben cumplir con los requisitos generales del Art. 31 de la LIR para ser deducidos como gasto, cuando proceda (sin perjuicio de la aplicación de la norma de precios de transferencia, pudiendo todavía impugnar el SII los precios, valores o rentabilidades cuando no se ajusten a condiciones normales de mercado); **iv)** Requisito especial respecto de aquellas cantidades que se paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición a partir del año comercial 2015: será necesario que se encuentren adeudadas o contabilizadas como gasto a partir de esa fecha y no hayan sido deducidas como gasto anteriormente.
- c. Nuevo tratamiento tributario del menor valor de la inversión o goodwill no distribuido.** Señala la Circular que la nueva norma del Art. 31, N° 9 de la LIR, tiene por objeto considerar el goodwill no distribuido como un activo intangible, para los efectos que sea castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad absorbente, o al término de giro de la misma. En consecuencia, se estará en presencia de éste cuando: **i)** No se reciben activos no

<sup>109</sup> Respecto de esta última, deberá acreditarse tal circunstancia mediante el certificado y la declaración a la que alude el Inc. 11 del N° 4, del Art. 74 de la LIR.

monetarios desde la sociedad absorbida; **ii)** Habiéndose recibido los anteriores, el valor de costo tributario resulta igual o superior al valor corriente en plaza de los mismos; y **iii)** Habiéndose recibido activos no monetarios de la sociedad absorbida, y habiendo sido distribuido el menor valor de la inversión o goodwill entre aquellos cuyo valor de costo tributario es inferior al valor corriente en plaza, aún subsiste una diferencia de goodwill no distribuida.

La vigencia de las normas que regulan el tratamiento tributario del goodwill no distribuido como un activo intangible, rige respecto del goodwill que se determine en fusiones que se efectúen a partir del 1 de enero de 2015. Sin perjuicio de lo anterior, el tratamiento tributario antes descrito no afectará aquellos procesos de fusión que hayan iniciado<sup>110</sup> con anterioridad al 1 de enero de 2015 y que concluyan hasta el 1 de enero de 2016.

**d. Aplicación de la tributación dispuesta en el actual Art. 21 de la LIR a las materias antes analizadas.**

Se señala que en caso que se deduzcan como gasto necesario para producir la renta, gastos incurridos en supermercados y comercios similares sin cumplir con los requisitos antes señalados, se afectarán con el Impuesto Único del 35%, que dispone el numeral i., del Inc. 1, del Art. 21 de la LIR, relacionado con la letra g), del N° 1, del Art. 33 del citado cuerpo legal, salvo que dichos gastos hayan beneficiado al propietario, socio o accionista de IGC o IA, en cuyo caso tributarán de acuerdo al numeral i., del Inc. 3, del Art. 21 de la LIR.

Respecto de las cantidades a que se refiere el Art. 59 de la LIR, si el incumplimiento corresponde a su falta de pago, abono en cuenta o puesta a disposición, no serán deducibles como gasto en la determinación de la renta afecta al IDPC, sin perjuicio que al no constituir un desembolso efectivo, no se afectará con la tributación dispuesta en el Art. 21 de la LIR, debiendo agregarse en la determinación de la renta gravada. Finalmente, respecto del goodwill no distribuido total o parcialmente, señala que no resultan aplicables las hipótesis comprendidas en el Art. 21 de la LIR, y por lo mismo, en caso de que el total o parte de éste fuera deducido como gasto, dicha cantidad deberá agregarse reajustada a la renta líquida imponible.

---

<sup>110</sup> La Resolución Exenta N° 111, de 4 de diciembre de 2014, establece el procedimiento aplicable para acreditar el inicio de un proceso de fusión.

**2. Modificación a la forma de determinar el capital propio de sociedades de personas, tratándose de valores de sus socios incorporados a éstas, contenidas en el Inc. 1, del N° 1, del Art. 41 de la LIR.**

La modificación del numeral en análisis suprimió la frase “o socio de sociedades de personas”, lo que implica que cuando se esté en presencia de este tipo de valores, previamente deberán examinarse los títulos mediante los cuales los bienes fueron incorporados por los socios a la respectiva sociedad, con objeto de establecer la naturaleza que tributariamente les corresponde y determinar, de esa manera, si pueden considerarse que forman parte del capital propio.

**3. Modificaciones al Art. 59 de la LIR.**

- a. Se incluye una referencia al nuevo Art. 41 H de la LIR, norma que establece los requisitos para que un Estado sea considerado paraíso fiscal.
- b. Se elimina la reglamentación del exceso de endeudamiento del N° 1, Inc. 4, del Art. en comento, toda vez que ahora se regula en el Art. 41 F, incorporado a la LIR por la Ley N° 20.780.
- c. Eliminación del Inc. final, que tiene por objeto establecer, en todos los casos y sin excepción, el carácter de impuesto único del IA que grava las cantidades, rentas y remuneraciones indicadas en el Art. 59 de la LIR.

**4. Modificaciones al Art. 91 de la LIR.**

- a. Eliminación de referencia al Art. 14 bis.
- b. Eliminación de la posibilidad de acumular PPMO que tienen los contribuyentes que desarrollan la actividad de transporte terrestre de carga ajena y que tributen en base a renta presunta, establecida en el Inc. 2, del Art. 91 de la LIR.

**5. Derogación del Art. 13 de la Ley N° 18.768, que permite otorgar el carácter de pago provisional mensual al IA establecido en los Arts. 59 y 60 de la LIR, pagados por asesorías técnicas prestadas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.**

Finalmente, se hace referencia a la derogación del Art. 13 de la Ley N° 18.768, respecto de los pagos por asesorías técnicas prestadas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, señalando que si éstas se prestaron antes del 1 de enero de 2015, el IA que corresponda pagar podrá considerarse como un pago provisional mensual, aun cuando el pago de la asesoría técnica y del IA que la

grave, ocurra con posterioridad. Por su parte, si las asesorías técnicas son prestadas a partir del 1 de enero de 2015, independiente que se haya pagado con anterioridad a dicha fecha, no podrán considerarse como un pago provisional mensual en los términos del Art. 13 de la Ley N° 18.768.

### **CIRCULAR N° 12, DEL 30 DE ENERO DE 2015**

Esta Circular instruye sobre las modificaciones efectuadas a los Arts. 41 A y 41 C de la LIR por las Leyes N°s 20.712 y 20.780, además de la incorporación de los Arts. 41 F y 41 H, efectuada por esta última.

#### **1. Modificaciones introducidas al Art. 41 A de la LIR por la Ley N° 20.727**

- A. Crédito Total Disponible (“CTD”).** Producto de la modificación introducida en esta materia, específicamente al párrafo 3, N° 1 de la letra A del Art. 41; la aplicación de las normas relacionadas con el CTD se hace extensiva respecto del impuesto pagado por una o más sociedades, en las que participe directa o indirectamente<sup>111</sup>, la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile, siempre que la distribución de dividendos o el retiro de utilidades efectuado desde la empresa extranjera a Chile, provenga en todo o parte, de las utilidades recibidas desde las referidas sociedades, manteniendo el requisito que todas ellas estén domiciliadas en el mismo país y que la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile, posea a su vez directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias. De esta forma, los requisitos copulativos para poder utilizar como crédito el impuesto pagado en el extranjero (“IPE”), son los siguientes: **i)** que no exista impuesto de retención sobre los dividendos o retiros de utilidades en el país fuente, o que dicho impuesto sea inferior a la tasa del IDPC vigente en Chile; **ii)** que el todo o parte, según corresponda, del dividendo distribuido o del retiro efectuado desde la sociedad o empresa extranjera, y el impuesto a la renta pagado en el extranjero, provenga y corresponda a las utilidades recibidas por ésta desde las sociedades en las que participa ya sea directa o indirectamente, (posea 10% o más del capital), a la fecha en que éstas últimas pagaron los impuestos que

---

<sup>111</sup> Hasta antes de esta modificación sólo se podía utilizar el IPE por aquellas sociedades en que la empresa que efectúa la remesa participaba directamente.

se pretenden acreditar; y **iii)** que todas las referidas sociedades en que participa la empresa extranjera, en los términos de la letra anterior, se encuentren domiciliadas en el mismo país de la empresa extranjera que distribuye dividendos o remesa utilidades a Chile.

La presente modificación sólo regirá respecto de aquellas rentas percibidas desde el exterior, a contar del 1 de enero de 2014, y siempre que el IPE asociado a ellas, haya sido pagado a contar de igual fecha. Si las rentas son percibidas desde el exterior después del 1 de enero de 2014, pero los IPE por ellas, fueron pagados con anterioridad a dicha fecha, aplicarán las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013.

**B. Aumento del porcentaje aplicable en la determinación del crédito por IPE.** Hasta antes de la modificación en comento, y de acuerdo a lo establecido en el N° 2 del Art. 42 A, el crédito para cada dividendo o retiro de utilidades correspondía a la cantidad menor que resulte de la comparación entre el monto de los impuestos efectivamente pagados en el extranjero, y el 30% de una cantidad tal, que al restarle dicho porcentaje, se obtenga el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. Como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.727, el porcentaje aplicable aumentó de un 30% a un 32%. La vigencia y supuestos de aplicación de esta modificación son iguales a los señalados en el punto anterior.

**C. Tratamiento del excedente de crédito por el IPE deducible del IDPC.** La Ley N° 20.727 incorporó una nueva letra c), al N° 3 de la letra A, del artículo 41 A; estableciendo que el excedente de crédito por IPE a deducir del IDPC, sea porque el monto del primero es superior al segundo; o porque no fue posible utilizar el crédito por existir pérdida tributaria, o bien por cualquier otra causa; podrá utilizarse contra el IDPC determinado en los ejercicios siguientes, hasta su total extinción. Para tales efectos, el crédito deberá reajustarse por el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC entre el mes anterior al de cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de en qué sea imputado.

Esta modificación también rige sólo respecto de aquellas rentas percibidas a contar del 1 de enero de 2014, y siempre que el impuesto asociado haya sido pagado a partir de igual fecha. Si el impuesto fue pagado en cualquier momento, antes de la fecha señalada, el

excedente de crédito determinado no podrá imputarse a ejercicios posteriores, extinguiéndose en el mismo ejercicio. De conformidad a lo anterior, podría darse la posibilidad que a partir del 1 de enero de 2014 se perciban, en un mismo año, rentas cuyo impuesto fue pagado con anterioridad a dicha fecha y otras cuyo impuesto fue pagado con posterioridad. En estos casos, el contribuyente deberá imputar en primer lugar, la parte del crédito cuya imputación en ejercicios posteriores no es posible, y luego, aquella parte cuya imputación posterior si es permitida.

- D. Renta Neta de Fuente Extranjera (“RENFE”), de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.** La Ley N° 20.727 establece una diferenciación entre aquellas RENFE provenientes de países con los que Chile mantiene un CDTI vigente y, aquellas provenientes de países con los cuales no se mantiene un CDTI vigente; diferenciación que no existía con anterioridad a la dictación de dicha ley. Como consecuencia de lo anterior, en la actualidad existen dos límites por concepto de RENFE, uno aplicable sólo respecto de aquellas que provengan de países que mantengan CDTI vigente con Chile, establecido en el N° 1 del Art. 41 C, y otro aplicable a aquellas provenientes de países con los que Chile no mantiene CDTI vigente, establecido en el N° 6, de la letra D, del artículo 41 A de la LIR.

La modificación comentada en la presente letra, rige respecto de las RENFE percibidas a contar del 1 de enero de 2014. En todo lo que no sea contrario a las instrucciones impartidas por la Circular 12, se mantienen vigentes aquellas impartidas por la Circular 25 del año 2008.

**1.2. Modificaciones efectuadas al Art. 41 A de la LIR por la Ley N° 20.780.** (vigencia entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016)

- A. Encabezado Art. 41 A de la LIR.** La eliminación de la frase “**del exterior**” del encabezado del Art. 41 A, que establece una serie de normas para evitar la doble tributación de rentas obtenidas por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, de países con los cuales nuestro país no mantiene un CDTI vigente, tuvo por objeto ampliar el ámbito de aplicación de las mismas a partir del 1 de enero de 2015, ya que antes de la modificación constituía un requisito el que se tratara de rentas obtenidas en el exterior; mientras que con su redacción actual, se permite la aplicación de la norma para rentas obtenidas en Chile como también a aquellas

obtenidas en el extranjero, siempre que hayan sido gravadas en el extranjero.

**B. Modificaciones efectuadas en la letra A del Art. 41 A LIR.** Los numerales i, ii, iii, y iv de las letras b) del Art. segundo transitorio, instruyeron las siguientes modificaciones:

- Se agrega al párrafo 1° del N° 1, de la letra A, a continuación de la palabra siguiente, la expresión **“según corresponda”**. Esta modificación viene a precisar que el reajuste a que se hace referencia en el párrafo en comento (en la forma indicada en el N° 1 de la letra D, del Art.41 A), a contar del 1 de enero de 2015, no aplicará en todos los casos, sino sólo en aquellos que corresponda. En este sentido, el nuevo Inc. final de este número dispone que no tendrá aplicación el reajuste cuando el contribuyente que obtiene rentas gravadas en el extranjero lleva su contabilidad en moneda extranjera.
- Se agrega en la letra b), del N° 3, a continuación del punto aparte, la siguiente frase: **“Para los efectos de este cálculo, se deducirán los gastos señalados en la letra D), N° 6 de este Art”**. De conformidad a esta modificación, a partir del 1 de enero de 2015, para efectos de calcular el crédito contra el IDPC respecto de dividendos y retiro de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero, en países sin CDTI vigente, percibidos por un contribuyente domiciliado o residente en Chile, se deducirán de las rentas extranjeras respectivas, los gastos señalados en la letra D), del N° 6 de la letra A del Art. en comento, es decir, aquellos gastos necesarios para generar las rentas de fuente extranjera, y que van a corresponden a aquellos que se relacionan directamente con los dividendos y/o retiros de utilidades. En caso de existir gastos necesarios de utilización común respecto de las demás rentas de fuente extranjera, se deberá deducir la proporción correspondiente.
- Se agrega en la letra c) del N° 3, a continuación de las palabras *“se determinen rentas”*, la expresión **“de fuente extranjera”**. Esta modificación precisa que a partir del 1 de enero de 2015, el excedente de crédito generado sólo podrá ser imputado en los ejercicios siguientes en que se determinen rentas de fuente extranjera afectas a IDPC, y no a cualquier tipo de renta, evitando de esta manera que el crédito por IPE, por

rentas obtenidas en el extranjero, sirva para dejar de pagar impuestos establecidos en nuestro país, sobre esas rentas.

- Se agrega en el N° 4, de la letra A, la siguiente letra c): “*Cuando tales rentas sean percibidas directamente por contribuyentes del impuesto global complementario, el crédito se agregará a la base imponible respectiva y se deducirá del citado tributo, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por la ley. Si hubiere un remanente de crédito, este no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores*”. Esta nueva letra establece el tratamiento tributario aplicable al crédito por IPE en contra de los impuestos finales, a contar del 1 de enero de 2015, cuando las rentas correspondientes a dividendos y retiros de utilidades provenientes del exterior, sean percibidas directamente por contribuyentes del IGC, y que consiste en el siguiente:
  - El crédito debe agregarse a la base imponible del IGC.
  - Aquella parte del CTD que hubiere quedado como saldo, una vez imputado el crédito por IPE contra el IDPC, se deducirá en contra del IGC, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por ley.
  - Por último, si hubiere un remanente de crédito por IPE, este no dará derecho a evolución ni imputación alguna, ni podrá recuperarse en los años posteriores.

**C. Sustitución del encabezado de la letra C, del Art. 41 A.** De conformidad a la nueva redacción del encabezado de la letra C, y en concordancia con la modificación del encabezado del Art. 41 A, a contar del 1 de enero de 2015 el beneficio del uso del crédito para evitar la doble tributación, se extiende a las rentas que cumplan los siguientes requisitos copulativos: **i)** se trate de rentas obtenidas en Chile o en el extranjero; **ii)** sean obtenidas por el uso de marcas, patentes, formulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares; y **iii)** hayan sido gravadas en el extranjero.

**D. Modificaciones efectuadas en el letra D, del Art. 41 A.** Esta letra establece normas comunes para los distintos tipos de rentas que dan derecho a crédito por IPE y, a contar del 1 de enero de 2015, fue objeto de las siguientes modificaciones:

- Se agrega en el N° 1, a continuación de la expresión “la respectiva renta”, los vocablos, “**según proceda**”; lo que tiene por objeto establecer que el procedimiento para la conversión de las rentas obtenidas en el exterior y de los impuestos respectivos, a su equivalente en pesos chilenos, y su reajuste, sólo se aplicará en los casos en que proceda.
- Se agrega un nuevo Inc. final al N° 1, donde se establece que el reajuste a que se refiere ese número no tendrá aplicación cuando el contribuyente lleve su contabilidad en moneda extranjera. Lo anterior sin perjuicio de que igualmente deberán convertir los impuestos del exterior y las rentas gravadas en el extranjero a su equivalente en la misma moneda extranjera en que lleva su contabilidad.
- Se agrega en el N° 4 de la letra D, a continuación del punto aparte, la siguiente oración: “*Cuando se imputen en el país impuestos pagados por empresas subsidiarias de aquellas a que se refiere el Art. 41 A), número 1, deberán acompañarse los documentos que el Servicio exija a los efectos de acreditar la respectiva participación*”. Como consecuencia de esta modificación, cuando un contribuyente impute el crédito por IPE por una o más sociedades subsidiarias, deberá acompañar antecedentes que le permitan acreditar la respectiva participación (10% o más del capital) en tales subsidiarias.
- Se agrega en el N° 7 de la letra D, la siguiente oración final: “*Este impuesto tampoco podrá ser imputado como crédito contra el IGC o IA que se determine sobre rentas de fuente chilena. Para estos efectos, deberá distinguirse la parte de la renta que sea de fuente nacional y extranjera*”. De esta forma, el IDPC, en la parte en que hubiese sido deducido de éste el crédito correspondiente (41 A y 41 C), no podrá ser imputado como crédito contra el IGC o IA que se determine sobre rentas de fuente chilena.

En relación a lo anterior, para efectos de determinar que parte del IGC o IA corresponde a rentas de fuente chilena, se deberá aplicar al monto de estos impuestos determinado en el año tributario respectivo, la proporción que resulte de dividir el monto de las rentas de fuente chilena, sobre el total de la renta imponible afecta a IGC o IA. La Circular en comento muestra ejemplos sobre la materia.

## 2. Modificaciones introducidas al Art. 41 C de la LIR

### 2.2. Modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.727

**A. Aumento del porcentaje aplicable en la determinación del crédito por IPE.** La Ley N° 20.727 incorporó al párrafo 1, del N° 1, a continuación del punto aparte, una norma que tiene por objeto establecer que el porcentaje para el cálculo del límite del crédito por IPE, a que se refiere la letra b), del N° 2 de la letra A del mismo Art. (32%), será en estos casos de 35%, siempre que los beneficiarios efectivos de tales rentas sean contribuyentes domiciliados o residentes en Chile. De lo contrario, para poder aplicar el porcentaje de 35%, será necesario, además, que Chile mantenga un CDTI con el país de residencia de los beneficiarios efectivos. Este nuevo porcentaje es aplicable respecto de las rentas que se perciban desde el exterior a partir del 1 de enero de 2014 o, en el caso de agencias u otros establecimientos permanentes, respecto de las rentas que se perciban o devenguen desde esa fecha, y siempre que el IPE hubiese sido pagado en esa fecha o a partir de la misma. Si el impuesto fue pagado con anterioridad a dicha fecha, el porcentaje a aplicar será de 30%, que corresponde al vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

**B. RENFE de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI y porcentaje aplicable.** De conformidad con el nuevo párrafo 2 incorporado al N° 1, el CTD correspondiente a las rentas percibidas o devengadas en el ejercicio, provenientes de estos países, no podrá exceder del 35% de la RENFE percibida desde dichos países en el mismo ejercicio. Para estos efectos, la RENFE de cada ejercicio corresponderá al resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera de países con CDTI vigente, afecta a impuestos en Chile, deducidos los gastos necesarios para producirla, en la proporción que correspondan, mas todos los créditos por IPE de dichos países. Esta modificación rige con la misma vigencia y bajo iguales supuestos a los señalados en el punto anterior, por tanto, a contar del 1 de enero de 2014, el concepto de RENFE a que se hace referencia en esta norma, sólo corresponde a aquella proveniente de países con los cuales Chile mantenga vigente un CDTI. La Circular señala además que para efectos de determinación de la RENFE de cada ejercicio, resultan aplicables, en lo pertinente, las instrucciones contenidas en la Circular N° 25 de 2008.

**C. Crédito por IPE de las sociedades en que participa la empresa que efectúa la remesa de utilidades (modificación al N° 2 del Art. 41 C).** Se extiende la posibilidad de considerar en la determinación del crédito por IPE, el impuesto pagado por las sociedades en las que tenga participación indirecta, en la medida que se dé cumplimiento, en forma copulativa, a ciertos requisitos. (los mismos que para efectos del N° 1, del Art. 41 A, con excepción del que dice relación con la no existencia de impuesto de retención sobre los dividendos o retiros de utilidades en el país fuente, o que este sea inferior al IDPC de Chile). En estos casos, el contribuyente deberá acreditar tanto el pago del impuesto que se pretende utilizar, como también la participación, directa o indirecta del 10% o más del capital en las sociedades involucradas. La vigencia y supuestos de aplicación de esta modificación son los mismos que los señalados en los puntos anteriores.

**D. Aumento de porcentaje aplicable en la determinación del crédito por IPE en el caso de servicios personales.** Producto de la modificación efectuada al párrafo 2, del N° 3 del Art. 41 D, el crédito por IPE que podrá ser deducido del IUSC o del IGC, corresponderá al monto menor entre el IPE y el 35% de cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, se obtenga el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. Antes de la modificación el porcentaje a utilizar correspondía a un 30%.

## **2.2. Modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780**

**A. Modificación del N° 3 del Art. 41 C.** El N° 8, del Art. 2 transitorio de la Ley N° 20.780 sustituyó el párrafo 3 del N° 3, de este Art. Dicha modificación consistió en la eliminación de la frase “*por los meses en que percibieron las rentas afectas a doble tributación, aplicando las escalas y tasas del mes respectivo*”. De esta forma, a partir del 1 de enero de 2015, los contribuyentes que tiene derecho al crédito por servicios personales, son las personas naturales que sin perder su domicilio o residencia en Chile, perciban rentas extranjeras de las clasificadas en los N°s 1 o 2 del Art. 42 de la LIR, por servicios personales prestados y gravados en el exterior. La Circular se encarga de detallar paso a paso el procedimiento de reliquidación aplicable, de conformidad a la nueva redacción de la norma, para el caso de los contribuyentes afectos al IUSC por los sueldos u otras remuneraciones similares percibidas en el exterior, señalando al respecto que dichas

instrucciones reemplazan a aquellas contenidas en el numeral (i.1), de la letra (i), del N° 4, del Capítulo III, de la Circular N° 25 de 2008.

### **3. Nuevo Art. 41 F de la LIR - Tratamiento tributario del exceso de endeudamiento**

Este nuevo Art., vigente a contar del 1 de enero de 2015, establece un Impuesto Único (“IU”) de tasa 35%, de declaración y pago simultáneo, que se aplicará, en términos generales, cuando se cumplan los siguientes requisitos copulativos: **i)** que durante el año comercial respectivo se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición del beneficiario, intereses, comisiones, remuneraciones por servicios y gastos financieros y cualquier otro recargo convencional, incluyendo los que correspondan a reembolsos, recargo de gastos incurridos por el acreedor, en virtud de préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere este nuevo Art.; **ii)** que dicho pago, abono en cuenta o puesta a disposición lo efectúe un contribuyente domiciliado, residente, constituido o establecido en Chile a una entidad relacionada sin domicilio ni residencia en el país; y **iii)** que el deudor, al cierre del ejercicio comercial respectivo, se encuentre en situación de exceso de endeudamiento.

El IU establecido por este Art., grava a los contribuyentes domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, que hayan pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición las cantidades que se señalan en el numeral ii), durante el ejercicio respectivo, quienes podrán deducir dicho impuesto como un gasto necesario para producir la renta, de conformidad con los requisitos generales de deducción de gastos del Art. 31 de la LIR. La Circular en comento contiene instrucciones en relación al procedimiento establecido para la determinación de la base imponible sobre la cual se aplicará el IU, en aquellos casos en que se determine la existencia de exceso de endeudamiento. Se señala que para tales efectos se aplicará el porcentaje que se obtenga de dividir el Endeudamiento Total Anual (“ETA”) de la sociedad de que se trate, menos tres veces su patrimonio, por el ETA, todo ello multiplicado por cien, sobre la suma de ciertas partidas allí indicadas. La base imponible determinada conforme al procedimiento establecido en la Circular, se gravará con el IU de tasa 35%, al cual se le podrá imputar como crédito, total o proporcionalmente, el monto del IA que se hubiere retenido, declarado y pagado sobre los intereses y ciertas partidas

de las consideradas para su determinación, que se afectaron con dicho tributo.

Este IU no se aplicará cuando el contribuyente, que por aplicación de las reglas generales si quedaría afecto, reúna las siguientes condiciones copulativas: **i)** sea un banco, compañía de seguros, cooperativa de ahorro y crédito, emisores de tarjetas de crédito, agentes administradores de mutuos hipotecarios endosables, cajas de compensación de asignación familiar y las demás entidades de crédito autorizadas por ley o cajas; y **ii)** se encuentre sujeto a la fiscalización de su respectiva Superintendencia.

Si el contribuyente deudor cumple con ambos requisitos, y posteriormente se produce algún cambio de circunstancias que cambie la persona del deudor, el IU se aplicará o no, dependiendo de si se verifican los requisitos respecto del nuevo deudor.

### **3.1. Devengo del IU**

El IU se devenga al término del año comercial durante el cual se efectúa el pago, abono en cuenta o puesta a disposición de las sumas gravadas con dicho impuesto, en caso de exceso de endeudamiento. Para estos efectos el concepto de “pago” incluye tanto el pago efectivo, como los otros modos de extinguir la obligación distintos al pago que permitan satisfacer al acreedor su derecho o crédito. Un caso interesante que plantea la Circular es la capitalización de intereses por parte del acreedor, en que se extingue la obligación de pago de intereses mediante un aumento de capital, que resulta pagado capitalizando la obligación principal y los intereses del deudor. No quedan comprendidos aquellos modos de extinguir que no permiten el cumplimiento de la obligación, como la remisión de la deuda, la pérdida de la cosa que se debe, la declaración de la nulidad o rescisión del acto y la prescripción extintiva.

**Concepto de abono en cuenta:** Si en la contabilidad del deudor de la renta, ésta se ha registrado o abonado en la cuenta corriente del acreedor o beneficiario de ella en forma nominada, esto es, individualizando a sus beneficiarios, denotando dicho abono en la cuenta corriente que el deudor está en condiciones de pagar la renta por contar con los recursos financieros para ello. Dicho abono en cuenta no debe significar una mera provisión global o registro contable de una obligación de pago (pasivo exigible). Se entiende que el registro es nominado cuando en el comprobante contable

respectivo se individualiza al beneficiario de la renta o prestador del servicio respectivo. No resulta relevante el nombre de las cuentas contables que se utilicen para reconocer estas transacciones.

**Concepto de puesta a disposición:** Si el deudor está en condición de pagar y así lo da a conocer al beneficiario informándole que la renta está a su disposición o depositada en algún banco o entidad financiera a su nombre o le pide instrucciones al acreedor sobre qué hacer con la renta.

### **3.2. Exceso de endeudamiento**

La Circular detalla la forma en que debe calcularse el exceso de endeudamiento. En términos generales, para que exista exceso de endeudamiento el ETA del contribuyente debe ser superior a tres veces su Patrimonio al término del ejercicio respectivo. En otras palabras, el exceso de endeudamiento, será equivalente a la diferencia que resulte de restar al ETA determinado de acuerdo a las normas indicadas en la letra b) siguiente, el triple del patrimonio calculado conforme a las reglas señaladas en la letra a) siguiente. De esta forma, los intereses y demás partidas a que se refiere el Inc. 1° , del Art. 41 F de la LIR que se hayan pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición de entidades relacionadas sin domicilio ni residencia en Chile durante el ejercicio comercial en que se determine un exceso de endeudamiento, en la medida que además se cumplan los demás requisitos que establece dicha disposición, se afectarán con el mencionado impuesto único. Por el contrario, si en alguno de los ejercicios siguientes, por aplicación de lo establecido en el referido Art., el contribuyente dejara de estar en situación de exceso de endeudamiento, las cantidades que se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición de las entidades señaladas, durante ese año, no se afectarán con el Impuesto Único de 35%. En consecuencia, para verificar si procede o no la aplicación del impuesto referido, deberá efectuarse el análisis del exceso de endeudamiento en cada uno de los años comerciales en que se efectúe el pagos de intereses.

La Circular en comentario define “**patrimonio**” como el capital propio tributario determinado al 1 de enero del año comercial en que se pagaron, abonaron en cuenta o se pusieron a disposición los intereses, y se agregarán proporcionalmente los aportes y aumentos de capital efectuados dentro del año comercial. Por su parte se deducirán proporcionalmente las disminuciones de capital, y los retiros o

distribuciones efectuados durante el año comercial respectivo entre otras partidas. Por su parte, la circular señala que tratándose de empresas que se encuentren autorizadas para llevar su contabilidad en moneda extranjera, de acuerdo al Art. 18 del CT, determinarán su patrimonio bajo el mismo esquema de cálculo antes indicado en la moneda extranjera de que se trate, convirtiendo éste a moneda nacional según el valor de cotización del tipo de cambio observado de la moneda extranjera vigente al primer día del mes de enero. Esta última conversión no resulta pertinente, en caso que el contribuyente se encuentre autorizado además, para declarar y pagar en la moneda extranjera.

### **3.3. Normas de relación**

Se considerará que el beneficiario de los intereses es una entidad relacionada con quien los paga, abona en cuenta o pone a disposición, en los siguientes casos:

- a.** El beneficiario se encuentre constituido, establecido, domiciliado o sea residente en alguno de los territorios o jurisdicciones que formen parte de la lista a que se refiere el Art. 41 D de la LIR a la fecha del otorgamiento del crédito respectivo.
- b.** El beneficiario se encuentre domiciliado, constituido, establecido o sea residente de un territorio o jurisdicción que cumpla con al menos dos de los requisitos que establece el Art. 41 H de la LIR.
- c.** El beneficiario domiciliado, residente, constituido o establecido en el exterior y quien paga, abona en cuenta o pone a disposición, pertenezcan al mismo grupo empresarial en los términos del Art. 100 de la Ley de Mercado de Valores.
- d.** El financiamiento es otorgado con garantía directa o indirecta de terceros. En este caso, el beneficiario no se considerará relacionado cuando el tercero que otorga la garantía directa o indirecta sea un tercero no relacionado con el deudor y este preste el servicio de garantía a cambio de una remuneración normal de mercado, considerando para tales efectos lo dispuesto en el Art. 41 E de la LIR. Lo anterior no será aplicable si en caso que haya celebrado algún acuerdo u obtenido los fondos necesarios para garantizar dicho financiamiento, con alguna entidad relacionada con el deudor o se trate de instrumentos financieros colocados y adquiridos por empresas independientes y que posteriormente son adquiridos o traspasados a empresas o entidades.

### 3.4. Obligación de información

El deudor deberá presentar una declaración jurada ante el SII, en la forma y plazo que establezca mediante resolución, sobre las operaciones a las que se refiere el Art. 41 F de la LIR, con indicación de las obligaciones y deudas, sus garantías e indicando además si entre los beneficiarios finales de los intereses se encuentran entidades relacionadas. El retardo u omisión en la presentación de la declaración jurada, será sancionado conforme a lo establecido en el N° 1, del Art. 97 del CT. Si en caso de incumplimiento el deudor se negare a formular dicha declaración, o si la presentada fuera incompleta o falsa, se entenderá que existe relación entre el perceptor del interés y el deudor, o entre el deudor y acreedor de las deudas no informadas,

### 3.5. Créditos otorgados con anterioridad a la entrada en vigencia

Los intereses y otras cantidades que se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición a partir de la vigencia de este Art., por créditos u otras operaciones efectuadas antes de la entrada en vigencia de la misma norma no se afectarán con el impuesto multa de 35% a menos que las obligaciones hayan sido novadas, cedidas, o se modifique el monto del crédito o la tasa de interés, o cuando directa o indirectamente hayan sido adquiridas por empresas relacionadas.

## CIRCULAR N° 52, DEL 23 DE JUNIO DE 2015

Mediante esta circular, el SII imparte instrucciones sobre los principales aspectos del nuevo impuesto que gravará las emisiones al aire de compuestos contaminantes producidos por fuentes fijas, establecido en el Art. 8 de la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria.

### 1. Elementos del impuesto

**1.1. Hecho gravado.** En virtud de lo establecido en el Inc. primero del Art. 8 de la citada Ley, se grava la emisión de los siguientes compuestos: **a)** material particulado; **b)** óxido de nitrógeno; **c)** dióxido de azufre; y **d)** dióxido de carbono. Además, deben ser producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (Megavatios términos), considerando el límite superior del valor energético del combustible. En cuanto al concepto “establecimiento”, de acuerdo a su sentido técnico, es definido como “*el conjunto de estructuras e instalaciones donde se localizan*

*una o más calderas o turbinas, que están próximas entre sí y que por razones técnicas están bajo un control operacional único o coordinado”.*

Con todo, de acuerdo al Inc. noveno del Art. en referencia, corresponde al Ministerio del Medio Ambiente determinar mediante decreto supremo, actualizado anualmente, los establecimientos que se encuentran en la situación descrita en el Inc. primero del Art. 8 de la Ley N° 20.780.

**1.2. Sujeto pasivo.** El sujeto pasivo corresponde a personas naturales y jurídicas que, a cualquier título, haciendo uso de las fuentes de emisión de los establecimientos, generen emisiones de los compuestos contaminantes señalados.

**1.3. Devengo del impuesto y certificaciones de emisiones.** El impuesto referido se devenga anualmente. Respecto a la certificación de las emisiones efectuadas por cada contribuyente esta es realizada por la Superintendencia del Medio Ambiente en el mes de marzo de cada año. Dicha certificación puede ser impugnada, suspendiéndose el giro del impuesto mientras el recurso no se encuentre totalmente resuelto. Por último, el Inc. duodécimo del Art. 8 de la Ley en referencia establece que las características del sistema de monitoreo de las emisiones y los requisitos para su certificación serán aquellos determinados por la Superintendencia del Medio Ambiente. Por su parte, los contribuyentes están obligados a presentar a la mencionada Superintendencia un reporte de monitoreo de emisiones, conforme a las instrucciones generales que determine dicho organismo. Quienes incumplan dichas obligaciones serán sujetos de sanción de acuerdo a lo dispuesto en la ley orgánica de la Superintendencia de Medio Ambiente.

**1.4. Base imponible y metodología de cálculo.** La determinación de la base imponible y la metodología de cálculo del impuesto dependen del tipo de compuesto contaminante y se encuentran establecidos en los Incs. 3 y siguientes del Art. 8, que disponen lo siguiente:

- a. Respecto al material particulado, óxido de nitrógeno y dióxido de azufre, el impuesto será equivalente a 0,1 por cada tonelada emitida, o la proporción que corresponda al multiplicar: **i)** coeficiente de dispersión en la comuna; **ii)** costo social per cápita del contaminante; y **iii)** población de la comuna, la cual se determinará de acuerdo a la proyección oficial del Instituto Nacional de Estadísticas.

- b. En cuanto al dióxido de carbono, el impuesto será equivalente a 5 USD por cada tonelada emitida. Sin embargo, no se aplica el mencionado impuesto a fuentes fijas que operen en base a medios de generación renovable no convencional cuya fuente de energía sea la biomasa.

Por último, el Ministerio del Medio Ambiente establecerá los procedimientos administrativos necesarios para la aplicación del impuesto. Por su parte, respecto a la determinación y pago del impuesto, la Superintendencia del Medio Ambiente deberá enviar al SII un informe con los datos y antecedentes necesarios para que proceda el cálculo del impuesto por cada fuente emisora y pago deberá efectuarse en la TGR, en el mes de abril del año calendario siguiente a aquel en que se generaron las emisiones.

## **2. Determinación del impuesto y costo marginal**

El impuesto a las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas no debe considerarse en la determinación del costo marginal instantáneo de energía, cuando éste afecte a la unidad de generación marginal del sistema. Sin perjuicio de lo anterior, las unidades cuyo costo total unitario sea mayor o igual costo marginal, la diferencia entre la valorización de sus inyecciones, deberá ser pagado por todas las empresas eléctricas que efectúen retiros de energía del sistema, a prorrata de sus retiros, debiendo el Centro de Despacho Económico de Carga respectivo, adoptar las medidas pertinentes para realizar la reliquidación correspondiente. Por su parte, la Comisión Nacional de Energía, mediante resolución exenta, establecerá las disposiciones de carácter técnico que sean necesarias para la adecuada implementación del mecanismo señalado.

## **3. Vigencia del impuesto**

El impuesto se aplicará a contar año 2017, considerando las emisiones generadas durante dicho año, y deberá ser pagado por primera vez en el mes de abril del año 2018.

# **CIRCULAR N° 55, DEL 24 DE JUNIO DE 2015**

## **I. Antecedentes generales de la Circular N° 55**

La Circular N° 55 fue emitida con el objeto de instruir y precisar la vigencia y ámbito de aplicación temporal de las normas anti elusivas incorporadas por la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria, contenidas

en los nuevos Arts. 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del CT. Asimismo, complementa lo señalado en la Circular N° 55 del 16 de octubre de 2014 respecto a la vigencia y transición de las normas contenidas en la Ley N° 20.780

## II. Materias que regula

Interpreta sistemáticamente lo previsto en el Art. 15 transitorio de la Ley N° 20.780, el cual señala lo siguiente: *“Las modificaciones al CT regirán transcurrido un año desde la publicación de la ley, con excepción de lo dispuesto en el número 25, letra b. del Art. 10, que regirá a partir del 1 de enero de 2015.*

*No obstante lo dispuesto en el Inc. precedente, lo establecido en los Arts. 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del CT sólo será aplicable respecto de los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren dichas disposiciones, realizados o concluidos a partir de la entrada en vigencia de las mismas”.*

De acuerdo a lo anterior, los Arts. mencionados en el Inc. 2, estarán vigentes a partir del 30 de septiembre de 2015, por lo tanto, a contar de esa fecha el SII podrá aplicar, en las fiscalizaciones que desarrolle, las nuevas normas anti elusivas de carácter general. Sin perjuicio de lo anterior, la Circular viene a determinar el ámbito de validez temporal de dichos Arts., en cuanto a definir temporalmente el universo de hechos, actos, negocios o conjunto o de ellos a que se puede aplicar la nueva normativa cumpliendo con la finalidad del legislador en cuanto a evitar espacios de elusión. En consecuencia, se analizan las expresiones “realizados” y “concluidos” que emplea el legislador, con el objeto de determinar su alcance y aplicación. De acuerdo al punto N° 8 de la Circular, dichas expresiones se emplean para excluir los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, que se han ejecutado, celebrado o perfeccionado íntegramente en un tiempo pasado (antes del 30 de septiembre de 2015). Así, es posible que hechos, actos o negocios, aún iniciados antes de la referida fecha, sean alcanzados por las normas anti elusivas cuando, existiendo abuso o simulación, se encuentre pendiente el cumplimiento de sus efectos jurídicos o tributarios a la fecha de entrada en vigencia. En este tipo de casos, los efectos jurídicos o tributarios se producen una vez que los hechos o actos jurídicos se “realizan” o “concluyen” bajo el imperio de las normas anti elusivas.

Los actos o contratos presentados en la Circular para ejemplificar lo dicho precedentemente son los siguientes:

- a. Aquellos que se encuentren sujetos a un plazo o condición, ya sea en cuanto al perfeccionamiento mismo del acto o contrato, así como

el nacimiento de los derechos u obligaciones que de ellos emanan o su exigibilidad (efectos jurídicos pendientes).

- b.** Actos o contratos de tracto sucesivo.
- c.** En general, aquellos cuyos efectos tributarios no se hayan consumado o materializado íntegramente antes del 30 de septiembre de 2015.

Respecto a la letra c) anterior, se entenderá que los efectos tributarios de un hecho, acto o negocio o conjunto de ellos, no se encuentran íntegramente consumados o materializados a la fecha de entrada en vigencia de las normas cuando el acto o hecho apto para producir los efectos tributarios aún no se haya realizado o concluido. Luego, se señala que un acto o hecho realizado o concluido genera efectos tributarios cuando la ley le atribuye a esos actos o hechos una determinada consecuencia para efectos de la aplicación de tributos. Un ejemplo de lo anterior se produce en el caso de un proceso de fusión iniciado en el 2014, pero que el hecho o acto que permita generar una diferencia entre el valor de inversión total realizada y el capital propio de la sociedad absorbida se realiza o concluye después de entran en vigencia las normas anti elusión.

Por otro lado, se entenderá que el hecho, acto o negocio, o conjunto de ellos se encuentra “concluido” cuando se ha ejecutado, celebrado o perfeccionado íntegramente el último hecho, acto o negocio que, en su conjunto, obedecen a una sola transacción u operación que produzca una consecuencia tributaria susceptible de ser considerada como elusiva. Así, de modo meramente ejemplar, se entiende que la sola transacción u operación se “realiza o concluye” a partir del 30 de septiembre de 2015 cuando: su vinculación se colige a partir del resultado final que subyace tras los hechos o actos; o cuando exista una mutua interdependencia entre ellos, de suerte que cada uno, aisladamente considerado, carece de significación relevante por sí mismo desde el punto de vista de las normas anti elusión, formando parte de un todo coherente con un determinado fin elusivo.

Conforme a lo expuesto anteriormente, la Circular señala a modo ejemplar los siguientes hechos, actos o negocios que podrán ser objeto de fiscalización por considerarse abusivas las formas jurídicas o simulación:

- a.** Un proceso de fusión concluido o realizado a partir del 30 de septiembre de 2015, aun cuando el inicio de dicho proceso haya ocurrido antes del 31 de diciembre de 2014.
- b.** Un contrato de arrendamiento, de regalías o de provisión de servicios periódicos, suscrito antes del 30 de septiembre de 2015 y se ejecute a partir de la fecha señalada.

- c. Un proceso de reestructuración societaria que comprenda varias etapas que, habiéndose iniciado antes del 30 de septiembre de 2015, sus efectos tributarios se realicen o concluyan a partir de la fecha señalada.

Finalmente, es importante señalar que el Director del SII podrá requerir al TTA competente, la aplicación de las normas anti elusión respecto a actos o negocios o un conjunto o serie de ellos susceptibles de ser considerados elusivos, en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el SII, exceda la cantidad equivalente a 250 UTM a la fecha de presentación del requerimiento.

### **CIRCULAR N° 62, DEL 10 DE JULIO DE 2015**

La presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones sobre las modificaciones legales introducidas por la Ley N° 20.780, en relación al procedimiento de “Consulta Pública” de proyectos de circulares o instrucciones del SII, comprendido en los nuevos Inc. 2 y 3 del Art. 6, letra A, N° 1, del CT, que entrarán en vigencia a contar del 30 de septiembre de 2015.

Respecto a las materias a consultar, facultativamente se podrá activar este mecanismo de “Consulta Pública” en aquellas circulares o instrucciones que no tengan por objeto interpretar, con carácter general, normas tributarias o modificar criterios interpretativos previos, con el fin de que los contribuyentes o cualquier persona natural o jurídica pueda emitir su opinión sobre su contenido y efectos o formular propuestas sobre los mismos. Por otro lado, la “Consulta Pública” será obligatoria en los casos de circulares o instrucciones que contengan la interpretación de una norma tributaria o que modifiquen criterios interpretativos previos, emitidas por la Dirección en ejercicio de la atribución que confiere el Art. 6, letra A, N° 1, del CT. En el caso que solo una parte de las circulares o instrucciones se refieran a la interpretación de normas, se someterá a consulta pública la totalidad del proyecto de instrucción de que se trate.

Finalmente, en relación al procedimiento, se instruye que el único canal válido para el ingreso de opiniones ciudadanas, será a través de la sección que especialmente se disponga para dichos efectos en la Pag. web del SII. Se recibirán todas las opiniones que se hagan llegar dentro de los plazos que en cada caso se determine, los cuales no podrán ser inferiores a 10 días hábiles ni superior a 20 días hábiles. El contenido de las opiniones, será público y podrá ser examinada en la Pag. web del SII, el cual

publicará en su sitio web en un plazo máximo de 2 días hábiles aquellas que tengan relación con la materia sometida a “Consulta Pública”. Las opiniones, comentarios, sugerencias y propuestas de la ciudadanía no son vinculantes ni estará el Director obligado a pronunciarse respecto de ellas. Una vez recibidas, las opiniones serán remitidas a los responsables del proyecto sometido a “Consulta Pública” para su análisis, sistematización y consideración en la instrucción, si procediere.

# NORMAS DE PUBLICACIÓN

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

1. Los trabajos deben ser remitidos al correo electrónico: [anuarioderechotributario@mail.udp.cl](mailto:anuarioderechotributario@mail.udp.cl), mecanografiados a interlineado simple, sin espacio entre párrafo y párrafo (o sea, después de punto aparte), con notas a pie de página, todo en tipografía *Times New Roman*, tamaño 12 para el texto y tamaño 10 para las notas, en hoja tamaño carta y en formato Word.
2. La extensión del trabajo podrá tener un máximo de 25 páginas.
3. Cada trabajo deberá ir acompañado con un resumen del mismo de no más de cien palabras, con indicación de las palabras claves del mismo.
4. En el primer llamado a pie de página el autor señalará una breve reseña de sus antecedentes profesionales y/o académicos.
5. Para ser publicados en la siguiente edición del Anuario, los trabajos deberán ser enviados a la dirección de correo electrónico ya señalada a más tardar el día 30 de mayo de 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<sup>a</sup>, 2003, Chillán, Chile). *Proceedings*. Los Alamitos, California, IEEE Computer Society Press, 2003. SEMINARIO Regional de política fiscal (11<sup>o</sup>, 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