

# 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° 10, Noviembre 2018**

---



# Anuario de Derecho Tributario

Nº 10, Noviembre 2018

---

## **DIRECTOR**

Cristián Meneses Valenzuela

## **COMITÉ EDITORIAL**

Paula Parra Hein

Arturo Selman Nahum

Ignacio Pinochet Raviola

## **COMITÉ CIENTÍFICO**

Sergio Illanes Laso

Liselott Kana

Rodrigo Ugalde Prieto

Arturo Garnham Bravo

Vicente Furnaro Lobos

Hugo Hurtado Araneda

Ximena Niño Roa

Cristián Molina Cabezas

## **ASISTENTES EDITORIALES**

Mónica Aguilar Valderrama

Javier Melo La Rivera

Francisco Ossandón Cerda

Juan Pablo Obaid Lennon

Constanza Richter Valdés

María Paz Plaza Vallejos

Camila Riquelme Iriarte

Espir Aguad Toledo

Macarena Asfura Rabba

Agustín Díaz Vicente

Felipe Pérez Ulloa

Diego Farran Salgado

Fernanda Yoma Schrader

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO  
N° 10, NOVIEMBRE 2018

Derechos Reservados

Diseño e impresión  
versión | producciones gráficas Ltda.

# Índice

---

9 **Nota del Director**

11 **Siglas y Abreviaturas**

## **I. Artículos de Doctrina**

17 Servicios Intragrupo de Bajo Valor Añadido. *Por Evelyn Arancibia Fredes*

35 Gasto Tributario por Cumplimiento de Obligaciones y Pago de Indemnizaciones. *Por Ariel Castillo Sapiains*

61 El Principio de Legalidad Tributaria en la Nueva Etapa de Conciliación del Procedimiento General de Reclamación. *Por Javier Pérez Marchant*

85 Elementos para Establecer un Beneficio Tributario al Gasto de Bolsillo en Salud en Chile. *Por Pablo Eterovic Barreda*

## **II. Notas de Actualidad**

129 Proyecto de Reforma Tributaria 2018: Principales Modificaciones del Proyecto de Modernización Tributaria

- 135 Propuesta de Impuesto a los Servicios Digitales en el Nuevo Proyecto de Modernización Tributaria
- 145 *Trusts* en el Extranjero: Efectos Relevantes de la Nueva Declaración Jurada que Obliga a los Contribuyentes a Informar sobre *Trusts* Constituidos en el Extranjero
- 151 Resolución Exenta N°42 de 2018 del SII: Nuevo Cambio de Sujeto Total del Impuesto al Valor Agregado por Brechas de Cumplimiento

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

- 157 Jurisprudencia Judicial
- 177 Jurisprudencia Administrativa
- 201 **Normas de Publicación**



## Nota del Director

---

El **ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO** en su décima 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 las Leyes No. 20.780, de Reforma Tributaria y No. 20.899, de “Simplificación”, y al reciente proyecto de Reforma Tributaria ingresado al Congreso por el actual Ejecutivo, denominado como “Modernización 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 se han tomado la agenda tributaria internacional.

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) Servicios Intragruppo de Bajo Valor Añadido; (ii) Gasto Tributario por Cumplimiento de Obligaciones y Pago de Indemnizaciones; (iii) El Principio de Legalidad Tributaria en la Nueva Etapa de Conciliación del Procedimiento General de Reclamación, y; (iv) Elementos para Establecer un Beneficio Tributario al Gasto de Bolsillo en Salud en Chile.

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, tendiendo en especial consideración el reciente proyecto de Modernización Tributaria ingresado al Congreso en agosto de este año, actualmente en discusión.

Por último, la tercera sección del presente volumen, contiene un análisis jurisprudencial, incluyendo oficios del Servicio de Impuestos Internos emitidos durante los años 2017 y 2018, 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.

**AC.** Año Comercial.

**AT.** Año Tributario.

**BEPS.** Erosión de la Base Imponible y traslado de beneficios (*Base Erosion and Profit Shifting*).

**BC.** Banco Central de Chile.

**CC.** Código Civil Chileno.

**C. de Com.** Código de Comercio.

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

**CFC Rules.** Controlled foreign corporation rules.

**CGR.** Contraloría General de la República.

**COT.** Código Orgánico de Tribunales.

**CP.** Código Penal.

**CPC.** Código de Procedimiento Civil.

**CPR.** Constitución Política de la República.

**CPT.** Capital Propio Tributario.

**CRS.** Estándar común de reporte.

**CS.** Corte Suprema.

**CT.** Código Tributario de Chile.

**DDAN.** Registro de Diferencia entre la Depreciación Acelerada y Normal.

- DEDECON.** Defensoría de Derechos del Contribuyente.
- Director Nacional.** Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.
- Director Regional.** Director Regional del Servicio de Impuestos Internos.
- DFL.** Decreto con Fuerza de Ley.
- DO.** Diario Oficial.
- DL.** Decreto Ley.
- DS.** Decreto Supremo.
- DTE.** Documentos Tributarios Electrónicos.
- ECE.** Entidades controladas extranjeras.
- EE.UU. / USA** Estados Unidos de América.
- E.I.R.L.** Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.
- EMN.** Empresas Multinacionales.
- EP.** Establecimiento Permanente.
- Excma.** Excelentísima.
- FATCA.** Ley estadounidense de cumplimiento fiscal de cuentas en el extranjero.
- FUNT.** Fondo de Utilidades No Tributables.
- FUT.** Fondo de Utilidades Tributables.
- GR.** Procedimiento General de Reclamación.
- GS.** Procedimiento de Aplicación de Sanciones.
- IGC.** Impuesto Global Complementario.
- IA.** Impuesto Adicional.
- Iltma (a veces I).** Ilustrísima.
- Iltmas.** Ilustrísimas.
- IDPC.** Impuesto de Primera Categoría.
- INA.** Recurso de inaplicabilidad.
- Inc.** Inciso.
- INR.** Ingreso no constitutivo de renta.
- IRS.** Internal Revenue Service, equivalente al Servicio de Impuestos Internos.
- IPC.** Índice de Precio al Consumidor.
- ITE.** Impuesto de Timbres y Estampillas.
- IUSC.** Impuesto Único de Segunda Categoría.

- IVA.** Impuesto al Valor Agregado (D. L. 825).  
**Ley del IVA.** D.L. 825.  
**LIR.** Ley de Impuesto a la Renta (D.L. 824).  
**LMV.** Ley de Mercado de Valores.  
**Ltda.** Limitada o de Responsabilidad Limitada.  
**Modelo OCDE.** Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.  
**Nº.** Número.  
**Nºs.** Números.  
**NCG.** Norma de Carácter General.  
**NGA.** Norma General Antielusión.  
**OCDE / OECD.** Organización para la Colaboración y el Desarrollo Económico.  
**OMS.** Organización Mundial de la Salud.  
**ORD.** Ordenanza.  
**Pag. (a veces p.).** Página.  
**Pags. (a veces p. ó pp.).** Páginas.  
**PPM.** Pago Provisional Mensual.  
**PPMO.** Pago Provisional Mensual Obligatorio.  
**PPUA.** Pago provisional por utilidades absorbidas.  
**LUF.** Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.  
**RAP.** Registro de Rentas Atribuidas Propias.  
**RAI.** Registro de Rentas Afectas a Impuestos.  
**RAF.** Revisión de la Actuación Fiscalizadora.  
**RAV.** Reposición Administrativa Voluntaria.  
**Real Academia.** Real Academia de la Lengua Española.  
**Reg.** Reglamento.  
**Res. Ex.** Resolución Exenta.  
**REX.** Registro de rentas exentas o ingresos no renta.  
**RIT.** Rol Interno del Tribunal.  
**RLI.** Renta Líquida Imponible.  
**RUT.** Rol Único Tributario.

**S.A.** Sociedad Anónima.

**Ley de S.A.** Ley N°18.046 sobre Sociedades Anónimas.

**SAC.** Registro de Saldo Acumulado de Créditos.

**SII. a veces Servicio.** Servicio de Impuestos Internos.

**Sec.** Sección.

**SNA.** Servicio Nacional de Aduanas.

**SpA.** Sociedad por Acciones.

**SRL.** Sociedad de Responsabilidad Limitada.

**SVS.** Superintendencia de Valores y Seguros.

**TC.** Tribunal Constitucional.

**TGR.** Tesorería General de la República de Chile.

**TTA.** Tribunal Tributario y Aduanero.

**UF.** Unidad de fomento.

**USD.** Dólar Estadounidense, por sus siglas en inglés.

**UTA.** Unidad Tributaria Anual.

**UTM.** Unidad Tributaria Mensual.

**I**  
**Artículos de Doctrina**

---





# SERVICIOS INTRAGRUPPO DE BAJO VALOR AÑADIDO

EVELYN ARANCIBIA FREDES<sup>1</sup>

## RESUMEN

En materia de precios de transferencia, resulta recurrente el análisis de los servicios intragrupo, ya que a través de ellos se pueden producir erosiones en las bases imponibles en los impuestos de los países involucrados. Para Chile, país eminentemente pagador de estos servicios, el análisis de precios resulta vital puesto que el enfoque de la Administración Tributaria debe estar dirigido a evitar cargos excesivos en resultados por este tipo de prestaciones. En ese contexto, recientemente la acción 10 del Plan BEPS, para el control de la erosión fiscal, introdujo un análisis de precios optativo y simplificado para los denominados “*Servicios Intragruppo de Bajo Valor Añadido*”, los que serán objeto de desarrollo de este artículo.

**PALABRAS CLAVES:** Precios de transferencia, Servicios intragrupo, Acción 10 Plan BEPS.

## INTRODUCCIÓN

A nivel global, los grupos empresariales, a medida que van complejizando sus estructuras, tienden a vincularse entre sí a través de servicios que recíprocamente se prestan las diferentes compañías que los componen.

Es así como interviene el análisis de precios de transferencia, como disciplina consagrada en las distintas legislaciones nacionales para controlar que la remuneración pactada en esos casos respete el principio de

---

<sup>1</sup> Evelyn Arancibia Fredes, Abogado Universidad de Talca, Magister en Planificación y Gestión Tributaria Universidad de Santiago de Chile, Abogado del Servicio de Impuestos Internos, Dirección de Grandes Contribuyentes, Grupo de Precios de Transferencia.

plena competencia o arm's length, consagrado a nivel internacional en el apartado 1 del art. 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Ello, con el fin de evitar que al realizarse operaciones entre empresas vinculadas ubicadas en diferentes jurisdicciones, se provoquen erosiones en las bases imponibles cuando una de las entidades pague más de lo que una empresa independiente pagaría por la prestación recibida, o bien, que de parte del país que presta el servicio se esté recibiendo una remuneración menor a lo que normalmente se pagaría en el mercado en una situación comparable.

En el caso de los servicios intragrupo, el análisis de precios se enfoca inicialmente en verificar si esos servicios se han prestado efectivamente, dentro de lo cual se analiza si la asistencia proporciona un beneficio o valor económico a la compañía que paga por él, para posteriormente verificar si la retribución de esos servicios se pactó cumpliendo condiciones de plena competencia.

Ahora bien, dentro de un contexto global, nace el “*Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*” (BEPS), que hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “*desaparecer*” beneficios a efectos fiscales, o bien, de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. Al tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, BEPS se ha convertido en un serio problema<sup>2</sup>.

El paquete BEPS de la OCDE/G-20, publicado en octubre de 2015, contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Ello implica cambios en materia de convenios tributarios bilaterales, incluyendo: un estándar mínimo con el fin de prevenir la búsqueda del tratado más favorable o treaty shopping; la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo; el enfoque sobre el sustrato de las transacciones en lugar de su forma legal;

---

<sup>2</sup> OECD. 10 Preguntas sobre BEPS. [en línea] <<https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>> [Consulta: 11 septiembre 2018].

la actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, haciendo especial hincapié en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad intelectual; y las medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS<sup>3</sup>.

Dentro de las acciones BEPS, sección D, de la acción 10, se han introducido los denominados, “*Servicios Intragruppo de Bajo Valor Añadido*”, acción incorporada en las Directrices de la OCDE aplicables en Materia Precios de Transferencia, de julio de 2017. Con esta modificación se propone un análisis de precios optativo y simplificado para estas prestaciones, y se invita a los países del G20 y la OCDE a desarrollar normas de precios de transferencia para incorporar mecanismos para prevenir que se erosionen las bases imponibles, con pagos como honorarios por administración y gastos de oficina matriz.

Ahora bien, la denominación de “*Servicios Intragruppo de Bajo Valor Añadido*”, cuya definición se analizará más adelante, no implica que estas prestaciones tengan poca importancia para el grupo empresarial, ya que es indudable que, por ejemplo, servicios de administración o financieros son esenciales para cualquier compañía, sino que su calificación se debe más bien al carácter auxiliar que tienen para el desarrollo de su giro principal, por lo que es precisamente para ellos que las BEPS proponen un enfoque simplificado y optativo.

La sección D, de la acción 10, busca generar un equilibrio entre la asignación de los gastos de los servicios en estudio entre las compañías del grupo conforme al principio de plena competencia y las bases imponibles de los países pagadores, y hacen hincapié en que para que el enfoque simplificado sea efectivo, debe adoptarse y aplicarse en una escala geográfica lo más amplia posible y debe ser respetado por el país que presta el servicio, así como del beneficiario del mismo, pues de cierta manera, el enfoque se vuelve ineficaz cuando sólo es adoptado por sólo uno de los países involucrados, dado que únicamente uno de ellos tendrá los beneficios que implica para los contribuyentes, en cuanto los libera de varias cargas ante la administración y por su parte las entidades fiscales, pueden hacer un análisis menos complejo, por cuanto sólo deben realizarse verificaciones mínimas en las auditorías, lo que permitiría centrar recursos en fiscalizaciones de operaciones más complejas.

---

<sup>3</sup> *Ibíd.*

Así, este análisis busca dar certeza a los contribuyentes, en cuanto a que el precio pagado por estos servicios será aceptado por las administraciones tributarias que hayan optado por el enfoque simplificado, lo que implicaría una fiscalización de menor complejidad y mayor rapidez.

Según lo anterior, los servicios esbozados constituyen lo que en materia de precios de transferencia, se denomina “*safe harbor*” o puerto seguro, siendo estos, una provisión aplicable a cierto tipo de contribuyentes u operaciones que otorga una facilidad administrativa para el cumplimiento de las reglas generales en materia de precios de transferencia<sup>4</sup>. Así, un *safe harbor*, entrega lineamientos específicos para el cálculo de una contraprestación, ya sea estableciendo el método aplicable, los márgenes de utilidad, las tasas de interés aceptadas, o una combinación de éstos, entre otros<sup>5</sup>.

Generalmente, las empresas ubicadas en Chile son pagadoras de servicios, por lo que, en la mayoría de los casos, el análisis se centra en constatar que el pago realizado en la operación vinculada cumple con el principio de plena competencia y no se erosione de este modo la base imponible del IDPC al deducir como gasto un monto mayor del que habría pagado un tercero independiente por un servicio igual o similar al que se revisa.

Dicho esto, intentaremos en lo sucesivo conceptualizar los denominados servicios intragrupo de bajo valor añadido para luego analizar si podrían tener aplicabilidad en Chile las nuevas guías internacionales existentes en materia de precios de transferencia respecto a esta clase de servicios, considerando que nuestro país es parte de la OCDE y esta última insta a la utilización del análisis simplificado que plantean las BEPS.

## I

### CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO DE BAJO VALOR AÑADIDO

La acción 10 de BEPS, se encarga de precisar qué debemos entender por estos servicios e indican que son aquellos que tienen un “*carácter auxiliar o de apoyo de dichos servicios, que no constituyen en ningún caso la actividad*”

---

<sup>4</sup> PÉREZ CHÁVEZ, José y FOL OLGUÍN, Raymundo. *Práctica Fiscal* 828 2DA. México, mayo 2018. Edit. Tax Editores. P. 17.

<sup>5</sup> *Ibíd.*

*principal del grupo multinacional. La prestación de servicios intragrupo de bajo valor añadido puede, de hecho, representar el negocio principal de la persona jurídica proveedora del servicio, como puede ser un centro de servicios compartidos, siempre que esos servicios no guarden relación alguna con la actividad principal del grupo”<sup>6</sup>.*

**Estos servicios, tienen las siguientes características:**

- Son de carácter auxiliar o de apoyo para la actividad principal de las compañías;
- No son el giro principal del grupo multinacional;
- No se necesita el uso de intangibles únicos y valiosos, y no llevan a la creación de intangibles únicos y valiosos; y,
- No implican un alto riesgo para el prestador del servicio.

**En la acción 10, se entregan algunos ejemplos –no taxativos– de este tipo de servicios, según lo siguiente:**

- Contabilidad y auditoría;
- Procesamiento y gestión de cuentas por cobrar y pagar;
- Actividades de recursos humanos;
- Supervisión y recopilación de datos en materia de salud y prevención de riesgos laborales, ambientales, seguridad e higiene en el puesto de trabajo y normas de regulación de la actividad empresarial;
- Servicios de tecnología de la información, cuando no constituyan la actividad principal del grupo;
- Apoyo a las comunicaciones internas y externas y a las relaciones con el público (a excepción de actividades de publicidad o mercadotecnia específicas, además del desarrollo de estrategias conexas);
- Servicios jurídicos;
- Actividades inherentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias;
- Servicios generales de carácter administrativo.

**Por el contrario, se excluyen de la calificación de Servicios Intragrupo de Bajo Valor Añadido los siguientes:**

- Servicios que constituyen la actividad principal del grupo multinacional;

---

<sup>6</sup> OECD. Proyecto OCDE/ G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Acción 10, *Párrafo 7.51*,

- Servicios de investigación y desarrollo;
- Servicios de fabricación y producción;
- Actividades de compra relacionadas con materias primas u otros materiales que se utilicen en el proceso de fabricación o producción;
- Actividades de venta, distribución y comercialización;
- Transacciones financieras;
- Extracción, exploración o transformación de recursos naturales;
- Seguros y reaseguros;
- Servicios de alta dirección de empresas.

De todo lo anterior, podemos concluir que para poder determinar si un servicio califica o no como de bajo valor añadido es necesario definir con claridad la calidad del servicio que se examina (auxiliar o principal) y se debe atender al giro principal del grupo empresarial, para lo cual resultará esencial un correcto análisis funcional e identificar los recursos materiales y personales que se invierten para su desarrollo, distribución de riesgos, etcétera.

Sin embargo, si los servicios analizados no cumplen con los requisitos para ser calificados de bajo valor añadido, tampoco debe implicar a priori que deban ser considerados como de alto valor y esperar una gran retribución por ellos, sino que la única consecuencia que debería traer, sería la imposibilidad de aplicar el análisis simplificado propuesto en la BEPS 10 y, por ende, se debería verificar que estos fueron transados a valor de mercado.

## II DETERMINACIÓN DE LA RETRIBUCIÓN DE PLENA COMPETENCIA

Una vez constatada la presencia de servicios de bajo valor añadido, la acción 10 de BEPS, propone una forma de determinación simplificada del precio de plena competencia, tomando como base los costos colectivos de todos los miembros del grupo empresarial que se dedican a prestar los servicios, y fija un margen de beneficio estándar, de acuerdo al siguiente procedimiento:

### 2.1. *Determinación de la base de costes colectivos*

La acción 10 propone los tres siguientes pasos para la determinación y asignación de los costes colectivos:

1° Como primer paso, se debe realizar un cálculo –de carácter anual– por parte del grupo multinacional, de la totalidad de los costos directos a indirectos incurridos por todos los miembros del grupo en la prestación de servicios intragrupo de bajo valor añadido y, cuando corresponda, la parte de los gastos operativos (por ejemplo, los gastos de supervisión, generales y administrativos, etc.).

Además, se instruye, agrupar los costos en función de la categoría de los servicios, identificando los centros contables de costes utilizados para agregar los gastos.

Se deben identificar también los costos en que se haya incurrido sin ninguna parte de beneficio que se haya agregado a los gastos colectivos. En la base de costos colectivos se deben excluir los costos atribuibles a una actividad interna que beneficia únicamente a la entidad prestadora del servicio.

2° En segundo lugar, se procede a la identificación y eliminación en la partida de gastos colectivos, aquellos costos imputables a los servicios prestados por una compañía del grupo únicamente en nombre de otra empresa del grupo.

Posteriormente se deben definir y aislar la totalidad de los gastos asociados a categorías de servicios de bajo valor añadido que tienen por destinatarios a varios miembros del grupo multinacional.

3° El tercer paso consiste en asignar los costos considerados como gastos colectivos entre los distintos miembros del grupo beneficiarios del servicio. Se deben seleccionar uno o varios criterios de asignación uniformes que deben considerar la naturaleza y categoría del servicio, debiendo reflejarse de manera razonable el nivel de beneficio que se espera que proporcione a cada destinatario de cada servicio en concreto.

En general, los criterios de asignación y reparto aplicados deben reflejar la necesidad existente para cada servicio en cuestión.

## 2.2. *Margen de Utilidad Propuesto*

En sus inicios, el proyecto BEPS señalaba que el mark up, o margen de utilidad seleccionado por el contribuyente, se situaría entre un 2% y un 5% de los costes correspondientes, pero los informes finales emitidos el año 2015, fijaron un margen de beneficio o incremento de un 5% sobre todos los costos colectivos determinados, conforme lo señalan las directrices.

Este margen predeterminado –en este método simplificado–, no requiere ser respaldado con un estudio de referencias existentes en el mercado por parte del contribuyente.

La utilidad indicada es aplicable tanto a los servicios intragrupo de bajo valor añadido realizados por un miembro del grupo a varios miembros del mismo o sólo a uno de ellos, pero en este último caso los costos deben identificarse por separado y ser la base de cálculo sólo para aquella compañía que recibe la prestación.

## 2.3. *Facturación de los servicios de bajo valor añadido*

El importe de los servicios facturados a cualquier miembro del grupo multinacional debe incluir la suma de los costos incurridos por el prestador del servicio, que pueden ser imputados específicamente a la compañía que lo recibe, de acuerdo con lo expuesto en el punto 2° de los costos colectivos (letra a precedente), junto a la parte que corresponda de los gastos colectivos asignada al mismo miembro, de acuerdo al número 3° de los costos colectivos (letra a precedente) utilizando el criterio de asignación y el margen de beneficio seleccionados (letra b precedente).

Dicho importe deberá ser abonado a la empresa del grupo que haya incurrido en los costos y, cuando sean varias las empresas del grupo que incurriesen en dichos gastos, en proporción a la participación de cada miembro en los gastos que sean comunes.

## III DOCUMENTACIÓN E INFORMACIÓN

Como ya se indicó, la carga administrativa de los contribuyentes se ve reducida en el análisis simplificado propuesto para los servicios intragrupo de bajo valor agregado, pues se exige una mínima documentación para



justificar este tipo de actividades, la que debe ser aportada por cualquier empresa del grupo que reciba o pague estas prestaciones.

Por su parte, la Administración Tributaria podría practicar una revisión mucho más rápida de la misma, con la finalidad de concentrar sus esfuerzos en la fiscalización de casos más complejos.

Así el contribuyente debe presentar los siguientes antecedentes en caso ser objeto de fiscalización por parte de la Administración Tributaria:

1. Descripción de las categorías de los servicios intragrupo de bajo valor añadido prestados, justificación de por qué pueden ser calificados como tales, y la razón de su prestación dentro del grupo empresarial.
2. Identificación de las empresas beneficiarias de los servicios.
3. Explicación de los beneficios que se obtuvieron o que se espera que se obtengan, por cada uno de los servicios.
4. Explicación, justificación y cálculo de los criterios de asignación y reparto elegidos y los motivos por los que dichos criterios arrojan resultados que reflejan razonablemente los beneficios obtenidos.
5. Confirmación del margen de beneficio aplicado, dentro de lo que se compruebe la documentación y los cálculos en base a los que se fijan la base de costes colectivos conforme a lo descrito en la BEPS 10, con un listado exhaustivo de todas las categorías y cuantías de los costes correspondientes, incluidos los costes de los servicios prestados únicamente a un miembro del grupo.
6. Se deben aportar los contratos de servicios por escrito, y sus modificaciones.

Como se puede apreciar, la mayoría de los antecedentes que debe aportar el contribuyente en una fiscalización de servicios de bajo valor agregado, son justificaciones y explicaciones, siendo mínima la documentación de respaldo que se debe acompañar, al contrario de lo que ocurre en una auditoría de un servicio que no tenga esta calificación, en los que se debe respaldar de manera fehaciente tanto la existencia de la prestación, como la determinación de la retribución de plena competencia, más aun considerando que dentro de este último punto, por regla general, la compañía auditada debería probar el beneficio que reporta la entrega o percepción de este servicio, y que el pago que se realiza por él se encuentra a valor de mercado.

En ese sentido, la BEPS 10 justifica la liberación de prueba bajo la premisa de que los esfuerzos invertidos en acreditar el beneficio recibido, pueden ser mayores que lo que garantiza la suma del cargo.

Se puede señalar que, este tipo de servicios se convierten en un “puerto seguro” para el contribuyente e implican un menor esfuerzo en las fiscalizaciones para las administraciones tributarias, pues como se indicó, los antecedentes a acompañar se reducen al mínimo, comparados con lo que en la práctica se requiere en una fiscalización habitual en materia de precios de transferencia, ya que no se requiere –por ejemplo– exhibir a la administración tributaria los estados financieros de las compañías, memorias de las empresas, ni los antecedentes que permitan acreditar que el servicio en análisis reporta un beneficio concreto a la compañía que paga por él, etcétera.

#### IV APLICABILIDAD EN CHILE

A la fecha, existen muchas interrogantes sobre el tratamiento a estos servicios intragrupo de bajo valor añadido, dentro de las que se encuentra el hecho concreto de si en Chile, a la luz de la legislación vigente, puede aplicarse este análisis simplificado que sugiere implementar la Acción 10 del Plan de Acción BEPS a los países del G20 y OCDE.

Por lo anterior, es que se requiere analizar la normativa chilena vigente en materia de precios de transferencia, con la finalidad de verificar si ello es posible.

Así, el art. 41 E de la LIR, en su inc. 1° dispone que “*el Servicio (de Impuestos Internos) podrá impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado*”<sup>7</sup>.

Por su parte, el inc. 3° de la misma norma agrega que: “*Se entenderá por precios, valores o rentabilidades normales de mercado los que hayan*

---

<sup>7</sup> DL N° 824 de 1974. CHILE. LIR. Art. 41 E, Inc. 1°.

*o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables, considerando por ejemplo, las características de los mercados relevantes, las funciones asumidas por las partes, las características específicas de los bienes o servicios contratados y cualquier otra circunstancia razonablemente relevante”.*

A continuación, el punto N°2 de la citada norma, referente a los métodos aplicables en materia de precios se transferencia, precisa que *“El Servicio, para los efectos de impugnar conforme a este artículo los precios, valores o rentabilidades respectivos, deberá citar al contribuyente de acuerdo con el artículo 63 del Código Tributario, para que aporte todos los antecedentes que sirvan para comprobar que sus operaciones con partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o considerando rentabilidades normales de mercado, según alguno de los siguientes métodos”.*

En este sentido, los métodos de precios de transferencia que consagra la normativa chilena son los siguientes; Método de Precio Comparable no Controlado, Método de Precio de Reventa, Método de Costo más Margen, Método de División de Utilidades, Método Transaccional de Márgenes Netos. Solo cuando atendidas las características y circunstancias del caso no sea posible aplicar alguno de los métodos mencionados precedentemente puede utilizarse un Método residual, debiendo justificarse que las características y circunstancias especiales de las operaciones no permiten aplicar alguno de los otros métodos.

En igual sentido, la parte final del numeral 2° señala que *“El contribuyente deberá emplear el método más apropiado considerando las características y circunstancias del caso en particular. Para estos efectos, se deberán tener en consideración las ventajas y desventajas de cada método; la aplicabilidad de los métodos en relación al tipo de operaciones y a las circunstancias del caso; la disponibilidad de información relevante; la existencia de operaciones comparables y de rangos y ajustes de comparabilidad”.*

Finalmente, en cuanto a la tributación aplicable el inc. 3° del N° 4 del art. 41 E indica que *“Cuando en virtud de los ajustes de precios, valores o rentabilidades a que se refiere este artículo, se determine una diferencia, esta cantidad se afectará en el ejercicio a que corresponda, sólo con el impuesto único del inciso primero del artículo 21”.*

Bajo la vigencia de la norma antes transcrita, se puede concluir que la aplicabilidad en Chile del enfoque simplificado, para de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, solo sería posible a través una modificación legal que incorporara expresamente a la normativa nacional el

análisis en estudio, ya que con la actual redacción del art. 41 E de la LIR, no se permite realizar un ajuste en materia de precios de transferencia, bajo supuestos diferentes a los previstos en la norma, donde se requiere que tanto el contribuyente como el Servicio de Impuestos Internos verifiquen el valor de mercado de la operación vinculada y no se contempla la aplicación de un margen de utilidad predeterminado, con un método predefinido, sino que señala que se debe verificar un valor de plena competencia, con el método más adecuado a las características de la operación vinculada.

Así, cabe concluir que sólo en base al referido análisis se puede realizar un eventual ajuste fiscal, en la base imponible del Impuesto Único del art. 21 de la LIR.

La afirmación anterior tiene su justificación en el principio de legalidad tributaria, o reserva legal, que se ha convertido en una premisa constitucional adoptada de manera casi universal en los actuales ordenamientos jurídicos<sup>8</sup>, y que en Chile se encuentra consagrado en los arts. 19 N°20, 32 N°6, 63 N°14, 65 inc. 4 N°1 de la CPR.

En razón del principio de reserva legal no pueden existir tributos sin una ley que previamente los establezca “*nullum tributum sine lege*”. Ahora bien, este principio tiene dos corrientes que tratan de definirlo, la primera con una visión restringida que limita su alcance sólo a los principales elementos de la obligación tributaria, tales como los sujetos y el hecho imponible, y la otra, que de forma amplia sostiene que la norma debe establecer los sujetos del impuesto, el hecho imponible, la tasa, la base imponible, las exenciones, infracciones y los procedimientos, siendo esta última la más aceptada en nuestro país y, por tanto, aquella que se considera en este análisis.

Por el principio de legalidad o reserva en materia tributaria, la ley no debe limitarse a proporcionar directivas generales de tributación, sino que ella debe contener, al menos, los elementos básicos y estructurantes, del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos, y elementos necesarios para la fijación del quantum, así como las exenciones). Rige el principio de legalidad para los impuestos, tasas y contribuciones especiales, de mejoras y de seguridad social, en suma, para todos los tributos<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Así por ejemplo ocurre en España, Brasil, Perú, Argentina, Alemania, etcétera.

<sup>9</sup> MASSONE PARODI, Pedro. Principios de Derecho Tributario, Aspectos Generales., 4° ed. Chile, Thomson Reuters, 2016., P. 170.

Según lo anterior, corresponde al legislador, no solo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes (Enrique Evans de la Cuadra y Eugenio Evans Espiñeira, *Los Tributos ante la Constitución*, p. 51), de modo que a la luz del principio de legalidad tributaria, los elementos esenciales de la obligación tributaria deben encontrarse suficientemente señalados y precisados en la ley<sup>10</sup>.

Por su parte, el TC de nuestro país ha hecho hincapié en que el principio de legalidad en materia tributaria implica también que debe estar contemplado en la norma el procedimiento para determinar la base imponible de un impuesto y ha indicado que “*el parámetro de cumplimiento del principio de legalidad tributaria consiste en que los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar fijados suficientemente en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución*”. (STC Rol N° 718 c. 18°. En el mismo sentido STC roles N°s 2038, c. 17°, 1234, c. 21°, 822, c. 5°, entre otras). Estos elementos son “*el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones*” (STC Rol N° 1234, c. 21°. El destacado es nuestro). Así, “[l]a garantía fundamental que entraña para toda persona la consagración constitucional de esta reserva legal se satisface si el legislador es quien directamente determina cada uno de esos elementos. (STC rol N° 822, c. 5°)”<sup>11</sup>.

En el mismo sentido anterior, la Excma. CS, en causa Rol N° 21.330-14 ha precisado que “... *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*”<sup>12</sup>.

Según lo anterior, no resultan aplicables en el caso de Chile, sin una previa modificación legal, las nuevas directrices OCDE impartidas para los servicios intragrupo de bajo valor añadido, y el análisis simplificado

<sup>10</sup> *Ibíd.* P. 171-172.

<sup>11</sup> TC, 5.4.2018. Rol 3.361-17, Considerando 8°.

<sup>12</sup> CS, 2.4.2015, Rol 21.330-14.

propuesto para ellos en la acción 10, dado que un posible ajuste en materia de precios de transferencia, que implique un agregado a la base imponible del Impuesto Único del art. 21 de la LIR, debe respetar el principio de legalidad en materia tributaria, y por ende, debe ser el resultado de un análisis conforme lo ordena la normativa legal vigente.

Como consecuencia, tanto el contribuyente como la administración tributaria chilena, deberán verificar si los servicios analizados cumplen con el principio *arm's length* o de plena competencia, para lo cual deberán comprobar que los valores pactados entre partes relacionadas, sean comparables con los que habrían acordado partes independientes en situaciones similares, debiendo realizar para ello el correspondiente análisis de comparabilidad.

Lo anterior implica que, tanto la empresa como el SII deberán verificar las características de los servicios, efectuar el análisis funcional de las compañías, revisar las cláusulas contractuales, circunstancias económicas y estrategias empresariales, y seleccionar el método de determinación del precio de transferencia más apropiado conforme a la operación vinculada, considerando los 5 métodos previstos en el art. 41 E de la LIR, y sólo sino fuere posible la aplicación de alguno de ellos, se podría utilizar un método residual, debiendo justificarse su selección.

Para ello se deben escoger los comparables más adecuados conforme a la operación analizada, revisar la factibilidad y necesidad de un ajuste de comparabilidad, para finalmente concluir si es que el servicio intragrupo cumple o no con el principio de operador independiente o se requiere realizar un ajuste de precios de transferencia, para prevenir o bien corregir erosiones en la base imponible del IDPC en nuestro país.

## V

### SERVICIOS INTRAGRUPPO DE BAJO VALOR AÑADIDO EN OTRAS LEGISLACIONES

Sin perjuicio de lo expuesto respecto a la normativa chilena, cabe verificar si los servicios intragrupo de bajo valor añadido, y su análisis simplificado, han sido incorporados en otras legislaciones, que hayan atendido el llamado de la OCDE y los países del G20, en orden a recoger las acciones BEPS.

Si bien la OCDE, aún no ha publicado algún estudio sobre las jurisdicciones que han incorporado las prestaciones en estudio, podemos

mencionar algunos países que han rescatado las directrices dadas en esta materia, según lo siguiente:

- *India*: Que, si bien no es un país miembro de la OCDE, incorporó estos servicios a través de la modificación de las reglas de “safe harbor”, mediante la Notificación No. 46/2017 del 07-06-2017, emitida por el Ministerio de Finanzas de esa nación, en el que se determina un recargo no superior al 5% y la utilización de un cost pooling.
- *Perú*: Que, si bien no es un país miembro de la OCDE, firmó la implementación de las Directrices de esta organización, y ha incorporado –con algunos matices– los referidos servicios a su legislación interna, desde 1 de enero del 2017, fecha en que entró en vigencia la aplicación del Inc. i) del art. 32°-A, incorporado por el art. 4° del Decreto Legislativo N.° 1312. Así, su Ley del Impuesto a la Renta establece que el margen de beneficio o ganancia no puede exceder el 5% de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio.
- *Irlanda*: País miembro de la OCDE, el 15 de marzo de 2018, emitió directrices sobre un enfoque simplificado de los servicios intragrupo de bajo valor agregado, donde se establece un *mark up* de 5%, sobre los costos pertinentes, para lo cual no se requiere un estudio formal de evaluación comparativa. Las directrices también establecen los requisitos de documentación para que los contribuyentes se valgan de este enfoque.
- *Nueva Zelanda*: País miembro de la OCDE, que tiene incorporados a su legislación, una regulación específica de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, en la Sección GC 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 2007, donde se considera un método de *cost-plus*, con un recargo o margen de utilidad de del 7,5%.
- *Hungría*: País miembro de la OCDE, que tiene considerados los servicios en estudio, dentro de su legislación interna, en el Decreto No. 32/2017. (X. 18.), del Ministerio de Economía, donde se fija como valor de mercado, un margen de beneficio de un 3-7% sobre los costos brutos.
- *Italia*: País miembro de la OCDE, en cuyas las directrices sobre precios de transferencia (art. 7), se introduce una definición de servicios intragrupo de bajo valor añadido y un enfoque simplificado, en línea con las Directrices de la OCDE, con el exclusivo propósito de evaluar el valor de plena competencia de estos servicios.

- *Japón*: País miembro de la OCDE, en cuyas pautas administrativas de precios de transferencia de la Agencia Tributaria Nacional de Japón (NTA) del 23 de febrero de 2018, se considera un 5%, de beneficio sobre los costos, y se propone un análisis simplificado, que se plantea como una alternativa a la metodología de cálculo convencional<sup>13</sup>.

Como se puede observar, a nivel internacional se han acogido, en todo o parte, las recomendaciones de la acción 10 de BEPS, ya sea incorporándolas dentro de la normativa local, o bien, dentro de las directrices sobre la materia, y aunque en este último caso, pueden no ser vinculantes para los contribuyentes, si sientan un referente de análisis y es un camino válido por el que pueden optar.

## CONCLUSIONES

A nivel internacional, la regulación de precios de transferencia se encuentra en una etapa de cambios y actualización que busca principalmente evitar prácticas consideradas nocivas dentro de los grupos económicos multinacionales, que tiendan a manejar los pagos que se realicen dentro del grupo empresarial y que no tengan una debida correlación con la creación de valor.

De la misma manera se tiende a tratar de uniformar criterios en las distintas legislaciones, tanto para el actuar de los contribuyentes, como para las fiscalizaciones que lleven a cabo las diferentes administraciones tributarias.

En el contexto anterior, es que en la Acción 10 de BEPS se propone un análisis simplificado para los denominados servicios intragrupo de bajo valor añadido. Como ya se indicó, esta propuesta busca que las administraciones tributarias puedan concentrar sus esfuerzos en operaciones más riesgosas.

No obstante lo anterior, considerando el principio de legalidad en materia tributaria, que gobierna la normativa chilena, no es posible

---

<sup>13</sup> Existen otros países miembros de la OCDE que actualmente se encuentran en pleno proceso de estudio para la implementación de este enfoque simplificado en sus respectivas normativas internas (vr.gr. Alemania).



la aplicación de este enfoque simplificado para los servicios intragrupo de bajo valor añadido en nuestro país, sin una modificación legal previa que los incorpore expresamente, dado que bajo el alero del actual art. 41 E de la LIR, los contribuyentes deben justificar que las transacciones vinculadas cumplen con el principio de plena competencia, para lo cual deben seguir las pautas y métodos entregados por la misma norma.

Por su parte, la Administración Tributaria chilena tampoco podría realizar un análisis simplificado de los servicios que se prestan dentro de un grupo multinacional, aunque ello implique un menor esfuerzo en recursos fiscales, pues la normativa vigente obliga al Servicio de Impuestos Internos a realizar un análisis para verificar si es que las operaciones fiscalizadas se efectuaron a precios, valores o rentabilidades normales de mercado. Es más, una vez realizado el examen de precios de transferencia, la entidad fiscal podría perfectamente concluir que el valor de mercado de la operación analizada es igual, mayor o menor que el mark up de un 5% que sugiere el enfoque simplificado.

Así, se puede concluir que dentro de la normativa nacional no existen actualmente los denominados “safe harbor” o “puertos seguros” que permitan un análisis simplificado con métodos de precios de transferencia predefinidos y márgenes de rentabilidad fijados a priori, en una fiscalización.

Es más, no obstante ser Chile un país miembro de la OCDE, no está obligado a recoger dentro de su normativa interna el enfoque simplificado propuesto por la acción 10 de BEPS, pues esta misma acción precisa que el análisis propuesto tiene el carácter de “optativo”, más aún cuando las nuevas directrices en materia de precios de transferencia señalan que el hecho de que una administración tributaria no acepte el referido enfoque simplificado, no constituye un obstáculo para que el grupo multinacional aplique ese enfoque simplificado para otras jurisdicciones nacionales que sí lo acepten.

Finalmente, cabe precisar que Chile no es ajeno a los problemas BEPS, dado que, al ser un país eminentemente pagador de servicios, pueden encontrarse pagos a regímenes fiscales preferenciales, por prestaciones en las que podría ser muy difícil verificar los cargos que componen la base de los costos, sobre los cuales se aplica un margen de beneficio, por lo que la incorporación a la legislación local, de los servicios intragrupo de bajo valor añadido y su enfoque simplificado, requerirá un acabo análisis de las consecuencias que ello podría traer.



# GASTO TRIBUTARIO POR CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES Y PAGO DE INDEMNIZACIONES

ARIEL CASTILLO SAPIAINS<sup>14</sup>

## RESUMEN

El presente artículo analiza las normas que permiten la deducción de la base imponible del IDPC de a los pagos que deben realizar los contribuyentes tanto en el cumplimiento de sus relaciones contractuales, así como por efecto de incurrir en responsabilidad legal, contractual o extracontractual. Asimismo, se busca clarificar los diferentes tratamientos tributarios que pueden presentarse, realizando un estudio crítico de dicha normativa, y de la jurisprudencia judicial y administrativa que la ha interpretado, con especial énfasis en cuanto a la exigencia de obligatoriedad del desembolso y su carácter de necesario para producir rentas, para admitir la referida rebaja. De acuerdo a ello, se analizan también los problemas relacionados con la aplicación de la ley legislación vigente, y las soluciones propuestas por el Gobierno en su proyecto de modernización tributaria.

**PALABRAS CLAVES:** gastos, gastos necesarios, IDPC, pago, responsabilidad, indemnizaciones de perjuicios.

## INTRODUCCIÓN

En el contexto del análisis de la normativa tributaria actual que regula la multiplicidad de relaciones jurídicas y económicas, voluntarias e involuntarias, que se verifican constante y simultáneamente entre los actores del

---

<sup>14</sup> Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile. Ayudante de las cátedras de pregrado Derecho Tributario I y Derecho Tributario II de la Pontificia Universidad Católica de Chile. Asociado senior del equipo tributario de Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría.

mercado, un elemento siempre relevante se constituye por el reconocimiento de los riesgos propios de las mismas en el marco de las actividades empresariales que cada agente desarrolla. En particular, es esencial asumir que en múltiples ocasiones una persona generará daños a otra, sea por no cumplir de forma exacta, íntegra y oportuna las obligaciones voluntariamente adquiridas, o bien, por no haber observado los deberes legales generales o aquellos propios de su actividad.

No obstante, la sociedad tolera la generación de ciertos daños propios de las industrias que desarrollan actividades lícitas. Así, el modelo de responsabilidad civil continental

*“no pretende que todo daño sea indemnizable, ya que ello significaría violar la libertad para realizar actividades que se saben dañosas, pero que no pueden ser prohibidas: por ejemplo, abrir un nuevo negocio que dañará a los que ya existían sin esa nueva competencia. La regla presupone una cierta valoración de la injusticia del daño y de los intereses de las partes en conflicto. Pero esta valoración se reserva a la prudencia de los jueces, que decidirán en cada caso concreto si el hecho genera o no responsabilidad”<sup>15</sup>.*

En otras palabras, para realmente reconocer la existencia de un daño ilícito, se requerirá recurrir a las normas generales que regulan las actividades económicas que los agentes desarrollan, y luego, realizar un análisis particular para el caso respectivo que se encuentre bajo estudio.

Conforme a las reglas y principios básicos del derecho común, las personas deben cumplir las obligaciones a las que se encuentran sujetos, y asimismo concurrir a la reparación de los daños que causen dolosa o negligentemente, sea a través de la falta de cumplimiento exacto, íntegro y/o oportuno de las que han adquirido voluntariamente (responsabilidad contractual), o bien, cuando no existiendo un vínculo jurídico previo, producen daños imputables a su actuar (responsabilidad extracontractual). Asimismo, excepcionalmente, la ley puede establecer estas obligaciones de resarcimiento, sin necesidad de la concurrencia de dicho elemento subjetivo (responsabilidad objetiva)<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> CORRAL TALCIANI, Hernán. Lecciones de responsabilidad extracontractual. Editorial Jurídica de Chile, 2011. P. 94.

<sup>16</sup> De acuerdo a la distinción doctrinaria tradicional de los diferentes tipos de responsabilidad establecidas en el sistema de derecho civil continental vigente en Chile. Ver, por ejemplo, FIGUEROA YAÑEZ, Gonzalo. Curso de Derecho Civil. Tomo IV. Editorial Jurídica de Chile, 2012. P. 25.

Desde un punto de vista económico, el comportamiento racional de las personas –que funda nuestro sistema jurídico– lleva a concluir que los intervinientes en un mercado tenderán a maximizar sus utilidades mediante comportamientos que permitan reducir la creación de riesgos que puedan generarles responsabilidad legal. De la misma manera, si éstos llegasen a acaecer, buscarán las formas más económicas para su resarcimiento.

Es por esta razón que el sistema legal permite y fomenta ampliamente la resolución de controversias entre particulares a través de mecanismos judiciales y extrajudiciales, con amplias libertades para las partes involucradas y pequeñas limitaciones, de forma tal que sea posible arribar a soluciones con la mayor eficiencia económica, sin incurrir en los costos asociados a litigación generalmente tardía y de excesiva onerosidad para las partes.

Por el contrario, en el ámbito tributario, la redacción actual de la ley y su interpretación jurisprudencial y administrativa parecen no concordar con dichos fines, constituyendo un obstáculo para los mismos. Ello, en la medida en la tradicional reglamentación que permite la deducción de esta clase de gastos de la renta líquida imponible de IDPC, constituye una limitación general y un obstáculo habitual para esta clase de soluciones más eficientes.

Sin estar cabalmente desarrollados en la ley, los requisitos que habilitan la deducción de un gasto tributario han sido amplia e uniformemente tratados por las interpretaciones administrativas del SII y nuestra jurisprudencia judicial. Así, de acuerdo al innumerables veces citado inciso primero del art. 31 de la LIR, para que los gastos incurridos por los contribuyentes que declaren su renta efectiva afecta a IDPC, determinada según balance general y contabilidad completa, puedan ser calificados como necesarios para producir su renta, y por consiguiente, ser susceptibles de deducción en la determinación de la renta líquida imponible de IDPC, éstos deben (a) relacionarse con su giro o actividad del contribuyente; (b) ser necesarios para producir rentas afectas a IDPC –entendiéndose por tales aquellos *desembolsos de carácter inevitable u obligatorio*, considerándose *no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto*, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual–; (c) no haberse rebajado como costo directo del activo; (d) encontrarse pagados o adeudados en el ejercicio respectivo; y (e) acreditarse fehacientemente ante el SII<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> Véase, por ejemplo, SII. Circular N° 56 de 8.11.2007.

Esta restringida construcción legal y jurisprudencial, no sólo contempla que en caso de incumplirse alguno de los requisitos recién citados no se permita la deducción de la base imponible del IDPC, sino que, adicionalmente, se establece una segunda sanción. Conforme a lo dispuesto en el art. 21, inc. primero, letra i de la LIR, cuando dichos desembolsos constituyen cantidades representativas de dinero o retiros de especies, serán calificados como gastos rechazados, debiendo deducirse de la renta líquida de la empresa y afectarse con un impuesto único del 40% (en adelante, “IUGR”). Para efectos de la aplicación de este último tributo, es necesario que el gasto (a) consista en una de las partidas señaladas en el art. 33 N° 1 de la LIR, donde destacan especialmente “*las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, en su caso*”, (b) que corresponda a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero, (c) que no deba imputarse al valor o costo del activo, y (d) que no se encuentren gravadas particularmente con el impuesto sancionatorio especial para contribuyentes de impuestos finales establecido en el inciso tercero del referido art. 21.

Sin perjuicio de no ser la materia sobre la que trata el presente artículo, cabe hacer presente los graves problemas que hoy está generando la estructura anacrónica de la normativa relativa a deducción gastos, por ejemplo, cuando no se acepta la deducción de gastos ajenos al giro de la empresa –pero paradójicamente, sí tributan sus ingresos que no pertenecen a dicho negocio, por comprenderse en el concepto genérico de renta–, o cuando se exige la obligatoriedad a un gasto, cuando por esencia, en un sistema democrático liberal, las obligaciones legales son generalmente contraídas voluntariamente, siguiendo un juicio de racionalidad por parte de los contratantes. A continuación, observaremos cómo algunos de estos inconvenientes se manifiestan en las relaciones jurídicas de las personas, y especialmente, en la forma de solucionar sus controversias.

Conforme a ello, según señalaremos, creemos que el tratamiento impositivo de las cantidades pagadas en los diferentes escenarios posibles que rodean el cumplimiento de las obligaciones requiere un examen pormenorizado de las circunstancias que rodean cada uno de ellos. Para estos efectos, el presente análisis tratará de dilucidar qué condiciones son relevantes y cuáles deben desecharse a la hora de considerar un gasto representativo del pago de una obligación o de las que nacen de su incumplimiento, como aceptado para rebajarse de la RLI de IDPC; o bien, cuándo éste debe considerarse rechazado, agregándose a la renta líquida imponible o siguiendo la tributación sancionatoria correspondiente.

# I

## GASTOS DE RÉGIMEN CONTRACTUAL

### 1.1. Tratamiento del gasto por pago de lo debido

#### A) PAGO VOLUNTARIO DE OBLIGACIONES CONTRACTUALES.

En primer lugar, el análisis respecto de la deducibilidad del gasto representado por los pagos que correspondan al cumplimiento voluntario de una obligación contractual, dependerá de si en él se cumplen los requisitos generales para la rebaja de todo gasto, y en particular, que dichos valores sean necesarios para producir renta.

En relación a la calificación contable, tiene especial relevancia destacar que aquellos pagos realizados por bienes o servicios que, por estar vinculados directamente con un determinado activo, deban imputarse como costo del mismo, no deben ser deducidos de la renta tributable de la empresa al tiempo de su adeudamiento o pago, y sólo deberán rebajarse como costo del activo, cuando éste se enajene; o como gasto, cuando se destruya, deprecie, o el bien al que deben imputarse pierda completamente su valor<sup>18</sup>.

Tratándose de gastos, en cambio, la calificación de su necesidad dependerá básicamente de que los bienes o servicios que se obtienen como contraprestación de dicho desembolso puedan ser calificados como conducentes para producir la renta de la empresa que los deduce, especialmente en cuanto a su naturaleza y monto.

A este respecto, tal como introdujimos anteriormente, creemos irrelevante analizar la obligatoriedad de los gastos cuyo origen es un contrato o convención, en la medida en que, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 1545 del CC, “*todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes*”. En otras palabras, para este tipo de gastos, no será necesario evaluar su obligatoriedad, en la medida en que el pago de una obligación contractual siempre es, valga la redundancia, obligatorio. Por el contrario, en esta clase de desembolsos –que constituyen la regla general en las

---

<sup>18</sup> De conformidad a los arts. 31 N° 3, N° 5 y N° 5 bis de la LIR.

Ver, para mayor información, SII. Oficio N° 144 de 12.1.1994, en relación a la deducción de intangibles por pérdida total de su valor, y Oficio N° 2.151 de 3.10.2013 que complementa dicho pronunciamiento.

relaciones entre las personas— creemos que, para evaluar la aceptación o rechazo de un gasto, lo relevante está en determinar si su causa atiende razonablemente a la generación de rentas o conduce a su obtención, independientemente de si éstas efectivamente se producen o no.

Así, por regla general, el pago que se realiza en ejecución de un contrato para la obtención de determinados bienes o servicios deberá ser deducido como gasto (cuando no deba contabilizarse como costo del activo), en la medida en que los bienes que se adquieren o los servicios que se reciben sean apropiados para el desarrollo de las actividades del contribuyente y tiendan a contribuir a la obtención de rentas afectas a IDPC.

#### B) PAGO FORZADO DE OBLIGACIONES CONTRACTUALES

En segundo lugar, una vez que hemos definido que el pago voluntario de la obligación contractual puede calificar como un gasto aceptado para ser deducido de la renta líquida imponible de la empresa pagadora, debemos también concluir que cuando dicho contribuyente realiza el desembolso, a instancias de una determinación judicial, no está pagando algo diferente que lo debido por el contrato originalmente celebrado.

En otras palabras, la causa de dicho pago no tiene su origen en el incumplimiento culpable o doloso del contrato, sino que sólo la encuentra en la convención misma por la que inicial y voluntariamente se ha obligado. Lo anterior, con independencia de si con posterioridad a dicha celebración existe una sentencia judicial que ordena el cumplimiento forzado de la misma o de si las partes finalizan un conflicto por algún equivalente jurisdiccional, en la medida en que la obligación ejecutada sea la misma que sólo se viene a declarar o reconocer en dichos instrumentos, no constituyendo nuevos títulos para exigir nuevas prestaciones.

Por tanto, dado que la obligación inicial no se ve alterada sustancialmente por la decisión jurisdiccional, ni por el acuerdo de las partes, se estará pagando<sup>19</sup> una obligación primitiva, que sólo se viene a declarar, reconocer, definir o aclarar accidentalmente por un título posterior (siendo este título de manera general, ejecutable), y tendrá el carácter de costo o gasto aceptado para la empresa pagadora, hasta la concurrencia de la misma.

---

<sup>19</sup> Hacemos presente que, para estos efectos, la palabra “pago” se ha utilizado conforme a su concepto señalado en el artículo 1.568 del Código Civil: “*El pago efectivo es la prestación de lo que se debe*”.



De esta manera, en estos casos, deberá asignársele el mismo tratamiento tributario que hubiera correspondido al pago voluntario –no forzado– de la obligación, debiendo aplicar todos los impuestos que se habrían visto involucrados por hechos gravados ya verificados. En consecuencia, deberá también recargarse el IVA correspondiente contra factura de la empresa acreedora que entrega los bienes o presta los servicios, o retenerse el impuesto adicional que sea aplicable, en caso de remesas al exterior. Así, por ejemplo, cuando se adeudan determinadas sumas por obras construidas en ejecución de un contrato de construcción, el hecho gravado con IVA ya se ha verificado, y la determinación del monto, modalidad u oportunidad del pago, entre otras circunstancias accesorias, declarada o modificada posteriormente por un tribunal o por las partes en un acuerdo judicial o extrajudicial, no altera la existencia de una obligación previa, y por tanto, no varía su naturaleza y suerte tributaria por dicha determinación. Por lo tanto, en este escenario, el constructor, debe emitir facturas por los montos originalmente reconocidos (o posteriormente precisados) en la oportunidad correspondiente, y recargar en ellas el IVA que se encuentra envuelto en la operación afecta<sup>20</sup>.

Ahora bien, este tratamiento no alcanzaría necesariamente a aquellas sumas que se paguen por concepto de multas o recargos, que se adicionen al precio pactado o posteriormente determinado, en la medida en que la causa de este pago estaría radicada exclusivamente en el incumplimiento contractual, y no en carácter de precio de los bienes o servicios, como se explicará en el apartado siguiente.

## *1.2. Indemnización de perjuicios*

En relación con las prestaciones originadas en indemnizaciones de perjuicios –en términos amplios– para un acertado análisis de sus efectos tributarios, es conveniente seguir las distinciones que generalmente realiza el derecho civil:

### A) INDEMNIZACIÓN COMPENSATORIA

Tratándose del cumplimiento por equivalencia de una obligación contractual, considerando que, si bien formalmente se representa como

---

<sup>20</sup> Lo mismo se concluye en consulta analizada en SII. Dirección Regional Santiago Oriente. Oficio N°106 de 22.03.2012.

una indemnización de perjuicios en cuanto esta es compensatoria del interés del acreedor, la doctrina civil mayoritaria señala que en realidad ésta sería la misma obligación contratada que dejó de cumplirse y que sólo variaría en su objeto o forma de cumplimiento, no constituyendo para estos efectos una nueva obligación, ni existiendo novación al respecto<sup>21</sup>. Por ello, contablemente su solución o pago efectivo debe considerarse como parte del costo del activo o como gasto necesario para producir la renta, cumpliendo los requisitos analizados en los literales precedentes y en la medida en que los hechos gravados hubiesen ya ocurrido.

Al igual que en el caso del cumplimiento forzado o en naturaleza, deberán aplicarse los impuestos que hubiesen correspondido de haberse cumplido oportunamente las obligaciones pactadas en el contrato, especialmente en la medida en que dichos valores constituyan la base imponible de algún tributo involucrado en la operación y cuyo hecho gravado ya se encuentre verificado

Concordando con este análisis, el SII ha señalado, en contextos de IVA, que cuando un *“fallo judicial ordena pagar distintas sumas en compensación, éstas vienen a remunerar el servicio prestado en ejecución de las obras, no pudiéndose entender que constituyen indemnización”* y que, en este sentido, *“tal precio será la base del impuesto, correspondiendo aplicarle la tasa respectiva y recargarla en el valor a pagar”*<sup>22</sup>.

Por el contrario, cuando los hechos imponibles no hubiesen nacido, nos encontraremos en la situación de indemnización de perjuicios de carácter sancionatorio –generalmente, por incumplimiento de obligaciones de hacer o no hacer–, la que se analizará en el literal (b) siguiente.

Asimismo, creemos que esta conclusión alcanza sólo a la extensión del daño emergente producido directamente por el incumplimiento de la obligación primitiva, es decir, hasta la concurrencia del monto acordado originalmente en el contrato, o el fijado posteriormente por las partes o por el tribunal, siempre que por dicho monto se esté compensando la misma obligación convencional, como podría ocurrir por ejemplo, cuando el tribunal interpreta la fórmula contractual según la cual debe calcularse

---

<sup>21</sup> FUEYO LANERI, Fernando. Cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones. Ed Jurídica de Chile, 1991. P. 335: *“Con todo, no se trata de una nueva obligación, extraña a la incumplida que da origen a la reparación. Es la misma, con el solo cambio de objeto; pero conservando sus demás elementos”*.

<sup>22</sup> SII. Dirección Regional Santiago Oriente. Oficio N° 191 de 29.09.2014.

el precio u otros casos en que éste determine el *quantum* de la obligación primitiva<sup>23</sup>. Ahora bien, esta afirmación podría ser menos clara y abrirse más a la discusión cuando lo que se paga es calificado como una indemnización de algún daño diferente al daño emergente estrictamente limitado a la obligación original, o cuando se establece una cláusula penal o multa contractual que se estipula para reemplazar dicha obligación (resolviendo el contrato), ya que el SII ha tratado expresamente dichos pagos como gastos rechazados, en cuyo caso, debiésemos observar el tratamiento que se señalará en el literal (b) siguiente.

#### B) INDEMNIZACIÓN MORATORIA Y OTRAS INDEMNIZACIONES SANCIONATORIAS

A diferencia de lo que hemos señalado en los apartados precedentes, las indemnizaciones moratorias, otras indemnizaciones sancionatorias, y aquellas que exceden la entidad –no necesariamente su monto– de obligaciones originalmente pactadas, tienen su origen ya no en el contrato o convención del cual deriva la responsabilidad contractual, sino que en la falta imputable de cumplimiento exacto, íntegro y oportuno de dichos deberes<sup>24</sup>.

En este ámbito, si bien la ley nada ha señalado sobre el tratamiento tributario que corresponde darles a los pagos que constituyen indemnizaciones de perjuicios, en sentido estricto, el SII ha sostenido interpretativamente y de forma casi invariable, que éstos desembolsos constituyen gastos rechazados para el pagador de los mismos.

Lo anterior, fundado en que el origen de estos gastos es el daño proveniente del actuar culpable o doloso de los contribuyentes, y que no puede ser necesario

*“en términos que haya sido menester incurrir en el para obtener la renta, toda vez que en la especie se trata de un desembolso que ninguna empresa requiere para producir sus rentas, y que no las produce. Asimismo, no parece procedente admitir que la reparación del daño inferido a terceros pueda transformarse en un beneficio para disminuir la tributación”*<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> A la misma conclusión se llega para caso similar en SII. Dirección Regional Santiago Oriente. Oficio N° 106 de 22.03.2012.

<sup>24</sup> ABELIUK MANASEVICH, René. Las obligaciones Tomo II. Editorial Jurídica de Chile, 3° Edición, 1993. P. 668.

<sup>25</sup> SII. Oficio N° 355 de 20 de enero de 1994.

Así, el Servicio sostiene que la indemnización o interés moratorio accesorio a una obligación contractual tiene una finalidad compensatoria del daño producido a la parte diligente, y se trata consiguientemente como un gasto rechazado, por cuanto busca otorgarle al acreedor una probable ganancia que habría obtenido si la cantidad principal hubiese sido invertida en el mercado financiero<sup>26</sup>.

De la misma manera, la CS ha señalado que

*“La realización de actos desleales, ilegales y antirreglamentarios son absolutamente evitables, aun cuando se realicen con motivo u ocasión de desarrollar el giro de la empresa, el cual no puede comprender la realización de hechos ilícitos”<sup>27</sup>.*

Por consiguiente, podríamos preliminarmente señalar que, bajo la opinión del SII y la CS, no admiten deducción y se afectan con el IUGR, aquellos gastos que corresponden a indemnizaciones de perjuicios de carácter compensatorias que exceden la obligación principal, y aquellas que tienen carácter moratorio.

Sin perjuicio de ello, creemos que esta conclusión –generalmente acertada– omite pronunciarse sobre si el resultado de incurrir efectivamente en esta responsabilidad, corresponde o no a un riesgo asumido por la empresa obligada cuyo motivo de creación hubiese contribuido o no a la potencial generación de utilidades. Asimismo, no concordamos con la consideración de que la deducción de una pérdida patrimonial efectiva de la empresa sea un beneficio tributario para la misma, según señalaremos en detalle más adelante.

### c) CLÁUSULAS PENALES Y MULTAS

#### • Penas convencionales

Bajo el mismo criterio recién expresado, las penas establecidas por la ley o por las partes, en forma de multas o cláusulas penales, constituyen un gasto no deducible para la empresa que las paga, por las razones ya expuestas, en la medida en que (a) excedan la entidad de la obligación originaria, o bien, (b) cuando se apliquen a modo de cláusula resolutoria

---

<sup>26</sup> SII. Oficio N° 163 de 27 de diciembre de 2016.

<sup>27</sup> CS. 29.12.2016. Rol N° 7.419-2016. Considerando N° 12, citado por ESCOBAR RUIZ, Jorge. Aspectos tributarios de las indemnizaciones de perjuicios. Revista del Consejo de Defensa del Estado (12): 2004.

del contrato<sup>28</sup>. Lo anterior, dado que en el último caso, el fundamento del pago es exclusivamente el incumplimiento doloso o culpable del pagador, no existiendo posibilidad para el acreedor de demandar el cumplimiento forzado de la obligación, puesto que ha optado por la resolución del contrato.

Así, aun cuando no está expresamente regulado, en caso de resolución, considerando sus retroactivos<sup>29</sup>, no podrá observarse el tratamiento propio de obligaciones contractuales originarias, por lo que en sus demás efectos deberá regirse por las reglas particulares que señala cada ley que establece un impuesto o las reglas generales contenidas en el CT para estos casos. Así, cuando por medio de la resolución el contrato, se produce la extinción de la obligación que servía de título lícito para la deducción del gasto representativo de su cumplimiento, no podría predicarse el mismo régimen a aquellas indemnizaciones que derivan de la resolución, los que deberán analizarse en concreto, según las circunstancias del caso.

- Multas a beneficio fiscal

Tratándose de multas a beneficio fiscal la ley contempla un tratamiento tributario especial, ya que según se establece en el inciso segundo del art. 21 de la LIR, si bien no admiten deducción, no deben gravarse con el IUGR aplicable sobre gastos rechazados “*los intereses, reajustes y multas pagadas al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley*”.

No obstante, y a pesar de que la ley no distingue, el Servicio ha señalado que dicha norma sólo tendría aplicación cuando las entidades públicas beneficiarias de las multas actúen en el ejercicio de potestades sancionatorias conferidas por ley, en la medida en que “*las multas fiscales tienen la naturaleza de acto unilateral y administrativo sancionador por el incumplimiento de un deber o una prohibición*”<sup>30</sup>. Por lo tanto, este tratamiento no sería aplicable cuando los órganos públicos actúen como entidades privadas en carácter de parte de un contrato. Por tanto, conforme a la

---

<sup>28</sup> Así, en otros asuntos, el SII ha calificado que los pagos que el Fisco haga a un concesionario, conformarán parte del precio de la convención afecta a impuesto, excepto cuando se hagan para solucionar una indemnización de perjuicios pactada en una cláusula penal como condición resolutive del contrato (SII. Circular N° 44 de 2.8.1996).

<sup>29</sup> MEZA BARROS, Ramón. Manual de Derecho Civil. De las fuentes de las obligaciones. Tomo I. Editorial Jurídica de Chile, 2010. P. 31.

<sup>30</sup> SII. Oficio N° 561 de 15 de marzo de 2017.

opinión del SII, también calificarán como gastos rechazados aquellas multas a beneficio fiscal pagadas a organismos públicos que celebren contratos con particulares, en la medida en que las multas se demanden en calidad de parte de dichos acuerdos<sup>31</sup>. Así,

*“Cuando el fundamento que origina una multa aplicada por un organismo Estatal es un incumplimiento contractual y no una infracción legal o reglamentaria, no reviste la naturaleza jurídica de una multa fiscal como sanción administrativa; por lo que más bien se trata de una consecuencia jurídica de una situación expresamente prevista en las bases y en el contrato, lo que no implica el ejercicio del ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado”<sup>32</sup>.*

Asimismo, la CS ha señalado que no puede considerarse una multa un pago realizado por un contribuyente al Fisco, en cumplimiento de un acuerdo conciliatorio con la Fiscalía Nacional Económica, en la medida en que ésta

*“debe ser impuesta por una autoridad del Estado, dotada de facultades sancionatorias en el ámbito de lo jurisdiccional y conforme a los procedimientos establecidos por la ley al efecto, o bien por una autoridad judicial en el ámbito penal, que en ejercicio de la jurisdicción y, dentro de su competencia, puede obligar a un sujeto a pagar una determinada suma de dinero. Es claro, entonces, que de acuerdo con el sentido natural y obvio de la palabra multa, no es posible comprender en su significado el pago realizado en virtud de un acuerdo de voluntades (...) pues aún incluso puede de ser denominada esa obligación como una multa, lo cierto es que ha sido impuesta por las propias partes que, en uso de su autonomía de voluntad, han convenido dicho pago”<sup>33</sup>.*

Sobre la opinión de la CS que se expresa en esta sentencia, es posible sostener que efectivamente existe una diferencia en cuanto a las multas que constituyen ejercicio de facultades sancionatorias estatales y aquellas que provienen de la actuación del Estado en carácter de particular. No obstante, en el caso que se analiza, creemos que la Fiscalía Nacional Económica no actuó en tanto ente privado, ya que estaba transando –de acuerdo con sus facultades legales– con responsabilidades administrativas

---

<sup>31</sup> Ver, por ejemplo, SII. Oficio N° 1695 de 24 de septiembre de 2010.

<sup>32</sup> SII. Oficio N° 561 de 15 de marzo de 2017.

<sup>33</sup> CS. 29.12.2016. Rol N° 7.419-2016. Considerando N° 12.

para la empresa originadas por una presunta infracción de ley, de tal forma que este acuerdo reemplaza las sanciones que de terminar el juicio podrían haberse aplicado, cuestión que evidentemente sólo puede hacer el Estado a través de sus diversos organismos.

Esta interpretación es incluso más grave desde el punto de vista orgánico en la armonía del sistema jurídico, dado que –como es de público conocimiento– para evitar la judicialización prolongada de controversias de toda clase y permitir la solución satisfactoria de los conflictos entre particulares, e incluso entre particulares y el Estado, el legislador ha promovido la creación y aplicación de soluciones autocompositivas eficientes que no requieren –necesariamente– la intervención de un tribunal. En este sentido, la interpretación de la CS expresada en el fallo precedente supone un gran desincentivo para la utilización de estos mecanismos, contrariando el impulso de solución alternativa existente en forma general en nuestro derecho, y en particular, de la efectividad de la delación compensada como resguardo al sistema de libre competencia. Lo anterior, dado que, si la empresa hubiese continuado el juicio hasta su término, podría haber obtenido un fallo favorable, o en el peor de los casos, haber recibido una sanción en forma de multa, que por ello no se habría gravado con el referido IUGR de tasa 40%.

Tal como anunciamos en la introducción del presente artículo, creemos que la dificultad que representa esta interpretación radica en que tanto el SII, como los tribunales, tienden a confundir la obligatoriedad del gasto con su tendencia a producir rentas. No debemos olvidar que también se mantiene la integridad patrimonial en los términos del art. 2° N°2 de la LIR, cuando se realizan desembolsos que conllevan la disminución de futuros gastos. De esta manera, es lógico pensar que los contribuyentes optarán por aquellas alternativas legales que impliquen evitar o aminorar sus disminuciones patrimoniales, lo que también se traduce en una mayor recaudación en términos de IDPC.

Nuevamente, sostenemos que no existe algún antecedente de mayor irrelevancia para el análisis de la deducción de un gasto que la fuente en dónde se consagra o establece, sea esta legal, judicial o convencional. En efecto, ello en nada altera su fuerza vinculante o naturaleza legal. En el mismo sentido, reiteramos, desde luego, que nuestros esfuerzos deben dirigirse a analizar la susceptibilidad de generar rentas –o disminuir gastos– de cada desembolso, y en mayor medida, a la causa o motivo que los origina.

## II GASTOS DE RÉGIMEN EXTRANCONTRACTUAL

Conforme a lo que ya hemos analizado, de acuerdo a la tesis del SII, dado que en el régimen de responsabilidad extracontractual no existe obligación previa entre las partes, los desembolsos que el pagador realice para reparar el mal causado, tendrán el carácter de gasto rechazado afecto al IUGR, toda vez que por su naturaleza, este tipo de indemnización sólo puede provenir por el hecho o culpa del mismo, replicando el tratamiento descrito en el apartado 2.2 b) precedente, lo que ha sido también confirmado por la opinión del SII<sup>34</sup>.

No obstante lo anterior, es relevante señalar que el Servicio en un pronunciamiento particular, ha señalado que

*“las primas pagadas en virtud de un seguro contratado para indemnizar perjuicios provenientes de acciones ejecutadas por dependientes de la clínica, respecto de los cuales debe responder civilmente sin ser el causante de los hechos dañosos, cumpliría con los requisitos indicados en el N° 1 del análisis, atendido que dichos desembolsos precaven incurrir en un mayor dispendio del cual la clínica debe hacerse cargo por mandato legal, y no por estar conectado directamente con su efectivo actuar o proceder negligente o culposo”<sup>35</sup>.*

En este sentido, el citado oficio distingue entre el (i) régimen de responsabilidad directa o por el hecho propio, cuando deviene “*de una conducta negligente o culpable imputable de manera directa*” de la empresa, y (ii) el de responsabilidad por el hecho de tercero, cuando existe “*un acto u omisión culpable de un dependiente, a partir del cual deviene la culpa*” del contribuyente legalmente responsable. En otras palabras, no considera que los pagos por dichas primas tengan el carácter de gasto rechazado cuando la responsabilidad es indirecta, procediendo su deducción de la renta líquida imponible, cumpliendo los demás requisitos del art. 31 de la LIR.

Según puede observarse, el Servicio en esta oportunidad se aparta de la aplicación estricta del IUGR, cuando la responsabilidad es indirecta (aun pudiendo existir *culpa in vigilando*), aceptando su deducción. Presumiblemente, esta conclusión se funda en el hecho que la ley civil

---

<sup>34</sup> En este sentido, SII. Oficio N° 355 de 20.1. 1994 y Oficio N° 1489 de 22.8.2014.

<sup>35</sup> SII. Oficio N° 1489 de 22.8.2014.



contempla la responsabilidad vicaria, para facilitar el resarcimiento y cobro de los perjuicios experimentados por la víctima, por sobre un nexo causal directo entre el obligado a la indemnización y el daño producido<sup>36</sup>.

Nada obstaría, por los motivos señalados, que la misma conclusión podría aplicarse para el pago, ya no de una prima de seguro, sino que de la indemnización en sí misma, cuando ésta se origina en responsabilidad de terceros por los que la empresa es civilmente responsable, en los términos del art. 2.320 del CC, bajo el supuesto que podemos predicar idénticos fundamentos a los aducidos por el SII en este pronunciamiento, en cuanto la empresa se hará cargo de obligaciones por mandato legal, no conectadas inmediatamente con algún actuar negligente o culposos de la misma.

En nuestra opinión, esta última aseveración reconocería una realidad económica correcta, en la medida en que las presunciones por responsabilidad sustituta se sustentan en un deber de vigilancia o de correcta selección, cuando no existe nexo causal directo entre el actuar del sujeto que produce el daño y el perjuicio en sí mismo.

### III ILICITUD COMO FUNDAMENTO DEL RECHAZO A LA DEDUCCIÓN DEL GASTO

Como puede observarse del análisis de los acápites anteriores, el elemento común en el rechazo del gasto y la consecuente aplicación del IUGR en esta materia, implica la sanción desde el punto de vista tributario al actuar doloso o negligente de un contribuyente que debe concurrir a reparar los daños causados.

Sobre esta conclusión, es posible concordar con el SII en el sentido que la negligencia o el dolo deben ser repudiados por nuestro sistema jurídico, permitiendo que las personas que sufren daños sean indemnizadas por sus autores. No obstante, no debe olvidarse que la generalidad de los sujetos no busca causar daños intencionalmente, ni tampoco de forma permanente actúa imprudentemente. Por el contrario, la racionalidad de las personas las hace actuar evitando estas situaciones.

---

<sup>36</sup> CORRAL TALCIANI, Hernán. *Op. Cit.* P. 231.

Tampoco creemos que, ante una situación de pago de indemnizaciones de perjuicios, se esté beneficiando a un contribuyente por su propio dolo o culpa –como se ha señalado por el Servicio para denegar la deducción de estos gastos– dado que, en estricto rigor técnico, no recibe ningún beneficio tributario. En efecto, a pesar de tratarse la deducción de gastos generalmente como un beneficio tributario, la verdad es que poco tiene de tal, dado que sólo se trata de un elemento para la determinación de la cuantía de la base imponible de IDPC. En otras palabras, es la forma de la determinación del hecho gravado del contribuyente, según se define por el art. 2 N°2 de la LIR. Nadie podrá negar que por el pago de indemnizaciones el patrimonio del contribuyente no se ve efectivamente empobrecido. Un beneficio tributario, propiamente tal, sería, por ejemplo, la deducción de gastos *per se* no necesarios para producir rentas (como es, por ejemplo, el pago de becas a hijos de trabajadores contenido en el art. 31 N°6 bis de la LIR), o establecer exenciones o franquicias para rentas existentes (por ejemplo, la no tributación de ciertas ganancias de capital, la consideración de tramos exentos en impuestos progresivos, o los regímenes de depreciación acelerada e instantánea).

Incluso, en un nivel macro de análisis recaudatorio, no podría señalarse que existe perjuicio fiscal neto para el Fisco por dicha deducción, ya que entre la mayoría de los contribuyentes de IDPC, cuando los montos sean relevantes, existirá una empresa beneficiaria de la indemnización que deberá tributar por ese ingreso con este mismo impuesto, de conformidad a lo señalado en el artículo 17 N°1 de la LIR<sup>37</sup>.

Por lo anterior, es conveniente analizar si existen otros criterios que permitan alejarse de la tesis estricta que implica aplicar la regla de responsabilidad subjetiva para dilucidar cuándo un gasto realizado por este concepto debe ser aceptado, o bien, éste debe ser rechazado.

Así, por ejemplo, el mismo Servicio ha dejado abierta la puerta para la deducción de pagos por indemnizaciones de perjuicios –cuando se excluye la negligencia, culpa o falta de servicio– “*acaecidos por los riesgos a que está sujeta la prestación de los servicios que constituye su objeto social*”<sup>38</sup>. En

---

<sup>37</sup> Probablemente, dadas las reglas tributarias de contabilización y depreciación o amortización de activos, aun en el caso de restringirse a la indemnización únicamente del daño emergente, la empresa receptora de la indemnización verificará un aumento patrimonial por la diferencia entre el valor del activo registrado y el monto de la reparación que le es pagada.

<sup>38</sup> SII. Oficio N°871 de 6.4.2016.

otras palabras, se reconoce que existen riesgos usuales en los negocios que pueden producir daños a terceros, pero que no requieren sanción especial, diferente al respectivo resarcimiento. Asimismo, como se señaló anteriormente, el SII reconoce en el caso del régimen extracontractual, la deducción de gastos vinculados con responsabilidad indirecta.

Probablemente, aunque no contribuya a la certeza, nuestro sistema tributario deberá tender hacia la eliminación de las calificaciones apriorísticas de determinados desembolsos, recayendo tanto en el contribuyente como en el SII, el analizar en concreto, si la consecuencia de reparar el mal causado, (a) reviste caracteres de razonabilidad<sup>39</sup>, (b) sigue criterios de realidad económica, (c) si corresponde o no al acaecimiento de riesgos propios de la industria respectiva, y finalmente, (d) si se origina o no en motivos lícitos.

Adicionalmente, estimamos que aún en caso de denegar la deducción de los gastos originados en responsabilidad civil, este efecto es suficiente sanción para repudiar los actos culposos del contribuyente. No será conveniente la aplicación del IUGR cuando no se cumplan los criterios expresados en el párrafo precedente –o se verifiquen sólo parcialmente–, y no medie dolo o elusión fiscal por parte del contribuyente. Cabe recordar que el IUGR se estableció con el fin de establecer una medida de control para la sanción a la deducción de gastos que, generalmente, debían atribuirse ficticiamente a los dueños de las empresas que tenían carácter de contribuyentes de impuestos finales<sup>40</sup>. Luego, con la incorporación del inciso tercero del art. 21 de la LIR, el inciso primero pasó a convertirse en una sanción a los gastos propios de la empresa que no sean necesarios para producir la renta en los términos estudiados<sup>41</sup>, sin perjuicio de que el SII sigue tratando el IUGR como norma antielusiva especial<sup>42</sup>.

En consecuencia, de dicho análisis parece improcedente aplicar el IUGR, a pesar de cumplirse alguno de sus supuestos fácticos, a desembolsos que constituyan pagos por indemnizaciones de perjuicios, mientras éstos no tengan por objeto eludir o defraudar el pago del IDPC.

<sup>39</sup> Por ejemplo, en la proporcionalidad que exista entre los montos pagados y el tamaño de la empresa, el análisis teórico de las decisiones que habría tomado un tercero en esas circunstancias, o comportamientos normales de otros agentes en la misma industria.

<sup>40</sup> SII. Circular N° 45 de 24.10.1984. P. 1.

<sup>41</sup> SII. Circular N° 45 de 23.9.2013. P. 2.

<sup>42</sup> De acuerdo a lo señalado expresamente en SII. Circular N° 65 de 23.7.2015. P. 8, por la que se excluye el ámbito de los gastos rechazados cubierto por el artículo 21 de la LIR de las esferas de la norma general antielusión.

## IV MODIFICACIONES PROPUESTAS POR EL GOBIERNO

Durante el período que abarcó la presente investigación, el Gobierno presentó el Mensaje N°107-366 de fecha 23 de agosto de 2018, introduciendo importantes propuestas de modificación y modernización en materia de deducción de gastos, y en particular, a aquellos relacionados con los desembolsos originados en responsabilidad civil de la generalidad de los contribuyentes de IDPC.

Si bien escapa a la materia específica de este análisis, debemos señalar primeramente que este proyecto de ley constituye, a nuestro juicio, un gran avance para modernizar nuestra legislación en materia de gastos tributarios, eliminando las ineficiencias obvias que se producen por las diferencias entre las reglas financieras para deducción de gastos y las que rigen en materia fiscal.

Aunque parezca innecesario, muchas veces tendemos a olvidar que las reglas financieras o contables para deducción de gastos también protegen intereses de terceros –los socios o accionistas, y en particular, las de los minoritarios–, de la misma manera que las normas establecidas en el art. 31 de la LIR buscan amparar el interés fiscal en el patrimonio del contribuyente. Por esta razón, debemos evitar recurrir a aquellos criterios que presumen que los antecedentes financieros de una empresa no son útiles para reflejar realidades tributarias o la idea de que las empresas buscarán realizar la mayor cantidad de gastos posibles –casi en forma irresponsable, arbitraria o antojadiza–, con el objeto de evitar el pago de tributos asociados a sus utilidades. Evidentemente, ello no implica dejar de establecer requisitos de racionalidad, control o normas antielusión para desincentivar y castigar aquellos casos en que se abuse de las normas generales –de la misma manera en que la ley corporativa sanciona a la administración de una sociedad como responsable ante sus dueños por sus actos realizados en perjuicio del patrimonio social–.

En el mismo sentido, el nuevo art. 31 propuesto por el Ejecutivo, señalaría que:

*“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos que cumplan las siguientes condiciones: (a) que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiéndose por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de*

*la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios; (b) que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso; (c) que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30; (d) que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente; (e) que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y (f) que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos”.*

Independientemente de su aprobación y redacción final, queremos destacar algunos puntos que contribuirían a morigerar las incongruencias y dificultades que hemos hecho presente en los acápite anteriores. Probablemente, la redacción resultante requerirá de grandes esfuerzos tanto del Servicio, como de los contribuyentes, la doctrina y los tribunales de justicia para regular las nuevas exigencias que sustituirían las establecidas en nuestro sistema tributario, casi invariablemente desde 1924<sup>43</sup>. No obstante, en un esfuerzo inicial, y respecto de las materias tratadas en el presente artículo, creemos relevante resaltar brevemente los elementos que analizaremos a continuación.

#### *4.1. La eliminación del concepto de necesidad de los gastos*

En primer lugar, estimamos altamente beneficioso el hecho de prescindir del carácter necesario u obligatorio de los gastos para admitir su deducción fiscal. Como ya hemos señalado durante nuestro análisis, esta exigencia es altamente anacrónica, de total desconexión con la realidad económica mundial y de evidente carencia de integración legislativa con el derecho común –y en particular, con las tendencias actuales para la solución de controversias–.

Las empresas –salvo por sus obligaciones establecidas directamente por el legislador en relación con su naturaleza<sup>44</sup>– contraen todas

<sup>43</sup> GALLARDO BURGOS, Pablo. Análisis de la evolución histórica del concepto gastos necesarios para producir la renta - Costas judiciales como gasto necesario para producir la renta. Revista de Estudios Tributarios. N° 17. Centro de Estudios Tributarios, 2017. pp. 74 y 93.

<sup>44</sup> Como por ejemplo, el llevar contabilidad, pagar sus tributos, cumplir con las regulaciones legales o administrativas que afectan a su industria, entre otros.

sus obligaciones representativas de desembolsos de dinero o retiro de especies por medio de la expresión de su voluntad contractual. Incluso otras obligaciones legales indirectas provienen de su consentimiento contractual previo. Así, por ejemplo, es la decisión de una empresa de contratar a un trabajador la que genera deberes legales de retención de impuestos, pago de cotizaciones previsionales, indemnizaciones por años de servicios, entre otros. Por ello, mediante la eliminación de este requisito, se reconoce que, en las democracias modernas, las empresas –y en general, las personas– adquieren la mayoría de sus obligaciones de forma voluntaria, al menos presumiblemente, de forma eficiente y de buena fe.

Asimismo, la nueva redacción da cuenta de una realidad innegable, consistente en que la necesidad de realizar un desembolso no dice ninguna relación con los fines recaudatorios o antielusivos buscados por la norma –a esta fecha– vigente. Un gasto obligatorio puede no contribuir a generar rentas, de la misma manera que un gasto voluntario puede generar bastantes. En otras palabras, de acuerdo con lo ya analizado, la obligatoriedad no dice relación directa, ni indirecta, con la mayor o menor obtención de rentas o recaudación por concepto de IDPC. Es por ello, que estimamos que es urgente dejar de lado la interpretación que sustenta los gastos en la medida en que sean obligatorios o indispensables para los contribuyentes.

#### 4.2. *La redefinición del concepto del giro del contribuyente*

En segundo lugar, se complementa dicha supresión con la nueva definición de qué debe entenderse por el giro del contribuyente. Ya no será relevante recurrir a los inútiles criterios de giro corporativo o de la actividad informada ante el SII, para calificar la aceptación o rechazo de un gasto. Ya hacíamos presente que, en consideración a que tributan los ingresos de cualquier naturaleza que constituyen aumentos de patrimonio, tampoco debiese ser relevante si los gastos son propios del giro legal o tributario de la empresa.

A mayor abundamiento, el concepto de giro propuesto sustituye la norma de control hasta ahora consistente en ser “*necesarios para producir la renta*”, por el hecho de que el gasto se realice “*para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma*”. En otras palabras, los gastos podrán ser aceptados, en la medida en que se

realicen en interés –*provecho, utilidad, ganancia*<sup>45</sup>– de la empresa. En otras palabras, creemos que bajo esta redacción cobrará especial relevancia el ánimo lucrativo del contribuyente para sustentar sus gastos, dejando de lado la discutida referencia a la denominada “vinculación ingreso-gasto”<sup>46</sup>.

#### 4.3. *La incorporación del criterio de razonabilidad y de licitud de la causa*

En tercer lugar, se incorpora el criterio de razonabilidad para la determinación del monto que puede ser aceptado como deducible de la renta líquida imponible del contribuyente. Si bien, la razonabilidad es un elemento de análisis no determinado, conlleva la posibilidad de ser determinable, por ejemplo, mediante la comparación con la evaluación que habría realizado un tercero en dichas circunstancias<sup>47</sup>, la proporción que representen los gastos en el patrimonio de la empresa, las expectativas probables de ganancias, el riesgo de la industria, la aversión al riesgo de la administración social, entre otros.

Finalmente, en términos genéricos, la exclusión de la ilicitud de la causa y comportamientos dolosos de los contribuyentes para erosionar la base del IDPC, constituye un gran avance en reconocer el hecho de que son los motivos que llevan a realizar un gasto los relevantes para determinar si el Estado puede admitir o no su rebaja. Es un principio general de nuestro derecho, el hecho que nadie puede aprovecharse de su propio dolo o actuar negligente<sup>48</sup>, y como contrapartida, el Fisco no puede sufrir un perjuicio en su recaudación por el hecho de existir motivos ilícitos del contribuyente para producirlo.

No obstante, creemos que este nuevo requisito puede resolver varias de las problemáticas aquí planteadas, en la medida en que la ilicitud de la conducta dañosa y que origina la obligación de indemnizar perjuicios, no necesariamente irá acompañada de una causa ilícita. Es perfectamente posible que una empresa, con motivos lícitos y en interés de la misma,

---

<sup>45</sup> Según la definición de la Real Academia Española.

<sup>46</sup> Ver, por ejemplo, SII. Oficio N° 2013 de 6.9.2017.

<sup>47</sup> En términos similares a los que se establece en el artículo 41 E de la LIR, el principio de plena competencia en materia de precios de transferencia.

<sup>48</sup> RODRÍGUEZ GREZ, Pablo. Responsabilidad Contractual. Editorial Jurídica de Chile, 2012. P. 109.

incurra en riesgos que finalmente puedan originar perjuicios a terceros, y que puedan generar la obligación de indemnizarlos. Pero ello no implica necesariamente que el gasto resultante en sí mismo posea una causa ilícita, según analizaremos en el apartado 4.4 siguiente.

#### *4.4. La incorporación de los nuevos numerales 13 y 14 del propuesto art. 31*

En cuarto lugar, de conformidad a los propuestos numerales 13 y 14 del art. 31, se aceptarían como gastos:

- a) Gastos medioambientales obligatorios: Las exigencias, medidas o condiciones medioambientales que deban incurrir ciertas empresas en la ejecución de un proyecto o actividad, mientras éstos estén contenidos en una resolución dictada por una autoridad competente de acuerdo a ley medioambiental vigente;
- b) Gastos medioambientales de responsabilidad social empresarial: Limitadamente, los compromisos ambientales que, entre otros requisitos, consten en un contrato o convenio suscrito con una autoridad pública, corporaciones, fundaciones, organizaciones comunitarias, comunidades indígenas, y que guarden relación con grupos, sectores o intereses de la localidad respectiva;
- c) Responsabilidad objetiva: Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de indemnizar o compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente (responsabilidad objetiva). Si se determina la negligencia del contribuyente por autoridad competente, los desembolsos o descuentos pagados no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el IUGR;
- d) Gastos por infracción a los derechos del consumidor: Los gastos de reposición o restitución de un producto, la bonificación o devolución de cantidades pagadas a sus clientes o usuarios en los términos de los arts. 19, 20 y 21 de la ley número 19.496 sobre Protección de los Derechos de los Consumidores, cuando no provengan de culpa infraccional. Si se determina la negligencia del contribuyente por autoridad competente, estos conceptos no serán aceptados como



- gasto deducible de la renta líquida imponible, pero no se gravarán con el IUGR;
- e) Gastos del tercero responsable: Las sumas que pague el tercero responsable para reembolsar a pagador las cantidades a las que se refieren las letras c) y d) precedentes, no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible del tercero responsable, pero no se gravarán con el IUGR; y
  - f) Indemnizaciones convencionales: Los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal.

Como puede observarse, la consagración expresa de las consecuencias de incurrir en este tipo de gastos, no hace más que asegurar la deducción de gastos referentes a riesgos de los giros de la actividad de los contribuyentes, eventualidades a las que el Fisco también debe concurrir en parte.

Así, los primeros literales se encargan de dar certeza de la deducción del gasto en ciertas prestaciones obligatorias, en las que no media culpa, o en las que ésta es indirecta. Luego, se señala que, en dichos casos, de comprobarse culpa del contribuyente (o del tercero responsable del daño) por la autoridad competente, no procederá su deducción, pero no se sancionará con el IUGR. Ello, presumiblemente por el hecho de no constituir conductas elusivas, aceptando también tácitamente que constituyen riesgos del giro, los cuales no son posibles de prevenir por completo.

Finalmente, se establece que las indemnizaciones convencionales –entre no relacionados– constituyen gasto aceptado. Creemos que este es un importante elemento que puede aliviar varios de los problemas ya enunciados durante el presente análisis, que hasta hoy impiden la implementación cabal de resolución de conflictos entre particulares, mediante soluciones autocompositivas. Ello, especialmente considerando que, en estas circunstancias, no existe una resolución judicial que establezca, en derecho, la existencia y prueba de los perjuicios, el nexo de causalidad, la imputabilidad del pagador o la concurrencia de eximentes –como el caso fortuito o la imprevisión.

## CONCLUSIÓN

En general, conforme a lo que hemos señalado, para la correcta relación entre el desarrollo económico y la recaudación fiscal, creemos altamente conveniente, desechar la interpretación que considera que los gastos necesarios son aquellos obligatorios para el contribuyente, utilizándolo como método para discriminar los gastos fiscalmente deducibles. Aunque no prospere finalmente el proyecto de reforma que ha planteado el Gobierno, estimamos que el vocablo “gastos necesarios” contenido en nuestra legislación vigente debe entenderse como un requisito de ánimo o tendencia subjetiva del agente con miras a la obtención de utilidades.

Ello no quiere decir, que el gasto debe ser directa e indirectamente obligatorio para el contribuyente. Pensar lo contrario, y bajo ciertos argumentos de nuestros tribunales, implicaría ciertas situaciones de absurdo o arbitrariedades en que cualquier pago hecho en virtud de un contrato no podría ser considerado un gasto necesario, porque siempre las partes voluntariamente se obligan a realizarlo en esta clase de instrumentos, asumiendo riesgos que pueden traducirse en eventuales pérdidas.

Por ello, creemos que carece de cualquier clase de relevancia en el análisis de deducibilidad de un gasto, el hecho de si la obligación consta en la ley, una resolución judicial, o en un acuerdo judicial o extrajudicial de las partes. Todas estas fuentes legales son igualmente obligatorias para el pagador.

Asimismo, en relación al pago de lo debido y a las indemnizaciones por responsabilidad civil, estimamos conveniente recurrir a criterios más acordes con el desarrollo de las actividades económicas que se regulan. Así, por ejemplo, el reconocer criterios de razonabilidad en las decisiones empresariales, reconocer la realidad económica y riesgos propios del giro, y analizar la licitud de la motivación que lleva a la aceptación de dichos riesgos, son elementos que pueden colaborar con la correcta determinación del tratamiento tributario de cada uno de los desembolsos incurridos por los contribuyentes en esta materia.

Probablemente, sea también conveniente dejar de lado los criterios apriorísticos que implican que por el solo hecho de existir –eventualmente– responsabilidad subjetiva, se niega la deducción del gasto, y además, se aplica la tributación sancionatoria del IUGR, aun cuando la conducta no reviste necesariamente características de elusión.

En este sentido, consideramos correcto el camino seguido por el Gobierno para introducir otros elementos de análisis y dar certeza para ciertos rubros que, por la naturaleza de sus actividades, se ven constantemente expuestos al pago de indemnizaciones. También estimamos que, en las futuras discusiones de la legislación propuesta, también tendrán lugar aquellos criterios que el SII tímidamente ha enunciado, como la aceptación de gastos en caso de responsabilidad indirecta, o en asumir riesgos propios de la actividad que se desarrolla.



# EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA NUEVA ETAPA DE CONCILIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIÓN

JAVIER PÉREZ MARCHANT<sup>49</sup>

## RESUMEN

La Ley N°21.039 incorporó una etapa de conciliación al procedimiento general de reclamación tributaria y aduanera, regulando la tramitación, materias y limitaciones de esta nueva gestión. A la luz del principio de legalidad tributaria y de la rigidez que dicha máxima transmite al sistema tributario nacional, el autor propone que este nuevo marco legal, especialmente en lo que respecta a las materias que podrían ser objeto del acuerdo conciliatorio, podría afectar el mencionado principio, puesto permitiría a las partes disponer y/o modificar ciertos elementos del hecho gravado, cuestión prohibida en materia tributaria. Esta grave circunstancia fue advertida por nuestra Excm. CS al emitir un informe durante la tramitación del proyecto de ley y, también, por el TC en fallo sobre el control de constitucionalidad. Además, se sugiere cierta ineficacia en la norma propuesta, al pretender regular materias que actualmente encuentran mecanismos de resolución. Finalmente, el autor denuncia la insuficiencia de las garantías y/o limitaciones que establece el nuevo marco legal para que los eventuales acuerdos no infrinjan el principio de legalidad tributaria, así como la falta de regulación interna de la autoridad tributaria sobre esta importante herramienta.

**PALABRAS CLAVE:** Legalidad Tributaria; Conciliación; Reclamo Tributario y Aduanero; Código Tributario.

---

<sup>49</sup> Abogado, Universidad de Chile.

## INTRODUCCIÓN

Mediante la Ley N°21.039, de fecha 20 de octubre de 2017, se buscó perfeccionar la justicia tributaria y aduanera<sup>50</sup>.

Entre sus novedades, se encuentra la inclusión de una audiencia de conciliación al actual procedimiento de reclamación general en materia tributaria y aduanera. De acuerdo a la nueva regulación, serán materia de este trámite de conciliación: (i) la existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley; (ii) la cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas; (iii) la calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento; (iv) la ponderación o valoración de las pruebas respectivas; y (v) la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad.

Sin embargo, las cuestiones que serían sometidas a este eventual acuerdo nos parecen, en nuestra opinión, impertinentes y, en algunos casos, derechamente contrarias al principio de legalidad que rige en materia tributaria. En efecto, mediante el nuevo marco legal se estaría facultando a las partes del proceso tributario para evitar u omitir, parcial o totalmente, los elementos que configuran un hecho gravado. Esta situación nos parece particularmente grave en materia tributaria, pues el principio de legalidad que rige esta materia reza que solo la Ley, en forma exclusiva y excluyente, puede disponer de dichos elementos.

Además, creemos que las garantías establecidas en esta nueva Ley resultarían ineficaces para evitar que, mediante este nuevo procedimiento, no se afecte la naturaleza legal de las obligaciones tributarias desde el punto de vista del principio de legalidad. A lo anterior, se suma la falta de regulación del propio SII de este procedimiento, que complica aún más su aplicación.

---

<sup>50</sup> Ley N°21.039. Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 20 octubre 2017.

## I

## EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

*1.1. Del principio de legalidad en general*

En principio de juridicidad implica el sometimiento del Estado y sus particulares al imperio de la norma<sup>51</sup>. Se habla de legalidad, en particular, cuando esta capitulación implica específicamente el predominio de una norma de rango legal, como límite y garantía de la actividad del Estado y sus órganos<sup>52</sup>.

Este principio emerge, entonces, como una limitación a la actuación del Estado y sus órganos, de forma que se disminuya el riesgo de la extralimitación en sus funciones, siendo una garantía para los particulares.

En Chile, su fuente legal se puede hallar, esencialmente, en los arts. 6° y 7° de la CPR, normas que fijan el ámbito de actuación de los órganos estatales.

*1.2. Legalidad en materia tributaria*

Ahora bien, en materia tributaria, el principio de legalidad previene que solo en virtud de una Ley se pueden establecer o modificar los tributos<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> DE LEÓN S., Sandra y FRINDT R., María Soledad. El principio de juridicidad administrativa frente a los derechos públicos subjetivos. Revista de Derecho, Universidad de Concepción N°203. Chile, 1998. P. 388.

<sup>52</sup> NAVARRO B., Enrique y CARMONA S. Carlos. Recopilación de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-2015), Cuadernos del Tribunal Constitucional N° 59. Chile, 2015. P. 46.

<sup>53</sup> La primera manifestación de éste principio se remota a la Carta Magna (1215). Más recientemente, el *Petition of Rights* (1628) sostiene en su artículo 10 que “nadie está obligado a pagar impuesto o tasa alguna, salvo común consentimiento otorgado por Ley del Parlamento”. A su vez, en el artículo IV de la *Bill of Rights* (1689) se reitera la idea que es ilegal el cobro de impuestos “sin consentimiento del Parlamento”. En el caso de Chile, se ha reconocido dicho principio desde la Constitución de 1812. Luego, la Constitución de 1833 aseguraba a todos los habitantes de la República que sólo en virtud de una ley se podía “imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar en caso necesario su repartimiento entre las provincias y departamentos”. Finalmente, la Constitución de 1925 reconocía “la igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley”.

Como consecuencia de lo anterior, los impuestos son y deben ser materia de derecho estricto y requieren, para su aplicación, de una Ley expresa. Además, en el caso chileno, solo al legislador le está permitido definir los supuestos y elementos esenciales de la relación u obligación tributaria<sup>54</sup>. La legalidad de la tributación exige que tanto las hipótesis como las consecuencias jurídicas de los impuestos deban ser establecidas en la Ley.

Tan amplio y fuerte es el alcance del principio de legalidad tributaria en nuestra legislación, que incluso está vedado a la administración la tarea de definir el núcleo de la hipótesis tributaria, su base de cálculo o la tasa aplicable, así como los sujetos pasivos de la obligación tributaria. En efecto, es la ley la que debe contener todos y cada uno de los hechos de la obligación tributaria, sin que se admita, en forma alguna, delegación al Poder Ejecutivo ni facultades de definirlos en parte<sup>55</sup>.

Lo anterior, tiene recepción en lo dispuesto en el art. 19 N°20 de la CPR, que alude a la fijación de los tributos por medio de la ley. Asimismo, el art. 63 del mismo cuerpo legal, que se complementa con su art. 65, prescribe que la iniciativa legal para la imponer, suprimir, reducir o condonar tributos, corresponde exclusivamente al presidente de la República y su discusión sólo puede tener su origen en la Cámara de Diputados.

A lo anterior, se suma lo indicado por el TC, que también ha hecho descansar este principio de legalidad tributaria en lo dispuesto por los arts. 6° y 7° de la CPR, ya citados, pues se trataría de una limitación para actuar, esta vez dirigida al órgano legislador<sup>56</sup>.

En el mismo sentido, los TTA han resuelto que “*la reserva legal en materia tributaria que, en lo que nos concierne, dispone que sólo mediante una ley, de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, se puedan reducir tributos, establecer exenciones o modificar las existentes*”<sup>57</sup>. De esta forma,

---

<sup>54</sup> NAVARRO B., Enrique. Principios de Derecho Constitucional Tributario Chileno, en Derecho Administrativo y Regulación Económica. Editorial Thomson Reuters, Santiago de Chile, 2016. P. 690.

<sup>55</sup> MASSONE PARODI, Pedro. Principios de Derecho Tributario, Tomo I, Aspectos Generales. Thomson Reuters, 4° Ed., Santiago, Chile, 2016. P. 170.

<sup>56</sup> TC, Rol 759-2007, Considerando 14. A mayor abundamiento, ver también TC, Rol 247-1996 y TC, Rol 179-1985.

<sup>57</sup> 3° TTA de R.M., 3.11.2016, RUC 16-9-0000202-9; RIT GR-17-00066-2016. La misma idea se acoge en un fallo del TTA de Valparaíso, 14.4.2016, RUC 14-9-0001195-5; RIT AB-14-00099-2014.



se ha resuelto que “*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*”<sup>58</sup>. En razón de tal importante restricción, el antes citado fallo prohíbe al SII incorporar o modificar exigencias legales mediante analogía, pues “*la exención, no distingue entre los socios favorecidos, tampoco la restrinja a menos casos de los que el propio texto interpretado señala, salvo, huelga mencionar, que otra disposición o ley expresamente así lo establezca*”<sup>59</sup>.

Una idea similar ha sido concebida por la Excma. CS, al sostener que “*el principio de legalidad, consagrado en el artículo 7 de la Carta Fundamental en forma general y en materia tributaria en los artículos 63 N° 14 y 65 inciso 2 y 4 N° 1, todos de la Constitución Política de la República, ya que no puede establecerse un tributo o carga impositiva ni exención sino por medio de una ley (...) Es decir, que el contribuyente sepa a través de la ley qué hechos serán o no gravados, cuáles serán los requisitos del hecho gravado, cuál será la base imponible y la forma de determinarla, la tasa o monto a pagar y quien será el sujeto pasivo del impuesto*”<sup>60</sup>.

Acá podemos identificar dos elementos fundamentales de la Ley tributaria: su obligatoriedad y la imposibilidad de las partes (incluso el fisco) de modificar el hecho gravado o sus elementos. Como veremos más adelante, esta restricción resulta clave para delimitar la labor de la administración en materia de fiscalización de las obligaciones tributarias.

---

<sup>58</sup> TTA de la Región de Los Ríos, 14.1.2016, RUC 15-9-0001616-3; RIT GR-11-00031-2015. El mismo fallo citado indica que la CS se pronunció en términos análogos se pronunció en las causas Rol 5.176 2013, 15.7.2014; Rol 14.249 2013, 24.9.2014; Rol 2.593 2014, 20.10.2014; Rol 17.588 14, 26.5.2015; y Rol 6280 15, 27.5. 2015.

<sup>59</sup> TTA de la Región de Los Ríos, 14.1.2016, RUC 15-9-0001616-3; RIT GR-11-00031-2015.

<sup>60</sup> CS, 29.1.2015, Rol 11.877-2017.

## II

### LEY N°21.039, QUE PERFECCIONA LA JUSTICIA TRIBUTARIA Y ADUANERA: NUEVA ETAPA DE CONCILIACIÓN

#### 2.1. *Antecedentes y motivaciones que inspiraron la Ley N°21.039: problemática de la justicia tributaria*

Durante décadas las reclamaciones tributarias fueron conocidas, tramitadas y resueltas por el mismo órgano que emitía los actos administrativos impugnados, esto es, el SII. Lo anterior, suponía una profunda desventaja estructural para el contribuyente así como, también, una gran carga administrativa para la autoridad tributaria.

A partir de las profundas falencias incrustadas en dicho sistema, y mediante la Ley N°20.322, de fecha 13 de enero de 2009, se creó una nueva infraestructura para la justicia tributaria y aduanera. El cambio más relevante de esta normativa fue la creación de los TTA, órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes, que conocerían de las reclamaciones tributarias.

Sin embargo, desde su implementación total (a partir del 1 de febrero de 2013 en todas las regiones del país) la experiencia de la nueva justicia tributaria y aduanera reveló ciertas falencias. La más grave de éstas, corresponde al actual colapso de ciertos tribunales, que impide el acceso a una justicia ágil<sup>61</sup>. Este atasco se produjo en mayor medida por las siguientes razones: (i) concentración de causas en ciertas jurisdicciones, por la ubicación de los contribuyentes de mayor potencial de recaudación; (ii) la posibilidad de “migrar” los juicios tributarios iniciados en la justicia antigua a los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros; y (iii) la brusca reducción de la dotación de planta de los tribunales, incompleta en muchos casos respecto al presupuesto inicialmente asignado.

En este contexto y con fecha 3 de marzo de 2015, se ingresó el Mensaje N°1232-362, proyecto de ley que buscó perfeccionar la justicia tributaria y aduanera. Las principales propuestas del proyecto de ley dicen relación con: (i) cambio del sistema de distribución de causas en la

---

<sup>61</sup> En este punto, entiéndase por colapso de la justicia, la inmensamente mayor cantidad de causas que ingresan anualmente en contraste con las causas terminadas.

Región Metropolitana; (ii) modificación del procedimiento administrativo de reclamación (Reposición Administrativa Voluntaria); y (iii) cambios formales al proceso de reclamación tributaria regulado en el CT, incorporando una etapa de conciliación y regulando expresamente el periodo de observaciones a la prueba.

Luego de una extensa tramitación, el Proyecto de Ley se vio reflejado en la Ley N°21.039, publicada con fecha 20 de octubre de 2017 y vigente desde noviembre de ese mismo año.

## 2.2. *Ley N°21.039 y la nueva etapa de conciliación*

En lo pertinente a la nueva etapa de conciliación, y de acuerdo al texto final, aprobado y publicado de la Ley N°21.039, la modificación consiste, básicamente, en agregar una audiencia obligatoria de conciliación luego del traslado del SII al reclamo tributario. Además, y luego de vencido el plazo para que las partes realicen sus observaciones a la prueba (etapa también agregada mediante la Ley N°21.039), el juez podrá nuevamente llamar a las partes a una audiencia de conciliación.

La conciliación será una audiencia oral, desarrollada conforme a las reglas del nuevo art. 132 bis del CT.

En cuanto a las materias del litigio que puede abarcar la conciliación, se consideran las siguientes: (i) existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley; (ii) cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas; (iii) calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento; (iv) ponderación o valoración de las pruebas respectivas; (v) existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad<sup>62</sup>.

La norma además contempla algunos límites o exclusiones a esta conciliación. En efecto, se indica que la conciliación no podrá consistir en la mera disminución del monto del o los impuestos adeudados, con ciertas contra-excepciones<sup>63</sup>. Igualmente, excluye este trámite de conciliación en

---

<sup>62</sup> Véase con mayor detalle en el nuevo art. 132 bis del CT.

<sup>63</sup> La norma indica en lo pertinente que “*En ningún caso la conciliación podrá consistir en la mera disminución del monto del o los impuestos adeudados, salvo cuando ello se funde en la existencia de errores de hecho o de derecho en su determinación, o en antecedentes que permitan concluir que no concurren los elementos del hecho gravado establecido en la ley o cuando los*

aquellos procesos que digan relación con la aplicación de norma general anti-elusiva (regulada en los arts. 4 quinquies, 100 bis, 160 bis, 161 y 165 del CT) y aquellos casos en que el SII haya ejercido la acción penal.

El eventual acuerdo o propuesta de conciliación deberá ser examinado y aceptado por el juez, quien deberá velar por el cumplimiento de los requisitos y las restricciones de las materias sobre las cuales no se admitiría conciliación. Además, sobre las bases de arreglo se pronunciará el Director nacional del SII, decisión que deberá contener fundamentos de hecho y de derecho y las condiciones en que acepta las bases.

### *2.3. Breve reseña a la experiencia comparada en materia de conciliación en procedimientos contenciosos administrativos y aproximaciones anteriores en nuestra propia legislación*

La iniciativa de incluir una conciliación en materias contencioso-administrativas-tributarias no es novedosa en la experiencia comparada.

En el ámbito europeo, prima el concepto de “investigación conjunta” del hecho implicado. Así, por ejemplo, en la Ordenanza Administrativa Alemana, el Estado y el contribuyente colaboran en conjunto durante la etapa fiscalización y, si existieren acuerdos en este proceso, éstos pueden ser reconocidos por los tribunales especializados, con la única limitación que dichas convenciones solo pueden versar sobre aspectos de hecho del caso<sup>64</sup>. En igual sentido, la regulación francesa permite la transacción en materia tributaria, regulada por una comisión liderada por el Juez Administrativo y diversos especialistas de la administración. Similares instancias se pueden encontrar en el derecho inglés, belga, italiano y danés<sup>65</sup>.

En España, en cambio, existe una institución formal y gratuita de mediación, que se realiza directamente con oficiales de Hacienda y antes de un eventual juicio<sup>66</sup>.

---

*impuestos determinados resulten ser excesivos conforme a los demás antecedentes tenidos a la vista con motivo de la conciliación”.*

<sup>64</sup> Corte Federal Tributaria Alemana, 11.9.1984. Véase en GOYA, Marta S., *Mediación-Arbitraje Fiscal*, Tesis para optar a la especialización en Tributación, Universidad de Buenos Aires, 2015. P. 81.

<sup>65</sup> *Ibíd.* P. 86.

<sup>66</sup> Código Tributario Español, Título XIV, Art. 305.

En EE.UU., el mecanismo de la conciliación ha sido flexibilizado al máximo en favor de la administración tributaria. En efecto, existe una norma que regula expresamente los procedimientos administrativos de conciliación (*Administrative Dispute Resolution Act* de 1996). Mediante ella, se autoriza a la autoridad tributaria a llegar a acuerdos escritos, sobre cualquier tributo y cualquier periodo<sup>67</sup>.

En el ámbito Latinoamericano, por el contrario, no se ha considerado este mecanismo de resolución de conflictos. En efecto, tanto el Modelo de Código Tributario para América Latina propuesto por la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, como aquel propuesto por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios, excluyen a este trámite dentro de sus propuestas. Más aun, en Argentina y Colombia se prohíbe expresamente la conciliación en materia tributaria (y en general en procesos contencioso-administrativos)<sup>68</sup>.

En Brasil existen solo recientemente algunos anteproyectos que prevén soluciones alternativas a las judiciales para las controversias en materia tributaria<sup>69</sup>.

En nuestro país, la institución de la conciliación propiamente tal en materia tributaria es verdaderamente rupturista. La única aproximación relativamente cercana fue el trámite incorporado por la Circular N°21, de fecha 30 de marzo de 2001, del SII. A través de ésta regulación, se creó un “Consejo de Revisión” de los actos administrativos, entidad colegiada que tenía la facultad de dirimir y crear una “instancia de conciliación”<sup>70</sup>. Sin embargo, al revisar en detalle dicha regulación, se puede notar

---

<sup>67</sup> *Internal Revenue Code*, Sección 7121.

<sup>68</sup> En el caso colombiano, existe una norma que indica: Decreto 1818 de 1998, “*Parágrafo 2º. No puede haber conciliación en los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario. (Ley 446 de 1998, artículo 70 que modifica el artículo 59 de la Ley 23 de 1991)*”.

En la legislación Argentina, la propia Ley de Procedimientos de los Órganos del Estado, Ley N°26589, impide el procedimiento de mediación en causas en que el Estado Nacional o sus entidades descentralizadas sean parte.

<sup>69</sup> La Procuraduría de Hacienda Nacional de Brasil, mediante Oficio N° 624/PGFN-PG del 14 de Marzo de 2007 sometió al Ministerio de Hacienda dos anteproyectos: el primero sobre transacción y conciliación administrativa y Judicial de las controversias tributarias y sobre soluciones alternativas de controversias tributarias, y otro relativo a Ejecución Fiscal Administrativa.

<sup>70</sup> Circular N°57. CHILE. Instrucciones sobre la implementación de la reconsideración administrativa como etapa previa al reclamo ante el tribunal tributario. SII, 21 de septiembre de 2000.

claramente que constituye más bien una instancia extraordinaria de condonación previa al reclamo tributario. En efecto, las únicas facultades de este “Consejo de Revisión” consistían en proponer al contribuyente la posibilidad de convenir el pago de los tributos según el accertamiento administrativo, otorgándose la condonación de intereses y multas conforme a las facultades legales. Por tanto, no era en definitiva una conciliación y tampoco ha recibido una aplicación práctica relevante.

### III PROBLEMÁTICAS DE LA CONCILIACIÓN A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

En nuestra opinión, el nuevo trámite de conciliación incorporado por la Ley N°21.039 presenta serias y graves falencias desde la perspectiva del principio de legalidad en materia tributaria.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, el principio de legalidad tributaria o reserva legal de los tributos exige que el hecho gravado y/o sus elementos solo puedan ser determinados, modificados o eliminados a través de una norma de rango legal, impidiendo la aplicación de analogías y restringiendo su interpretación a la mínima expresión. Más aun, se ha llegado a entender que tanto la labor del juzgador como de la autoridad tributaria (como extensión de la administración) se debiera limitar únicamente a comprobar si los supuestos de la norma se han evidenciado en un caso en particular, sancionando sus efectos (por supuesto, éstos también regulados en la ley). Esta máxima aplica también para el contribuyente, que sabrá (o debería saber) ex ante los efectos tributarios que producirán sus actuaciones civiles y/o mercantiles.

Como veremos en detalle a continuación, la forma en que ha sido aprobado y publicado el nuevo art. 132 bis del CT, especialmente en lo pertinente a las materias sobre las cuales puede recaer esta posible conciliación, deja abierta, en nuestra opinión, la posibilidad de una eventual transacción que recaiga sobre ciertos elementos del hecho gravado o de las obligaciones tributarias que, creemos, son privativos al legislador, no pudiendo ni el juez ni las partes llegar a convenciones sobre éstos. Esto sería especialmente grave en materia tributaria pues potencialmente se podrían modificar y/o alterar los efectos de los hechos gravados regulados en las leyes.

En este punto, creemos importante recordar que la conciliación es un acto jurídico procesal que tiene por objeto poner fin anticipado o alternativo a la controversia. En los juicios civiles y en aquellos procesos en que no esté expresamente prohibido, la conciliación constituye un trámite obligatorio y esencial, cuya acta tiene mérito ejecutivo. Lo anterior, tiene claros beneficios en materia de economía procesal.

Con todo, la conciliación sólo puede tener lugar cuando las partes tienen efectivamente capacidad de disposición de los bienes o de las pretensiones sobre las cuales recae la controversia y que no se trate de materias en las cuales está prohibida la transacción. Es precisamente en materia tributaria en donde encontramos elementos que imposibilitan, en nuestra opinión, la aplicación de una transacción. Las limitaciones más importantes de éstas son, a nuestro juicio, las siguientes: (i) las partes del proceso tributario no pueden disponer libremente del bien objeto de la controversia, el cual consiste en definitiva en una obligación de pagar una cantidad de dinero al Fisco, por concepto de tributos; (ii) la pretensión del Fisco, a través del SII, no admite transacción pues no es divisible; (iii) la potestad fiscalizadora y sancionatoria del Fisco en materia de impuestos no es renunciable; y (iv) el hecho gravado no puede ser interpretado o modificado por los particulares sino mediante una norma de rango legal.

A continuación, se analizarán específicamente las principales problemáticas que en nuestra opinión presenta cada una de las materias que la Ley N°21.039 ha contemplado para la conciliación:

### *3.1. Disposición sobre el hecho gravado, sus elementos y/o efectos*

En primer lugar, se incluye como materia de la conciliación la existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley.

Esta posibilidad nos parece particularmente grave pues, conforme al estricto mandato del principio de legalidad en materia tributaria, la producción o verificación de los elementos que conforman al hecho gravado y sus efectos no es una cuestión que pueda quedar al arbitrio de las partes. En efecto, comprobadas las hipótesis de hecho de un hecho gravado, el contribuyente, la administración y, también, el juez, solo pueden limitarse a hacer valer sus efectos. En el contexto de un procedimiento tributario, el juez podrá, a lo sumo, verificar que estos efectos se produzcan de conformidad a la norma legal.

Lo anterior implica que, en definitiva, las partes no podrían, mediante un acuerdo de voluntades, determinar o alterar la existencia de los elementos de un hecho gravado. En primer lugar, porque las hipótesis fácticas de cada obligación tributaria están determinadas totalmente en el cuerpo legal que las regula. Por tanto, solo correspondería realizar un análisis caso a caso para determinar si se han comprobado dichos elementos. En segundo lugar, porque la verificación fáctica de dichos elementos es una cuestión probatoria, que debe ser ponderada y valorada por el magistrado conforme las reglas legales aplicables y pertinentes. En un proceso tributario, las partes podrían, a lo más, acordar convenciones probatorias sobre hechos de pública notoriedad o cuestiones que no han sido debatidas durante el proceso de fiscalización.

Distinto es lo planteado por el nuevo art. 132 bis, esto es, conciliar sobre los elementos del hecho gravado. Como se mencionó, creemos que esta no es una cuestión disponible a las partes o el juez, dado que no pueden evitarse, alterarse y/o modificarse los efectos de un hecho gravado si éste ha ocurrido.

Más preocupante aún resulta la eventual conciliación recaída sobre hipótesis de hechos gravados complejos que, por su naturaleza, presentan particularidades que dificultan aún más esta tarea. En un hecho gravado completo se deben verificar múltiples presupuestos o simultáneas circunstancias, muchas veces unos conectados con los otros pero en otras ocasiones con hechos y elementos que pueden existir en forma independiente. Por lo anterior, en este tipo de casos resultaría simplemente imposible conciliar sobre solo algunos de los elementos que conforman la hipótesis del gravado, pues al estar conectados y/o dependientes unos a los otros, sin uno de ellos el hecho gravado pierde su sustento y la hipótesis legal exige la verificación de varios o todos de ellos. En estos casos, creemos que la norma ha omitido analizar cómo se podría llegar a acuerdo respecto de la ocurrencia de uno o varios de ellos, sin mirar el hecho gravado en su conjunto.

Adicionalmente, hacemos presente que, en nuestra opinión, el proceso de reclamación tributaria posee una naturaleza extraña desde el punto de vista procesal. Si bien *prima facie* pareciere que el reclamo es la acción, pues genera el impulso inicial al proceso e introduce las pretensiones del demandante/reclamante al juicio, se ha planteado, con fundadas razones, que es el acto administrativo impugnado en donde se fijan y delimitan las cuestiones que conocerá el



tribunal<sup>71</sup>. A esta postura, podemos añadir la presunción de legalidad y ejecutoriedad que se le suele asignar a los actos administrativos (resoluciones y liquidaciones) emitidas por el SII, consagrados especialmente en el art. 51 de la Ley N°19.880<sup>72</sup>. De esta forma, se puede concluir que, una vez proyectadas las pretensiones de las partes en el proceso tributario (el contribuyente a través del reclamo y el SII bien a través del acto impugnado o en el traslado al reclamo), no parece razonable que éstas puedan llegar a convenciones respecto del hecho gravado, sus elementos y/o efectos. Bajo esta lógica, si el contribuyente quisiera prescindir de su pretensión, puede simplemente desistirse del reclamo, conforme a las reglas generales. Asimismo, si el SII no quisiera controvertir el asunto, podría allanarse al reclamo tributario (aunque entendemos la razones políticas por las cuales esto rara vez podría prosperar). Lo que si tenemos claro, es que el punto intermedio, esto es, plantear la posibilidad para llegar a acuerdos sobre las pretensiones y contra-pretensiones o, peor aún, sobre los elementos del hecho gravado, no resulta plausible en materia tributaria, pues la *litis* viene prefijada desde el acto impugnado y el SII no puede modificarlo en forma voluntaria con posterioridad, de lo contrario, creemos que no solo incurriría en un actuar ilegal sino además quitaría valor a la antes mencionada presunción de legalidad de los actos administrativos.

Finalmente, creemos que existe una contradicción de esta materia de conciliación con la norma general anti-elusiva. En efecto, el principio detrás de este último conjunto de reglas es precisamente que los particulares no realicen actividades conducentes únicamente a evitar o distorsionar la ocurrencia de un hecho gravado. Menos aún para la administración. Por tanto, permitir al contribuyente y, asimismo, a la administración transigir sobre cuestiones tan relevantes respecto de la obligación tributaria pareciere ir en contra con el espíritu de las normas anti-elusión y, en nuestra opinión, podría agravar las consideraciones políticas respecto de los eventuales resultados de dichos acuerdos, sobre todo en casos de importancia mediática.

<sup>71</sup> VERGARA Q., Gonzalo. El Reclamo Tributario: Características Esenciales de un Recurso Contencioso-Administrativo de Plena Jurisdicción. Revista del Centro de Estudios Tributarios, 10(171-208): 2014.

<sup>72</sup> “**Art. 51. Ejecutoriedad.** Los actos de la Administración Pública sujetos al Derecho Administrativo causan inmediata ejecutoriedad, salvo en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior. Los decretos y las resoluciones producirán efectos jurídicos desde su notificación o publicación, según sean de contenido individual o general”.

### 3.2. *Cuantía y monto del impuesto a la luz de la facultad de condonación*

En segundo lugar, el nuevo marco legal permite conciliar sobre la cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas.

Al respecto, reiteramos las aprehensiones mencionadas en el punto anterior, solo especificando que si las partes no pueden disponer del hecho gravado, menos aún lo podrán hacer respecto de sus elementos, como lo es el monto de impuesto.

Por otra parte, nos llama profundamente la atención esta regulación, pues en el inciso siguiente de la misma norma, se contempla una prohibición expresa de conciliar respecto solo a la disminución del monto de los impuestos adeudados. En este punto, solo podemos interpretar que el legislador se quiso referir a errores de cálculo, de tipeo o numéricos que resulten en una base imponible distorsionada o en un impuesto determinado en desapego a las normas legales. De ser efectiva esta hipótesis, igualmente creemos que se trata de una norma inaplicable en la práctica, pues el actual ordenamiento tributario ya contempla remedios administrativos para subsanar errores formales, tales como la existencia de errores formales o evidentes (cálculo, de tipeo o numéricos), en las resoluciones exentas, liquidaciones u otros actos emitidos por el SII.

Adicionalmente, los reajustes, intereses y/o multas de impuestos pueden, actualmente y sin necesidad de una nueva norma, ser condonados por el SII o por la TGR mediante los procedimientos y políticas generales establecidas para estos efectos. Además, la facultad para condonar se trata de una facultad propia de los Directores Regionales del SII, de acuerdo a lo dispuestos en el art. 6 B números 3 y N°4 del CT. Por tanto, esta regulación resulta innecesaria e impertinente.

Por último, creemos que la posibilidad de conciliar respecto de las multas o sanciones tributarias es a lo menos discutible desde un punto de vista conceptual. Las multas, a diferencia de los tributos propiamente tal, corresponden a una manifestación de la potestad sancionatoria del Estado, verificada usualmente a través de un procedimiento infraccional en el cual, por regla general, no hay una discusión lata de normas de fondo, sino usualmente sobre cuestiones fácticas (es decir, si se incurrió o no en la hipótesis infraccional). En este punto, creemos que se debe tener una precaución adicional pues la potestad sancionatoria del Estado renunciada es irrenunciable, rigiéndose por los principios generales de

legalidad y reserva legal, tipicidad, proporcionalidad, culpabilidad y de responsabilidad, propios también del Derecho Penal<sup>73</sup>. Por tanto, si el fisco renunciare a su potestad sancionatoria llegando a una conciliación total o parcial de una multa aplicada en un proceso infraccional, podrían generarse, en nuestro entendimiento, graves consecuencias desde el punto de vista administrativo.

### 3.3. *Calificación jurídica de los hechos*

En tercer lugar, se contempla la posibilidad para llegar a acuerdo respecto de la calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento.

Sobre este asunto, creemos que nuevamente la norma incurre en un error grave, pues las partes no pueden interpretar el hecho gravado, sus elementos o efectos, ni menos calificar jurídicamente el caso planteado: esta es una labor exclusiva del juez. La calificación jurídica que el SII realiza y que se plasma en los actos impugnados debe ser una mera aplicación de la norma legal y no puede esta autoridad atribuirse facultades de interpretación vinculante<sup>74</sup>. Menos aún el contribuyente.

Adicionalmente y como advertimos previamente, la calificación jurídica (de los hechos) es una labor privativa del juez, que manifiesta en su pronunciamiento, y las partes solo pueden presentar una teoría del caso.

Por otra parte, la conciliación sobre materias de hecho se denomina “convenciones probatorias”, que a nuestro entender resulta perfectamente aplicable al proceso tributario.

Finalmente, creemos que existe también un impedimento práctico para la aplicación de la norma en esta materia: la audiencia de conciliación (obligatoria) es previa al periodo probatorio, por tanto el juez no ha tenido aun la posibilidad de analizar el caso ni su sustento fáctico con

---

<sup>73</sup> CORDERO QUINZACARA, Eduardo. Los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el derecho chileno. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, No. 42, Valparaíso: 2014.

<sup>74</sup> En este punto, se recuerda que la autoridad tributaria puede ejercer ciertas facultades de interpretación a través de los oficios (vinculantes). Sin embargo, eso no quiere decir que el SII puede interpretar obligatoriamente y con efecto general normas jurídicas tributarias.

detalle. Para la proposición de un acuerdo en este sentido el magistrado deberá, a lo menos, analizar concienzudamente el caso, lo que en definitiva atocharía más –aún– el sistema de justicia tributario.

### 3.4. *Ponderación y/o valorización de la prueba*

En cuarto lugar y relacionado con lo anterior, se incluye la conciliación respecto de la ponderación o valoración de las pruebas respectivas.

Este asunto es, creemos, el que mayor gravedad reviste desde el punto de vista formal, pues no solo estaría vulnerado el principio de legalidad en materia tributaria sino, además, las mismas bases del debido proceso y de las normas sustantivas de los procedimientos. En un proceso judicial la ponderación y valoración de la prueba es la tarea por excelencia encomendada al magistrado. Incluso en aquellos sistemas en los cuales se permite la valoración bajo las reglas de la sana crítica (como es el caso del procedimiento tributario) y en el cual el juez tiene “mayores libertades” al apreciar la producción y peso específico de la prueba, sigue siendo una tarea encargada única y exclusivamente a éste.

Este principio indispensable del procedimiento judicial se ve recogido diversas normas a lo largo del CPC. Un claro ejemplo son las normas sobre los medios de prueba en particular, en las cuales se habla, por ejemplo, de “*los tribunales apreciarán la fuerza probatoria*” (art. 384).

La jurisprudencia de nuestra Excma. CS ha resuelto irrevocablemente que “*como lo ha sostenido en forma reiterada esta Corte, la ponderación de la prueba que se rinde por los litigantes en juicio, para probar sus asertos, constituye una atribución privativa de los jueces de la instancia*”<sup>75</sup>.

Por tanto, tenemos la convicción que no resulta posible que las partes concilien o alteren el valor probatorio de un medio de prueba u otro, más allá de la producción de objeciones, observaciones, presentación de recursos u otras actuaciones que la ley permita.

A mayor abundamiento, esta norma también resulta claramente inaplicable, pues cómo podrán las partes conciliar sobre la ponderación y/o valorización de la prueba, si la única audiencia obligatoria incluida en el nuevo art. 132 bis del CT se realiza antes del periodo probatorio, es decir, antes que se haya rendido legalmente la prueba. Esto obligaría al

---

<sup>75</sup> CS, 11.6.2008, Rol 1686-2008.

magistrado a ventilar un probatorio anticipado o especial que, en nuestra opinión, no podría prosperar conforme el marco regulatorio actual.

Finalmente y como se advirtió en el punto anterior, esta norma resulta complicada de aplicar en la práctica pues esta nomenclatura obligaría al juez a estudiarse complementemente el caso, lo que exige su dedicación al caso, y además a exigiría a las partes la presentación de documentación que al menos sustente razonablemente sus pretensiones (una especie de pre-probatorio), de lo contrario no podrán proponerse bases de acuerdo razonables.

### 3.5. *Vicios o errores manifiestos*

Finalmente, el inc. 1º del art. 132 bis del CT permite conciliar sobre la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad, ya sea de forma o fondo, siempre que todo lo anterior haya sido alegado expresamente por el contribuyente en el reclamo o se trate de casos en que el tribunal pueda pronunciarse de oficio.

En este punto, vemos como el legislador ha querido hacerse cargo de un tema intensamente discutido en la jurisprudencia y doctrina tributaria de los últimos años, esto es: si el juez tributario se puede pronunciar sobre la nulidad de un acto administrativo al conocer de un reclamo general tributario. Explicado en forma breve, pues este tema excede el ámbito del presente trabajo, el problema sería el siguiente: de acuerdo a ciertos criterios asentados por los Tribunales Superiores de Justicia, el reclamo tributario no sería la acción idónea para buscar la nulidad de un acto administrativo emitido por el SII, pues ésta correspondería a una cuestión contencioso-administrativa que debe ventilarse en un procedimiento encaminado únicamente a discutir dicha nulidad (por ejemplo, en el control de legalidad de los actos administrativos o un recurso de protección).

Con todo y a pesar que valoramos la intención de abordar una problemática contingente en materia de judicialización tributaria, la verdad es que el actual tenor del art. 6 B N°5 del CT ya permite a los Directores Regionales corregir, incluso de oficio y en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos, sin necesidad de esta nueva instancia de acuerdo. En efecto, el SII tiene plenas facultades para corregir vicios formales de los actos administrativos que emita, sea de oficio o conocimiento de las instancias administrativas contempladas para los contribuyentes, especialmente

las Revisiones de la Actuación Fiscalizadora (RAF) o de las Reposiciones Administrativas Voluntarias (RAV), ésta última expresamente regulada en el CT con el objeto de anular resoluciones o liquidaciones emitidas con vicios o errores manifiestos.

Por tanto, existiendo voluntad de parte de la autoridad para reconocer la existencia de vicios o errores manifiestos, no vemos porque debería intentarse vía conciliación, en circunstancias que son suficientes y claramente más eficientes las herramientas y medios prejudiciales actualmente existentes (RAV y/o RAF).

### *3.6. Insuficiencia de las garantías incluidas en la Ley N°21.039 respecto al trámite de conciliación*

Por otro lado, creemos que las garantías y limitaciones que la Ley N°21.039 ha incorporado respecto de esta nueva etapa de conciliación son insuficientes y no evitarían que dicho proceso sea cuestionable a la luz del principio de legalidad tributaria. En efecto, en los inc. 4°, 5° y 6° del nuevo art. 132 bis del CT se han incluido las siguientes prevenciones para la aplicación de la conciliación: (i) El juez deberá rechazar el acuerdo cuando no se cumplan los requisitos que establece este artículo o recaiga sobre materias respecto de las cuales no se admite conciliación; y (ii) Sobre las bases de arreglo y la conciliación se pronunciará el Director Nacional del SII, quién de aceptar la decisión deberá indicar los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa, y las condiciones de dicha aceptación.

Esta regla de seguridad, consistente básicamente en una “doble instancia” de revisión del acuerdo, nos parece impertinente e ineficiente pues, como ya advertimos previamente, ni las partes ni el juez pueden estar por sobre el principio de legalidad en materia tributaria. Por tanto, en nuestra opinión esta revisión de parte del juez y del Director del SII no garantiza en forma alguna la corrección de los potenciales vicios previamente denunciados.

En el caso del juez, reiteramos que nuestro entendimiento del principio de legalidad es, de esta forma, plenamente consistente con el planteamiento del “juez operador del Derecho”. Lo anterior, implica que el juez es un mero instrumento del Derecho, que solo debe tener claridad sobre los aspectos fácticos del caso y, entonces, decidir si éstos son calificables o no dentro de una hipótesis legal, la que produce efectos

jurídicos claros, absolutos e irrenunciables. Por tanto, no le corresponde a dicha magistratura validar un acuerdo que puede versar, según nuestra opinión, en asuntos que vulneran abiertamente el principio de legalidad tributaria.

Por otra parte, creemos también que el Director del SII no sería la instancia adecuada ni eficiente para la revisión del eventual acuerdo o propuesta de conciliación. Primero, por una razón de conocimiento del caso, resultaría mucho más adecuado que se designe al Director Regional de la jurisdicción respectiva, quien tiene mayores opciones de aproximarse a los detalles del caso y que cuenta con el equipo de fiscalización que gestionó y llevo a cabo el proceso de auditoría en primera persona. Además, los actuales remedios administrativos de solución de conflictos (RAF o RAV) son resueltos por el Director Regional. Luego, también por una razón histórica, pues el Director Regional operaba otrora como juez tributario.

En definitiva, creemos que las garantías establecidas en la Ley N°21.039 respecto al trámite de conciliación son insuficientes para evitar que los eventuales acuerdos presenten riesgos de vulnerar el principio de legalidad en materia tributaria.

A todo lo anterior, se suma el hecho que la autoridad tributaria no regulado ni interpretado de forma alguna este nuevo procedimiento de conciliación. En efecto, ya a un año de su entrada en vigencia, el SII no ha instruido a sus funcionarios, mediante oficios, circulares o manuales internos, sobre la aplicación y/o limitaciones de esta nueva herramienta, lo que en definitiva complica aún más su utilización. Lo anterior, no es solo una cuestión de derecho administrativo sino eminentemente práctica, pues el SII no solo es parte del juicio tributario sino, con la nueva norma de conciliación, es también instancia de revisión del eventual acuerdo a través del Director Nacional.

Como vimos previamente, la anterior experiencia conciliadora del SII, a través de la Circular N°21, de fecha 30 de marzo de 2001, si bien no tuvo un efecto relevante, al menos había sido regulada íntegramente desde un punto de vista administrativo, pues se fijaron plazos, las autoridades a cargo y las limitaciones de su procedencia. Hoy, en cambio, nos encontramos con una norma innovadora pero que no recibe aplicación práctica ni pareciere tener cabida en el rígido sistema tributario.

### 3.7. Informe de la Corte Suprema

Si bien la Ley N°21.039 ya encuentra publicada, no somos los primeros que advierten sobre el potencial riesgo a la luz de principio de legalidad en materia tributaria.

Como parte de su tramitación legal y mediante el Oficio N°42-2015, el Pleno de la Excma. CS informó al Senado de la República sus conclusiones sobre el Proyecto de Ley. En lo pertinente a la incorporación de la conciliación, advierten los Sres. Valdés y Pierry, y las Sras. Maggi, Egnem y Sandoval que *“no se vislumbra cómo la ilegalidad de un acto administrativo puede ser sometida a conciliación. Si el acto es ilegal, el juez tendrá que declararlo en su fallo”*.

Lo anterior es particularmente grave, pues en nuestra opinión la legalidad de un acto administrativo está dada por el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias aplicables al mismo (por ejemplo, su dictación por parte de autoridad con poder suficiente, la debida notificación al afectado, que deba ser fundada razonablemente, entre otros). Esta es una cuestión binaria, es decir, el acto cumple con dichos requisitos y, por tanto, es válido; o el acto posee algún error manifiesto o vicio formal que genere su nulidad, total o parcial. Lo anterior, no puede ser renunciado o modificado por las partes, pues no solo éstas pueden ser afectadas por la nulidad de un acto, sino también hay valores y asuntos de derecho público involucrados.

Por lo demás y como ya se denunció, actualmente existen variados mecanismos administrativos y judiciales para declarar y corregir, cuando corresponda, la nulidad de un acto administrativo emitido por el SII. En efecto, el mismo CT contempla la denominada RAV, recurso administrativo cuya finalidad apunta, precisamente, a la revisión de la legalidad de las actuaciones de fiscalización. Lo mismo, con la denominada RAF. Adicionalmente, la legalidad del acto administrativo puede ser objeto del reclamo tributario.

Respecto las garantías planteadas por el Proyecto de Ley, se indica que *“no obstante los resguardos que se mencionan en la norma y las exclusiones, quienes previenen advierten que la conciliación propuesta atenta contra el principio de legalidad de la imposición y normas legales expresas que regulan el debido proceso en materia tributaria y, consideran que tampoco es procedente establecer la conciliación respecto de multas, en que se ejerce la potestad sancionadora del Estado, por atentar entre otros en contra del principio de igualdad”*.



La prevención anterior es particularmente relevante para este análisis, pues la rigidez de la legalidad tributaria es lo que distingue a esta rama del derecho y lo que en definitiva debe guiar el ordenamiento y actuación de la administración. En efecto, la facultad recaudatoria del Fisco no puede ser renunciada a pretexto de mejorar la rapidez de los procesos judiciales en materia tributaria. Lo anterior también es cierto respecto de la potestad sancionatoria del Estado y en la potestad fiscalizadora involucrada en el actuar del SII, actividades que no puede aceptar parcialidades y, menos aún, utilizar al Juez Tributario y Aduanero como garante de dichas concesiones.

Insistimos, la autoridad tributaria debe verificar la aplicación de la ley tributaria y, producida ésta, sus efectos son irrenunciables para las partes.

Finalmente y no menos relevante, se indica que *“de aprobarse la norma alusiva a la conciliación, ni la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos ni el Código Tributario otorgan facultades al Director para conciliar, razón por la cual, de entenderse que esta ley se las otorga, tendría que ser aprobada con el quórum correspondiente”*.

Luego, con fecha 1 de febrero de 2016, la Excma. CS envió un segundo informe, mediante el Oficio N°16-2016. Mediante éste, se insiste en la insuficiencia y amplitud de los límites en las materias para conciliar, pues *“aún existe autorización para conciliar sobre los elementos del hecho gravado, la cuantía o monto de los impuestos, sus reajustes, intereses o multas y la apreciación sobre el quórum necesario para otorgar facultades al Director del Servicio de Impuestos Internos para conciliar”*.

Por otra parte, en este segundo reporte, nuestra Excma. CS añade que *“la facultad de conciliación debiera concebirse como una competencia para el procedimiento considerado en su integridad –no limitada única y exclusivamente a la primera instancia– esto es, que también sea posible llegar a ella en sede de Corte de Apelaciones o de la Corte Suprema”*.

Finalmente y a pesar de las enmiendas incorporadas al Proyecto por la Comisión pertinente de la Cámara de Diputados, se mantuvo un voto de prevención, esta vez de los Sres. Juica y Valdés, y las Sras. Egnem y Sandoval, ya que en su opinión *“no obstante los resguardos que se mencionan en la norma y las exclusiones, quienes previenen advierten que la conciliación propuesta atenta contra el principio de legalidad de la imposición y normas legales expresas que regulan el debido proceso en materia tributaria”*.

Ninguna de estas recomendaciones fueron consideradas por la Comisión de la Cámara de Diputados que revisó el Proyecto de Ley.

Más grave aún, este relevante tema tampoco fue incluido en la discusión parlamentaria.

Como se puede ya concluir a partir de lo expuesto, compartimos plenamente la opinión y análisis crítico planteado por nuestro Excelentísimo Tribunal, por cuanto la principal falencia del nuevo art. 132 bis del CT es precisamente que permitiría a las partes disponer de elementos que son propios de una ley tributaria, única fuente de generación de la obligación tributaria y cuya modificación solo puede provenir de otra fuente legal.

A mayor abundamiento, la conciliación, como equivalente jurisdiccional, supone la renuncia, total o parcial, de alguna o todas de las pretensiones de las partes planteadas en el contexto de un procedimiento judicial. En materia tributaria, se produce una situación especial y difusa en cuanto al rol de las partes dentro de un reclamo tributario, pues si bien el contribuyente es quien tiene la iniciativa de presentación la acción (reclamo tributario), es a consecuencia de un acto administrativo emitido por la autoridad tributaria (resolución o liquidación). En este contexto, y sobre todo en el caso de las liquidaciones de impuesto (acto administrativo que contiene una pretensión de cobro), pareciera que el contribuyente es en realidad el demandado, pues con el reclamo sólo estaría intentando quitar valor a una especie de acción de cobro. En este contexto, creemos que la conciliación no resulta admisible, pues si el acto administrativo ya ha sido emitido por parte de la autoridad tributaria y este tiene, como frecuentemente señala la misma autoridad, pleno valor hasta que un tribunal falle en contrario, no podría en caso alguno renunciar, siquiera parcialmente, a dicha pretensión.

### *3.8. Control de constitucionalidad del TC*

Con fecha 14 de septiembre de 2017, el TC emitió la sentencia Rol N°3755-17-CPR, mediante la cual realizó el control de constitucionalidad del Proyecto de Ley, Boletín N°9.892-07, sobre perfeccionamiento de la justicia tributaria y aduanera.

Si bien, en términos generales, esta Magistratura concluyó que las normas analizadas –dentro de las cuales se incluía el nuevo art. 132 bis del CT– no contravienen la Constitución, se dejó, por parte del Ministro Sr. Vásquez, una relevante prevención respecto del ejercicio de la conciliación contemplada en la reforma propuesta. En efecto, indicó que, conforme a la garantía constitucional de legalidad de los tributos, la

referida conciliación o acuerdo judicial “*en caso alguno puede exceder las exigencias de dicha garantía*”.

En el mismo sentido, los Ministros Sres. Aróstica, Letelier, Vásquez y Sra. Brahm, anotaron, sobre esta potestad de llamar a conciliación, que “*ninguna autoridad tiene otras atribuciones que las que le confiere la Constitución o las leyes; por manera que debe ser un cuerpo legal el que ha de consagrarla y, además, delimitar su ejercicio, esto es, determinar la materia y forma en que la misma ha de exteriorizarse*”.

Como se puede comprobar, estas advertencias plasmadas en los votos disidentes de la sentencia del TC, están muy relacionadas con lo prevenido por la Excma. CS en los informes analizados en la sección anterior. En efecto, en ambas instancias se ha dejado expresa constancia del peligro del Proyecto de Ley en relación con el debido cumplimiento del Principio de Legalidad en materia tributaria.

Lo anterior, no solo supone vulnerar el citado principio tributario, sino también causaría que el SII infringiera el principio de legalidad general, recogido en la norma del art. 4 de nuestra CPR. Es decir, la autoridad estaría actuando fuera del ámbito de sus atribuciones que, conforme al mismísimo art. 1 de la ley orgánica del SII, corresponde únicamente a “*la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente*”.

## CONCLUSIONES

A la luz de un análisis estricto del principio de legalidad tributaria, es nuestra opinión que el trámite de conciliación incluido en la Ley N°21.039, de fecha 20 de octubre de 2017, posee serias falencias y presenta graves riesgos de llevar a un acuerdo que vulneraría dicha máxima.

Como se explicó, si bien el principio de legalidad reviste a todo nuestro ordenamiento, en materia tributaria sus efectos resultan particularmente estrictos, pues no solo se trata de una norma de notorio carácter público, sino además indisponible e irrenunciable para las partes, especialmente al órgano fiscalizador del Estado, que impone exigentes formas de crear, modificar o suprimir normas relativas a tributos.

A luz de lo anterior, creemos que las materias sometidas a esta conciliación e incluidas en el nuevo art. 132 bis del CT Tributario incluyen

aspectos que bajo ningún punto de vista podrían ser dispuestos por las partes, conforme al estricto apego a la legalidad tributaria, como la ocurrencia de los elementos del hecho gravado, la calificación jurídica de los hechos o la disposición de multas (manifestación clara de la potestad sancionatoria del Estado).

Adicionalmente, se incluyen materias potencialmente conciliables que resultarían, en nuestra opinión, innecesarias y redundantes, pues éstas pueden ser resueltas actualmente por los Directores Regionales del SII, conforme a las reglas generales establecidas en el art.6 B del CT, tales como la existencia de vicios formales (además reclamable mediante recursos administrativos). Otras materias son, creemos, letra muerta y no podrían ser aplicables en la práctica, tales como la disputa sobre los intereses o reajustes, que hoy pueden ser evitados mediante el pago anticipado de la liquidación o giro, o reducidos mediante las políticas generales y públicas de condonación del SII y/o de la TGR.

Asimismo, las limitaciones y garantías propuestas por la nueva norma no son, en nuestra opinión, suficientes para avalar que el acuerdo pactado por las partes se pronuncie sobre aspectos que son propios de la ley tributaria. La aprobación por parte del Director Nacional (personalmente o bajo delegación) es una herramienta meramente formal y bajo nuestro análisis no tendría eficacia alguna. Incluso aun la revisión de las bases de arreglo por el juez no aseguraría, bajo nuestro punto de vista, que éste no abandone su labor de operario estricto del Derecho: pues debe únicamente verificar si se comprobaron los hechos y supuestos jurídicos del hecho gravado, que una vez evidenciados no pueden ser evitados o modificados.

Lo anterior ya ha sido advertido por la Excma. CS, al conocer y opinar del Proyecto de Ley, y también en el control de constitucionalidad del proyecto practicado por el TC.

Finalmente, se acusa que, a un año de su entrada en vigencia, el SII no ha instruido ni regulado dicho procedimiento, a través de oficios, circulares u otras instrucciones internas, lo que complica aún más su aplicación y transforma a esta nueva herramienta en letra muerta. Lo anterior, considerando que la autoridad tributaria es parte del procedimiento tributario y, conforme al nuevo marco legal, instancia de revisión del acuerdo, por tanto, la debida instrucción no es solo necesaria desde el punto de vista práctico sino también requerida desde un punto de vista de derecho administrativo.

# ELEMENTOS PARA ESTABLECER UN BENEFICIO TRIBUTARIO AL GASTO DE BOLSILLO EN SALUD EN CHILE<sup>76</sup>

PABLO ETEROVIC BARREDA<sup>77</sup>

## RESUMEN

Considerando la posibilidad de otorgar beneficios tributarios como herramienta de políticas públicas, lo que se traduce en un gasto tributario para el Estado, y tomando en consideración la incidencia que tiene el gasto de bolsillo en salud en el presupuesto de las familias chilenas, el presente trabajo tiene por objeto proponer el establecimiento de un beneficio tributario por este tipo de desembolsos, utilizando como punto de referencia la experiencia de Chile respecto de la forma de otorgar beneficios tributarios por necesidades sociales, así como la regulación que en derecho comparado se ha realizado en específico de los alivios tributarios por gasto de bolsillo de salud.

**PALABRAS CLAVE:** gasto de bolsillo, beneficio o franquicia tributaria, gasto tributario, crédito contra impuestos, descuento en base imponible

---

<sup>76</sup> Este trabajo corresponde a una versión resumida de la actividad formativa equivalente a tesis defendida por el autor en el contexto del Magister en Derecho Mención Derecho Tributario cursado en la Universidad de Chile, titulado “*Beneficios Tributarios al Gasto de Bolsillo en Salud*”, donde actuó como profesor guía Astrid Schudeck Díaz.

<sup>77</sup> Abogado de la Universidad de Chile. Magister en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la misma casa de estudios. Desde abril de 2015 forma parte del equipo de Impuestos y Comercio Internacional de Philippi, Prietocarrizosa, Ferrero DU & Uría.

## INTRODUCCIÓN

Un sistema tributario que mire con indiferencia los antecedentes personales y la destinación de los ingresos que generan sus contribuyentes, gravando de igual manera las rentas que obtiene (sea mediante la misma determinación de la base imponible, la misma tasa de impuesto o el mismo impuesto a pagar por la inexistencia de créditos), es sin dudas un sistema sujeto a críticas. Existe una diferencia esencial entre aquella parte de los ingresos que se destina a la satisfacción de necesidades mínimas (como son el pago por una vivienda, vestimenta, educación y salud) de aquellas que no, y el sistema tributario debiese hacerse cargo de dicha distinción. Si, por el contrario, toma un rol pasivo, su legitimidad estará siempre puesta en duda.

El dilema anterior ha sido abordado por distintas jurisdicciones (incluida la nuestra), mediante la incorporación de ciertos alivios tributarios que operan en distintos niveles de la determinación del impuesto a pagar. Mediante descuentos en la base imponible, ingresos o tramos exentos, o créditos contra el impuesto a pagar, por nombrar algunas, los sistemas tributarios traen a colación un elemento personal que busca racionalizar el sistema y gravar, en definitiva, sólo aquella parte de la renta del contribuyente que refleja capacidad de disposición, eliminando de la ecuación entonces aquella parte que se destina a la satisfacción de ciertos mínimos. En Chile, por ejemplo, como medidas complementarias a grandes reformas de índole previsional, educacional o tributario, se han incorporado ciertos alivios por concepto de ahorro previsional voluntario, créditos por gastos presuntos en educación y pago de intereses por concepto de créditos hipotecarios destinados a la adquisición de vivienda, que han alivianado la carga tributaria de los contribuyentes chilenos en miras de respetar el derecho a una pensión digna, a la educación de calidad y a la vivienda respectivamente.

Sin perjuicio de lo anterior, hay un derecho social en Chile que no ha encontrado consagración en nuestro sistema tributario a través de un alivio al día de hoy. Hablamos del derecho a la salud, el cual, si bien tuvo un beneficio asociado entre los años 1986 y 1999, hoy está en el completo olvido. En virtud de lo anterior, este trabajo expondrá la naturaleza y consecuencias tributarias y económicas de los beneficios tributarios, y se preguntará luego sobre la necesidad o no de otorgar un beneficio tributario por gastos de salud, y en la afirmativa, qué condiciones debe cumplir dicho alivio de acuerdo a la historia tributaria del país, la forma

en que se articula nuestro sistema impositivo en materias de renta y las soluciones que se han encontrado en derecho comparado para proteger el derecho a la salud, terminando en una propuesta que sea armónica con aquellas ya consagradas en la LIR. El objetivo final de este trabajo es generar el convencimiento en el lector de incorporar otro alivio tributario en la determinación de los impuestos personales, esta vez consagrado el beneficio del derecho a la salud, con el objeto que la propuesta acá incluida forme parte de la LIR en el corto plazo.

## I

### BENEFICIOS TRIBUTARIOS EN GENERAL Y SU RELACIÓN CON EL ÁREA DE SALUD. LA EXPERIENCIA DE CHILE

#### *1.1. Los beneficios tributarios como forma de actuar del Estado y sus consecuencias*

##### A) DESIGUALDAD E IMPUESTOS

Recurrentemente se escucha que Chile es uno de los países más desiguales del mundo. La desigualdad ha pasado a formar parte de un elemento característico de nuestra sociedad, y como tal, el objetivo claro a combatir por parte de la mayoría de las políticas públicas. Si bien el Coeficiente de Gini<sup>78</sup> ha mostrado pequeños pero continuos avances desde el retorno de la democracia, pasando de 52,1 el año 1990 a 47,6 el año 2015, las cifras siguen siendo alarmantes. De acuerdo a estudios recientes Chile es el país más desigual de la OCDE (cuyo promedio es de 35 puntos), produciéndose la disminución de los índices, además, a una menor velocidad que la que verifican nuestros comparativos latinoamericanos (Perú, México, Brasil, Argentina)<sup>79</sup>. Adicionalmente, si consideramos que el Índice de Gini es un parámetro para medir sólo la desigualdad desde el

---

<sup>78</sup> El Coeficiente de Gini es una medida para medir la concentración de los ingresos, en este caso, en un país y en un período determinado, tomando como punto de referencia la línea de igualdad perfecta que supone la distribución derivada de la curva de Lorenz. De esta manera, el 0 indica que todos los individuos tienen el mismo ingreso, mientras que el 1 indica que todos los ingresos se concentran en un solo individuo.

<sup>79</sup> OCDE. In it together: Why Less Inequality Benefits All... In Chile, 2005. [en línea] <<https://www.oecd.org/chile/OECD2015-In-It-Together-Highlights-Chile.pdf>> [consulta: octubre 2018].

punto de vista del ingreso (comparando los ingresos que recibe el 10% más rico con los del 10% más pobre), el resultado no es positivo si entendemos la desigualdad como un hecho complejo que trasciende la simple entrada de recursos en el presupuesto de los hogares. Un interesantísimo estudio reciente del PNUD<sup>80</sup> contrasta precisamente el dato duro que aporta el Índice Gini tanto con la percepción ciudadana como con indicadores de calidad de vida en áreas de salud, educación o residencia, entre otros. La conclusión en dicho trabajo parece ser precisamente la contraria: la desigualdad en Chile, entendida como fenómeno global y no restringida exclusivamente a ingresos, sigue creciendo.

Lo que vuelve todavía más impresionante el Índice de Gini de nuestro país, es que el indicador de Gini de 47,6 es posterior a la aplicación de transferencias del Estado e impuestos a la renta a los ingresos! Para el mismo año, el coeficiente de Gini antes de transferencias e impuestos era de 52,6, disminuyendo sólo 5 puntos luego de estos ajustes. Esto quiere decir que Estado no está teniendo hoy la capacidad de disminuir la desigualdad a través de su sistema tributario.

Ahora bien, es justo preguntarse si el sistema tributario debe o no cumplir un rol en la disminución de la desigualdad, y la respuesta parecer ser positiva. La desigualdad debe ser enfrentada con acción del Estado, y en ello, la tributación puede jugar un rol fundamental permitiendo obtener los recursos necesarios para enfrentar las diferencias extremas de ingreso. En tal sentido, Jorge Atria ha destacado el rol fundamental que puede cumplir el sistema tributario y la política fiscal para reducir las diferencias de ingreso, inhibiendo el surgimiento de desigualdades injustas y debilitando la producción de distintas categorías que sostienen y refuerzan desigualdades persistentes<sup>81</sup>. Si consideramos las recomendaciones del PNUD en este sentido, estas políticas redistributivas deben articularse en base al establecimiento de impuestos a la renta progresivos de gran cobertura y con transferencias que benefician al conjunto de la población o gran parte de ellas. Un esquema construido en tal sentido tiene mayor potencia redistributiva y un carácter integrador. Chile parece estar en el total opuesto a estas directrices, dado que el impuesto

---

<sup>80</sup> PNUD. Desiguales. Orígenes, cambios y desafíos de la brecha social en Chile. Santiago, Uqbar Editores, 2016.

<sup>81</sup> ATRIA, Jorge. Tributación y desigualdad en Chile: características y perspectivas, Tributación en Sociedad, Impuestos y redistribución en el Chile del siglo XXI. Santiago, Uqbar Editores, 2014, P. 116.



a la renta tiene un lugar secundario en recaudación frente al IVA (en especial comparado con los impuestos personales que son pagados por un número menor de contribuyentes), y las transferencias tienden a ser de bajo monto y se focalizan demasiado en los estratos más desfavorecidos (mecanismo de actuación por antonomasia del Estado chileno desde mediados de los setentas)<sup>82</sup>.

#### B) ¿REFORMA TRIBUTARIA O AJUSTES?

Parecen existir argumentos, entonces, para que Chile reforme su sistema tributario, dotándolo a él de un potencial más redistributivo. La pregunta de fondo es qué tan lejos estamos de reformar nuestro sistema tributario para otorgarle mayor justicia y con ello, enfrentar la desigualdad. Desde mi punto de vista, esta pregunta se responde de dos formas. Si lo que queremos es cambiar el principal impuesto recolector de recursos, entonces la respuesta es que estamos muy lejos, tanto fáctica como políticamente. Pero hay otro camino que consiste en realizar ajustes menores al impuesto a la renta, dotándolos de un contenido que podíamos llamar personal. Los gobiernos pueden, en vez de entregar beneficios o transferencias directas a sus ciudadanos, utilizar los sistemas tributarios para promover ciertas políticas públicas. En este sentido, la política pública ya no se lleva a cabo –al menos exclusivamente– mediante subsidios o transferencias determinadas con anterioridad mediante la ley de presupuestos y previa recaudación de impuestos, sino como una renuncia a la recaudación potencial del Estado, permitiendo a los particulares disponer de una mayor cantidad de recursos. Realizar un ajuste al impuesto a la renta otorgando un nuevo beneficio de contenido social está a la vuelta de la mano, y si bien no soluciona el problema central de nuestra forma de recaudación, al menos lo enfrenta de manera indirecta, estableciendo una respuesta a la pregunta sobre cómo y de quién recaudar.

#### C) BENEFICIOS TRIBUTARIOS Y ECONOMÍA DE LOS IMPUESTOS

Debemos tener claro, en todo caso, que el otorgamiento de estas franquicias no es neutro ni es mirado con buenos ojos desde todos los sectores de la academia, tanto jurídica como económica. Desde un punto de vista

---

<sup>82</sup> PNUD. Desiguales. Orígenes, cambios y desafíos de la brecha social en Chile. Santiago, Uqbar Editores, 2016, P. 38.

objetivo, la reducción de las obligaciones tributarias de los contribuyentes como política pública se traduce en un gasto tributario, que explicaremos a la brevedad y que es imposible de negar. El Estado deja de recaudar, y conviene preguntarse si es conveniente o justo hacerlo en la materia que debe o se propone regular. Pero si nos centramos en la teoría de los impuestos, las franquicias o tratamientos tributarios preferentes deben ser siempre mirados con resquemor. Como regla general, un sistema tributario debe ser simple, por ello la recomendación será siempre evitar la creación de nuevas franquicias y regímenes especiales que complejicen el sistema, evaluando constantemente los ya existentes. Por ello, es fundamental realizar una propuesta de fácil percepción en cuanto a su contenido y posterior aplicación (considerando ciertas ventajas comparativas del “mercado” de la salud en nuestro país), logrando que el beneficio puede operar casi de forma automática para todo tipo de contribuyentes.

#### D) GASTO TRIBUTARIO

Como se ha advertido, renunciar a la recaudación vía franquicias tributarias con el objeto de realizar mediante ello cierta política pública, tiene una consecuencia económica en arcas fiscales. Ello se conoce como gasto tributario. La OCDE define el gasto tributario como una transferencia de recursos públicos que es llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias, con respecto a una norma o impuesto de referencia, en lugar de realizarlo mediante un gasto directo<sup>83</sup>. Esta renuncia por parte del Estado a una parte o a toda la recaudación que le corresponde obtener de determinados contribuyentes o actividades, otorgando por lo general se traduce en el otorgamiento de exenciones o deducciones tributarias, créditos contra impuestos, tasas diferenciales, diferimientos y amortizaciones aceleradas, entre otros mecanismos.

El gasto tributario ha tomado un rol importante en la política fiscal del país, siendo medido formalmente desde al año 2011. La Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios del SII, emite los informes de gastos tributarios para cada ejercicio, lo que sería obligatorio en virtud del art. 19 de la CPR, que en su N°22 señala que en la ley de presupuestos deberá consignar los beneficios fiscales que afecten los tributos del estado.

---

<sup>83</sup> KRAAN, Dirk-Jan. Off-budget and tax expenditures. [en línea] OCDE, Journal on Budgeting, Vol. 4/1, 2006, 130. <<https://www.oecd.org/gov/budgeting/39515114.pdf>> [consulta: octubre 2018].

La actuación del Estado mediante gasto tributario ha sido objeto de una serie de alabanzas, dentro de las cuales se encuentran<sup>84</sup>:

1. Evita transferencias innecesarias de recursos, reduciéndose en consecuencia los costos administrativos. Son franquicias tributarias de acceso simple, automático en muchos casos, y menos focalizadas.
2. Disminuye los incentivos a la evasión tributaria (y formalizan actividades económicas).
3. Aprovecha el aparato estatal vigente, en específico, la experiencia de la autoridad tributaria y el perfil que ellos poseen de los contribuyentes. La utilización del sistema tributario además, aprovecha economías de escala.

Sin embargo, la actuación por medio de gasto tributario no está exenta de críticas. Algunas de ellas apuntan al hecho que son incontrollables, derivado de la circunstancia de estar establecidas por leyes marco. Lo anterior significaría, además, una dificultad para la autoridad administrativa en cuanto a fiscalizar su eficiencia, dado que todo queda supeditado a un cambio legislativo<sup>85</sup>. Quizás la crítica más importante, es que pueden distorsionar decisiones de mercado<sup>86</sup> (v. gr. seguros complementarios de salud) y que significaría mayores costos de tiempo y dinero que los contribuyentes deben incurrir al complejizar la declaración tributaria.

## 1.2. *¿Por qué un beneficio en salud y dónde?*

### A) JUSTIFICACIÓN GENERAL DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS

Existe además, otra discusión que es importante abordar desde la teoría de los impuestos, distinta a la ya planteada. No hablamos ya de la forma en que se determina la base imponible o el impuesto en definitiva a pagar, sino en la determinación misma del hecho gravado renta o

---

<sup>84</sup> KRAAN, DIRK-JAN. Off-budget and tax expenditures, p. 133; y JORRATT, MICHEL. Gastos tributarios y evasión tributaria en Chile: evaluación y propuestas, p. 6-10. Manuscrito no publicado disponible en línea por CIEPLAN <[http://www.cieplan.cl/media/publicaciones/archivos/296/Paper\\_M\\_Jorratt.pdf](http://www.cieplan.cl/media/publicaciones/archivos/296/Paper_M_Jorratt.pdf)>

<sup>85</sup> KRAAN, Dirk-Jan. Off-budget and tax expenditures, P. 124.

<sup>86</sup> Surrey, Stanley. Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures. *Harvard Law Review*, 83 (4): 1970. Expuesto en JORRATT, MICHEL. Gastos tributarios y evasión tributaria en Chile: evaluación y propuestas, 8.

ingresos del contribuyente. Esto porque existe una diferencia intrínseca entre los gastos que reflejan consumo (o renta destinada a consumo), de aquellos gastos que reflejan satisfacción de necesidades sociales (o renta destinada al pago de necesidades básicas). Un diseño tributario que consideremos “justo” necesariamente debe enfrentar esta distinción, de forma tal que quienes soporten mayor cantidad de impuestos sean efectivamente quienes tengan mayor capacidad contributiva (y destinen mayor parte al consumo). De hecho, y como bien advierte Ramírez Cardona, todo aquello que constituya satisfacción de necesidades individuales básicas del contribuyente no constituye capacidad contributiva para satisfacer necesidades colectivas asumidas como públicas esenciales<sup>87</sup>, y por ende, no debiese tributar.

Con ello, lo que se cuestiona es la articulación misma del hecho gravado “renta” en los impuestos personales. Como bien sabemos, el art. 2 N° 1 de la LIR y el art. 42 N° 1 y 2 del mismo cuerpo legal, en sus distintas aplicaciones, demuestran la intención del legislador de considerar un concepto amplio de renta. Por el contrario, pareciera conveniente la aplicación de un impuesto, sobre todo a nivel personal, no sobre la renta misma (y sus posteriores ajustes), sino en consideración de la capacidad de pago del contribuyente, y dentro de ella, distinguir aquella parte destinada a necesidades que el contribuyente no debiese incluir (como gastos en educación y salud), de aquellos que reflejan en cierta medida voluntariedad y/o no urgencia. Hablamos de una renta disponible, luego de satisfechas todas las necesidades sociales. Sobre esta materia, Neumark advierte que en un modelo de impuesto al consumo, como el chileno, debe distinguirse qué bienes determinados destinados al consumo pueden considerar en buena lógica como expresión y medida de la capacidad fiscal de pago. Así, “está fuera de toda duda que (...) deben dejarse exentos en todo caso y circunstancias las necesidades vitales –como sería lógico *per definitionem*, por decirlo así–”<sup>88</sup>. Lo anterior, bajo un contexto de respeto al principio de la proporcionalidad o principio de imposición según la capacidad de pago personal e individual.

---

<sup>87</sup> RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. Derecho tributario. Bogotá, Editorial Temis, 1990. P. 213.

<sup>88</sup> NEUMARK, FRITZ. Principios de la imposición. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994. P. 156.

## B) NECESIDAD DE INCORPORAR UN BENEFICIO EN EL SECTOR SALUD Y SU RELACIÓN CON IMPUESTOS

Si bien el gasto en salud total en Chile no es particularmente bajo si lo comparamos con los países OCDE, éste está integrado en su mayoría por aportes de particulares, como prueba de un sistema donde el Estado lo que busca es que el particular intente en primera medida satisfacer individualmente sus necesidades en el sector privado y luego acuda al sistema público.

La pregunta es entonces, ¿cómo destinar más fondos a salud, en especial en un contexto donde se habla de arcas fiscales austeras y procesos de ajuste? Descontando la posibilidad de aportar nuevos recursos al sistema de salud, este trabajo propone una alternativa que consiste en dejar de recaudar impuestos respecto de aquellos ingresos (renta) que se destine al pago de prestaciones de salud.

Ahora bien, el rol que la salud cumple en materia tributaria no es nuevo. Sin ir más lejos, el impuesto al tabaco (como impuesto específico por cada cigarrillo y un impuesto de 30% sobre el precio de venta al consumidor en base al paquete) o el impuesto a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares (operando como un impuesto adicional sobre la misma base imponible que el IVA), son pruebas claras que los tributos pueden jugar un rol fundamental en la salud, buscando afectar la demanda de productos que tienen externalidades negativas, en este caso, a largo plazo. Este tipo de impuesto es conocido como “impuestos pigouvianos”, y tendrían menores o ninguna pérdida de eficiencia de los mercados, dado que internalizan los costos de la externalidad mencionada. Pero ¿cómo articular un beneficio entonces, cuando lo que se busca no es corregir conductas sino incentivar (o al menos no castigar) la “inversión” en salud? ¿Dónde enfocararlo?

## C) GASTO DE BOLSILLO EN SALUD COMO SITUACIÓN ESPECIALMENTE PROBLEMÁTICA

El grave problema en salud respecto del aporte de fondos públicos se ha traducido, en la práctica, en el hecho que los particulares deben cofinanciar gran parte de las prestaciones. Esto es lo que se conoce a grandes rasgos como “gasto de bolsillo en salud”, que de manera bastante amplia, y revisando su incidencia en distintos países de Latinoamérica, Marcela Perticara define como “aquellas erogaciones en ítems de salud (hospitalización, procedimientos ambulatorios, medicamentos) netas de

cualquier reembolso efectuado por el sistema de salud o seguro al que se esté afiliado”<sup>89</sup>.

Distintas posturas existen respecto de la forma en que se compone el gasto de bolsillo en salud. Así, algunas de ellas sostienen que dentro de él se debe considerar el pago que se realiza por concepto de cotización y los copagos por los servicios de salud, mientras que un concepto restrictivo abarca sólo este último componente. Lo anterior no deja de ser importante, toda vez que, si consideramos la cotización obligatoria de salud vigente dentro del concepto del gasto de bolsillo, entonces mensualmente todos los chilenos tendrían al menos un 7% de su sueldo destinado al gasto de bolsillo en salud, se traduzca esto o no en un servicio efectivo.

Este artículo terminará proponiendo un concepto que podríamos llamar “tributario” del gasto de bolsillo en salud, que considere las circunstancias particulares del sistema de seguridad social chileno y en especial su tratamiento tributario. Por eso, para efectos de este trabajo, un gasto de bolsillo de salud debe ser:

1. Final, es decir, ya deben haber operado todo tipo de reembolsos de los cuales es beneficiario el contribuyente. Esto debe significar el valor efectivamente pagado por el contribuyente luego de la aplicación de su plan de salud, sea público o privado, lo que comúnmente se conoce como copago. Esto se liga íntimamente al siguiente requisito.
2. No debe existir beneficio tributario alguno vinculado a ello. Por lo mismo, si bien la cotización del 7% en salud puede considerarse un gasto de bolsillo en sentido estricto, no se entiende incorporado en el concepto de “gasto de bolsillo” para los efectos de esta investigación, toda vez que dicho 7% de la remuneración del contribuyente está exenta de toda tributación (no forma parte de la base imponible del contribuyente). De esta manera, si bien tanto el pago del 7% de cotización como el copago o los pagos sin reembolso representan sacrificios económicos del contribuyente, sólo los últimos no tienen tratamiento tributario favorable.
3. Debe haberse realizado un pago efectivo por parte del contribuyente, esto es, debe significar un sacrificio económico. Este requisito puede parecer similar al primero, pero no lo es. Así como un contribuyente no puede considerar como gasto de bolsillo propio el copago

---

<sup>89</sup> PERTICARA, Marcela. Incidencia de los gastos de bolsillo en salud en siete países latinoamericanos. Santiago, CEPAL Cuadernos Políticas Sociales, (141): 2008. P. 19.

realizado por un tercero (FONASA o Isapre), un contribuyente no puede descontar aquella parte luego del reembolso que no es asumida por él (v. gr. tratamiento experimental) en cuanto dicha porción no le ha significado sacrificio económico alguno. De esta manera, el primer requisito determina el umbral hasta el cual un monto puede considerarse “gasto de bolsillo”, mientras este requisito determina el monto efectivamente reclamable.

Ahora bien, ¿por qué el gasto de bolsillo es un hecho al que debemos prestar especial atención? Un estudio de la CEPAL ha demostrado que en Chile, el gasto de bolsillo de salud es especialmente regresivo, presentando una inequidad aguda en cuanto el 5% de los hogares con mayor gasto de bolsillo en salud tienen una razón gasto/capacidad de pago 200 veces más alta que los más favorecidos<sup>90</sup>. Por su parte, la OMS, en su reciente Asamblea Mundial del 28 de mayo de 2016 y en el contexto de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas, instó a los Estados Miembros a dar prioridad al fortalecimiento del sistema de salud, garantizado asimismo la protección financiera para todos contra el pago directo por el usuario de gastos de atención sanitaria, en particular los sectores pobres, vulnerables y marginados de la población<sup>91</sup>. Un estudio señala en específico, que la ausencia de una reducción del gasto de bolsillo, o peor aún, su aumento, son indicativos de un probable alejamiento de la posibilidad de alcanzar la Agenda 2030<sup>92</sup>.

Si bien Chile está bajo los índices latinoamericanos en esta materia, el 0,9% de los hogares chilenos se han empobrecido por concepto de gastos de bolsillos en salud de acuerdo a la CEPAL<sup>93</sup>. Pero incluso prescindiendo de las cifras anteriores, no es menos cierto que aun cuando un hogar no se empobrezca por gastos de salud, su capacidad de pago se puede ver fuertemente afectada, lo que justifica una intervención del Estado en atención a la significancia del gasto o incidencia de él en el presupuesto,

---

<sup>90</sup> PERTICARA, Marcela. Incidencia de los gastos de bolsillo en salud en siete países latinoamericanos, P. 33.

<sup>91</sup> 69° Asamblea Mundial de la Salud, Res. WHA69.11. La salud en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”. 28 mayo 2016.

<sup>92</sup> GONZÁLEZ, Marino. Gasto de bolsillo en salud en América Latina (1995-2013): Evolución e implicaciones de políticas. Caracas, Ed. Ateproca, 2017. P. 11 y 21.

<sup>93</sup> PERTICARA, Marcela. Incidencia de los gastos de bolsillo en salud en siete países latinoamericanos. P. 22.

independiente de que la familia cruce o no el umbral de la pobreza como consecuencia de ello.

### *1.3. La experiencia de Chile: Ley N° 18.566*

Los 2 párrafos que forman parte de este capítulo inicial buscan, cada uno en su lógica, ilustrar al lector de la posibilidad que la renuncia a recaudar impuestos (mediante el establecimiento de un beneficio tributario) se utilice como herramienta de protección social; del por qué esa renuncia puede y debe darse en específico en materia de salud; y cómo el gasto de bolsillo debiese ser el principal foco de esta propuesta. Bajo estos supuestos, parece oportuno señalar que el Estado de Chile habría abordado este debate con anterioridad en la mayoría de sus principios (o en todos si consideramos que la cotización de salud es un gasto de bolsillo), al menos de una forma teórica, otorgando un beneficio tributario consistente en la posibilidad que el empleador pudiese imputar contra ciertos impuestos, de la forma que pasará a expresarse, los desembolsos incurridos en aquellos casos en que estuviese dispuesto a realizar a su costo una cotización adicional por concepto de salud por un valor de un 2% de la remuneración imponible de sus trabajadores, esto a la Isapre en que ellos estén afiliados o se fuesen a afiliarse. Digo que el debate se dio de forma teórica no por casualidad. El beneficio fue concedido en virtud de la Ley N°18.566, publicada en el DO del 30 de octubre de 1986, esto es, con un Congreso clausurado, circunstancias particulares que se vuelven esenciales en el análisis. Ello, en cierta medida, podría justificar las críticas respecto de la forma en que se estructuró este beneficio (fomentar sólo el área privada de salud) en una ley que dentro de otras materias, incrementaba las remuneraciones y cotizaciones de los trabajadores para efectos de salud. Con todo, es quizás el antecedente o facsímil más razonable de un beneficio tributario en materia de salud otorgado por nuestra legislación.

Si bien ya advertimos que el beneficio tributario concedido por la Ley N°18.566 fue diseñado a puertas cerradas, no deja de ser interesante analizar el contexto de su propuesta, en específico, su relación inmediata con el sistema de seguros privados de salud creado en Chile durante el año 1981, también conocido como sistema de Isapres, una de las reformas estructurales de la dictadura militar. Cinco años después de su entrada en vigencia, este beneficio buscaba precisamente profundizar la presencia o aparición del sistema de salud privado. Estudios en este sentido, advierten que el alto número de afiliados que pasó del sistema



público al privado durante la vigencia del beneficio, esto es, desde el año 1986 al año 1999, podría explicarse por este concepto<sup>94</sup>. En el mismo sentido, se produce una fuga notable de afiliados al sistema público luego de terminada su vigencia, lo que a juicio de la Asociación de Isapres se justifica exclusivamente en este hecho<sup>95</sup>, mientras que para las autoridades gubernamentales se debió principalmente a la crisis asiática de fines de los 90's y su influencia en la tasa de empleo, mejoramiento de FONASA, y la incorporación inmediata de las coberturas AUGE, cuando el sector privado reaccionó más lentamente<sup>96</sup>. Parece esa ser la respuesta correcta, toda vez que el descenso de afiliados y la fuga anual, comenzó antes del término de la vigencia de la Ley N°18.566 (al menos 2 años antes). De hecho, el vínculo entra la profundización del sistema de Isapres y el beneficio podría explicarse no sólo en cuanto al número total de afiliados, sino el número de Isapres que formaban parte del sistema, alcanzándose el *peak* de organismos el año 1994, en plena vigencia del beneficio (36 en total, con 22 abiertas y 14 cerradas), y mostrando en la actualidad índices similares a los anteriores a 1986 (13 en total). Incluso, desde el fin del beneficio, sólo se ha creado una Isapre, como prueba la información en poder de la Superintendencia de dichos organismos.

#### A) REQUISITOS DEL BENEFICIO

Para que el empleador pudiese aprovechar el beneficio tributario, se debían cumplir las siguientes condiciones esenciales:

1. Era necesaria la existencia de relación de trabajo: como es lógico, el aporte debía realizarse con exclusividad a trabajadores dependientes por parte de los empleadores.
2. El empleador debía ser privado: excepcionalmente, se otorgaba el derecho a Universidades e Institutos Profesionales señalados en el

<sup>94</sup> GOYENECHEA, Matías y SINCLAIRE, danae. La privatización de la salud en Chile, Revista Políticas Públicas Usach, 6 (1): 2013. pp. 36-37.

<sup>95</sup> A su juicio, cuando se puso fin al subsidio del 2% se aumentó la diferenciación de los subsistemas, pues casi 1.000.000 trabajadores de bajas rentas beneficiarios de Isapres debieron abandonarlas. ASOCIACIÓN DE ISAPRES DE CHILE. 35 años de desarrollo del sistema privado de salud en Chile, p. 11. [en línea] <[http://www.isapre.cl/PDF/35isapres\\_espanol.pdf](http://www.isapre.cl/PDF/35isapres_espanol.pdf)> [consulta: octubre 2018].

<sup>96</sup> SUPERINTENDENCIA DE SALUD. Migración de afiliados en el sistema Isapre. Departamento de Estudios y Desarrollo, 2005, p. 1. [en línea] <[http://www.supersalud.gob.cl/documentacion/666/articulos-4016\\_recurso\\_1.pdf](http://www.supersalud.gob.cl/documentacion/666/articulos-4016_recurso_1.pdf)> [consulta: octubre 2018].

art. 99 de la Ley N°18.681. Por eso hablamos de un empleador del sector privado en sentido amplio.

3. El beneficio era aplicable en la medida que no se superasen determinados montos, a saber, la suma de la cotización regular (7%) más la adicional (hasta 2%), no superase de 1 UF respecto de trabajadores que no perciban asignación familiar, o de 1 UF más 0,5 UF adicionales por cada persona por la cual perciban asignación y esté ello informado en la Isapre. Lo anterior se puede graficar de la siguiente manera, donde X corresponde al número de personas por las cuales se recibe la asignación familiar.

$$7\% + 2\% = 1 \text{ UF} + (0,5 \text{ UF} * X)$$

4. En todo caso, la suma de la fórmula antes citada no podría ser superior a 4,2 UF. En consecuencia, y de acuerdo sostuvo el SII, el beneficio no podía ser por el total de la cotización adicional en el caso que se excedieran dichos límites<sup>97</sup>.

#### B) EFECTOS TRIBUTARIOS DEL BENEFICIO

El contenido del beneficio se puede analizar desde la perspectiva del empleador y de los trabajadores<sup>98</sup>.

- Para los empleadores del sector privado

En la medida que efectuasen a su cargo una cotización adicional para salud en favor de sus trabajadores, tenían derecho a imputar dichas sumas a las siguientes obligaciones tributarias:

1. PPM obligatorios de la LIR correspondientes al periodo por el cual se efectuaba la cotización adicional.
2. De existir remanente o no tener obligación de realizar PPM en dicho período, a cualquier otro impuesto de retención y recargo que deba pagarse en la misma fecha.

<sup>97</sup> SII, Oficio N° 2.108, del 30 de julio de 1996.

<sup>98</sup> Circular N°15. Cotización adicional para salud dispuesta por Ley N°18.566 de 1986, situación tributaria. SII, Chile, 4 de mayo de 1987; Instrucciones reiteradas en: Circular N°38. Cotización adicional para la salud. Nueva forma de imputar la cotización adicional para la salud efectuada en favor de los trabajadores, por parte de los empleadores del sector privado. SII, Chile, 1988.

3. Si todavía quedaba remanente, a cualquier de los tributos antes mencionados a declarar en los meses siguientes, debidamente reajustado.
4. El saldo que quedare una vez efectuadas las deducciones por el mes de diciembre de cada año, o el mes del término de giro en su caso, tendrá el carácter de pago provisional voluntario de aquellos a que se refiere el art. 88 LIR.

- Para el trabajador particular

Desde la perspectiva del trabajador, la mayor remuneración que recibía por este concepto estaba exenta de todo impuesto<sup>99</sup> de manera idéntica al 7% de cotización regular.

#### c) ELIMINACIÓN DEL BENEFICIO

El beneficio tributario por el 2% de cotización adicional fue derogado durante el gobierno del Presidente Eduardo Frei Ruiz-Tagle, mediante la Ley N°19.650 que perfecciona normas del área de salud, publicada en el DO el 24 de diciembre del año 1999. Si bien dicha norma es recordada por resolver las obligaciones en situación de urgencia de una persona, estableciendo la obligación de atender inmediatamente al afectado sin exigencia de una garantía, lo cierto es que una parte importante de dicha propuesta legal consistía en la derogación del beneficio tributario establecido en la cotización adicional de la Ley N°18.566, eliminándose el beneficio de manera gradual para aquellos que ya lo estaban gozando, con el objeto que el sistema privado de salud pudiese adecuar sus ofertas. Muy interesante en este sentido es analizar la discusión parlamentaria que dio origen a la Ley N°19.650, en especial para transmitir los motivos por los cuales el legislador buscó dejar en un costado los beneficios de la Ley N°18.566. Ello con el objetivo de no replicar, en una propuesta de regulación de los gastos de salud, los mismos defectos que tuvo esta norma primitiva. Estas críticas fueron:

1. El principal reproche, señalado desde ya en el mensaje, era lo inequitativo que resultaba que el Estado destinase recursos para contribuir al financiamiento de planes de salud del sistema privado,

---

<sup>99</sup> Ver para tales efectos, Circular N°38. Cotización adicional para la salud. Nueva forma de imputar la cotización adicional para la salud efectuada en favor de los trabajadores, por parte de los empleadores del sector privado. SII, Chile, 1988.

mientras paralelamente los cotizantes de menores ingresos adscritos a FONASA financiaban su plan de salud con cargo exclusivo a sus propias cotizaciones<sup>100</sup>. Los estudios presentados por el Estado llevarían a la conclusión que los recursos estaban siendo utilizados por personas cuyos niveles de ingreso no lo justificaban cabalmente, operando además con una lógica regresiva, al otorgar el beneficio en atención a un porcentaje de la remuneración imponible, beneficiando, dentro de los topes, a aquellos con más ingresos.

2. Además del hecho que el beneficio significó un avance del sistema privado en desmedro del sistema público, como señalamos precedentemente, otra de sus críticas es que resultaba caro para el Fisco. Para el año 1997, este mecanismo significaba al gobierno un desembolso anual de \$11.180 millones (unos \$21.384 millones a esta fecha), debiendo recibir luego a aquellos asegurados por las Isapres que no podían cancelar sus primas, aún con la cooperación de sus empleadores.
3. Otra crítica atiende la forma en que operaba el beneficio, el que en la práctica habría terminado siendo un subsidio destinado más a las Isapres que a los beneficiarios<sup>101</sup>. En tal sentido, el sistema no contenía los estímulos necesarios para que las Isapres bajasen el valor de sus planes más básicos, pudiendo elevarlos precisamente en aquel monto que no significaba sacrificio económico para los cotizantes.
4. El hecho que el beneficio estuviese otorgado con exclusividad a trabajadores particulares dependientes podría interpretarse como un estímulo a la formalización, en especial por los efectos que tiene ella respecto del paso de una cotización voluntaria a una obligatoria en materia de salud y previsión. Sin embargo, la interpretación planteada por el Estado era la de constituir el beneficio una discriminación arbitraria que privilegiaba exclusivamente a los sectores formales de la economía<sup>102</sup>.
5. El sistema era de difícil control tributario, ya que exigía una supervisión individual por parte del empleador en relación a cada

---

<sup>100</sup> CONGRESO DE CHILE. Historia de la Ley N°19.650, Mensaje Presidencial, P. 7.

<sup>101</sup> GOYENECHEA, Matías y SINCLAIRE, danae. La privatización de la salud en Chile, P. 37.

<sup>102</sup> CONGRESO DE CHILE. Historia de la Ley N° 19.650, Mensaje Presidencial, P. 8.

trabajador, revisando que la asignación estuviese de acuerdo al monto de su renta imponible y el número de cargas familiares<sup>103</sup>.

En cuanto a los aspectos positivos que se atribuían al beneficio, la Asociación de Isapres señaló que un subsidio de tal naturaleza, focalizado en personas de escasos recursos (a través del máximo de renta beneficiable), no era sino una manifestación explícita del derecho que consagra la CPR de optar por uno u otro sistema de salud<sup>104</sup>. Finalmente, se expresó que un aumento de los pacientes afiliados a Isapre, además, significaba un alivio al recargo que enfrentaba los hospitales del sector público. Sin embargo, creo que el principal argumento a favor de este beneficio, era el hecho que tal y como estaba consagrado (haciendo descuentos el empleador), era aprovechable por todos los trabajadores del sector privado, pagasen o no impuestos, quizás la mayor complicación que deberá superar nuestra propuesta.

## II

### BENEFICIO TRIBUTARIO AL GASTO DE BOLSILLO EN SALUD EN EL CONTEXTO DE LA LEY DE LA RENTA

El capítulo final de este trabajo presenta una propuesta específica para el establecimiento de un beneficio tributario al gasto de bolsillo en salud acorde a nuestro sistema de renta y demás beneficios existentes, tomando en especial consideración también la regulación que ha otorgado Colombia, Ecuador, Canadá y EE.UU. en esta materia.<sup>105</sup> En una primera parte, se expondrán una serie de principios sobre los cuales se articularía la norma con el objeto que, en el caso que el contenido específico de la propuesta sea objeto de discusión, sus cambios sean acordes a, o al menos tengan presente, dichos principios rectores. Acto seguido, se responderá la pregunta

---

<sup>103</sup> CONGRESO DE CHILE. Historia de la Ley N° 19.650, Mensaje Presidencial, P. 8.

<sup>104</sup> CONGRESO DE CHILE. Historia de la Ley N° 19.650, 1° Informe de Comisión de Salud, P. 23.

<sup>105</sup> Un análisis extenso de las fuentes inspiradoras se puede revisar en el texto completo de la tesis presentada para obtener el grado de Magíster en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, donde se incorporan dos capítulos importantes en que se exponen en extenso las formas en que nuestra LIR regula los beneficios tributarios por derechos sociales y se analizan los beneficios establecidos en otras jurisdicciones bajo determinados puntos de comparación.

fundamental a la hora de construir un beneficio tributario: determinar cómo actuará respecto del impuesto. Exponiendo brevemente las dos alternativas posibles (crédito o descuento en base imponible), se señalará la que se estima más favorable y cómo debiese operar ella en la práctica. Finalmente, en base a la respuesta anterior, se otorgarán las características o elementos específicos del beneficio. A saber, quiénes pueden acogerse a él, qué periodo abarca, qué tipo de gastos, quién los determina, qué obligaciones de información significará para contribuyentes y agentes del mercado de la salud, etcétera.

### *1.1. Principios de aplicación general*

#### A) EL BENEFICIO DEBE SER CONVINCENTE EN SÍ MISMO

Al estudiar los beneficios actualmente vigentes en nuestro sistema de renta (gastos presuntos en educación, pago de intereses en créditos hipotecarios y ahorro previsional voluntario), es fácil detectar que todos ellos fueron incorporados en leyes que pretendían reformar, en mayor o menor medida, el régimen tributario vigente (Ley N°18.768, Ley N°19.753 y Ley N°20.630). Como es fácil advertir, la estructura de construcción legislativa nacional y la existencia de dos grandes coaliciones políticas, ha significado que salvo ciertas excepciones (dentro de las cuales se cuenta la reforma tributaria del Presidente Aylwin y la última reforma tributaria de la Presidenta Bachelet), los cambios tributarios han sido tímidos, y la incorporación de beneficios sociales de esta naturaleza constituyen simplemente monedas de cambio a otras modificaciones que afectaban a determinados grupos de interés. Así, por ejemplo, al subir la tasa del IDPC el año 2001, se le otorgó a los contribuyentes el beneficio respecto de los intereses pagados en créditos hipotecarios destinados a la adquisición de una vivienda, motivo que explicaría por qué el beneficio sería aprovechable por contribuyentes de tramos de ingreso tan altos, en atención a que una alza del impuesto corporativo afecta principalmente a ese grupo de contribuyentes.

De esta manera, el camino lógico podría ser incorporar este beneficio en alguna reforma tributaria futura, pudiendo aprovecharse la reforma o modernización tributaria propuesta por el Presidente Piñera en septiembre de este año. Al igual que el caso de los intereses, este beneficio podría ir de la mano con un aumento de las tasas de impuestos personales como se ha especulado, volviendo a ser moneda de cambio. Un camino

menos realista sería el de una propuesta aislada, pero considerando que de acuerdo al art. 65 N°1 de nuestra CPR, corresponde al Presidente de la República la iniciativa exclusiva de aquellos proyectos de ley que busquen imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión, el escenario es difícil. Es precisamente en este caso, donde nada se tranza incorporando el alivio, donde el beneficio tributario debe estar perfectamente diseñado y convencer a los legisladores. Este convencimiento debe abarcar al menos, dos puntos fundamentales. El primero de ellos es respecto de la existencia o no del problema. Hemos ya aportado antecedentes que justifican por qué, dentro del área de salud, el mayor problema que afecta a los contribuyentes es el del gasto de bolsillo, y como ello se ha traducido en graves problemas de desigualdad, existiendo incluso familias que no sólo han visto afectado gravemente su presupuesto familiar a propósito de estos gastos, sino también han llegado a cruzar el umbral de la pobreza. Formado dicho convencimiento en el mundo político, la propuesta debe ser luego convincente en cuanto a su estructura misma. Considerando que ya se han otorgado argumentos respecto del rol de ejecución de políticas públicas que puede tener nuestro sistema tributario a través de lo que se conoce como gasto tributario, la pregunta que establecemos ahora es por qué creemos que éste es el camino que mejor resuelve, dentro de las reglas de una ayuda tributaria, los problemas de gasto de bolsillo en salud de los contribuyentes. La respuesta a esta pregunta se entregará cuando justifiquemos la forma en que operaría el beneficio.

B) EL BENEFICIO DEBE APROVECHAR LAS SINERGIAS O VENTAJAS COMPARATIVAS QUE PRESENTA NUESTRO SISTEMA DE SALUD, PÚBLICO Y PRIVADO

El sistema de salud chileno presenta una serie de ventajas que un beneficio tributario debe necesariamente tomar en consideración y aprovechar. Si miramos el sector público, tenemos un solo organismo, FONASA, encargado de otorgar cobertura de atención, recaudar, administrar y distribuir los recursos financieros del sector de salud, así como financiar las prestaciones de salud otorgadas a sus beneficiarios. FONASA agrupa a la mayoría de los ciudadanos del país (con 13.256.173 asegurados), sin exclusión de edad, sexo, nivel de ingreso, número de cargas familiares, ni enfermedades preexistentes, clasificándolos en 4 grupos (Tramo A, B, C

y D) tomando en consideración precisamente circunstancias socioeconómicas de la población beneficiaria, que se traducen en el establecimiento de beneficios de gratuidad del sistema público de salud y compra de bonos para atención en el sistema privado. De esta manera, FONASA sabe exactamente a qué prestaciones han accedido sus beneficiarios y las cargas que ellos tienen registradas, así como cuánto es el monto de copago que han debido realizar, de existir.

Si miramos el sector privado, en cambio, estamos frente a un mercado con pocos prestadores con los cuales entenderse (7 Isapres abiertas y 6 cerradas). Todas ellas cuentan con sistemas automatizados de emisión de bonos, individualizando específicamente cuál ha sido el copago que ha debido soportar el afiliado, tanto propios como de sus cargas o beneficiarios, operando incluso en conjunto con los así llamados seguros complementarios. Estas instituciones son fiscalizadas por la Superintendencia de Salud, y si bien se ha cuestionado la existencia de una serie de prestaciones bajo las cuales no otorgan cobertura, financian al afiliado respecto de la mayoría de las prestaciones existentes. Contando el sistema público y privado, todos los ciudadanos del país están sujetos a algún tipo de protección financiera.

De esta manera, tanto el área pública como privada se encuentran en condiciones de enviar información sistematizado y concreta al SII del gasto del bolsillo de sus beneficiarios y afiliados. Con ello, evitamos que sea el propio contribuyente quien deba acreditar ante el SII los gastos realizados, como sucede en Ecuador, sin perjuicio que deba guardar respaldo de la documentación que reciba. Así, atacar el tema del gasto de bolsillo a través del copago no sólo es lo más fácil, sino también lo indicado.

#### C) LA PROPUESTA DEBE SER SIMPLE DE OCUPAR

Una de las características fundamentales de un buen sistema tributario, es el de la simplicidad. Ello facilita la correcta declaración de los contribuyentes, mejora el uso de los recursos y reduce la evasión y elusión tributaria. Si bien cualquier medida que altere la forma general en que tributa una persona puede considerarse una complejización del sistema, creemos que la estructura que se expondrá, desde el punto de vista práctico, no significará nuevas dificultades al sistema sino que operará de forma automática y expedita.

En específico, el factor de simplicidad que exige la presencia de ella en la legislación tributaria, no debiese ser gran problema. En cuanto



a la técnica legislativa, se aprovechará la experiencia de los beneficios existentes, siguiendo sus criterios de redacción y estructura, e incorporándolo a continuación de aquellos ya registrados en el art. 55. Respecto de la interiorización por parte de los contribuyentes, el beneficio abarcará precisamente la faceta del sistema de salud que ven constantemente, el copago que deben realizar al momento de pedir la atención, por lo que no debiese ser de complejo aprendizaje como sí sucedió respecto del beneficio al ahorro previsional voluntario. Además, no se incorporaría un hecho gravado especial o sanción, pues como no es un sistema construido en base a ahorros sino gastos, no es necesaria una norma de control como la actualmente existente –y de manera muy compleja– en el incentivo al ahorro previsional voluntario en virtud del IU que opera en el caso de retiro de los fondos cuando no se destinen a mejorar las pensiones.

D) DEBE SER UN BENEFICIO DE FÁCIL FISCALIZACIÓN O CONTROL TRIBUTARIO

Si bien ya pudimos abordar este principio desde el punto de vista de la simplicidad, conviene detenerse en extenso respecto de él. Una de las lecciones del derogado alivio de la Ley N° 18.566, es que un beneficio en materia de salud debe implicar un fácil control tributario, es decir, adherir a la simplicidad como característica de un buen sistema tributario, en su faceta de redacción (ya abordada) pero también de gestión y política. En cuanto al factor de gestión tributaria, la medida no exigiría la constitución de nuevas estructuras administrativas ni afectaría el ciclo de declaración del contribuyente. Ello porque descansaría en deberes de información de la institución previsional, operando en la declaración de renta de manera automática, tal y como hoy sucede respecto de los demás beneficios tributarios existentes. En tal sentido, a partir de la experiencia del beneficio de la Ley N° 18.566 y Ecuador, conviene señalar desde ya que el beneficio no involucrará un rol activo del empleador, quien no deberá hacer ningún ajuste en el monto que debe retener al trabajador, porque el sistema opera de manera ajena a él al momento de presentarse la declaración anual de impuestos.

Con todo, uniendo estos dos últimos principios, la simplicidad no significa en caso alguno que el beneficio no deba tener reglas claras. Por el contrario, es fundamental una consagración específica, con gastos específicamente tolerados, períodos en que deben haber sido soportados por el contribuyente, entre otras materias. No parece prudente consagrar

un sistema “permeable”, tal y como se define, por ejemplo, el modelo de Canadá. Al hacerlo, no sólo complejizaríamos la posibilidad de acogerse a él, sino que tampoco aprovecharíamos las ventajas comparativas que tenemos y ya hemos mencionado.

E) EL BENEFICIO DEBE APLICARSE RESPECTO DE COTIZANTES DEL SECTOR PRIVADO Y PÚBLICO DE SALUD

El segundo gran problema del beneficio establecido en la Ley N°18.566, era que la forma en que estaba diseñado, éste sólo beneficiaba a los cotizantes del sector privado de salud, operando sólo respecto de aquellos trabajadores que tuviesen un contrato con Isapres o quisieran celebrar alguno. Sólo en aquellos escenarios, y cuando el empleador estuviese dispuesto a realizar un aporte adicional, el régimen tributario otorgaba un alivio al empleador.

En este sentido, si bien es evidente que probablemente el beneficio termine operando en beneficio de contribuyentes que tienen planes de salud en el sector privado (en atención a que generalmente ellos pertenecen a los tramos de rentas altas sujetos a impuesto), nada impide que el contribuyente beneficiado esté en FONASA. Para ello, debemos recordar que el sistema público de salud se construye en base a 4 grupos de asegurados, organizados bajo las letras A, B, C y D en atención a los ingresos de los beneficiarios, existiendo copago (o ausencia de gratuidad) en los dos tramos de mayores ingresos dentro de FONASA. Como hemos señalado con anterioridad, esta propuesta podría considerarse regresiva, pero no se debe olvidar que los grupos A y B de FONASA pertenecen, primero, a tramos de ingresos que no pagan impuestos (sin necesitar alivios contra ellos), y segundo, su problema sustancial es la calidad y acceso y no uno de gasto de bolsillo, dado que al menos por sus atenciones en el sector público gozan de total gratuidad. De esta manera, fundamental es que esta medida, que implica un gasto tributario, se vea acompañada de una mayor inversión del Estado en políticas públicas de salud y prestaciones, que mejoren precisamente los problemas de acceso y calidad para aquellos que no recibirán ayuda tributaria. En último sentido, la objeción de regresividad también será atacada mediante el establecimiento de un tramo máximo de ingresos de los contribuyentes que pueden acogerse al beneficio, acorde a otras políticas sociales pero distinto del criticado tramo de contribuyentes que pueden acogerse al beneficio por el pago de intereses por créditos con garantía hipotecaria.

F) EL BENEFICIO NO SERÁ EXCLUYENTE CON OTROS ALIVIOS TRIBUTARIOS

En este sentido, surge la pregunta de determinar si, por el establecimiento de este beneficio, se impide la posibilidad de acogerse a otros actualmente existentes o es necesario derogarlos. La respuesta a esta pregunta es no. Nada parece justificar que por el establecimiento de un beneficio al gasto de bolsillo de salud, el contribuyente deba renunciar a (o el Estado eliminar) los beneficios en materia de ahorro previsional voluntario, intereses hipotecarios y gastos en educación. Ello porque cada uno de dichos alivios tributarios y el que en este trabajo se propone, atacan problemas sociales distintos y porque todos tienen una idea común, que es gravar aquella parte de la renta que sí refleja capacidad de pago o premiar ciertas conductas que se estiman *ex ante* valiosas. Tampoco se debiesen modificar los tramos exentos de ingreso a la renta, dado que Chile se encuentra dentro de márgenes bastante similares a los que pueden observarse en nuestros comparativos latinoamericanos con este tipo de beneficios (Colombia y Ecuador), en lo que dice relación al ingreso mínimo y la renta mensual máxima no gravada.

G) EL ALIVIO DEBE BENEFICIAR ECONÓMICAMENTE AL CONTRIBUYENTE, Y NO AL MERCADO O PRESTADOR DEL SERVICIO

El beneficio que acá se termine proponiendo debe superar otra gran crítica que tuvo la Ley N° 18.566, y que la OCDE recientemente ha reprochado al beneficio por intereses pagados por créditos hipotecarios contratados para la adquisición de una vivienda<sup>106</sup>, a saber, que el bene-

---

<sup>106</sup> La OCDE en su Estudio Económico de Chile de febrero de 2018, propuso aumentar los impuestos sobre la propiedad, eliminando progresivamente las exenciones al impuesto territorial y beneficios por donaciones (por referencia a los inmuebles acogidos al beneficio del D.F.L. N° 2) y la deducción de intereses hipotecarios, dado que tienden a capitalizarse en los precios reales de las viviendas. [en línea] <[www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-chile.htm](http://www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-chile.htm)> [consulta: octubre 2018]. Para ello, se apoyan en los estudios de Caldera Sánchez, quien expone los negativos efectos que tiene este tipo de beneficios, pues tienen a incentivar el endeudamiento excesivo, subir los precios, probando ser beneficios para los hogares más ricos, en especial por tener como condición el hecho que el beneficio deba pagar impuestos (reduciendo su aplicación a los segmentos más altos). Ver CALDERA SÁNCHEZ, AIDA. Building Blocks for Better Functioning Housing Market in Chile. París, OECD Economics Department Working Papers No. 943, 2012, pp. 30-32.

ficio termine siendo aprovechado económicamente por el “prestador del servicio” de cobertura económica mediante el aumento de precios, y no por el beneficiario en virtud del cual se había establecido. Si bien este es un tema es un problema latente, creemos que el hecho que el beneficio opere por gastos en salud, independiente del prestador con el cual ellos se hayan incurrido, es un elemento suficiente para que el beneficio no sea capturado por el prestador del servicio, quienes por la infinidad de prestadores, tanto particulares como establecidos en centros asistenciales, deberán seguir compitiendo sin apropiarse del alivio tributario.

## *1.2. Forma de operar en atención al impuesto*

### A) DISCUSIÓN GENERAL

Siendo el hecho gravado en este caso, la renta del contribuyente, la primera pregunta que debemos abordar responde a si el beneficio tributario por gastos de bolsillo en salud que se propone, debe operar como una suma a descontar de la base imponible de los impuestos personales, o por el contrario, como un crédito contra ellos luego de su determinación.

La discusión sobre la pertinencia o idoneidad de un modelo u otro nunca se dio al momento de establecer los beneficios actualmente existentes en Chile. Así, no podemos sostener por qué el legislador optó por el crédito en el caso de los gastos presuntivos en educación, o por qué optó por el descuento en la base imponible respecto de los intereses pagados en la adquisición de una vivienda sujeta a garantía hipotecaria. No obstante lo anterior, esta discusión técnica que habría sido conveniente tener no significa total desconocimiento de la forma en que operan ambos mecanismos. Por el contrario, la distinción está presente en otra importante herramienta de incentivos tributarios, como son las donaciones que otorgan beneficios tributarios.

La alternativa de otorgar un crédito contra el impuesto es minoritaria tanto en nuestro esquema de alivios (operando sólo en el caso de la deducción por gastos presuntos en educación y también a nivel comparado tomando en consideración exclusivamente los beneficios tributarios otorgados por gastos en bolsillo de salud (restringiéndose al caso de Canadá). Sin perjuicio de ser una técnica legislativa poco usada, el principal problema que presentan los alivios vía crédito tributario es que este tipo de medidas sólo beneficia a aquellos contribuyentes que pagan altos impuestos, es decir, aquellos que han soportado tributos importantes contra el cual

pueden hacer valer el crédito que les otorga el Estado. De esta manera, aquellos contribuyentes que paguen pocos impuestos probablemente tendrán créditos que son superiores a sus impuestos a pagar, y por ende, se terminen perdiendo (salvo incorporación de una figura singular a lo que en EE.UU. se denomina *earned income tax credit*)<sup>107</sup>. Los beneficios vía crédito además generan una serie de complejidades en especial respecto de aquellos contribuyentes que estén cerca del primer tramo de ingresos, quienes podrían preferir un descuento en su base imponible que los deje no afectos al impuesto a la renta, que verse afectos a una retención mensual que luego pueda ser sujeto de devolución en la declaración anual de renta, lo que siempre es engorroso y toma más tiempo. La ventaja de este modelo es que con ello abarcaríamos un mayor número de beneficiarios. Básicamente, todo el espectro de trabajadores, pues es fácil suponer que todos o la mayoría de ellos tendría gastos de bolsillo en salud o podrían reclamar el beneficio por gastos presuntivos en educación. No obstante, implantarlo significaría cambiar el modelo en cómo operan los beneficios tributarios y los créditos contra impuestos en general, en el sentido que, por ejemplo, el beneficio en educación directamente excluye la posibilidad de obtener una devolución. Así, el inc. sexto del art. 55 ter señala que si el monto del crédito establecido en educación excediere los impuestos retenidos o PPM efectuados por el contribuyente, dicho excedente no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni solicitarse su devolución.

La otra modalidad a la que se acude en la mayoría de los casos, es aquella que consiste en un descuento en la base imponible del contribuyente. Este es el camino seguido en Chile en el caso del beneficio al ahorro previsional voluntario y a los intereses efectivamente pagados en créditos con garantía hipotecaria destinados a la adquisición de una vivienda. En derecho comparado, además, es la alternativa tomada expresamente en la mayoría de los beneficios de gasto de bolsillo en salud, siendo el caso de EE.UU., Ecuador y Colombia. Desde el punto de vista del contribuyente, y considerando la existencia de otros beneficios, los contribuyentes

---

<sup>107</sup> Un reciente trabajo en esta materia fue presentado en el CEP, proponiendo un subsidio a los ingresos laborales que tienen salarios por debajo del tramo de rentas exento y que pertenecen a los primeros siete deciles de ingresos, logrando disminuir el coeficiente de Gini, buscando romper con ello la tendencia del escaso impacto que tienen las modificaciones tributarias en la alta concentración de ingresos y la desigualdad. Ver HERNANDO, Andrés y RUBIO, Estéfano. Impuesto negativo al ingreso del trabajo: una política contra la desigualdad. Santiago, Estudios Públicos (146): 2017, pp. 49-85.

de mayores ingresos podrían encontrar más valiosa una intervención a nivel de determinación de la base imponible, en desmedro de créditos, dado que las primeras le podrían permitir disminuir su tramo marginal de impuesto a la renta. Sin perjuicio de lo anterior, no se puede encontrar una respuesta única a todos los casos, pues todo dependerá del monto del crédito que se otorgue, el que podría tener mayor incidencia que una baja en el tramo. Los contribuyentes de menores ingresos, en cambio, podrían beneficiarse del modelo de descuento en la base imponible precisamente por lo que se expuso recién: en la mayoría de los casos el crédito que gozan es superior al impuesto a pagar, por lo que sin derecho a devolución, termina perdiéndose. Ahora bien, hay un tema de justicia que vuelve interesante el alivio vía disminución de la base imponible, y ese es que a través de ella se dimensiona en su justa medida la disminución de capacidad de pago que efectivamente experimenta el contribuyente, siendo un sistema que valora con exactitud aquella parte de los ingresos que se destinan a la satisfacción de necesidades básicas. Por ello, y viendo la experiencia local y comparada es que apoyaremos un modelo en base a descuento en la base imponible, bajo las siguientes reglas.

#### B) REGLAS GENERALES DEL BENEFICIO VÍA DESCUENTO EN BASE IMPONIBLE

Las reglas generales que debe establecer un alivio a los gastos de bolsillo en salud que se articula en base a una deducción en la base imponible deben ser los siguientes:

- ¿En qué momento se debe realizar la deducción?

Considerando que a diferencia del ahorro previsional voluntario, donde se puede estimar mes a mes una suma fija, en el caso de los pagos en salud existe tal incertidumbre que no puede realizarse un descuento en la base imponible mensual sujeta a retención del contribuyente. En el mismo sentido, si prestamos atención a las ventajas que ya hemos comentado del sistema de salud chileno, tanto público como privado, no parece prudente el establecimiento de un modelo de gastos estimados o proyectados como en Ecuador, lo que complejizaría la medida y además significaría involucrar al empleador en la operativa misma del beneficio, lo que hemos descartado como principio general. Además, exigiría un rol mucho más activo al trabajador, quien debiese informar a su empleador su proyección de gastos personales de acuerdo a los formularios respectivos, y realizar luego los ajustes que correspondan si su estimado

termina siendo insuficiente, vulnerando el principio de simplicidad. En base a los dos argumentos anteriores, creemos que el descuento anual es el mejor mecanismo, porque no se dejan fuera los gastos imprevistos ni exige incorporar elementos subjetivos en la retención mensual, toda vez que la valoración se realiza anualmente con posterioridad al desembolso de los gastos.

En virtud de lo anterior, realizando la deducción al momento de presentar la declaración anual de renta, es necesario que entre en consideración el mecanismo denominado “reliquidación” del impuesto personal. En el caso del IUSC, el beneficio operaría en todos los casos bajo la condición de reliquidar el impuesto anual de acuerdo a las normas establecidas en el art. 47 de la LIR, lo que muchos contribuyentes hoy en día hacen en el caso del beneficio de educación. Aquí, por supuesto, aquellos contribuyentes que no están obligados a presentar declaración de renta, como por ejemplo, los trabajadores dependientes, pensionados, jubilados o montepiados afectos al IUSC, que no tengan otras rentas distintas al sueldo o pensión (art. 47 en relación al art. 65 N° 5 de la LIR), deberán tener un rol activo en la solicitud del beneficio, pues sólo a través de la reliquidación del impuesto éste operaría. Tanto la renta imponible, los impuestos retenidos y los desembolsos deben estar sujetos a reajustabilidad, trayéndolos a valor presente.

• ¿Se consideran los gastos efectivamente realizados o se establece una presunción de gastos?

En Chile, conviven escenarios de alivio donde se toman en consideración intereses efectivamente pagados, o se otorga contra el impuesto un crédito por gastos presuntivos en educación. Sin embargo, si uno analiza en detalle uno y otro beneficio, lo cierto es que el motivo de la distinción es bastante lógico: la certidumbre de la existencia o no del gasto, y la posibilidad de obtener la información de un solo agente. Así, por ejemplo, es obvio establecer en el caso de los intereses una deducción por aquella parte efectivamente pagada, toda vez que la información deberá proporcionarla el Banco que recibe el pago de la cuota del crédito, quien la administra de forma sistematizada, existiendo total certidumbre respecto de quien efectuó el gasto y cuánto corresponde a capital y cuánto a intereses. En cambio, en el caso de los gastos en educación, la naturaleza de los mismos es tan diversa (matrícula, mensualidad, útiles escolares, vestimenta, transporte, cuotas de centro de padres, etc.), y la formalidad con la que se efectúa el gasto es tan diversa, que es muy difícil obtener un tratamiento

unificado de la información, siendo incluso más conveniente que quien la aporte sea el contribuyente.

Nuestro caso es muy similar al de los intereses, pues estamos frente a un solo organismo que cuenta con la información de cada contribuyente (FONASA o la Isapre<sup>108</sup>), sabiendo específicamente cuánto es la parte del costo del servicio o adquisición del bien que soporta el beneficiario. Además, nuevamente viene a colación el elemento fundamental del beneficio: un descuento del gasto efectivo refleja perfectamente aquella parte de la renta del trabajador que está destinada a la satisfacción de las necesidades mínimas. Por lo mismo, sólo es aceptable un escenario donde el descuento se realiza de forma detallada o itemizada. Finalmente, en cuanto al volumen del gasto, creemos que no tendría lugar la discusión política que se dio respecto del beneficio de educación y en la Ley N°18.566 (beneficiar sólo al sector privado en educación y salud respectivamente), pues, por ejemplo, los beneficiarios del sistema público FONASA que pertenecen a los tramos C y D, deben siempre realizar un copago por sus atenciones, se realicen en servicio público o privado (vía bonos).

C) ¿SE DEBEN CONSIDERAR LOS GASTOS PERSONALES O DEL GRUPO FAMILIAR?

Todos los comparativos (EE.UU., Canadá, Ecuador y Colombia) establecen el beneficio respecto tanto de los gastos propios del contribuyente, como de los desembolsos realizado en beneficio de sus cónyuges y dependientes. Por su parte, el beneficio de educación en Chile es otorgado precisamente respecto de aquellos que dependen del contribuyente, esto es, hijos no mayores de 25 años que se encuentren cursando estudios. Si bien en temas de ahorro previsional el pago se realiza en beneficio propio, y en el caso de la vivienda no se puede determinar *ex ante* si el pago redunda en un beneficio individual o colectivo, lo cierto es que podemos encontrar en los beneficios una clara una línea en el sentido que lo que buscan es abordar o otorgar un tratamiento preferente a aquellos desembolsos que

---

<sup>108</sup> Si bien se explicará con posterioridad, vale advertir que será condición necesaria para que aplique el beneficio tributario, el hecho que el contribuyente esté afiliado a algún tipo de institución previsional de salud, sea pública (FONASA) o privada (Isapre), recibiendo el alivio tributario sólo respecto de aquella parte que dichos organismos no reembolsen o cubran económicamente. De esta manera, los pagos hechos por atenciones particulares sin intermediar alivio o reembolso por afiliación al sistema de salud quedarían fuera del beneficio tributario.



el contribuyente realiza en beneficio propio, como aquellos que realiza en beneficio del grupo familiar.

Nuevamente, nuestro sistema de salud, público y privado, otorga ventajas que no debemos dejar de aprovechar. En el caso de FONASA el beneficiario –quien aporta económicamente al financiamiento solidario del seguro público mediante sus cotizaciones legales– registra sus “cargas legales”, que son aquellas personas que tienen cierto grado de vinculación con el beneficiario y que se inscriben junto a él en el sistema público, con sus mismos derechos y obligaciones. Por su parte, las Isapres permiten incorporar en calidad de beneficiario del contrato del afiliado, las cargas familiares legales y las cargas médicas, que son aquellas que no se establecen por normativa legal, sino que son aceptadas libremente por la Isapre. En uno y otro caso, viene implícito el concepto de dependientes del beneficiario, en este caso, el contribuyente, siendo prudente otorgar el beneficio por gastos de salud en beneficio de cargas.

#### D) ¿EN QUÉ PERÍODO DEBE HABERSE REALIZADO EL DESEMBOLSO?

Ya hemos señalado lo difícil que puede ser seguir un modelo tan permeable como el canadiense, que permite al contribuyente reclamar los gastos incurridos en cualquier período de 12 meses que termine durante el año comercial respectivo. Siguiendo la estructura otorgada por los beneficios actualmente consagrados en el país, lo correcto es que la reducción opere respecto de los gastos de bolsillo efectivamente pagados durante el año tributario que se declara. Para efectos de determinar lo anterior, deberá tomarse en cuenta el documento tributario (boleta de venta o boleta de honorarios) y la fecha que éste indique, con independencia del período en que efectivamente el contribuyente soporte económicamente el gasto, para evitar así complejizar la operación. Considerando que de acuerdo a nuestro sistema tributario, los impuestos personales se declaran y pagan en un período específico (1° al 30 de abril en la mayoría de los casos, ampliándose el plazo cuando la declaración no signifique pago de impuestos), estamos ante un plazo prudente para que tanto FONASA como las Isapres cuenten con información consolidada de los pagos realizados por sus afiliados durante el año tributario, la que, en todo caso, deberá ser entregada con anterioridad a esa fecha para que el beneficio opere de manera automática al momento de declararse la renta.

### 1.3. Elementos de la deducción

#### A) BENEFICIARIOS

Siguiendo el esquema de los beneficios tributarios consagrados previamente en la LIR, podrían acogerse a este beneficio:

Los contribuyentes personas naturales, afectos al IGC, establecido en el art. 52 de la LIR.

Los contribuyentes personas naturales afectos al IUSC establecido en el art. 43 N° 1 de la LIR.

De acuerdo a la experiencia del beneficio tributario al ahorro previsional voluntario, para que los contribuyentes del art. 42 N° 2 de la LIR puedan hacer uso de este beneficio, deberán haber realizado cotizaciones obligatorias por concepto de salud en el año respectivo. De esta manera, es necesario que el contribuyente haya realizado un aporte al sistema público de salud (FONASA) o contratado un seguro de salud privado (con una Isapre), lo que en la mayoría de los casos reducirá la magnitud del gasto de bolsillo, operando como alivio económico con anterioridad a la aplicación del beneficio tributario. Así, además, se otorga otro estímulo a la realización de cotizaciones por parte de contribuyentes.

#### B) GASTOS DE BOLSILLO EN SALUD

##### • Concepto

Siguiendo el análisis presentado al inicio de esta investigación, esta propuesta entiende por “gasto de bolsillo en salud”, aquellos pagos que realiza un afiliado al sistema público o privado, en atención a su estado de salud, por concepto de hospitalización, procedimientos ambulatorios, medicamentos, honorarios profesionales, equipos, suministros, mitigación y prevención, habiendo operado necesariamente un procedimiento de reembolso por parte del sistema de salud al cual el contribuyente esté afiliado y exento de cualquier beneficio tributario, sean realizados en beneficio propio o de aquellas personas que dependan del contribuyente y que tenga registrado como carga en dicha institución.

Profundizando la definición otorgada recientemente, este concepto es favorable dado que:

1. Se incorpora un elemento preventivo, y del mismo modo, una idea amplia de salud. Ya no hablamos de la ausencia de enfermedad, sino también de un estado general de bienestar, dentro del cual tiene

incidencia el desarrollo de actividades deportivas o conductas proclives a una vida sana. Por la mecánica del beneficio ya explicada, ellos deben haber soportado algún grado de reembolso por parte de la institución a la cual el beneficiario esté afiliado, lo que hemos visto, ya ha empezado a operar en el sistema privado de salud y es de esperar se extienda al público.

2. Un gasto de bolsillo se dimensiona luego de que haya operado todo tipo de reembolsos. Por no estar sujetos a reembolso alguno, no se pueden incorporar los gastos vinculados al proceso de atención como traslados u hotelería, como sucede en otros países.
3. El concepto excluye del beneficio al 7% de cotización que debe asumir el trabajador con cargo a sus remuneraciones, pese a ser doctrinariamente un gasto de bolsillo, dado que se descuenta del total de remuneraciones que constituyen a base imponible del art. 42 N° 1 de la LIR<sup>109</sup>. Ahora bien, la respuesta es distinta si consideramos aquella parte de cotización de salud que excede el 7% de la renta máxima imponible. Esto porque para los efectos del IUSC, se permite rebajar de la base imponible sólo hasta dicha suma, tributando por el exceso. Este sería el único caso donde la información que se debe proporcionar para efectos que opere el beneficio no es otorgada por el prestador de salud, sino que consta directamente en los antecedentes del SII.
4. Finalmente, el concepto incorpora el pago realizado en beneficio de las “cargas”. Lo que importa en definitiva, es quién soporta el pago, y la persona en beneficio de quien se realiza esté registrada como carga respecto de ella.

- Gastos de bolsillo deducibles

No hablamos, en este caso, de la discusión en torno a si los gastos de bolsillo se descuentan de manera efectiva o sobre la base de una presunción, discusión que tuvimos a propósito de las reglas generales del beneficio. Esa discusión gira más bien en torno a la determinación de la cuantía del gasto de bolsillo, plano que no se discutirá en esta oportunidad, en la que abordaremos la naturaleza misma del gasto deducible y quién lo determina.

---

<sup>109</sup> Circular N°149, SII, Chile, 29 de noviembre de 1972. Oficio N°3135, SII, 28 de agosto de 1989, entre otros.

En cuanto a quién determina qué tipo de gasto de bolsillo son deducibles, entran en conflicto al menos tres modelos. El más restrictivo, incorpora en su norma legal los gastos de salud sujetos a deducción de manera restrictiva. Es el caso de Colombia, que otorga el beneficio sólo respecto de los pagos por contratos de prestación de servicios a empresas de medicina prepagada o los pagos efectuados por seguros de salud, abarcando un espectro mínimo de lo que se entiende por gasto de bolsillo de salud. Existe luego un modelo amplio, que otorga un concepto extenso de gasto de bolsillo de salud, como el expuesto al principio de este título, a partir del cual la autoridad administrativa puede o no otorgar un listado referencial (como es el caso de EE.UU. y Canadá). Finalmente, están los modelos intermedios, donde sin otorgarse un concepto de gasto de bolsillo en salud, se delega directamente en la autoridad tributaria la determinación de un listado específico de desembolsos sujetos a deducción y otros que no, como sucede en el modelo ecuatoriano. Precisamente este último escenario es muy interesante, pues a través de una resolución administrativa de aplicación general, se puede delimitar el contorno de la norma y mantener el control sobre su implementación. Esto permitiría, por un lado, un mayor ajuste a los nuevos escenarios de demanda en materia de prestaciones de salud, así como mantener una mayor supervisión presupuestaria en atención al gasto tributario, esto tanto desde el punto de vista de la política fiscal como desde la fiscalización, distinguiendo claramente en qué partes se puede estar utilizando este beneficio de manera incorrecta (operando como norma de control). Un esquema como el ecuatoriano nos permitirían otorgar al gasto tributario una permanente evaluación, quizás el mayor de los problemas que tiene este tipo de políticas públicas. Por lo mismo, la autoridad que fije el listado anterior podría ser el mismo SII, el Ministerio de Salud (mediante decreto o reglamento), o ambos en conjunto.

Aunque seductor, el modelo anterior podría significar ciertos problemas desde el punto de vista del principio de legalidad, consagrado en el art. 19 N°20 de la CPR en relación al art. 65 N°1 del mismo cuerpo legal. El TC ha definido este principio como aquel que “consiste en que la ley es la norma jurídica llamada a determinar los elementos esenciales que configuran la obligación tributaria, cuáles son el hecho gravado, la base imponible, el sujeto obligado y la tasa o cuantía del tributo a aplicar”<sup>110</sup>.

---

<sup>110</sup> TC, 3.11.2007, Rol 822/2007, Considerando 5°.

No obstante, el mismo organismo permite delegar en la potestad reglamentaria situaciones “de detalle técnico”<sup>111</sup>. La pregunta es entonces, si la incorporación de deducciones a una base imponible están sujetas o no al límite estricto del principio de legalidad, o por el contrario, se pueden enmarcar dentro del detalle técnico que puede delegarse en la potestad reglamentaria. En tal sentido, parece interesante éste último pronunciamiento al que acudimos, pues respecto de exenciones establece que en virtud de la legalidad, lo que se le exige al legislador, es que establezca parámetros, límites y ámbitos de aplicación de la misma, a través de criterios claros y precisos fijados por el propio legislador a los que debe sujetarse la autoridad administrativa para su determinación<sup>112</sup>.

Considerando lo anterior, al menos tenemos dos alternativas. La primera es que nuestra propuesta legal establezca ciertos parámetros de tolerabilidad de los gastos, algo así como lo que sucede respecto del listado del art. 41H de la LIR, donde se otorgan determinadas características de manera objetiva de lo que nuestra legislación entiende por territorio o jurisdicción que tiene un régimen preferencial de tributación. El otro camino es, en virtud de una definición general de gasto de bolsillo en salud, permitir a la autoridad administrativa determinar un listado de deducciones admisibles, lo anterior en base a ciertos criterios claros y precisos establecidos ya en la ley. La ventaja de lo anterior es que no es necesario incorporar dentro de la norma legal el concepto de gasto de bolsillo que abarque todas las hipótesis, evitando así constantes enmiendas. Esta calificación debiese ser, en todo caso, reclamable, o se podría solicitar al SII o a quien corresponda, la incorporación de nuevos gastos. De esta manera, lo que proponemos es una redacción no muy distinta a la que hoy existe respecto de los servicios de exportación declarados exentos de IVA por el SNA.

Para la construcción del listado antes mencionado, creemos conveniente que el SII ponga atención en los siguientes desembolsos, sea mediante su aceptación, negación o regulación estricta, por distintos temas de interés. Respecto de la generalidad de los casos, puede seguirse alguno de los listados ya emitidos por autoridades tributarias extranjeras.

1. Gastos que se debiesen aceptar o hacerlo de manera regulada.
  - Aunque parezca obvio, estudios demuestran que las mayores brechas de desigualdad en materia de salud en nuestro país se

---

<sup>111</sup> TC, 26.11.2007, Rol 718/2007, Considerando 18°.

<sup>112</sup> TC, 26.11.2007, Rol 718-2007, Considerando 33°.

- dan en consulta de especialistas, consulta dental y en el acceso a exámenes e imágenes<sup>113</sup>. Por eso se debe poner especial atención en la incorporación de desembolsos en atenciones médicas vinculadas a alguna especialidad.
- Otra materia especialmente compleja es el tema de los medicamentos, distinguiendo entre aquellos medicamentos que sí son necesarios de acuerdo al cuadro de salud de una persona, de los que no lo son, esto a pesar de que conceptualmente, ambos constituyan un gasto de bolsillo en salud. Una alternativa para ello sería otorgar el beneficio sólo respecto de aquellos medicamentos adquiridos en virtud de una orden médica (receta), de forma similar a lo que ocurre con las coberturas de los seguros complementarios. Sobre los medicamentos también, se presenta un problema específico cuando son adquiridos en farmacias. Esto porque la afiliación a un sistema de salud parece otorgar un determinado monto de descuento en la adquisición del medicamento, distinto a un reembolso. Como nuestro modelo se construye precisamente bajo dicha condición, en la medida que la institución de salud opere premiando cierta fidelidad con determinados vendedores de medicamentos, dichos desembolsos no podrían acogerse al beneficio.
  - La incorporación de honorarios de dentistas debe ser foco de especial atención por los importantes indicadores de desigualdad ya mencionados pero también porque demuestran que la normativa se la juega por un concepto amplio de salud. Este beneficio complementaría de manera perfecta programas como “Más sonrisas para Chile”, que hoy en día favorece exclusivamente a mujeres mayores de 20 años adscritas a FONASA, en la medida que con anterioridad exista un reembolso.
  - Como hemos señalado, la mayoría de los modelos establecen el beneficio de manera tal que enfrente enfermedades de contenido físico o psíquico, y no aquellos gastos vinculados a beneficios al cuadro de salud general de un contribuyente. No obstante, existen importantes argumentos para incorporar en la propuesta aquellos gastos de índole preventivo. Creemos que lo anterior es la postura adecuada, entendiendo un concepto amplio de

---

<sup>113</sup> PNUD, Desiguales. Orígenes, cambios y desafíos de la brecha social en Chile, P. 337.

gasto en salud, el cual abarca desde la promoción y prevención, hasta el tratamiento, rehabilitación y cuidados paliativos. Ello, de la mano del concepto amplio de salud propuesto por la OMS (estado de bienestar físico, mental y social)

- A futuro, debiesen incluirse ciertos pagos en atención de salud que no son actualmente cubiertos pero sí son meritorios de algún grado de protección, por ejemplo, vehículos especiales, animales guías, o los desembolsos “de capital” abarcando ellos mejoras al hogar. Para evitar una ganancia para el contribuyente, es apropiada la norma de control de EE.UU.: el beneficio se otorga sólo en la medida que ellas no signifiquen una mayor valorización para el inmueble de la cual pueda aprovecharse luego el beneficiario. Misma conclusión podría entregarse respecto de los gastos complementarios o anexos a los tratamientos de salud, como traslados, en especial por las circunstancias de zonas extremas de nuestro país, donde no se encuentran especialistas, donde se podrían seguir patrones objetivos o estimativos

## 2. Gastos que se debiesen rechazar:

- Los gastos en planes o seguros de salud no debiesen acogerse al beneficio. Lo anterior, porque el sistema está diseñado luego de que operen reembolsos, y las primas de los planes o seguros de salud no están sujetas a reembolso alguno, sino que vienen precisamente a entregarlo en determinados escenarios. En especial no nos parece prudente entregar el beneficio respecto de ellos, porque el contrato de seguro de salud, (aleatorio), puede significar ningún beneficio o prestación para el beneficiario.
- Las cirugías estéticas, en la medida que sean necesarias para mejorar aspectos vinculados a deformidades de origen congénito, accidentes traumáticos o desfiguraciones, pueden acogerse al beneficio, en virtud de su necesidad. Aquellas que tienen sólo contenido estético no debiesen reflejar un descuento.

- Forma de acreditar el gasto

Aunque el modelo supone el envío de información desde la institución previsional, pública o privada, al SII, lo anterior no significa que deba prescindirse de la documentación que acredite el gasto. En tal sentido, la emisión del certificado, como se expondrá luego, por parte de la Isapre o FONASA no constituye prueba de haberse verificado el gasto, por lo

que siempre deberá guardarse respaldo documental del mismo dentro de los plazos de prescripción.

- Limites bajo los cuales opera el beneficio

La primera pregunta que debemos responder es si estamos a favor de que el beneficio opere a partir de un monto determinado de gastos en relación a los ingresos del beneficiario, tal como lo plantea el modelo estadounidense. La pregunta anterior se vincula al concepto de gastos catastróficos, muy presente en la discusión política nacional. ¿Un beneficio tributario al gasto de bolsillo en salud, debe cubrir sólo gastos catastróficos (superior al 40%<sup>114</sup>), o por el contrario, todo tipo de gastos, aunque ellos sean de menor significancia?

Creo que la naturaleza misma del pago por el cual se otorga el beneficio, un desembolso en salud, es justificación suficiente para que no sea necesaria la existencia de mínimos ni requisitos de incidencia. Un gasto de salud siempre debiese ser meritorio de ayuda tributaria, sea o no significativo respecto del presupuesto familiar, por no representar ellos una renta destinada a consumo sino a la satisfacción de necesidades catalogables como valiosas. Las reglas que establecen un umbral “todo o nada” distorsionarían las decisiones de los beneficiarios, en especial respecto de aquellos que están cerca del umbral no tolerable (por ejemplo, 9,9% de la renta bruta ajustada del contribuyente en EE.UU., donde el beneficio opera desde el 10%), quienes se verían incentivados a incurrir en desembolsos que no necesitan con el sólo efecto de superar el tramo determinado y poder acogerse al beneficio. Con todo, hay un requisito indirecto de significancia del gasto, por medio de la existencia de un tramo máximo de beneficiados que analizaremos a continuación, donde el legislador decide *ex ante* ciertas rentas en las cuales un gasto de salud podría no tener incidencia.

En relación a esto último, prudente parece incorporar una forma de determinación gradual del beneficio, similar a aquella presentada respecto de los intereses pagado en adquisición de viviendas. Si dicha norma establece dos tipos de límites (interés efectivamente pagado y renta bruta del beneficiario), al menos conviene seguir una escala gradual respecto del segundo de los límites, eso sí, disminuyendo a medida que avanza

---

<sup>114</sup> PERTICARA, Marcela. Incidencia de los gastos de bolsillo en salud en siete países latinoamericanos, P. 19.



renta de beneficiarios, dado que no parece correcto otorgar el beneficio como se hace respecto de los intereses a contribuyentes con rentas correspondientes al tramo más alto de IGC como sucede a día de hoy<sup>115</sup>. En este sentido, se puede seguir una recomendación a partir del beneficio por gastos en educación, que busca igualar el límite del beneficio a los mismos que existen en materia de post natal y otros beneficios sociales, corrigiendo, eso sí, sus distorsiones. Otro camino consiste en establecer un límite propio para el beneficio, y para estos efectos, conviene aportar una investigación sobre gasto de bolsillo elaborada por la CEPAL<sup>116</sup>. Este estudio demuestra que en Chile se da un fenómeno bastante particular, donde gasto de bolsillo crece con nivel de ingreso hasta el octavo decil, y luego cae para los 2 deciles más ricos. En tal sentido, parece conveniente estructurar una política que cubra hasta el octavo decil. Con ello, se podría respetar fundamentalmente el principio de progresividad, en virtud del cual los beneficios sociales se destinan a quienes tienen menos recursos, y en definitiva, la carga tributaria del país sea soportada principalmente por las personas de mayores ingresos.

Finalmente, considerando que la estructura de nuestro sistema de salud es proclive a la existencia de gastos catastróficos (dado que el sistema público no es gratuito para la mayoría, ni cubre la mayoría de las atenciones, mientras que el particular está condicionado o no a la existencia de un seguro de salud y la cobertura del mismo), a diferencia de la situación de los intereses por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de una vivienda, no vemos necesidad de establecer un tope máximo de descuentos (en aquella disposición, 8 UTA en el año calendario), o como sucede en Ecuador, en atención a la fracción básica desgravada. Todos los gastos de bolsillo de salud, en la medida que cumplan los requisitos y formen parte del listado, debiesen poder descontarse de la base imponible, aun cuando base imponible se reduzca a cero. Los gastos catastróficos en este sentido merecen especial atención y ayuda.

---

<sup>115</sup> Tomando en consideración el valor de la UTA al 31 de diciembre de 2017, este beneficio desaparece completamente cuando el contribuyente bruto tiene ingresos mensuales por \$7.045.800.

<sup>116</sup> PERTICARA, MARCELA. Incidencia de los gastos de bolsillo en salud en siete países latinoamericanos, 30.

### c) DEBER DE INFORMACIÓN

Considerando la forma en que se ha construido el beneficio, esto es, comunicando la institución de salud los gastos del bolsillo efectuados por el cotizante al SII y la existencia de un régimen único de descuentos, no es necesario que el contribuyente manifieste voluntad de acogerse al régimen como sucede en el ahorro previsional voluntario. Sin perjuicio de lo anterior, sí se establecerían obligaciones de comunicación anuales a otros actores. Así, FONASA y las Isapres deberán informar cada año, tanto al contribuyente como al SII, aquella parte de las prestaciones de salud que no hayan estado cubiertas por bonificación alguna, que haya soportado el contribuyente, así como aquellas realizadas respecto de los beneficiarios de su programa o plan de salud (o cargas). En este sentido, en principio, no debe aportar información ni el contribuyente ni el empleador en el caso que exista. Para tales efectos, el SII deberá dictar mediante Resolución Exenta los requisitos que deberá cumplir dicho certificado. Es conveniente que esta información se otorgue con anterioridad a la declaración de renta, para que el contribuyente pueda preparar su declaración. Por ejemplo, siguiendo la línea de los pagos de intereses en casos de vivienda, donde el SII estableció el deber de aportar la información antes del 1° de marzo de cada año, respecto del ejercicio comercial anterior, mediante un formulario especial.

## CONCLUSIÓN

Un sistema tributario inteligente no sólo es una herramienta recaudatoria, sino también una de incentivo de políticas públicas. Nuestro país lo sabe bien, mediante la construcción de un sistema integrado de impuesto a la renta, que ha promovido desde su implementación el desarrollo de la inversión y el crecimiento de la economía. Pero así como nuestro sistema ha tenido claro el rol que puede cumplir cuando de economía hablamos, poco a poco ha comenzado a entender que puede cumplir un papel en la realización efectiva de determinados derechos sociales, enfrentando con ello nuestra altísima desigualdad. Pagando una deuda que tenía desde su origen, a partir del 2001 ha otorgado ciertos alivios tributarios a los impuestos personales, respecto de aquellos desembolsos, reales o presuntos, que busquen satisfacer el derecho a una pensión digna, el derecho a la vivienda y el derecho a la educación. Es así como a día

de hoy contamos con un incentivo al ahorro previsional voluntario, un descuento por intereses pagados en créditos hipotecarios destinados a la adquisición de una vivienda y un crédito por los gastos presuntivos en educación. Estos alivios se traducen en un gasto tributario, que la OCDE define como una transferencia de recursos públicos que es llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias, con respecto a una norma o impuesto de referencia, en lugar de realizarlo mediante un gasto directo. Sin perjuicio de lo anterior, hay un área en que nuestro sistema de renta está en deuda en lo que a alivios se refiere: la salud. Si bien durante la dictadura militar se intentó dar un incentivo tributario a que los empleadores realizaran a su cargo una cotización del 2% adicional respecto de sus trabajadores que tuviesen o fuesen a contratar un plan privado con las recientemente instaladas Isapres (el que fue objeto de muchísimas críticas), a día de hoy no existe un beneficio tributario que busque cooperar a los contribuyentes con los desembolsos que realizan en el área de la salud. Este trabajo viene a llenar dicho vacío, tomando en consideración el esquema general de nuestro sistema a la renta y la experiencia a nivel comparado.

La construcción del beneficio en base a ciertos principios claros, a saber, que aproveche las ventajas comparativas del sistema público y privado del sistema de salud chileno, su simplicidad, tanto legislativa como de control o gestión tributaria, su aplicación a todo el universo de cotizantes, y la imposibilidad que sea capturado por un sector de la economía distinto a aquel en cual fue pensado, hacen que el beneficio conste en sí mismo de ciertos elementos de convencimiento que permitan aprobarlo con celeridad. En virtud de los anteriores, nuestra es incorporar un art. 55 quáter del siguiente tenor:

*“Los contribuyentes personas naturales gravados con este impuesto, o con el establecido en el artículo 43 N° 1 podrán rebajar de la renta bruta imponible anual los gastos de bolsillo en que haya incurrido durante el año calendario al que corresponde la renta.*

*Para estos efectos se entenderá por gasto de bolsillo los desembolsos por concepto de hospitalización, procedimientos ambulatorios, medicamentos, honorarios profesionales, equipos, suministros, mitigación y prevención, habiendo operado necesariamente un procedimiento de reembolso por parte del sistema de salud al cual el contribuyente esté afiliado y exento de cualquier beneficio tributario, sean realizados en beneficio propio o de aquellas personas que dependan del contribuyente, y que tenga registrado como carga en dicha institución.*

*El Servicio en conjunto con el Ministerio de Salud establecerá mediante resolución aquellos desembolsos que, cumpliéndose los principios generales antes expresados, serán sujetos de la deducción contemplada en este artículo. Los contribuyentes podrán, de la forma y en los plazos que establezca el Servicio, solicitar la incorporación de nuevos desembolsos de salud en dicho listado, en la medida que cumplan los principios generales acá expresados.*

*—Nota del autor: este es el único inciso sin redacción definitiva, pues la fórmula debe determinarse en un estudio económico—. La rebaja será por el total de los gastos de bolsillo incurridos, decreciendo a contar del sexto décil y desapareciendo al final del octavo.*

*Para los efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las personas gravadas con el impuesto establecido en el N° 1 del artículo 43, deberán efectuar una reliquidación anual de los impuestos retenidos durante el año, deduciendo del total de sus rentas imponibles, las cantidades rebajables de acuerdo a lo señalado en los incisos segundo y tercero de este artículo. Al reliquidar el impuesto, deberán aplicar la tasas que resulte en valores anuales, según la unidad tributaria del mes de diciembre y los créditos y demás elementos de cálculo del impuesto.*

*Para la aplicación de lo dispuesto en el inciso anterior, las rentas imponibles se reajustarán en conformidad al inciso penúltimo del número 3 del artículo 54, y los impuestos retenidos según el artículo 75. Para estos efectos y del Impuesto Global Complementario, se aplicará a los gastos de bolsillo la reajustabilidad establecida en el inciso final del artículo 55. La cantidad a devolver que resulten de la reliquidación a que se refieren los dos incisos precedentes, se reajustará en la forma dispuesta en el artículo 97 y se devolverá por el Servicio de Tesorerías, en el plazo que señala dicha disposición.*

*El Fondo Nacional de Salud y las Instituciones de Salud Previsional deberán informar anualmente, tanto al contribuyente como al Servicio, aquella parte de las prestaciones de salud que no hayan estado cubiertas por bonificación alguna, que haya soportado el contribuyente, así como aquellas realizadas respecto de los beneficiarios de su programa o plan de salud. El S.I.I. establecerá mediante resolución los requisitos para acreditar el cumplimiento de los requisitos señalados en este artículo”.*

La redacción anterior responde una serie de preguntas fundamentales (¿quién se beneficia? ¿en qué forma opera? ¿a qué período corresponden los gastos? ¿qué tipo de gastos? ¿quién los determina? ¿bajo qué límites? ¿en qué oportunidad? ¿cómo se reajustan los valores? ¿están sujetos a devolución? ¿quién aporta la información y cómo?) y rescata la importancia

del sistema tributario en temas de políticas pública no subutilizándolo. Con ello nuestra LIR quedaría en buen pie cuando suba al tablón de los acusados, evaluándose no sólo por su capacidad para recaudar, sino también la forma en que recauda<sup>117</sup>. En otras palabras, se dotaría de mayor legitimidad al menos al estar proponiendo un modo justo de recaudar.

---

<sup>117</sup> SAFFIE, Francisco. ¡No cualquier impuesto a la renta! O sobre cómo discriminar entre distintas formas de un impuesto a la renta en: ATRIA, JORGE (Ed). *Tributación en Sociedad, Impuestos y redistribución en el Chile del siglo XXI*. Santiago, Uqbar Editores, 2014, p. 167.



# **II**

## **Notas de Actualidad**

---





# PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA 2018: PRINCIPALES MODIFICACIONES DEL PROYECTO DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA

Con fecha 23 de agosto de 2018, el gobierno ingresó un nuevo proyecto de ley de modernización tributaria con el objeto de simplificar el actual sistema y preparar dicha legislatura con una mirada hacia el futuro, luego de las importantes –y por qué no también, turbulentas– reformas incorporadas por las Leyes N°20.780 de 2014 y N°20.899 de 2016.

Esta iniciativa de alta complejidad pretende introducir modificaciones a los tres principales cuerpos normativos tributarios de nuestro país; el CT, la LIR y la Ley del IVA. Si bien los principales ejes del proyecto buscan la simplificación y modernización del sistema, la verdadera piedra angular del mismo es el fortalecimiento de la certeza y seguridad jurídica, con un marco legal más preciso y con una *observancia irrestricta en materia de principio de legalidad de los tributos*, tal como se señala en el apartado inicial relativo a los Principios en los que se funda e inspira el proyecto.

## I MODIFICACIONES AL CT

En lo que respecta al CT, dentro de las principales modificaciones se puede señalar la consagración a nivel legal de la obligación de interpretar y aplicar las disposiciones tributarias, especialmente por la autoridad tributaria, de acuerdo a los principios y criterios interpretativos del

derecho común. En este sentido, se amplía el catálogo de derechos de los contribuyentes, reconociendo expresamente la presunción de buena fe por parte del contribuyente en materia tributaria. Asimismo, se prohíbe al SII la fiscalización de partidas, criterios jurídicos o antecedentes probatorios que hayan sido objeto de una fiscalización anterior, estableciéndose plazos máximos de duración de una fiscalización tributaria y se limita de manera expresa la facultad del SII para revisar y solicitar antecedentes otorgados más allá de los períodos de prescripción, siendo aplicables únicamente calificadas excepciones. De esta forma, para velar por la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes se crea un nuevo órgano de Defensoría del Contribuyente (DEDECÓN), el cual también podrá proponer cambios al contenido de circulares y resoluciones del SII e incluso interpretar la normativa interna cuando así lo solicite el Ministerio de Hacienda.

Por otro lado, en relación a los procedimientos administrativos llevados ante el SII, se reformulan los trámites de iniciación de actividades, modificaciones sociales u otras reformas estatutarias, los cuales pasarán a efectuarse mediante la confección de una carpeta electrónica que contendrá todas las actuaciones del ciclo de vida de cada contribuyente. Asimismo, con el ánimo de propender a una justicia administrativa más ágil y certera, se establece el silencio positivo como regla general en materia tributaria, reducen los plazos para deducir reclamo tributario (judicial) de 90 a 60 días (el cual se suspenderá en caso de la presentación de la reposición administrativa del art. 123° bis) y además se establece la exigencia de que para que las declaraciones o antecedentes sean declarados como no fidedignos, debe emitirse una resolución fundada previa, la cual será reclamable ante los tribunales de justicia.

Otras de las importantes modificaciones a nivel de CT es la incorporación de una definición general del concepto de relación para efectos tributarios abarcando distintas hipótesis de acción (incluyendo acuerdos de actuación conjunta) y la reformulación de manera íntegra de la facultad de tasación del SII (art. 64°), obligando a la autoridad a fundamentar la razón de iniciar un proceso de tasación y regulándose extensivamente sus causales, las normas de valoración de bienes y activos, los medios de prueba de los contribuyentes y una serie de presunciones a su favor según la operación o del bien que sea enajenado, estableciéndose normas especiales sobre reorganizaciones empresariales internas e internacionales y eliminándose el requisito de *“legítima razón de negocios”*.

Finalmente, el proyecto pretende también incorporar modificaciones a la norma general antielusión (NGA), estableciéndose que la facultad de recalificación de actos y contratos sólo puede realizarse en el marco del procedimiento especial de aplicación de la norma y que en caso contrario el SII deberá respetar las normas jurídicas aplicables al caso concreto. Además, se incorpora una nueva hipótesis de elusión (actos o contratos “*notoriamente artificiosos*”) y se regulan las normas especiales antielusión de manera de hacerlas excluyentes a la aplicación de la norma general en un proceso de fiscalización –y viceversa.

## II MODIFICACIONES A LA LIR

En relación a la LIR, probablemente aquí se encuentra el mayor cambio a nivel sistémico tributario, puesto que se deroga íntegramente el art. 14° –el cual contiene los actuales regímenes de renta atribuida y semi-integrado–, estableciéndose un nuevo sistema único de integración total, es decir, el reconocimiento del 100% del impuesto pagado por la empresa para luego ser imputado en contra de impuestos finales personales. Junto a lo anterior, se simplifican y redefinen los registros contables tributarios, se excluye la obligación de llevar tales registros a ciertos contribuyentes, se reformula el orden de imputación de distribuciones de utilidades y se reformulan las normas de cálculo de crédito aplicable a impuestos finales.

Por otro lado, dentro de las múltiples modificaciones que se incorporan a dicha ley, es posible destacar la regulación expresa de los efectos tributarios de las reorganizaciones empresariales (divisiones, fusiones y transformaciones), la inclusión de un nuevo sistema de depreciación semi-instantánea, la reformulación de ciertas reglas sobre ganancias de capital, la incorporación de excepciones a la aplicación de normas de exceso de endeudamiento, y la simplificación de la aplicación del crédito por impuestos pagados en el extranjero. Así también, se incorpora una redefinición del concepto de “gastos tributario” y sus requisitos, permitiéndose expresamente como gasto la donación de bienes de primera necesidad que se hubieren vuelto inviables para su comercialización, los gastos por aprobaciones ambientales, por indemnizaciones legales a clientes o usuarios, los gastos pagados en virtud de cláusulas penales y de transacciones

judiciales o extrajudiciales, y se deroga el límite de deducibilidad respecto del pago de regalías (4% de las ventas), entre otros.

Otra de las iniciativas relevantes para promover el emprendimiento y facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes de pequeños y medianos ingresos es la incorporación de la denominada Cláusula PYME. Con ella, las empresas cuyo promedio de ingresos brutos o devengados del giro que no superen las 50.000 UF por los últimos 3 años podrán incorporarse a un sistema tributario único de integración total en base a retiros efectivos y con la opción de reconocer ingresos y gastos en base percibida únicamente, con una tasa de IDPC del 25%. Una de las particularidades que incluye este sistema es que aquellas empresas con ventas de hasta 10.000 UF podrán tributar en base a una propuesta de declaración hecha por el SII o incluso optar a la transparencia tributaria, en virtud del cual los dueños tendrán la opción de tributar con su tasa de IGC.

### III MODIFICACIONES A LA LEY DE IVA

Respecto a las modificaciones que se pretenden incorporar a la Ley del IVA, se pueden destacar la prohibición del SII de mezclar aquellos servicios gravados y no gravados, obligando a realizar un análisis separado por cada servicio prestado atendiendo su naturaleza. En relación a las normas de “habitualidad”, se impone la obligación al SII de calificarlas fundadamente, teniendo presente la cantidad y frecuencia de las operaciones, con la facultad de fijar hipótesis de habitualidad en ciertos tipos de bienes. Asimismo, se establece la facultad de exigir la retención de IVA a operadores de tarjetas bancarias o sistemas de pago y la determinación de cambio de sujeto de IVA, lo cual deberá hacerse mediante resolución fundada. Por otro lado, se reduce también el plazo para solicitar la recuperación del IVA por inversiones realizadas en activo fijo (de 6 meses a 2 meses) y el plazo de respuesta para resolver dicha petición se reduce de 60 a 5 días. Finalmente, se extiende la rebaja de crédito fiscal especial de IVA a viviendas construidas de hasta un valor de 4.000 UF, rebajándose el beneficio en viviendas de 2.000 a 4.000 UF de 65% a 45% del crédito fiscal IVA.

## IV OTRAS MODIFICACIONES RELEVANTES

Otra de las particularidades del proyecto de ley es la inclusión de un impuesto específico e indirecto de tasa de 10% a los servicios digitales prestados por plataformas o entidades residentes o domiciliadas en el extranjero y que se utilicen en Chile por usuarios personas naturales. El agente retenedor de dicho impuesto corresponderá a la entidad administradora del medio de pago electrónico, para lo cual existirán nóminas tantos de agentes retenedores como de los prestadores de servicios digitales de manera de tener certeza respecto a la responsabilidad y retención de los impuestos.

Finalmente, el proyecto de ley considera ciertas normas y medidas de carácter transitorio con el objeto de promover la regularización tributaria y la recaudación fiscal, entre las cuales se pueden mencionar un nuevo impuesto sustitutivo al FUT de tasa de 30%, normas de regularización del CPT, un beneficio transitorio de depreciación instantánea del 50% de la inversión en activos fijos que se realicen durante los primeros 24 meses siguientes a la publicación de la ley (en el caso de la Región de la Araucanía podrá utilizarse sobre el 100% de la inversión). También se incorpora una nueva norma de repatriación de capitales por el plazo de 1 año, pudiéndose declarar bienes (inmuebles incluidos) y rentas extranjeras que no hayan tributado en Chile, afectándose con un impuesto único y sustitutivo del 10% y otorgando una presunción de buena fe de pleno derecho respecto a las rentas y bienes declarados, al igual que la repatriación anterior del año 2014.

Como puede observarse, no es menor la tarea que pretende llevarse a cabo mediante esta iniciativa legal, la cual conlleva un ambicioso proyecto de profundas modificaciones a nuestra legislación tributaria. La simplificación y modernización del sistema aparecen como la punta de lanza del proyecto, sin perjuicio de que el pilar fundamental que lo cimienta es la recuperación y resguardo de la certeza y seguridad jurídica y la protección de la buena fe del contribuyente en materia tributaria, principios que parecían haberse perdido de vista en los últimos años y que al final beneficiará no sólo a los contribuyentes, sino que también a la autoridad, al establecer reglas claras y transparentes para un correcto y eficaz cumplimiento tributario.



# **PROPUESTA DE IMPUESTO A LOS SERVICIOS DIGITALES EN EL NUEVO PROYECTO DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA**

## **I INTRODUCCIÓN**

La tecnología ha invadido todos nuestros espacios de vida, desde la comunicación, el trabajo, comercio, negocios, educación, etc. Esta nueva realidad de carácter virtual o digital ha impuesto nuevos desafíos en el ámbito legislativo, ya que las legislaciones han debido modificarse y adecuarse para extenderse eficazmente a este ámbito, debiendo el legislador buscar nuevas estrategias de control y regulación para este tipo de operaciones tecnológicas.

Podemos señalar que existe una preocupación internacional respecto al pago de impuestos por parte de las empresas y los actores que participan en los negocios digitales, ya que se generan distintos problemas en su regulación y aplicación de impuestos, entre estos: la territorialidad, dónde (en qué país) debe tributar un servicio; qué impuestos aplicar; generación de riesgos de doble tributación; su retención y la dificultad en la fiscalización del cumplimiento tributario.

La OCDE mediante el Plan de Acción BEPS, especialmente con la acción denominada “Manejando los desafíos tributarios de la economía digital”, ha intentado guiar a los países con soluciones globales para la protección de la base tributaria nacional contra el traslado artificioso de utilidades a otras jurisdicciones.

En Chile no existen reglas especiales tratándose de la tributación de la economía digital, por lo que por defecto debe ser aplicada la normativa general vigente, que además carece de eficacia por falta de fiscalización y cumplimiento de los contribuyentes.

Probablemente en Chile este escenario se genera por la diversidad de servicios, modelos y activos involucrados, que no permiten generar fácilmente un tratamiento tributario único y uniforme, aun cuando todos sean “digitales” o “inmateriales”.

Con la publicación del Proyecto sobre Reforma Tributaria denominado “Modernización Tributaria” (“MT”) presentado en septiembre de 2018, se pretende regular la tributación de los servicios digitales con el establecimiento de un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto a los servicios digitales.

Mediante la presente nota nos referiremos a la tributación actual y por defecto a la que están sujetos los servicios digitales hoy en Chile, para luego enfocarnos en los puntos claves de la propuesta presentada en el Proyecto MT y recoger algunas ideas y comentarios relevantes. Para estos efectos, hemos excluido el análisis de casos de compañías de *e-commerce* como *Amazon*, *eBay* y *Aliexpress*.

## II

### TRIBUTACIÓN ACTUAL DE LOS SERVICIOS DIGITALES

#### 2.1. *Realidad actual: Problemas en la fiscalización*

Actualmente, debemos entender que las normas tributarias sí permiten la tributación de los servicios digitales en Chile. Sin embargo, la aplicación de estas normas es compleja y hace prácticamente imposible su ejecución, puesto que se presentan dificultades tales como la diversidad de elementos o productos tecnológicos que se están generando; la determinación del lugar o territorio donde se presta el servicio; si el servicio prestado puede o no quedar gravado con impuestos en Chile; cuál vendría a ser el precio del servicio y si procede la fiscalización de una situación que en principio es inmaterial.

En este sentido, el pago de aplicaciones a través de dispositivos celulares es muy bajo (ejemplo: un dólar), y ahí se genera el primer problema de fiscalización: el costo de la misma por parte del SII, que no va



a destinar fiscalizadores para determinar si la persona que adquirió el servicio o producto realizó la declaración de retención del IA que tiene que pagar a la empresa extranjera que creó la aplicación y permitió su uso.

Atendido lo anterior, la presente nota hará referencia a los tributos a los que deberían afectarse los servicios digitales, distinguiendo en el ámbito del Impuesto a la Renta e IVA.

## 2.2. *Tributación por Impuesto a la Renta*

En primer lugar, debemos señalar que no existe una definición de servicios digitales regulada expresamente en la Ley. No obstante, para estos efectos señalaremos que pueden asimilarse a: servicios prestados en el extranjero, regalías, distribución de materiales audiovisuales o regalías pagadas por uso de software, de acuerdo al tipo de servicio –y considerando la actual diversidad de los mismos.

Para determinar si el prestador de servicios digitales se encuentra afecto al IDPC en Chile, primero se debe verificar si posee una filial o establecimiento permanente en nuestro país. De cumplirse este primer supuesto, la empresa deberá cumplir con sus obligaciones tributarias, esto es, declarar y pagar el IDPC sobre las utilidades tributables obtenidas, reteniendo además el correspondiente IA sobre los retiros y dividendos al exterior que realice a la empresa matriz con tasa de 35%.

En el supuesto que la empresa prestadora de servicios digitales no posea una filial o establecimiento permanente en Chile, entonces la empresa será considerada un contribuyente de IA por las rentas de fuente chilena que obtenga.

La tasa de IA a pagar dependerá de la calificación de la renta: (i) desde 0% a 35%, si se trata de la remuneración de servicios prestados en el extranjero; (ii) de 30%, si se trata de regalías; (iii) de 20%, si se trata de la distribución de materiales audiovisuales; y, (iv) desde 0% a 15%, si se trata de regalías pagadas por uso de software.

Respecto a la calificación de la renta, el SII se pronunció a través del Oficio N°2000 de 2017, referido al caso de videojuegos online descargables mediante suscripción –que si bien podrían calificar como regalías por el uso de software– el pago por uso de juegos vía internet consistía en el “pago de remuneraciones por servicios prestados en el extranjero”, afecto a IA de tasa 35%. Asimismo, el SII llegó a la misma conclusión

en el supuesto de la comercialización de espacios publicitarios ofrecidos desde el exterior.

Por último, para efectos de la aplicación y pago del IA, la empresa prestadora de servicios digitales deberá contar con un agente retenedor en Chile que retenga el impuesto y lo entere en arcas fiscales.

No obstante, es necesario considerar la posible aplicación de CDTI, en el caso que la empresa prestadora de servicios mantenga su residencia en algún país con el que Chile haya celebrado un CDTI vigente, caso en el que se privilegiará la aplicación de éste frente a la norma local chilena. Bajo la aplicación de un CDTI, las rentas obtenidas por la empresa prestadora de servicios podrían ser calificadas como beneficios empresariales –no atribuibles a un establecimiento permanente en Chile– y no se afectarían con impuestos en Chile.

Con todo, creemos que para determinar cuál es el tratamiento tributario que hoy reciben las aplicaciones tecnológicas, se hace necesario distinguir quién es el consumidor final: si se dirige a consumidores finales o empresas.

A) PRESTACIÓN DE SERVICIOS DIGITALES DIRECTA DESDE EL PROVEEDOR AL CONSUMIDOR (TRANSACCIONES *BUSINESS TO CONSUMER* O “B2C”)

Este supuesto se refiere a la prestación directa al consumidor final, desde una plataforma digital extranjera, generándose directamente la relación entre las partes, sin intermediarios.

Para estos efectos, es necesario considerar que la LIR no define qué se entiende por servicios prestados en Chile ni en el exterior. No obstante, a partir de la Ley de IVA, se podría presumir que los servicios se entienden prestados en el lugar donde se desarrolla la actividad que genera estos servicios.

Luego, debemos entender que la prestación de servicios digitales de plataforma sería realizada en el extranjero, ya que es fuera de Chile donde se desarrollan las tareas que permiten la prestación del servicio.

Para efectos tributarios, mientras los servicios digitales prestados en el extranjero se paguen a no residentes en Chile, las remuneraciones se deberían afectar con el IA de tasa 35%, que debería ser retenido por el pagador chileno. Asimismo, en caso de existir CDTI entre Chile y el país de residencia del prestador del servicio, la tasa podría incluso rebajarse a 0%.

Tratándose del supuesto B2C, el pago del impuesto por servicios digitales es de difícil fiscalización por parte del SII debido a la imposibilidad práctica de recaudación vía retención, ya que en general los usuarios consumidores finales no llevan contabilidad, no presentan declaraciones, y los montos de que se trata son de baja magnitud, lo que hace excesivamente cara la fiscalización.

B) PRESTACIÓN DE SERVICIOS A EMPRESAS (TRANSACCIONES *BUSINESS TO BUSINESS* O “B2B”)

Este supuesto se refiere al caso en que la plataforma extranjera preste servicios a una empresa chilena, que a su vez ofrece sus productos o servicios al consumidor final con residencia en Chile.

Entendemos que se generarían consecuencias tributarias similares a las del punto anterior, sin embargo, podría ser más fiscalizable para el SII, ya que se presume que en este caso los montos que se transan serían mayores, lo que justificaría el costo de una fiscalización.

Por otra parte, a la luz de la aplicación de un CDTI, los pagos realizados entre empresas podrían ser calificados como beneficios empresariales o regalías, lo que podría aminorar o modificar su tributación en Chile, de acuerdo al Convenio de que se trate.

### 2.3. *Tributación por IVA*

Para efectos de la aplicación del IVA a la prestación de servicios digitales, será relevante la determinación del lugar donde se prestan los servicios, y debemos entender que los servicios son prestados en Chile cuando la actividad que los genera se desarrolla en Chile.

Luego, el IVA pierde aplicación tratándose de servicios prestados en el extranjero por contribuyentes no residentes en Chile, en la medida que: (i) los servicios prestados en Chile estén exentos de IVA por estar gravados con IA; y (ii) se trate de servicios prestados en el extranjero, que siempre están exentos de IVA, se graven o no con IA.

En consecuencia, si entendemos que los servicios digitales son prestados en el exterior, por contribuyentes no residentes a usuarios chilenos, estos sólo podrán afectarse con IA, sin perjuicio de la aplicación de algún CDTI.

No obstante lo anterior, si el prestador de servicios opera a través de una filial o establecimiento permanente, la aplicación de IVA se realizará conforme a las reglas generales, considerando que para estos efectos, en los supuestos de Uber o Cabify, el transporte de pasajeros se encuentra exento de IVA.

### III PROPUESTA DE TRIBUTACIÓN POR MT

#### 3.1. *Generalidades*

El proyecto de MT propone en su art. 15, establecer un impuesto que define como específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, respecto de los servicios digitales que sean prestados por personas o empresas domiciliadas o residentes en el extranjero, independiente de la plataforma tecnológica que los soporte, en la medida que los servicios se usen en Chile por usuarios personas naturales.

#### 3.2. *Puntos clave en el impuesto que se propone*

- a) *Concepto de servicio digital*: Como innovación a la desregulación actual, el proyecto define para aplicación del impuesto, lo que debe entenderse como servicio digital.
- b) *Presunción y uso del servicio*: Para efectos de hacer aplicable el impuesto, se establece una presunción –que admite prueba en contrario– en la que se presume que los servicios digitales se utilizan por los usuarios personas naturales en Chile, cuando los emisores de los medios de pago electrónico utilizados sean personas o entidades con domicilio o residencia en Chile (o sus agencias en Chile).

La incorporación de esta presunción es importante para la aplicación del impuesto, ya que da respuesta a una de las interrogantes actuales en la tributación de servicios digitales: en qué jurisdicción se presta el servicio.

- c) *Contribuyentes del impuesto*: Serán las personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero que presten los servicios digitales.

- d) *Tasa y base imponible*: Tasa de 10% aplicada sobre el valor pagado por los usuarios, sin deducción, a las personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero que presten los servicios digitales.
- e) *Medios de pago del servicio*: La norma distingue si el servicio es pagado a través de medios de pago electrónico o en efectivo, para efectos de la retención y declaración del impuesto.
- f) *Agentes retenedores y deber de información*: Serán calificados como agentes retenedores los emisores de los medios de pago electrónicos utilizados por los usuarios de servicios digitales, quienes deberán retener el 100% del impuesto respecto de los pagos que realicen los usuarios.

El impuesto debe ser declarado y enterado por los agentes, dentro de los 12 primeros días del mes siguiente a aquel en que deba retenerse el impuesto, esto es, una vez que el usuario pague.

Si no se efectúa la retención, la responsabilidad recae por el pago del impuesto en los agentes retenedores. Asimismo, la norma sanciona la infracción al deber de retención con intereses y multas.

- g) *Nóminas de agentes retenedores y prestadores de servicios*: El SII deberá confeccionar una nómina con la información de agentes retenedores y otra de los prestadores de servicios digitales, que será publicada en la página web del SII, y que será actualizada periódicamente. Los agentes o prestadores que no sean incluidos en las respectivas nóminas deben comunicar su situación al SII, ya que el hecho de no informar o de hacerlo tardíamente, no los exime de sus obligaciones tributarias.

## IV COMENTARIOS Y CONCLUSIONES

### 1. Marco regulatorio de la economía digital

Finalmente, creemos que para efectos de generar una correcta regulación de la prestación de servicios digitales que en definitiva perdure, se requiere un marco de definiciones claro, que en principio mantenga un sentido igualitario entre consumidores y empresas, y que además no perjudique a los proveedores de servicios.

## 2. Impuesto específico B2C

El Proyecto de MT propone un impuesto único y sustitutivo cuya aplicación distinga según quién sea el beneficiario del servicio digital: consumidores finales (B2C) o empresas (B2B). El impuesto que se regula es aplicable sólo en el primer caso; en el segundo caso, se aplicará la tributación general para empresas señalada en el punto II. anterior.

Esta regulación se encuentra en línea con lo que otros países han realizado, esto es: moverse desde la tributación basada en el origen (dónde se encuentra la empresa) hacia una basada en el destino (dónde está el consumidor final).

## 3. Determinación de una tasa media

Entendemos que la determinación de la tasa de 10% aplicable, fue determinada como una tasa media, entre aquella elegida por los países de la comunidad europea (entre 2% y 5%) y los de América Latina (sobre 10%).

## 4. Posibles problemas con la aplicación de la presunción

Creemos que la presunción legal es una especie de “arma de doble filo”. En virtud de aquella, si los servicios son pagados por los usuarios con tarjetas de crédito emitidas por instituciones financieras chilenas, se presume que el servicio digital es prestado en Chile.

La definición del lugar donde se presta el servicio es en principio positiva, ya que otorga mayor claridad y seguridad jurídica para aplicación del impuesto.

No obstante, la presunción podría generar que el impuesto sea aplicado en situaciones no gravadas originalmente. Por ejemplo, si el usuario utiliza su tarjeta de crédito para arrendar una casa o departamento con una aplicación digital fuera de Chile, bajo la normativa se debería pagar el impuesto, no obstante el usuario podría presentar pruebas en contrario.

La norma no regula este tipo de situaciones, ni la prueba que se podría ofrecer para desvirtuar la presunción, por tanto, los agentes retenedores –instituciones financieras o bancarias– podrían aplicar el impuesto a fin de quedar eximidos de cualquier responsabilidad.

## 5. Sobre las funciones de los Agentes retenedores.

Si bien la regulación es positiva, y permitiría una mayor fiscalización del impuesto, creemos que generaría a su vez una alta carga administrativa para bancos y agentes retenedores, quienes deberán: (i) retener, declarar

y pagar el impuesto; (ii) informar quiénes son prestadores de servicios digitales; (iii) contar con canales de comunicación con sus clientes, en el supuesto de aplicación del impuesto cuando no corresponda.

6. ¿Y las empresas?

En el supuesto de aplicación del impuesto por servicios digitales a empresas (B2B), la opinión pública ha señalado que el ideal es que las empresas extranjeras se registren en Chile, mediante filiales o agencias. Sin embargo, los prestadores de servicios deberán tener en cuenta que esto podría dar lugar a la generación de establecimientos permanentes en nuestro país, quienes deberán cumplir con las obligaciones tributarias que correspondan.





## ***TRUSTS EN EL EXTRANJERO: EFECTOS RELEVANTES DE LA NUEVA DECLARACIÓN JURADA QUE OBLIGA A CONTRIBUYENTES INFORMAR SOBRE TRUSTS CONSTITUIDOS EN EL EXTRANJERO***

Dentro de las modificaciones introducidas por las Leyes de Reforma Tributaria<sup>118</sup> al texto del art. 14° de la LIR se encuentra la incorporación del nuevo literal E), en virtud del cual se establecen distintas obligaciones de información que deben cumplirse respecto a inversiones en el extranjero realizadas por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile.

Particularmente, el número 2° del referido literal E) –denominado “Reglas especiales”– establece una obligación de informar anualmente al SII respecto de trusts creados conforme a disposiciones de derecho extranjero, cuyos contribuyentes o entidades domiciliadas en Chile (sean o no sujetos del impuesto a la renta), tengan o adquieran respecto de aquellos, en un año calendario cualquiera, la calidad de constituyente (o settlor), administrador (o trustee), o beneficiario.

Ahora bien, no fue sino hasta el de 18 de mayo de este año (2018) que dicha obligación se materializó mediante la publicación de la Resolución N°46 por parte del SII. Con ella la autoridad tributaria derogó las antiguas instrucciones relacionadas a la materia –establecidas por la Resolución N°47 de 2014– y detalló las nuevas instrucciones y deberes de información

---

<sup>118</sup> Ley N°20.780 de 2014 y Ley N°20.899 de 2016.

relacionados a estos patrimonios fiduciarios en el extranjero, mediante la presentación de la denominada “*Declaración Jurada Anual sobre Trusts*”, cuyo plazo vence el 30 de junio de cada año.

Dentro de los aspectos y desafíos más relevantes de esta nueva obligación de información podemos destacar, en primer lugar, la delimitación del concepto de trust y, por tanto, qué instituciones quedan comprendidas dentro de este concepto.

Como es de común conocimiento, no existe un tratamiento orgánico en nuestra legislación respecto a patrimonios fiduciarios, y menos cuando hablamos concretamente de trusts, para lo cual solo encontrábamos referencias o pronunciamientos esporádicos<sup>119</sup> por parte del SII, generalmente relacionados a otro tipo de procedimientos<sup>120</sup> o instituciones<sup>121</sup>. Recién con la incorporación del nuevo numeral 2°, del literal E) del art. 14° de la LIR se establecieron las bases para delinear legalmente el concepto de trust, a saber:

- *Inciso 3ero*: Para los fines de este número, el término “trust” se refiere a las relaciones jurídicas creadas de acuerdo a normas de derecho extranjero, sea por acto entre vivos o por causa de muerte, por una persona en calidad de constituyente o settlor, mediante la trasmisión o transferencia de bienes, los cuales quedan bajo el control de un trustee o administrador, en interés de uno o más beneficiarios o con un fin determinado.
- *Inciso 4to*: Se entenderá también por trust para estos fines, el conjunto de relaciones jurídicas que, independientemente de su denominación, cumplan con las siguientes características:
  - Los bienes del trust constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio personal del trustee o administrador;

<sup>119</sup> Por ejemplo: Oficios SII N°0466 de 2007; N°1.278 de 2007; 2.390 de 2015 y así también las Resoluciones Exentas N°81 de 2013 y N°47 de 2017.

<sup>120</sup> El artículo 24° transitorio de la Ley N°20.780 estableció para el año 2015 un sistema voluntario y extraordinario de declaraciones de bienes o rentas en el extranjero, que no hayan sido declarados y/o gravados con los impuestos correspondientes, gravándose con un impuesto único y sustitutivo de un 8%. Dentro de las instituciones que se beneficiarían de dicho régimen excepcional se encontraban los trusts constituidos en el extranjero.

<sup>121</sup> También con la Ley N°20.780 se incorporaron las denominadas CFC Rules, regulada en el art. 41°G de la LIR, considerando a los trusts como unas de las entidades controladas sin domicilio ni residencia en el Chile para efectos de su aplicación, la cual comenzaría a regir a partir del 01 de enero de 2016.

- El título sobre los bienes del trust se establece en nombre del trustee, del administrador o de otra persona por cuenta del trustee o administrador;
- El trustee o administrador tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del trust y las obligaciones particulares que la ley extranjera le imponga. El hecho de que el constituyente o settlor conserve ciertas prerrogativas o que el trustee posea ciertos derechos como beneficiario no es incompatible necesariamente con la existencia de un trust.
- *Inciso 5to:* El término trust también incluirá cualquier relación jurídica creada de acuerdo a normas de derecho extranjero, en la que una persona en calidad de constituyente, transmita o transfiera el dominio de bienes, los cuales quedan bajo el control de una o más personas o trustees, para el beneficio de una o más personas o entidades o con un fin determinado, y que constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio personal del trustee o administrador.

Como puede observarse, las definiciones establecidas en la ley son sumamente amplias, probablemente con el propósito de intentar abarcar la mayor cantidad de instituciones o entidades que pudieran asimilarse a un trust. De ahí entonces la importancia práctica que tendrá el determinar si una institución o entidad en el extranjero efectivamente califica como “trust”, puesto que ello, a su vez, determinará si un contribuyente se encuentra obligado o no a presentar la señalada declaración jurada, y las consecuencias que pueden derivar de ello.

En efecto, otro de los aspectos relevantes de esta nueva obligación de informar trusts en el extranjero se relaciona con las eventuales sanciones que pudieren resultar aplicables a quienes no presenten la declaración jurada.

El inciso final del numeral 2 de la letra E) del art. 14° de la LIR establece que en caso de no presentarse la referida declaración por parte del constituyente del trust, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la constitución del trust constituye abuso o simulación conforme a lo dispuesto en los art. 4° bis y siguientes del CT, aplicándose la tributación que corresponda de acuerdo a la calidad de los intervinientes y la naturaleza jurídica de las operaciones.

De esta forma, lo que el legislador está haciendo es invertir la carga probatoria en contra del contribuyente, constituyéndose como una importante excepción a la regla general de aplicación de las normas generales anti elusión por cuanto “[E]l Servicio debe presumir que los actos celebrados por los contribuyentes cumplen las disposiciones tributarias, lo que tiene por finalidad que el peso de la comprobación de la contravención al ordenamiento jurídico tributario quede de cargo de la autoridad administrativa, quien deberá fundar adecuadamente sus cuestionamientos, garantizándose además un control jurisdiccional efectivo”<sup>122</sup>.

Cabe hacer presente que dicha presunción solo resultará aplicable al constituyente (o settlor) del trust y no a las demás personas involucradas a él, como podría ser el administrador (o trustee) del trust o los beneficiarios del mismo.

Por otro lado, la entrega maliciosa de información incompleta o falsa en las declaraciones será sancionable en la forma prevista en el primer párrafo del número 4° del art. 97° del CT, esto es, una multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo para quienes resultaren responsables.

Adicionalmente a las sanciones anteriormente descritas, en caso de retardo y omisión de en la presentación de la declaración jurada, o la presentación incompleta o con antecedentes erróneos, será sancionada con multa de 10 UTA, incrementada con 1 UTA adicional por cada mes de retraso, con tope de 100 de UTA.

Como puede observarse, el cumplimiento de la nueva obligación de información sobre trusts en el extranjero, establecida por la Resolución N°46 de 2018, será un desafío para más de algún contribuyente, puesto que deberá analizar minuciosamente, de acuerdo a los parámetros que la propia ley ha establecido, si el concepto de trust le resulta aplicable, sobre todo por las drásticas sanciones que la ley ha establecido en caso de incumplimiento.

**NOTA:** Cabe hacer presente que, a la fecha de esta publicación, se encuentra pendiente de tramitación un proyecto de ley ingresado a la Cámara de Diputados con fecha 23 de agosto de 2018 (“Mensaje N°107-366”), en virtud del cual, entre diversas modificaciones se deroga y reemplaza el actual art. 14° de la LIR, incluyendo el numeral 2° y literal E)

---

<sup>122</sup> De acuerdo a lo señalado en el capítulo VI de la Circular N°65 de fecha 23 de julio de 2015, emitida por el SII.

objeto de esta nota de actualidad. Por otro lado, se incorpora un nuevo art. 33° bis al CT en el cual se regulan nuevas normas generales y especiales de entrega de información al SII, incluyendo aquellas relacionadas con operaciones, transacciones o reorganizaciones que se realicen en el extranjero y carezcan de regulación legal en Chile.

Por tanto, la aplicabilidad de los comentarios efectuados en esta nota de actualidad deberán tomar en especial consideración los efectos definitivos que surjan de las modificaciones pretendidas por el proyecto de ley recién señalado.



## **RESOLUCIÓN EXENTA N°42 DE 2018 DEL SII: NUEVO CAMBIO DE SUJETO TOTAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR BRECHAS DE CUMPLIMIENTO**

Con fecha 30 de abril de 2018, el SII publicó la Resolución Exenta N°42, la cual: (i) introdujo un nuevo criterio para el Cambio de Sujeto total de IVA, enfocado en las brechas de cumplimiento de los contribuyentes, no así en la actividad que éstos desarrollan, y; (ii) derogó la Res. Ex. N° 2 del mismo año.

Previo a la dictación de la Res. Ex. N° 42 de 2018, diversas Resoluciones disponían el cambio parcial o total del sujeto pasivo de derecho del IVA en función de la actividad desarrollada por los contribuyentes, específicamente por operaciones relativas a productos como arroz, berries, actividades de la construcción, ganado, legumbre, madera, oro, papel y cartón para reciclar, especies hidrobiológicas, productos silvestres, trigo y chatarra. Se exceptuaban de este régimen de cambio de sujeto aquellos contribuyentes que fueran emisores de documentos tributarios electrónicos, conforme señalaba la Res. Ex. N° 39 de 2008 del SII.

Posteriormente, la Res. Ex. N° 2 de 2018, en un intento de facilitar la labor fiscalizadora del SII, derogó la Res. Ex. SII N° 39 2008, ya mencionada. Con su derogación, todos los agentes retenedores que adquirieran estos productos se encontraban en la obligación de emitir las respectivas facturas de compra, y retener, declarar y enterar en arcas fiscales lo que correspondiere por IVA, dejando de ser relevante, por tanto, que el vendedor fuera emisor de facturas electrónicas.

Sin embargo, a través de la Res. Ex. N°42 de 2018, se derogó la Re. Ex. N°2 de 2018 y, además, a partir del 1 de agosto de 2018 se dispuso la entrada en vigencia de un nuevo Cambio de Sujeto total de IVA, que no se enfoca en la actividad del contribuyente sino que en su comportamiento, específicamente en las brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del IVA. De esta forma, se traspassa la responsabilidad de la declaración y pago del tributo del vendedor al adquirente, por considerar que el primero tiene una conducta riesgosa que dificulta la fiscalización y recaudación del impuesto.

En conformidad con lo anterior, se hizo necesaria la creación de una serie de registros, como la Nómina de contribuyentes Sujetos a Retención y la Nómina de agentes retenedores, las cuales se van actualizando semestralmente y publicando en la página web del SII, siendo especialmente relevantes para su formación los Registros de Compras y Ventas y la Propuesta de formulario 29 de IVA, ya que a partir de estos registros se podrá establecer quiénes incumplen con sus obligaciones tributarias.

Las Nómina de contribuyentes Sujetos a Retención estará conformada por contribuyentes cuyas operaciones gravadas con IVA quedarán afectas al cambio de sujeto de IVA, por haber incurrido en “reiteradas brechas de incumplimiento”. La Resolución Ex. N°42 enumera específicamente las conductas que harán procedente la incorporación del contribuyente en la nómina, entendiéndose por “reiteradas” la verificación de alguna de estas conductas por dos o más periodos:

- a) Aquellos contribuyentes que presenten reiteradamente, entre otras, las siguientes brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del IVA:
  - Omisión de declaraciones de Formularios 29, habiendo emitido documentos tributarios electrónicos (“DTE”) con IVA Débito Fiscal;
  - Subdeclaración de débitos fiscales en sus Formularios 29, habiendo emitido DTE con IVA débito fiscal por montos superiores a los declarados;
  - Sobre-declaración de IVA créditos fiscales en sus Formularios 29, en relación a los DTE respectivos que tenga derecho a la utilización del IVA Crédito Fiscal.
- b) Aquellos contribuyentes que presenten de forma reiterada algunas de las siguientes brechas de cumplimiento tributario:



- Falta de pago de giros emitidos por postergación de IVA en la cantidad de períodos tributarios señalados en el art. 64 de la Ley del IVA;
- Falta de pago de giros por declaraciones fuera de plazo de IVA, en cobranza de Tesorería, giros con convenio de pago caduco o de deudas declaradas incobrables;
- Domicilio inexistente, no ubicado y/o inconcurrente a notificaciones de requerimiento de antecedentes en el marco de una auditoría, o en un proceso de recopilación de antecedentes;
- Falta de declaración del impuesto anual a la renta que implique la omisión de los ingresos facturados o sin facturar, en la cantidad de períodos tributarios señalados en el art. 64 de la Ley del IVA.

Como contrapartida, la Nómina de Agentes Retenedores, como su nombre lo indica, estará conformada por adquirentes que realicen operaciones afectas a IVA con contribuyentes incorporados en la Nómina de Contribuyentes sujetos a Retención, debiendo emitir factura de compra y retener lo que corresponda.

Finalmente, como estas nóminas se van actualizando semestralmente (junio y diciembre de cada año), la permanencia de los contribuyentes en la Nóminas de Contribuyentes Retenidos tendrá una duración mínima de seis meses, pudiendo luego ser excluidos de ésta, siempre y cuando se hayan solucionado las brechas de cumplimiento tributario y no se incurran en nuevas.

Esta medida, junto con facilitar la labor fiscalizadora del SII, depende a una recaudación más sencilla y expedita del impuesto, además de reducir la aplicación de multas y demás consecuencias negativa que trae aparejado el incumplimiento. Asimismo, favorece a todos aquellos pequeños contribuyentes que desconocen cómo cumplir con sus obligaciones tributarias, ya que, mientras permanezcan en la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención, éstas serán traspasadas a un agente retenedor.

Cabe precisar que las anteriores resoluciones que disponían cambio de sujeto parcial o total en función de actividades, siguen vigentes. Por tanto, los contribuyentes agentes retenedores además de practicar retenciones en función de la Nómina de contribuyentes Sujetos a Retención, deben seguir practicando retenciones por las actividades antes mencionadas, salvo

que, en este último caso, sus contrapartes sean emisores de documentos tributarios electrónicos, conforme las excepciones que dispone cada una de las respectivas Resoluciones.

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

---



## JURISPRUDENCIA JUDICIAL

### “Aitken Lavanchya Oscar con Servicio de Impuestos Internos” Rol N°92.881-2016, C.S. 03/09/2018

**Materia:** La subdeclaración de ingresos realizada por el contribuyente no transforma por este solo hecho a la declaración de impuestos en maliciosamente falsa.

La Excma. Corte Suprema acogió recurso de casación en el fondo deducido por el contribuyente en contra de la sentencia de la Itma. Corte de Apelaciones de Santiago, que rechazó la excepción de prescripción interpuesta ante el tribunal de alzada, y que confirmó el fallo de primer grado, que no dio a lugar a la reclamación en contra de las Liquidaciones emitidas por el Servicio de Impuestos Internos con fecha 30 de julio de 2009, a través de las cuales se establecieron diferencias de impuestos para los años tributarios 2003 a 2005.

Denuncia el recurrente la falsa aplicación del artículo 200 inciso 2° del Código Tributario, por cuanto a su juicio, la sentencia de segunda instancia cometió errores de derecho al rechazar la excepción de prescripción al haberse emitido las liquidaciones del SII fuera del plazo de prescripción ordinaria de 3 años establecido en el inciso 1° del señalado artículo 200 del Código Tributario, fundado en el hecho que al haberse comprobado la no declaración de ingresos, ni pago de impuestos entre los años tributarios 2003 a 2005 por el contribuyente, dichas declaraciones son necesariamente maliciosamente falsas, procediendo la ampliación del plazo de prescripción extraordinaria de 6 años.

La Excma. Corte Suprema sostuvo que, para la aplicación de la ampliación del plazo establecida en el inciso 2° del art. 200 del Código del ramo, es necesario revisar el fundamento para justificar la aludida ampliación, el cual, de acuerdo a la sentencia recurrida, fue que el contribuyente percibió ingresos que no incluyó en sus respectivas declaraciones, las que por consiguiente no corresponden a la verdad, cuestión que hace evidente la malicia. Considera la Excma. Corte Suprema que dicho fundamento resulta incapaz de sostener su conclusión, puesto que toda subdeclaración de ingresos conlleva necesariamente una falta de verdad en la misma, sin embargo, esa sola circunstancia debe revisarse dentro del plazo ordinario de prescripción, a excepción que se esté en alguna de las hipótesis del inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario, la cual debe encontrarse debidamente justificada, ya que de lo contrario, todas las declaraciones de menores ingresos serían automáticamente “*maliciosamente falsas*”.

Considera así que la sentencia recurrida solo estableció la falta de verdad de las declaraciones, pero no se hizo cargo de explicar por qué razón dicha carencia conllevaría aparejada “malicia” del contribuyente, elemento subjetivo cuya prueba recae sobre el SII. La “malicia” se podría explicar a partir de la existencia de una investigación criminal en contra del reclamante, sin embargo, la propia sentencia de primer grado reconoció que si bien existió un proceso por el presunto delito de presentación de declaraciones maliciosamente incompletas o falsas, establecido en el artículo 97 N°4 del Código Tributario, éste culminó con la absolución del contribuyente, razón por la cual no está en condiciones de servir de justificante al aumento del plazo de prescripción.

En virtud de todo lo anterior, la Excma. Corte Suprema acogió recurso de casación deducido por el contribuyente, y dictó en consecuencia sentencia de reemplazo, declarando la prescripción de la acción fiscalizadora del SII para perseguir al contribuyente por los Impuestos a la Renta correspondientes a los periodos tributarios 2003 a 2005.

La sentencia fue acordada con los votos en contra de la Ministra Sra. Muñoz y del Ministro Sr. Dahm.

**“Banco Santander Chile con SII Dirección Grandes Contribuyentes”  
Rol N°38.129-2016, CS 24.04.2018**

**Materia:** Tratamiento tributario de gastos rechazados relacionados con pago a organismo de capacitación por ex trabajadores de una empresa.

La Excma. CS rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el SII en contra de la sentencia de la Itma. Corte de Apelaciones de Santiago, que revocó parcialmente el fallo de primera instancia por el que se rechazó el reclamo deducido, resolviendo en cambio, que la Liquidación N°79, por Impuesto Único Sanción del art.21 de la LIR, queda sin efecto.

Fundamenta su recurso el SII en la contravención al art. 21 de la LIR, en relación con los arts. 31 y 33 N°1 letra g) de la misma Ley, arts. 33 y 40 de la Ley N°19.518 y art. 19 del CC, ya que, según plantea, es un hecho no discutido que los fondos aportados por el contribuyente al organismo de capacitación OTIC Pro Forma, fueron utilizados en la capacitación de ex trabajadores, que no reunían los requisitos que exige el art. 33 de la Ley N°19.518 sobre Estatuto de Capacitación y Empleo para acogerse a los beneficios tributarios contenidos la norma, por lo que no tienen la calidad de gastos que puedan ser deducidos de la renta líquida, acorde al art. 31 de la LIR. Señala así que, a estos gastos ha debido aplicarse lo dispuesto en el art. 33 N°1 de la LIR, ya que se trata de desembolsos de dinero no imputables al valor o costo de bienes del activo, cuya deducción no se encuentra autorizada, y a los que por ende se debe aplicar la tributación dispuesta en el art. 21 de la LIR.

La sentencia del tribunal de alzada declaró que el crédito Sence ocupado por la contribuyente contra el IDPC no sería procedente por tratarse de capacitaciones realizadas a trabajadores ya desvinculados. Sin perjuicio lo anterior, señala la Itma. Corte de Apelaciones de Santiago que no todo gasto rechazado tiene el mismo tratamiento, y que en la especie los gastos rechazados no se encuentran expresamente gravados con el impuesto sanción del art. 21 de LIR, debiendo aplicarse únicamente el art. 31 de la LIR, ya que de los antecedentes no aparece que dichos gastos correspondan a retiros encubiertos de utilidades.

La CS por su parte dispone que, el art. 40 de la Ley N°19.518 establece que los desembolsos que no den derecho a la utilización del crédito contra el IDPC se regirán por las normas contenidas en el art. 31 de la LIR. Entonces, es posible concluir que la remisión a la señalada norma, no extiende las consecuencias tributarias al punto de gravar dicho gasto

rechazado con el impuesto sanción del 35%, norma de castigo que afecta a retiros encubiertos de utilidades, que no es el caso de autos, pues las sumas de dinero efectivamente financiaron acciones de capacitaciones de ex trabajadores, no apreciándose así interés en un beneficio patrimonial a favor del contribuyente, que permita aplicar la norma de castigo del art. 21 de la LIR, cuyo fin es evitar que los contribuyentes realicen retiros encubiertos de utilidades, por lo que al resolver el tribunal de alzada dejar sin efecto la Liquidación N°79, por concepto de Impuesto Único, no ha incurrido en error de derecho, por lo que se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido por el SII.

**“Fundación Familia Larraín Echeñique con SII Centro”  
Rol N°33.981-2016, CS 22.05.2018**

**Materia:** Calificación de actividades afectas a IVA desarrolladas por una Fundación, en relación con la procedencia de la devolución de remanente de crédito fiscal al amparo del art. 27 bis de la Ley del IVA.

La Excma. CS rechazó el recurso de casación en el fondo, interpuesto por la Fundación Familia Larraín Echeñique, en contra la sentencia de la Iltrta. Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó la sentencia de primera instancia, que rechazó el reclamo interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N°167, que denegó la devolución de remanente de crédito fiscal IVA solicitada al amparo del art. 27 bis de la Ley del IVA.

Fundamenta el contribuyente su recurso en la infracción a los arts. 2 y 8 de la Ley del IVA, en relación al art. 20 N°4 y N°5 de la LIR, en cuanto el tribunal de alzada dispuso que los ingresos por entradas al Museo de Arte Precolombino (en cuyas dependencias opera la Fundación) no se encuentran afectos a IVA, dada la definición de “servicio” que dispone el art. 2 N°2 de la Ley del IVA, considerando que se tratarían de actividades de esparcimiento comprendidas en el art. 20 N°5 de la LIR.

Alega a su vez la recurrente, la infracción al art. 27 bis de la Ley del IVA, pues se habría omitido toda referencia a los restantes ingresos que genera el museo, que se encontrarían gravados con IVA, lo que permitiría configurar el derecho a devolución, incluso cuando las entradas al museo no lo permitan. Por último, alega la falta de ponderación de la prueba aportada, la que demostraría la procedencia de la devolución solicitada.



Señala la Excma. CS que el fallo recurrido fijó como objeto de la controversia, el determinar si el contribuyente tiene o no derecho a la devolución de remanente de crédito fiscal, cuyos requisitos son que se trate de contribuyentes sujetos IVA, existencia de remanente de crédito fiscal, que estos remanentes se verifiquen por periodos tributarios consecutivos de al menos seis meses, y que dichos remanentes tengan su origen en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste.

La Itma. Corte de Apelaciones de Santiago en su sentencia señaló que no se desconoció la calidad de contribuyente de IVA del recurrente, por sus actividades afectas, pero que, para efectos de resolver acerca de la procedencia de la devolución, se debe determinar cuál es la actividad del contribuyente en base a la que se invoca el derecho, y si ésta se encuentra o no gravada con IVA.

Explica a continuación que la Fundación tiene como objeto o giro las actividades de museo y preservación de lugares y edificios históricos, y opera en las dependencias en que funciona el museo, las que fueron cedidas por la Municipalidad de Santiago. Dispone que tales actividades no se enmarcan dentro de aquellas gravadas con IVA, puesto que no corresponden a las del N°3 o N°4 del art. 20 de la LIR, ya que la actividad propia del museo está comprendida dentro del art. 20 N°5 de la LIR. Por tanto, debe concluirse que el contribuyente no cumple con el requisito de determinar sus remanentes de crédito fiscal de acuerdo a las normas del art. 23 de la Ley del IVA, y por ende no es procedente el derecho a devolución.

Por otro lado, se considera que la solicitud de devolución del remanente se generó a partir de las obras de construcción donde funciona el museo, terreno que es ajeno, por lo que no es procedente la devolución, dado que la mayoría de los desembolsos incurridos en la remodelación tienen directa relación con la actividad de museo, es decir, están destinados a generar operaciones no gravadas. Los señalados desembolsos no reúnen los requisitos legales para que las obras efectuadas puedan ser consideradas bienes de su activo fijo, ya que el inmueble no es de su propiedad, sumado a que se pretende la devolución relacionada con obras que no fueron financiadas con recursos provenientes de actividades de la Fundación gravadas con IVA, sino que con fondos de la Municipalidad de Santiago y del Consejo de la Cultura y las Artes.

El contribuyente alegó que, en cuanto se reconoció su calidad de contribuyente de IVA, el análisis del derecho invocado debió verificarse a partir de sus operaciones gravadas, sumado al hecho que en dos oportunidades previas la autoridad tributaria accedió a la devolución. Sin perjuicio lo anterior, la Corte dispone que no es posible acceder a este requerimiento, porque se encuentra probado que el recurrente no se ciñó al procedimiento legal del cálculo en base proporcional, como dispone el art. 27 bis de la Ley del IVA.

En razón de lo anterior, se rechazó el recurso de casación en el fondo, disponiéndose que no existió infracción a las reglas reguladoras de la prueba, por cuanto los antecedentes aportados no permitieron demostrar la procedencia de la devolución, destacando que, el hecho de que en dos oportunidades previas se haya dado derecho a la devolución, constituyen situaciones ajenas al proceso, y que no constituyen derechos sobre pretensiones futuras del contribuyente.

La sentencia fue acordada con el voto en contra del Ministro Sr. Kunsemuller.

**“Iturriaga y Compañía Ltda. con SII Dirección  
Regional Centro Tomo VII”  
Rol N°8.845-2018, CS 28.06.2018**

**Materia:** Obligación del SII de devolver los documentos originales a los reclamantes una vez terminada la etapa administrativa.

La Excma. CS rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el SII en contra de la sentencia de la Illtma. Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó la aceptación de los reclamos presentados por el contribuyente en contra de las Liquidaciones N°357 386, de 28 de febrero de 2007; N°563 a 570, de 27 de marzo de 2007 y; N°571 a 579, de 28 de marzo de 2007, todas las cuales fueron dejadas sin efectos.

El SII fundamenta su recurso en la infracción a lo dispuesto en los arts. 21 y 132 inc. 14° del CT, en relación con el art. 23 de la Ley del IVA y al art. 31 de la LIR. Señala que corresponde al contribuyente probar la verdad de sus declaraciones, y que para desvirtuar las impugnaciones del Servicio debió hacerlo con pruebas suficientes, por lo que la carga de la prueba es del reclamante y no del recurrente, lo que se ha visto alterado por los sentenciadores quienes expresaron que si bien el contribuyente

debía acreditar las veracidad de sus operaciones sustentadas en las facturas dubitadas por el ente fiscalizador, los reclamantes entregaron al SII la documentación requerida en la etapa administrativa correspondiente, siendo ésta destruida por el recurrente, lo que implicó que los contribuyentes se vieran impedidos de aportar dichos antecedentes para acreditar sus reclamos, encontrándose así en indefensión.

De esta forma, y conforme consta en oficios remitidos por el Jefe de Procedimientos Administrativos Tributarios del SII, la documentación aportada por el contribuyente en la etapa administrativa, que precedió a la emisión de las Liquidaciones reclamadas, fue destruida por el ente fiscalizador.

Por su parte, la Excma. CS dispone que el tribunal de segunda instancia realizó efectivamente una correcta aplicación de la normativa atinente al caso, ya que como se dejó establecido en la sentencia recurrida, los contribuyentes en etapa administrativa aportaron la documentación requerida por el SII, la que fue destruida por el ente fiscalizador, lo que impidió que los reclamantes aparejaran la prueba, que de acuerdo a lo señalado por el Servicio permitiría tener por acreditada las imputaciones realizadas. De esta forma señala que, correspondía que el SII una vez finalizada la etapa administrativa devolviera a los contribuyentes los documentos originales aportados, por expreso mandato de lo dispuesto en el numeral 6° del art. 8 bis del CT.

Por otro lado, señala la Excma. CS que sin perjuicio de lo anterior, el Servicio denunció como norma reguladora de la prueba infringida por la sentencia de alzada el art. 132 inc. 14°, que fue modificado por la Ley N°21.039, por lo que la norma de valoración de la prueba conforme a las normas de la sana crítica se encuentra actualmente en el inc. 15° del señalado artículo, lo que evidencia una falencia que en un recurso de derecho estricto como lo es el de casación, no puede ser conocido por el tribunal de casación.

De esta forma, en virtud de lo expuesto, la Excma. CS rechazó el recurso deducido por la autoridad administrativa, por adolecer de manifiesta falta de fundamentación.

**“Trucco Brito, Rodrigo con SII Dirección Regional  
Metropolitana Santiago Oriente”  
Rol N°6.083-2018, CS 17.05.2018**

**Materia:** Reinversión de utilidades.

La Excm. CS rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el SII en contra de la sentencia de la Illma. Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó el fallo de primera instancia interpuesto en contra de la Liquidación N°205, de 27 de agosto de 2013, la que en consecuencia fue dejada sin efecto.

El SII fundamenta su recurso en la supuesta transgresión de lo dispuesto en el art. 14 letra A, N°1 letra c) de la LIR, vigente a la época de los hechos, en relación con los arts. 19 a 24 del CC. Argumenta así que, para que una empresa se beneficie con la recepción de aporte de capital por medio de la inversión de utilidades que se retiran de otra empresa, posponiendo la tributación para quién efectúa el retiro de capital, es necesario que acredite la efectividad de la transferencia para incrementar la rentabilidad de la receptora, lo que no habría sido demostrado por el contribuyente.

Sostiene así que, el retiro o cuenta por cobrar que mantenía la sociedad Inversiones y Gestión Financiera Dos Ltda., en contra de la sociedad Inversiones y Rentas Santa Sara Ltda., al haberse aportado a esta última, produjo la extinción por confusión, no cumpliéndose entonces con la finalidad del art. 14 letra A, N°1 letra c) de la LIR, ya que el hecho no generó flujos de que la receptora pudiera disponer, no cumpliéndose con la finalidad de la reinversiones, que al ser un régimen excepcional debe ser aplicada de manera restrictiva, ya que la cesión de créditos no fue un aporte, al no haberse practicado a cambio de una mayor participación societaria.

Continúa el SII en su recurso denunciando la transgresión de los arts. 52 y 54 de la LIR, señalando que al no cumplirse los requisitos para tener por acreditada la reinversión, corresponde que el contribuyente pague el IGC por las sumas retiradas.

El tribunal de segunda instancia por su parte, al evaluar los antecedentes probatorios aportados por el contribuyente, señala que éstos permitieron acreditar la reinversión cuestionada, conforme a los sucesivos actos y contratos realizados, entre ellos la compraventa de acciones Inversiones y Gestión Financiera Dos Ltda., vendedora, e Inversiones y

Rentas Santa Sara Ltda., compradora, sin que se haya discutido la calificación legal del contrato, la calidad del compareciente, así como tampoco el valor y modalidad de pago de las acciones, actos que tuvieron como consecuencia jurídica disminuir el FUT de la sociedad inversora, y con esa misma fecha realizar la reinversión, mediante la cesión parcial de la cuenta por cobrar en contra de la sociedad receptora, con la consecuencia de aumentar su FUT de la sociedad, así como el retiro y aporte de créditos, lo que permite concluir que el contribuyente ha demostrado la reinversión objetada por el SII, así como que de una revisión de los antecedentes no permite concluirse que ha existido caso de elusión. Determina en definitiva que existió una correcta aplicación de la normativa legal vigente a la época de los hechos, no constituyéndose una violación directa en cuanto a la Reinversión de Utilidades, o indirecta por medio de la elusión que el SII denuncia.

La Excm. CS fundamenta el rechazo del recurso de casación, en cuanto dispone que lo impugnado por el SII, son los presupuestos fácticos de la decisión del tribunal de alzada, para que en caso de obtener su invalidación, se deben alterar los hechos de la causa, lo que requiere la denuncia de la violación de las leyes reguladoras de la prueba por los jueces de la instancia, transgresión que no fue denunciada, habiéndose entonces invocado de manera incorrecta la vulneración de la norma jurídica aplicable a esos hechos.

**“Servicio de Impuestos Internos”  
Rol N°40.071-2017, CS 20.02.2018**

**Materia:** Datos tributarios que se encuentran cubiertos por el secreto tributario.

La Excm. CS rechazó el recurso de queja interpuesto por el SII en contra de los miembros de la Undécima Sala de la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, por haber incurrido en grave falta o abuso al dictar sentencia que rechaza reclamo de ilegalidad entablado por el órgano administrativo en contra de la decisión emitida por el Consejo para la Transparencia, que, a su vez, acogió el amparo Interpuesto por Juan Manuel Ojeda, y en consecuencia, requiere al SII hacer entrega, respecto de las donaciones informadas por las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro individualizadas en su solicitud, relativa al nombre, RUT y rubro de los donantes que allí se consignan, debiendo reservarse el monto o cuantía de ellas.

Sin perjuicio de que la Excma. CS rechazó el recurso de queja por considerar que lo discutido es una cuestión de interpretación legal, y que no es posible concluir que los jueces recurridos, al rechazar el reclamo del SII, hayan realizado alguna de las conductas que la ley reprueba y que sería necesario reprimir y enmendar mediante el ejercicio de las atribuciones disciplinarias de la Excma. CS, en uso de potestad otorgada por el art. 541 del COT para actuar de oficio, dejó sin efecto la sentencia pronunciada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, y rechaza el amparo presentado por denegación de información.

En este sentido, la Excma. CS indica que la información cuya publicidad se discute en este caso es aquella relativa al nombre, RUT y rubro de los donantes que sean personas jurídicas del giro comercial, y la fecha en que realizaron la donación respectiva a cada una de las instituciones que se singularizan. De la descripción anterior fluye que, aunque se disponga expresamente la omisión del monto de las donaciones, la información cuya entrega se pretende, permite obtener datos concretos acerca de la fuente de las rentas del donatario, el carácter de los gastos del donante y eventuales franquicias tributarias asociadas a la naturaleza de la donación, tratándose de información que se vincula al cálculo de los impuestos de manera directa y que, por tanto, está protegida a través del art. 35 del CT, el cual obliga a no revelar *“la cuantía o fuente de las rentas, ni las pérdidas, gastos o cualesquiera datos relativos a ellas”*.

Señala así que, es forzoso concluir que la información ordenada entregar está cubierta por la causal del art. 21 N°5 de la Ley N°20.285, en relación con los arts. 8 bis N°7 y 35 del CT, en tanto busca dar a conocer datos que se relacionan directamente con las partidas que constituyen en cálculo de la renta, en el caso en particular, con la fuente de ingresos del donatario, las deducciones a la renta líquida imponible del donante por dicho concepto, eventuales aumentos por gastos rechazados y la utilización de beneficios tributarios, produciéndose así afectaciones al derecho a la privacidad de las personas interesadas, que constituye una de las cuatro causales previstos en el inc. 2° del art. 8° de la CPR para disponer la reserva de información.

La sentencia fue acordada con el voto en contra del Ministro señor Sergio Muñoz.

**“Inversiones Valmar Limitada con SII, VIII DR Concepción”  
Rol N°33-2018, Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción  
28.05.2018**

**Materia:** Invalidación de Oficio Ordinario que deniega cambio de serie de inmuebles, por medio del procedimiento general de reclamaciones.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción, rechazó el recurso de apelación interpuesto por el SII en contra de la sentencia de primer grado que acogió el reclamo interpuesto por el contribuyente en contra del Oficio Ordinario N°344, a través del cual se denegó el cambio de serie de “No Agrícola” a “Agrícola” de ciertos inmuebles de su propiedad.

En primer lugar, el SII fundamenta su recurso en la supuesta inadmisibilidad del reclamo, en cuanto estima que se ha considerado erradamente en la sentencia apelada que el acto reclamado constituye una resolución que incide directamente en la determinación del impuesto (territorial), como lo exige el art. 124 del CT, sin embargo, a su juicio se trataría de un pronunciamiento que se limita a denegar la petición de cambio de serie de los inmuebles en cuestión, lo que no incidiría en el pago del impuesto, ni contendría elementos que le sirven de base a su determinación.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción rechazó la primera alegación del SII, por cuanto señala que se advierte con toda claridad que se está frente a una resolución que, al referirse al destino de las propiedades, tiene incidencia directa en el pago del Impuesto Territorial.

A continuación, el SII alega la impertinencia del procedimiento, puesto que, a su juicio, el reclamo debió efectuarse en conformidad a lo dispuesto en el art. 150 del CT y no del art. 124, que regula el procedimiento general de reclamaciones, sin embargo, el tribunal de alzada rechazó dicha alegación, en cuanto consideró que el reclamo no se encuentra en ninguna de las situaciones contenidas en el art. 150 del CT, ya que no se refiere a modificaciones del avalúo de las propiedades, sino que a su cambio de serie.

Por otro lado, el SII alegó la extemporaneidad del reclamo, puesto que, en su opinión, no se trataría en la especie de un cambio en la calificación de la serie Agrícola a serie No Agrícola de los inmuebles, por lo que tampoco se estaría ante una modificación individual de avalúo, ya que según señala, se trataría de una calificación originaria, derivada de

la subdivisión de un inmueble de mayor extensión. Agrega a su vez que, el acto por el cual se realizó la inclusión y avalúo está constituido por las Res. Ex. de 13 de septiembre de 2016, las que habiendo sido notificadas válidamente no fueron reclamadas en su oportunidad.

En relación con lo anterior, la Iltma. Corte de Apelación consideró que el caso estudio no versa sobre un reclamo deducido en contra de la inclusión de las propiedades en determinadas series, sino que lo impugnado es la decisión negativa a efectuar el cambio de éstas por la autoridad administrativa. En este sentido, estima que no se ha reclamado el avalúo efectuado, es decir, lo resuelto en las Resoluciones de 13 de septiembre de 2016, por lo que desechó dicha alegación.

Por último, el SII objetó el cumplimiento de los requisitos mencionados en la Circular N°38 y en la ley N°17.235, señalando que para que dichos bienes sean clasificados dentro de la Primera Serie Agrícola, debe realizarse una interpretación restrictiva de las normas que regulan la materia, pues se trata de una serie de carácter excepcional. Agrega que el predio se ha debido destinar preferentemente a la producción agropecuaria, lo que debe determinarse en función de las rentas que produzcan o puedan producirse, lo que debe producirse al momento de efectuarse la calificación del SII, lo cual debe acreditarse con un estudio de rentabilidad, nada de lo que acontecería en los hechos, realizando a continuación una serie de observaciones a la prueba acompañada al proceso. Por su parte, la Itma. Corte de Apelaciones de Concepción desestimó esta alegación, concluyendo que de los antecedentes se puede concluir el destino preferentemente agrícola de los predios.

El SII no dedujo recurso de casación en la forma y/o en el fondo en contra de la sentencia dictada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción.



**Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad  
presentado por Inmobiliaria Las Araucarias de Linderos S.A.,  
respecto del párrafo 1, letra B), número 3, del art. 2° de la Ley  
N°20.033, que modifica, entre otras, la Ley N°17.235, en reclamo  
tributario caratulado “Inmobiliaria Las Araucarias de Linderos S.A.  
con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur”, sustanciada  
ante el 4° TTA, RUC 16-9-0001168-0”  
Rol N°3.361-2017-INA, TC 05.04.2018**

**Materia:** Inaplicabilidad por inconstitucionalidad del párrafo 1, letra B), número 3, del art. 2° de la Ley N°20.033.

El TC, acogió el requerimiento de inaplicabilidad interpuesto por la sociedad Inmobiliaria Las Araucarias de Linderos S.A respecto del párrafo 1, letra B), número 3, del art. 2 de la Ley N°20.033 que modifica la Ley N°17.235 sobre Impuesto Territorial. Esta nueva norma establece un nuevo “Cuadro Anexo” que contiene la Nómina de Exenciones al Impuesto Territorial. Este artículo, en su número I, letra B), número 3, contempla dentro de las exenciones del 100% al pago de este impuesto, a aquellos bienes raíces que correspondan a *“recintos deportivos de carácter particular (que) sólo estarán exentos mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que para tal efecto deberán ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”*

La requirente fundamenta su requerimiento en el hecho de que el SII, mediante Resolución Exenta, reclamada ante el 4° TTA de la Región Metropolitana, eliminó la exención de impuesto territorial que gozaba, Resolución que exige que los convenios deportivos que deben ser suscritos deben realizarse conforme a las condiciones establecidas por reglamento (contenido en Decreto Supremo N°13, de 2006, del Ministerio de Educación), el que sería arbitrario e inconstitucional. Lo anterior, infringiría el art. 19 N°20 de la CPR, ya que la determinación de las condiciones de exenciones se estarían realizando por medio de un reglamento, lo cual, infringiría abiertamente el principio de legalidad tributaria, que exige que los elementos sustanciales de la obligación tributaria deben ser fijados por ley, sumado a que, el cumplimiento de las condiciones para el reconocimiento de la exención, tal como señala la

norma impugnada, requiere que el convenio sea refrendado o autorizado por la autoridad administrativa, quedando entonces el asunto entregado a su discrecionalidad.

Por su parte, el SII rechaza el requerimiento indicando que la norma impugnada respeta el principio de legalidad tributaria, puesto que la ley consigna los elementos esenciales para que concurra la exención, dejando al reglamento únicamente la determinación de aspectos técnicos o de detalle.

Es importante destacar que el TC no es primera vez que debe decidir el conflicto de constitucionalidad planteado en estos autos, ya que el art. 2° de la Ley N°20.033, del año 2005, ha sido impugnado previamente, habiendo sido declarado inaplicable en las sentencias roles N°718, 759, 773 y 1234.

El Tribunal, en primer lugar, reconoce que las exenciones tributarias, así como los tributos, se encuentran sujetos al cumplimiento del principio de reserva legal, lo cual se encuentra respaldado en fallos, en los que se señaló que: *“la circunstancia de que un determinado contribuyente o, en su caso, una actividad o un bien específico, se encuentre exento del pago de un determinado tributo, debe encontrarse suficientemente establecida en una ley, al tenor del principio de reserva legal consagrado en los artículos 19, N°20, 63 y 65 de la Constitución Política de la República”*, define así a la exención tributaria como *“aquella ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo”*.

Señala a continuación que, en el caso en concreto, la norma impugnada establece una exención tributaria, y que como lo ha sostenido invariablemente la jurisprudencia de dicho tribunal, el parámetro de cumplimiento del principio de legalidad tributaria consiste en que: *“los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar fijados suficientemente en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución”*, estos elementos son: *“el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones”*, satisfaciéndose entonces el principio si es el legislador quien directamente determina cada uno de estos elementos.

En relación con el margen competencial de la potestad reglamentaria en materia tributaria, el tribunal señala en síntesis que, la potestad reglamentaria de ejecución sí tiene un ámbito regulatoria en materia de tributos y exenciones, pero tal ámbito se encuentra restringido al desarrollo

de los aspectos de detalle técnico, encontrándose obligado el legislador a determinar o hacer determinable de manera específica aquellos aspectos que serán regulado por la potestad reglamentaria, encontrándose impedido de legislar mediante cláusulas generales que habiliten a la Administración para regular discrecionalmente los elementos esenciales de la obligación tributaria.

De esta forma, señala que, analizado el caso en concreto, es posible arribar a las mismas conclusiones que sostuvo en sentencias anteriores, en las cuales se declaró que la norma impugnada no se ajustaba al principio de reserva legal toda vez que, revisada la historia fidedigna del establecimiento del precepto, *“el legislador no ha establecido parámetros objetivos y precisos a los que deba sujetarse la autoridad administrativa para la concurrencia de la exención del impuesto territorial”*, agregando que, *“los referidos convenios serán “establecidos en virtud del Reglamento” que al respecto dicte la autoridad administrativa, lo que supone –en el hecho– que las condiciones para poder gozar de la exención estarán fijadas en una norma infralegal”*. Concluyó así el tribunal en los casos anteriores que: *“el precepto legal que se impugna contiene una remisión normativa pura y simple a la potestad reglamentaria de ejecución, sin señalamiento de pauta alguna a la queda sujetarse la autoridad normativa, lo que repugna al principio de legalidad tributaria”*.

Así las cosas, señala que de un análisis concreto del conflicto de constitucionalidad sometido a su decisión, es posible concluir, que, la aplicación de la parte impugnada del art. 2° de la Ley N°20.033, resulta contraria a la Constitución, ya que en ella el legislador no ha entregado ninguna directriz que permita circunscribir las materias que ha de regular el reglamento que alude, constituyendo entonces una cláusula abierta que atenta contra el derecho que se asegura a toda persona, de que tanto los tributos, como las exenciones en materia tributaria serán establecidos por ley. Señala que, si el legislador hubiese estimado necesario establecer condiciones adicionales a la mera vigencia de un convenio de la naturaleza de aquel como el invocado, debió indicarlás expresa y específicamente en la ley, por ser uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria.

**“Fundación Educacional Ema Pérez Bravo con SII”**  
**Rol N°6.969-2017, CS 11.07.2018**

**Materia:** Improcedencia de considerar pérdida tributaria de arrastre rechazada como renta afecta al IDPC cuando no haya sido rebajada como gasto por el contribuyente.

La Excma. CS acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto por Fundación Educacional Ema Pérez Bravo, en contra de la sentencia de la Illtma. Corte de Apelaciones de San Miguel, que confirmó la sentencia de primera instancia, que a su vez rechazó el reclamo interpuesto en contra de la Liquidación por diferencias de IDPC para el AT 2009, y dictó al efecto sentencia de reemplazo dejando sin efecto la Liquidación reclamada.

La recurrente denuncia, entre otros, un erróneo alcance de la ejecutoriedad de la Liquidación emitida por el SII para el AT 2008, que rechazó la pérdida tributaria de arrastre declarada en dicho periodo, y que fue fundamentó la Liquidación del AT 2009, ya que ésta solo implicaría la imposibilidad de registrar la pérdida rechazada en el periodo siguiente, pero no ésta deba ser agregada a la base imponible del AT 2009, resultando así que se encuentre afecta a IDPC.

La Excma. CS comienza su análisis reproduciendo los principales argumentos del fallo recurrido que, en síntesis, justifican la Liquidación emitida para el AT 2009 en el hecho de que el SII emitió anteriormente una Liquidación para el AT 2008, que se encuentra firme y ejecutoriada al no haber sido reclamada, la que rechazó la pérdida de arrastre declarada, pérdida que al haber sido utilizada por la contribuyente en el AT 2009, corresponde que fuera agregada en la determinación del resultado de dicho ejercicio, determinándose diferencias de IDPC.

A continuación, la Excma. CS señala que el asunto sometido a su conocimiento recae únicamente en dirimir los efectos jurídicos de la actuación del SII, y de la correlativa omisión de la contribuyente de oponerse a la misma, en relación con la Liquidación emitida para el AT 2008, en lo que afecta al resultado tributario del año siguiente, todo en cuanto, en el caso de marras, no fue recibida la causa a prueba, sino que el asunto fue decidido por haberse extendido los efectos de la Liquidación del año anterior al periodo siguiente.

Continúa señalando que es de vital importancia para decidir el caso, respecto de lo cual el SII no se ha pronunciado en todo el procedimiento, el hecho que la contribuyente, en el AT 2009, no ha devengó ni percibió

ingresos diversos a los no constitutivos de renta. En este sentido, dispone que la Administración únicamente debió desestimar o negar la pérdida de arrastre anteriormente rechazada, pero no considerarla una renta afecta a IDPC, ya que, los montos en cuestión no corresponden a una pérdida de arrastre que la contribuyente rebajó como gasto de la base Imponible del IDPC del AT 2009, todo en cuanto el art. 31 N°3 de la LIR, solo autoriza a agregar a la renta líquida, las cantidades cuya deducción no autoriza el art. 31 *“siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada”*.

De esta forma, la Liquidación correspondiente al AT 2009, al agregar a la base imponible del IDPC la pérdida de arrastre rechazada el año anterior, pasa por alto que dicha pérdida, al haber sido desestimada en el AT 2008, ya fue agregada a la base imponible del IDPC de ese periodo. Por lo que no resulta admisible, que por haberla arrastrado erróneamente al año siguiente, la pérdida se agregue otra vez a la base imponible del mismo tributo en este nuevo periodo, lo que conduce a una exasperación impositiva.

La sentencia recurrida entonces, realiza una errónea aplicación de los arts. 20 y 29 a 33 de la LIR, al incorporar en la determinación de la base imponible del IDPC, y gravar con el mismo, sumas que no debieron ser consideradas para tal efecto en el AT 2009, cual es la pérdida de arrastre que fue rechazada por medio de un acto administrativo anterior.

**“Gestión Patrimonial HC Limitada con SII V DR Valparaíso”  
Rol N°74.550-2016, CS 19.04.2018**

**Materia:** Elementos y finalidad de la facultad de tasación del SII.

La Excma. CS rechazó los recursos de casación en la forma y en el fondo interpuestos por el contribuyente en contra de la sentencia de la Itma. Corte de Apelaciones de Valparaíso, que revocó el fallo de primera instancia, rechazando el reclamo presentado en contra de la Liquidación N°25/30, y lo confirmó en aquella parte que desestimó el reclamo presentado en contra de la Res. Ex. N°3.334.

En lo relativo al recurso de casación en la forma, se denuncia la infracción al art. 768 N°5 del CPC, en relación con el art. 170 N°6 del mismo Código, alegando que la sentencia impugnada, dejó de resolver si la Resolución reclamada se ajustaba a derecho. Señala que el fallo de la Itma. Corte de Apelaciones de Valparaíso nada dijo en relación con la adhesión a la apelación presentada por la reclamante, en relación al

rechazo del reclamo en contra de la Resolución del SII, reclamo desestimado por el tribunal a quo, en cuanto señaló que se produjo un error en el año de la contabilización de la pérdida por venta de derechos que fue tasada. Por su parte, el tribunal de casación señaló que la resolución reclamada si se pronunció en forma directa al respecto, rechazando así el recurso de casación en la forma.

Ahora, en lo que dice relación con el recurso de casación en el fondo, la recurrente en primer lugar denuncia la falsa aplicación de los arts. 4 bis, 4 ter y 4 quáter del CT, por considerarlas no aplicables al caso, al no estar vigentes a la época de ocurrencia de los hechos, y por estimar que la norma que debe decidir el asunto es el art. 64 del CT, y no las normas anti elusivas generales. Sostiene que el fallo a través de fundamentos basados, a su juicio, en reglas anti elusivas no vigentes a la época de los hechos, intentó dar una apariencia de justificación a la tasación realizada por el SII.

Luego, denuncia la vulneración del art. 64 inc. 3° del CT, norma que contempla la facultad de tasación del SII cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación o al servicio prestado que sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o a los que normalmente se cobren en operaciones de similar naturaleza. En el caso, el SII cuestionó el precio de venta de derechos sociales del contribuyente, el que arrojó un resultado de pérdida que fue rebajada de la Renta Líquida Imponible. La operación de esta forma fue tasada por el SII, determinando diferencias de impuestos, y rechazando la solicitud de devolución de impuestos realizada por el contribuyente.

Señala el recurrente que el SII consideró para tasar el valor de los derechos sociales vendidos, no el valor de mercado, sino el capital estatutario, correspondiente a un aumento de capital realizado el año 2007, año que no es en el que se realizó la enajenación, recurriendo así a un valor interno de la sociedad, que no tiene posibilidad de referencia de comparativa externa. Alega a su vez el recurrente la falta de fundamentación de la sentencia recurrida, y la improcedencia de la reliquidación realizada por el tribunal de segunda instancia.

La Excma. CS señala en primer lugar que el centro del conflicto es determinar si el fallo impugnado dio correcta aplicación al art. 64 del CT. Dispone así que toda tasación debe realizarse en base a criterios objetivos y racionales, pero considerando las circunstancias en que se realiza la operación, lo que no es algo aislado, abstracto o general.

De esta forma, la relación de la situación patrimonial de la sociedad, realizada en la sentencia recurrida, que el recurrente interpretó como una aplicación subrepticia de las normas anti elusivas, no lo es, sino que lo que se buscó fue determinar las circunstancias bajo las cuales se realizó la operación, que lo habilitaba para ejercer la facultad del art. 64 del CT. Agrega que, el sentido de esta norma no es otro que la custodia que el Servicio tiene con la sociedad, para recaudar los tributos a los que se encuentran obligados los contribuyentes.

Dispone asimismo el máximo tribunal que la reclamación supone materialmente la discusión de un acto administrativo que tiene un *ethos* específico al momento de discutirse en sede jurisdiccional, cual es tratar de dilucidar si existe un hecho gravado. La reclamación tributaria obliga así a la función jurisdiccional a determinar correctamente cuál es el hecho gravado, por ello cuando la Itma. Corte de Apelaciones de Valparaíso procede a realizar una reliquidación de impuestos, ningún acto administrativo es tocado, sino que simplemente se está cumpliendo con la función de delimitar correctamente el hecho gravado. En tal orden de ideas no se observa falta de fundamentación en la sentencia recurrida, así como tampoco ausencia de debido proceso ni injerencia en facultades ajenas a las propias competencias que la ley otorga a los tribunales de justicia al realizarse la reliquidación.





# JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

## SELECCIÓN OFICIOS DE RENTA E IVA PUBLICADOS DURANTE EL PERIODO COMPRENDIDO ENTRE JUNIO DE 2017 Y MAYO DE 2018

### Ley de Impuesto sobre la Renta

1. ORD. N° 1225, DE 05.06.2017
2. ORD. N° 1685, DE 26.07.2017
3. ORD. N° 1707, DE 28.07.2017
4. ORD. N° 2000, DE 06.09.2017
5. ORD. N° 2109, DE 29.09.2017
6. ORD. N° 2399, DE 06.11.2017
7. ORD. N° 363, DE 15.02.2018
8. ORD. N° 437, DE 26.02.2018
9. ORD. N° 650, DE 09.04.2018
10. ORD. N° 840, DE 30.04.2018
11. ORD. N° 950, DE 11.05.2018
12. ORD. N° 963, DE 14.05.2018
13. ORD. N° 1022, DE 23.05.2018
14. ORD. N° 1306, DE 25.06.2018
15. ORD. N° 1340, DE 28.06.2018

### Ley del IVA

1. ORD. N° 1852, DE 17.08.2017
2. ORD. N° 122, DE 18.01.2018
3. ORD. N° 691, DE 13.04.2018
4. ORD. N° 844, DE 02.05.2018
5. ORD. N° 945, DE 11.05.2018
6. ORD. N° 961, DE 11.05.2018
7. ORD. N° 963, DE 14.05.2018

### OFICIOS RENTA

#### ORD. N° 1225, DE 05.06.2017

**Palabras clave:** Art. 41 F de la LIR, determinación base imponible, impuesto exceso de endeudamiento, intereses remesados al exterior con tasa reducida por aplicación de Convenio.

Se solicita al SII pronunciarse respecto a si los intereses remesados al exterior con tasa 15% por aplicación de un CDTI, forman o no parte de la determinación de la base imponible del impuesto por exceso de endeudamiento de tasa 35%, contenido en el art. 41 F de la LIR.

En este sentido, el artículo en comentario ordena que la base imponible del impuesto está compuesta por la suma de los intereses y demás partidas contenidas en dicho artículo, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante dicho ejercicio que se hayan gravado con IA de tasa 4%, o que se hayan gravado con una tasa inferior a 35%, o incluso que no se hayan afectado con dicho impuesto, ya sea por aplicación de una rebaja, deducción, exención establecida por ley, o por aplicación de un Convenio. Así, la referencia que hace dicho artículo a estas situaciones debe ser entendida en el sentido que la aplicación de este impuesto, es independiente de la aplicación del IA del art. 59 a las sumas de los intereses y demás partidas a que se refiere el citado art. 41 F; siempre que esas cantidades, en caso de estar afectas, se encuentren gravadas con una tasa de IA inferior al 35%. Asimismo, el impuesto por exceso de endeudamiento también es independiente del hecho que los intereses remesados al exterior tengan como beneficiario a un acreedor residente en un país con el cual Chile tenga un Convenio vigente, y en virtud del cual se aplique

una tasa reducida de impuesto, ya que dicho artículo señala claramente que ese tributo se aplicará aun cuando éstas sumas se graven con IA con tasa inferior al 35% o incluso no se hubieran afectado con ese impuesto, en virtud de la aplicación de un Convenio.

En conclusión, la aplicación del art. 41 F de la LIR es independiente de la vigencia y aplicación del IA, aún en los casos que exista Convenio, por lo que no está sujeto a las limitaciones que éstos establezcan, toda vez que el artículo en cuestión tiene por objeto gravar al deudor domiciliado o residente en Chile que paga los intereses al exterior; y en cambio, los obligados al pago del IA, aun en el caso que se aplique una tasa reducida por aplicación de un Convenio, son contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile; y por consiguiente, el impuesto del art. 41 F grava a contribuyentes distintos.

#### **ORD. N° 1685, DE 26.07.2017**

**Palabras claves:** Ley N° 20.712, Fondos de Inversión de Capital Extranjero, Fondos de Inversión de Capital Extranjero de Riesgo, FICE, FICER.

Se solicita un pronunciamiento al SII, respecto de los efectos de la derogación de la Ley N° 18.657, que autoriza la creación de Fondos de Inversión de Capital Extranjero (FICE). En efecto, el contribuyente señala que antes de la derogación de la Ley mencionada, que regulaba los FICE y los Fondos de Inversión de Capital Extranjero de Riesgo (FICER), eran entidades sujetas a la fiscalización de la SVS. Estas entidades debían registrarse antes la SVS, contar con un reglamento interno respecto de las inversiones que harían en Chile, la administración de sus inversiones en Chile debía estar a cargo de una S.A. constituida en el país, debiendo, por último, hacer ingreso de sus capitales por vía del DL N° 600 y suscribir el correspondiente contrato de inversión extranjera. Quienes cumplieran con estos requisitos, quedaban acogidos a la Ley N° 18.657, quedando sujetos a dos beneficios: un régimen tributario especial (Impuesto a la Renta con una tasa del 10% en carácter único) y la garantía de invariabilidad tributaria. Con esto, el contribuyente entiende que, con la derogación de la Ley, también se derogan los beneficios, obligaciones y restricciones y que lo único que subsistía era el art. 5° transitorio de la Ley, es decir, el derecho a la invariabilidad tributaria.

En consecuencia, el contribuyente solicita confirmar ciertos temas en relación con la derogación de la Ley N° 18.657, en particular si los FICE y

FICER que mantienen actualmente inversiones en Chile, mantendrán el régimen tributario especial incluso si dejan de cumplir con dichas obligaciones o restricciones. En este caso, el SII concluyó que un FICE o FICER que mantiene inversiones en Chile a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N°18.657, conservará el régimen tributario especial establecido (Impuesto a la renta con una tasa del 10% en carácter de único) respecto de las inversiones que se hayan efectuado o que estén autorizadas en este tipo de fondos, en conformidad a un contrato de inversión suscrito de acuerdo al DL N°600, bajo la condición que cumplan los requisitos que se establecen en los arts. 14 al 18 de la derogada Ley N°18.657, aún si deja de cumplir con las demás obligaciones y restricciones que establecía la ley.

Por su parte, también en relación con la derogación de la Ley N°18.657, se busca confirmar si los FICE y FICER que pongan término a sus contratos sujetos al DL N°600 y muden sus inversiones al régimen cambiario del Capítulo XIV, no pierden el beneficio tributario señalado en el inc. 1° del art. 15 de la Ley N°18.657, toda vez que el art. 5° transitorio de la Ley 20.712 solo condiciona el beneficio de la invariabilidad tributaria. En este caso, el SII concluyó que un FICE o FICER que ponga término a sus contratos sujetos al DL N°600 y mude sus inversiones al régimen cambiario del Capítulo XIV, no pierde el beneficio tributario señalado en el inc. 1° del art. 15 de la Ley N°18.657, toda vez que el art. 5° transitorio de la Ley N°20.712, prescribe que la conservación de este beneficio tributario opera solo respecto de las inversiones que se hayan efectuado o que estén previamente autorizadas en este tipo de Fondos de Inversión, sin que se exija por la norma la mantención de dicho contrato de inversión extranjera.

### **ORD. N° 1707, DE 28.07.2017**

**Palabras Claves:** Presunción de retiro, art. 21 inc. 3° LIR, uso y goce de bienes de una empresa.

Se pronuncia el SII sobre la presunción de retiro que establece el art. 21 de la LIR, en particular, acerca del gravamen por el uso y goce de bienes de la empresa, establecida en el inc. 3° de la referida disposición. El contexto sería el siguiente: una SRL, que posee como giro, entre otros, la compra, venta y arrendamiento de inmuebles, tiene entre sus activos un inmueble que alberga doce locales comerciales, con diferentes patentes

municipales, que arriendan a distintas personas. Entre esas personas se encuentra un socio de esta SRL, en su calidad de empresario individual, quien desarrolla ahí su giro textil y paga a la sociedad la correspondiente renta de arrendamiento. Al respecto, la consulta que se hace dice relación con la aplicación de la presunción por el uso de bienes, considerando que el texto legal exige que el uso o goce del activo de la empresa o sociedad no sea necesario para producir la renta, ello, por cuanto la sociedad arrendadora registra, dentro de las operaciones que comprende su giro, la compraventa y arrendamiento de inmuebles propios o arrendado, la duda se origina respecto del local arrendado al socio de la empresa. Por otra parte, se consulta la posibilidad de aplicar una proporcionalidad a la base imponible de este impuesto, toda vez que dicha base imponible corresponde al 11% del avalúo fiscal total del inmueble y el arriendo al socio se efectúa sólo respecto de uno de los doce locales comerciales que forman parte del referido inmueble.

Una vez analizada la situación consultada, el SII se ha pronunciado señalando que el requisito que señala el inc. 3° del art. 21 de la LIR no se cumpliría en el caso que se consulta, toda vez que el beneficiario del uso y goce del inmueble sería un socio que tiene el carácter de empresario individual, y que por lo tanto tributa con el IDPC respecto de las rentas que obtenga desde la sociedad referida. De todas formas, no sería impedimento para la aplicación de la tributación establecida en la norma recién citada que el bien se entregue al propietario, socio o accionista a través de un título oneroso, pudiendo rebajarse de la base imponible afecta al IGC o IA, más la tasa adicional del 10%, las sumas pagadas por tal beneficio.

Por su parte, si el inmueble del activo de una empresa que se entrega en uso o goce a un propietario, socio o accionista, corresponde solo a una parte de un inmueble de mayor entidad, no procede aplicar la presunción del 11% sobre el avalúo total, sino que sólo sobre aquella parte del avalúo que corresponda a la porción del inmueble que efectivamente ha sido entregada para el uso o goce del propietario, socio o accionista, correspondiendo a los contribuyentes que se encuentren en tal situación aportar los antecedentes conducentes a acreditar de modo fehaciente que el beneficio otorgado por la empresa recae sólo en una parte del inmueble.

**ORD. N° 2000, DE 06.09.2017**

**Palabras Clave:** Pagos por uso de juegos vía internet, Impuesto Adicional, art. 59 N°2 LIR.

Un contribuyente solicita un pronunciamiento por parte del SII, en relación a los pagos por uso de juegos vía internet. El caso trata de un proveedor, residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en Chile, que ofrece a personas en Chile juegos obtenidos en internet, accediendo a ellos a través de la red (“en línea”) o descargando el soporte a la computadora del usuario, transfiriendo solamente el derecho al uso y no así su propiedad. Los cobros se efectúan a través de tarjeta de crédito o mediante recaudadores locales, correspondiente a suscripciones periódicas o cobros durante el uso del juego.

En relación a lo anterior, el SII concluye que el servicio de entretenimiento prestado en la forma de videojuegos, no consiste en el uso de un programa computacional estándar, si no que consiste en un conjunto de instrucciones, imágenes y sonidos, cuyo objeto es la entretenimiento y recreación del usuario, para su uso en computadores u otro ordenador, que efectivamente requieren para su implementación un soporte de software o programa computacional. Sin embargo, la naturaleza de la operación no se agota en este software, puesto que se trata de una obra compleja, que involucra la creación artística, mediante la invención de ambientes, personajes, historias, que comunican ideas y permiten la interacción del usuario con el mundo virtual o con otros usuarios. Por lo que, realizados a un proveedor sin domicilio o residencia en Chile, se enmarca dentro del hecho gravado establecido en el N°2, del art. 59 de la LIR, afecto a una tasa del 35%, debiendo ser retenido y enterado en arcas fiscales, en la forma señalada en el art. 74 N°4, en relación al art. 79, ambos de la LIR.

**ORD. N° 2109, DE 29.09.2017**

**Palabras Clave:** Reorganización, Norma General Anti Elusión, art. 31 LIR.

Los socios, personas naturales, de la “Sociedad XXXX Limitada”, sociedad que registra diversos créditos o cuentas por cobrar adquiridos con motivo del desarrollo del giro social, estarían evaluando la posibilidad de dividirla, asignando a la sociedad que nace con motivo de la división la totalidad de los activos y pasivos que la sociedad tiene, con excepción de las cuentas por cobrar antes señaladas, las que permanecerán en el patrimonio de la sociedad dividida. Ocurrida la división, la “Sociedad XXXX Limitada” se

disolverá y se pondrá término de giro, adjudicándose los socios en los correspondientes porcentajes de participación social, las cuentas por cobrar de las cuales la sociedad era titular. Señala que producto de la división serían traspasadas a la nueva sociedad sólo parte de las utilidades acumuladas que ella registra. Respecto al fin económico de la reorganización antes descrita, consiste en evitar la existencia de cuentas por cobrar dentro de los activos propios del negocio, de modo de aislar y eliminar bienes respecto a los cuales no existe interés social, y así limpiar los activos económicos de la sociedad. El peticionario solicita al SII un pronunciamiento sobre si los hechos descritos, no califican como abuso de las formas jurídicas o simulación para efectos de las Normas Generales Anti Elusivas.

El SII, efectuó una serie de verificaciones en su base de datos que, junto con los antecedentes aportados, concluye que existirían elementos que en su conjunto podrían ser indiciarios de elusión y podría considerarse el ejercicio de la norma general anti elusión, si no aparece un motivo plausible para constituir una sociedad, sin que aparezca un efecto jurídico o económico distinto del meramente tributario.

Lo anterior en virtud de que el capital social, elemento esencial de una sociedad de personas, no fue enterado al momento de la constitución de la “Sociedad XXXX Limitada” y tampoco en la fecha prometida en dicho documento. Por otro lado, la sociedad pretende su disolución siendo que se constituyó el 24.11.2016 e inició actividades el 11.01.2017 con la finalidad de ejecutar negocios que conllevan tiempo en su desarrollo (obras de ingeniería, inversiones, arriendo de inmuebles amoblados, compra, venta y alquiler de inmuebles propios o arrendados). Así, el SII también resalta que el contribuyente efectuó el inicio de actividades en circunstancias que a esa fecha e incluso con posterioridad, aparentemente no contaba con los medios o activos para ejecutarlo, en atención a que no habría capital pagado (o no se aclara que lo haya). Por último, el SII destaca que el inicio de actividades se efectuó durante el año 2017, teniendo a la fecha de la presentación, por un lado, utilidades acumuladas (respecto de las cuales no explica su origen) y por otro lado *“diversos créditos o cuentas por cobrar adquiridas con motivo del desarrollo del objeto o giro social, cuyo cobro, por variados motivos, se ha tornado engorroso, oneroso o dificultoso para la sociedad”*. En virtud de lo anterior, según el SII, se desprende que la reorganización propuesta perseguiría exclusivamente adjudicar a los socios los créditos o cuentas por cobrar, sin entregar detalles del origen de los créditos o cuentas por cobrar y evitar el tratamiento general que tienen los créditos incobrables en el art. 31 de la LIR.

**ORD. N° 2399, DE 06.11.2017**

**Palabras Clave:** Rentas Pasivas, art. 41 G LIR.

El SII aclara el criterio respecto del requisito contenido en el N° 6, de la letra D.- del art. 41 G de la LIR, sobre rentas pasivas percibidas o devengadas en el ejercicio por entidades controladas en el exterior, específicamente la aplicación del tope de 2.400 U.F., en cuanto a si corresponde considerar el ingreso bruto, o el margen y rentabilidad para efectos de su cálculo.

Al respecto, el SII señala que para los fines del cumplimiento del requisito establecido en el N° 6, de la letra D.- del art. 41 G, de la LIR, se deben considerar las rentas percibidas o devengadas según la definición que de dichos conceptos establecen respectivamente los números 2 y 3 del art. 2° de la LIR. Atendido lo anterior, el SII señala que sólo cabe concluir que para los fines de apreciar el cumplimiento del límite de 2.400 U.F. que establece la norma en análisis se debe considerar el ingreso bruto, pues ésta es la suma que se percibe o devenga.

**ORD. N° 363, DE 15.02.2018**

**Palabras Clave:** Art. 41 G LIR, normas CFC, rentas pasivas, art. 100 LMV, normas de relación, normas de control, acuerdo de actuación conjunta.

Un contribuyente solicita al SII confirmación del criterio aplicado en las normas de relación para determinar si existe control de una entidad en el exterior para efectos de la aplicación de las normas CFC o normas de rentas pasivas de empresas controladas en el exterior. El art. 41 G de la LIR dispone que para efectos de la determinación de control que un contribuyente domiciliado o residente en Chile tiene sobre una entidad extranjera, se debe considerar no solo su participación sino también la de las personas o entidades relacionadas en los términos establecidos en las letras a), b) y d) del art. 100 de la LMV. La LMV establece que son relacionadas con una sociedad, entre otras, toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones. La misma LMV establece una presunción de pacto de actuación conjunta entre personas naturales, su cónyuge o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad. Estos se considerarán relacionados a una sociedad en el caso que participen



conjuntamente de esa sociedad y además que entre todos ellos posean el 10% o más del capital de la misma.

El SII se pronuncia respecto a que esta última norma no los hace relacionados entre ellos, sino exclusivamente con la sociedad respectiva. En base a este análisis concluye que el art. 100 de la LMV establece que las personas relacionadas se encuentran vinculadas “con una sociedad”, por lo que la “relación” entre personas es siempre respecto de una sociedad y no respecto de personas naturales. Para efectos del art. 41 G de la LIR, no hay relación entre una persona y su cónyuge o sus parientes, sino que, entre cualquiera de éstos y la sociedad respectiva en las hipótesis establecidas en el art. 100 de la LMV. En conclusión, las relaciones entre personas naturales establecidas en la LMV no afectan las normas de control del art. 41 G de la LIR.

### ORD. N° 437, DE 26.02.2018

**Palabras Clave:** Establecimiento Permanente, beneficios empresariales, CDTI, arts. 58 N°1 y 38 LIR.

Un contribuyente dedicado a la prestación de servicios legales le consulta al SII por el tratamiento de ciertos pagos desde y hacia el extranjero en virtud de una asociación estratégica entre residentes de Chile, España y Colombia, a la luz de los convenios tributarios aplicables. Relata el contribuyente que en el contexto de una “estrategia de internacionalización” (“*Acuerdo de Ecuación*”), la parte residente de Chile suscribirá un acuerdo de “intercambio de flujos económicos” con una sociedad residente en España y con una sociedad residente en Colombia, ambas dedicadas también a la prestación de servicios legales. El Acuerdo de Ecuación se firma dentro del marco de una integración o asociación estratégica del negocio de las partes involucradas, con la finalidad de ampliar el beneficio global. Para lograr este fin cada parte involucrada pone a disposición de las otras su dirección estratégica, su prestigio, sus recursos materiales y humanos (oficinas, mobiliario, personal, etc.) y, finalmente, sus resultados económicos, para generar en los hechos una verdadera “fusión” económica y directiva de las distintas partes involucradas. En virtud del Acuerdo de Ecuación, dependiendo de los resultados anuales de las partes involucradas y del “peso específico” previamente determinado de cada parte en el negocio global, cada año la parte residente en Chile podría estar en posición de recibir remesas de las otras partes involucradas

o, alternativamente, tendría la obligación de efectuar remesas hacia las otras partes involucradas. Las partes denominan dichas remesas como “pagos ecualizados”.

Al respecto, el SII señala que para el caso que se analiza, cobran especial relevancia el párrafo 1° del respectivo art. 5° que contiene el concepto básico o tradicional de EP que es aquel «lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad»; y el párrafo 2° que enumera una serie de ejemplos para ilustrar el concepto tradicional de EP, incluyendo a las “sucursales” y “oficinas”. En consecuencia, señala el SII que, para calificar la naturaleza de la renta (el “pago ecualizado”) a la luz de cada uno de los convenios tributarios aplicables, se debe determinar cuál es la contraprestación a cambio de la cual se paga dicha renta, concluyendo que cada parte se constituye mutuamente en una “sucursal” de la otra. Así, si en los hechos cada parte ha puesto recíprocamente a disposición de la otra sus recursos materiales, humanos y ciertos elementos intangibles como el prestigio, la capacidad de tomar decisiones estratégicas, la cartera de clientes, etc., en pos de desarrollar un negocio único con presencia internacional y compartir los beneficios y riesgos globales que resulten, entonces cada parte se configura en la práctica en la extensión de un solo negocio con sucursales en los territorios de España, Chile y Colombia, configurando en los hechos un EP en el otro Estado de conformidad con el párrafo 1 y 2 del Art. 5° del CDTI correspondiente. En consecuencia, el SII concluye que en virtud de lo establecido en el Art. 7° del CDTI con España y del convenio tributario con Colombia, y en relación con el Art. 5° de los mismos, las remesas o pagos ecualizados constituyen un beneficio empresarial atribuible a la actividad de un EP que tiene a su disposición la parte que obtiene dicho pago en el Estado del que proceden tales pagos ecualizados.

Por esta razón, tanto el Estado de residencia de la parte que obtiene un pago ecualizado como el Estado donde reside la parte que realiza dicho pago (Estado fuente) tendrán derecho a gravar tal pago, sin que el convenio tributario respectivo establezca un tope o límite para la imposición del Estado fuente, sumado a que el Estado de residencia deberá eliminar la doble tributación mediante el otorgamiento de un crédito por los impuestos pagados en el otro Estado contratante. En relación con los pagos ecualizados que la parte residente de Chile remese al exterior, el SII estima que los pagos ecualizados constituyen remesas pagadas a una persona sin residencia, domicilio o constitución en Chile, atribuibles a una sucursal u oficina a través de la cual dicha persona realiza todo o parte

de su actividad o negocio en Chile. Por esta razón, tales pagos estarán sujetos a la tributación establecida en los arts. 58 N°1 y 38 de la LIR, es decir, tributarán con un IA de tasa 35%, siendo el IDPC que se hubiese pagado sobre las utilidades que se remesan un crédito contra el referido impuesto. Por último, respecto de los pagos ecualizados que devengue o reciba la parte residente en Chile, señala el SII que estos deberán formar parte de los ingresos ordinarios de dicha sociedad y estarán sujetos a las reglas de determinación de la RLI y tributación con IDPC.

### ORD. N° 650, DE 09.04.2018

**Palabras Clave:** Contrato de Leasing, cuota inicial de arrendamiento, gasto tributario.

Se solicita al SII pronunciarse respecto al tratamiento que debe recibir la cuota inicial pagada en un contrato de leasing, frente a la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto a la Renta. En concreto, solicita que se confirme y/o corrija que se trata de una cuota inicial de arrendamiento, por expreso acuerdo de las partes según el contrato respectivo, debiendo ser tratada como un gasto tributario del período comercial.

En este sentido, el SII concluye que, en base a los antecedentes del contribuyente, no se justifica que el monto casi 10 veces superior al resto de las 120 cuotas obedezca a alguna prestación extraordinaria en beneficio del arrendatario, circunstancia que impide, sostener que se trate de una cuota normal como asevera el contribuyente. Por lo tanto, en opinión del SII la cuota corresponde a un pago anticipado de rentas de arrendamiento del contrato, debiendo ser amortizada durante la vigencia del contrato. La parte no amortizada del citado desembolso adoptará la calidad de un gasto diferido, el cual al término de cada ejercicio deberá someterse a las normas de actualización dispuestas por el N°7, del art. 41, de la LIR, para luego proceder a su amortización en la parte que corresponda al período comercial respectivo. Lo anterior en base a que tales desembolsos deben guardar una debida correlación con los ingresos que le generan al contribuyente, con el fin de poder imputar en cada período tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir con las obligaciones tributarias que establece la ley.

El SII destaca que en caso en que la cuota inicial sea imputable al valor o precio de ejercicio de la opción de compra del inmueble según los términos del contrato, dicha cantidad tendrá el tratamiento tributario de

un activo por corresponder a una cantidad imputable al valor o costo de adquisición de un bien raíz afecto a las normas del art. 41 N°2, de la LIR.

### **ORD. N° 840, DE 30.04.2018**

**Palabras Clave:** Fusión por incorporación, fusión inversa, reorganización empresarial, facultad de tasación, art. 64 CT

El SII se pronuncia sobre los efectos tributarios de una fusión inversa por medio de la cual una sociedad domiciliada en Chile absorberá a la compañía matriz domiciliada en el extranjero, la que se disolverá producto de dicha operación. Específicamente el contribuyente le solicita al SII confirmar, en primer lugar, que de la operación descrita no procederá la aplicación del inc. 4° del art. 64 del CT, en cuanto dicha fusión tendría las mismas características y efectos jurídicos que las fusiones en nuestro país; en segundo lugar, si respecto del costo tributario de las acciones de la matriz domiciliada en el extranjero que debe mantener registrado el accionista propietario corresponda efectivamente al costo tributario que este mantenía registrado en la sociedad que se disuelve producto de la fusión inversa que se describe; y en tercer y último lugar, si el costo tributario que la sociedad domiciliada en Chile debe mantener registrado respecto de las acciones y los otros activos de la sociedad extranjera recibidos como consecuencia de la fusión, corresponde al costo tributario que tenía registrado la sociedad extranjera.

Al respecto, el SII señala que, si la fusión transfronteriza por medio de la cual una sociedad filial absorberá a su matriz tiene las mismas características que en nuestro país, según la legislación vigente, no corresponde aplicar la facultad de tasación del art. 64 del CT, siempre que la sociedad subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad que desaparece con la fusión. En lo referente a la relación jurídica existente entre las acciones de la sociedad que se disuelve como consecuencia de la fusión y las nuevas acciones que deben ser emitidas de conformidad al inciso final del art. 99 de la Ley de S.A., ellas son representativas de los mismos derechos, materializados en instrumentos distintos; y por lo tanto, el costo tributario de los derechos que recibe el accionista propietario en canje de los derechos que poseía en la entidad absorbida, debe corresponder al costo que tenían estos últimos a la fecha de la fusión, manteniéndose inalterable dicho valor. En cuanto a la sociedad absorbente domiciliada en Chile, esta deberá reconocer como

costo tributario de los activos de la entidad que desaparece, el costo que dichos bienes tenían en esta entidad, al momento de producirse la fusión.

**ORD. N° 950, DE 11.05.2018**

**Palabras clave:** Suspensión de PPMO, art. 90 LIR.

Se solicita al SII pronunciarse sobre la procedencia de suspender el pago de PPMO en los casos de contribuyentes de IDPC, cuando al cierre de un ejercicio comercial inmediatamente anterior, éstos determinen una RLI negativa (pérdida tributaria).

Al respecto, el SII concluye que de conformidad a las modificaciones incorporadas a la LIR por medio de Leyes N°20.780 de 2014 y N°20.899 de 2016, en ningún caso la pérdida tributaria podrá ser imputada a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa. Es decir, la procedencia o no de la suspensión de los PPMO en los términos previstos en el art. 90 de la LIR, depende exclusivamente de la determinación de RLI de Primera Categoría en conformidad con las normas vigentes a partir del 1° de enero de 2017. Así, los ya señalados contribuyentes que por el ejercicio finalizado al 31 de diciembre de 2017 hayan determinado una pérdida tributaria, podrán suspender los PPMO correspondientes a los ingresos brutos del primer trimestre del año comercial 2018, con independencia del saldo positivo o negativo que puedan tener los registros RAP, RAI, DDAN o REX. Asimismo, si la situación de pérdida se mantuviera en el primer, segundo y tercer trimestre del año 2018, o ésta se produjera en alguno de los citados trimestres, se podrán suspender los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del trimestre siguiente a aquél en que la pérdida se produjo. Ahora, producida utilidad en algún trimestre, corresponderá reanudar el pago de PPMO.

**ORD. N° 963, DE 14.05.2018**

**Palabras Clave:** Criptomonedas, activos virtuales o digitales, bien mueble incorporal, acreditación de gastos, art. 20 N° 5, art. 2, art. 17 y 30 LIR.

A solicitud de un contribuyente el SII se pronuncia sobre la tributación que afecta a las rentas obtenidas en la compra y venta de criptomonedas, específicamente al “bitcoin”, y en lo pertinente, si se encuentra afecta a impuesto a la renta, si los ingresos debe declararlos en el Formulario 22

y en qué códigos. Por lo demás, solicita se pronuncie respecto a su debida acreditación y aceptación como gastos de acuerdo a la LIR.

El SII establece que el bitcoin es un activo digital o virtual, soportado en un registro digital denominado blockchain, desregulado, desintermediado y no controlado por un emisor central, cuyo precio está determinado por la oferta y la demanda. Por otro lado, no son consideradas en Chile como monedas de curso legal o como monedas extranjeras o divisas. El SII concluye que en vista de lo anterior, las rentas obtenidas en la compra y venta de bitcoins o de otros activos virtuales o digitales, se clasifican en el N° 5, del art. 20 de la LIR, debiendo afectarse, con los impuestos generales de dicha ley según corresponda, atendido a que caen en el concepto amplio de renta dispuesto en el art. 2° de la LIR y que no se encuentran expresamente establecidos como ingresos no constitutivos de renta del art. 17 de la LIR, ni en ninguna norma especial. Por otro lado, determina que el valor de adquisición de los mismos cuyas ventas generan ingresos brutos del ejercicio correspondiente, podrá deducirse como costo directo en la determinación de la RLI, conforme a lo dispuesto en el art. 30 de la LIR, debiendo acreditarse con los comprobantes de transferencia electrónica o facturas. Conforme a lo anterior, el contribuyente se encuentra obligado a presentar el Formulario N° 22.

### **ORD. N° 1022, DE 23.05.2018**

**Palabras Claves:** Galardones, derechos hereditarios, herencias vacantes, Fisco, DL N°1.939.

Se solicita que el SII se pronuncie sobre la tributación que afecta a los galardones recibidos al denunciar herencias vacantes a favor del Fisco. El galardón que recibe el contribuyente que denuncia estas herencias vacantes se encuentra regulado en el art. 42 del DL N°1939 de 1977, que vendría siendo un monto equivalente al 30% del valor líquido de los bienes que haya adquirido el Fisco producto de dicha denuncia.

De acuerdo a la opinión del SII, es innegable que el denunciante de una herencia vacante cuyos derechos hereditarios corresponden al Fisco, al recibir el galardón, experimentará un incremento patrimonial que coincide con el concepto de “renta” en el N° 1 del art. 2 de la LIR, de este modo se encontraría gravado. No obstante, el N°21 del citado art. 17, establece que no constituye renta: “El hecho de obtener de la autoridad correspondiente una merced, una concesión o un permiso

fiscal o municipal”, entendiendo “*merced*”, según la RAE, como el “*premio o galardón que se da por el trabajo*”.

Por lo anterior, el SII concluye que el galardón a que tiene derecho el denunciante de derechos hereditarios que le correspondan al Fisco, en virtud de lo establecido en el art. 42 del DL N°1.939, de 1977, no se encuentra gravado con impuesto a la Renta, por corresponder a un incremento patrimonial no constitutivo de renta que corresponde a una merced recibida de la autoridad correspondiente, clasificada en el N°21 del art. 17 de la LIR, no así en el N° 23 de la aludida disposición. También, se hace presente que el criterio contenido en el presente Oficio Ordinario deja sin efecto lo dispuesto en el Oficio Ordinario N°4.710, de 23.07.1980, del SII.

### **ORD. N° 1306, DE 25.06.2018**

**Palabras clave:** Art. 40 N°1 LIR, exención IDPC, venta de medicamentos, farmacias municipales.

Se solicita al SII pronunciamiento respecto a la exención contenida en el art. 40 N°1 de la LIR, en relación a la venta de medicamentos realizadas por farmacias administradas por la Dirección de Salud Municipal.

En este sentido, el SII señala que la exención en comento no aplica a las empresas que pertenezcan –entre otras– a las Municipalidades, ni de las rentas clasificadas en los N°3 y N°4 del art. 20 de la LIR. Sin perjuicio de lo anterior, el Dictamen N°13.636 de 2016 de la CGR, prescribe que el expendio de medicamentos realizado a través de farmacias municipales de atención primaria de salud, cuando tenga fines de salud pública y no comerciales, se enmarcaría dentro del ámbito de las acciones en el sí que pueden intervenir los municipios. Por esto, el SII concluye que la venta de Medicamentos por parte de una Municipalidad es procedente, siempre y cuando sea efectuada sin fines comerciales y éstos tengan como precio máximo el arancel aprobado por los Ministerios de Salud y Hacienda.

Por lo anterior, que el SII resuelve que en la medida que la venta de dichos medicamentos sea realizada a precio costo y no haya sido efectuada con ánimo de lucro, la renta producto de dicha actividad califica conforme a lo dispuesto en el art. 20 N°5 de la LIR. Así, la Municipalidad calificaría como beneficiaria de la exención contenida en el art. 40 N°1 de la LIR, de manera que tampoco quedaría obligada a presentar una declaración anual de renta.

Por el contrario, si la adquisición de medicamentos es realizada con la finalidad de lucrar mediante su reventa, dichas rentas calificarían en el art. 20 N°3 de la LIR, no siendo procedente su exención, por lo que quedarían afectas a IDPC, tributo que de conformidad a la ley debe ser declarado y pagado según lo dispuesto en los arts. 65 y 69 de la LIR.

### **ORD. N° 1340, DE 28.06.2018**

**Palabras Clave:** Art. 17 N°8 y art. N° 18 LIR, ingreso no renta, donación, presunción de habitualidad, sucesión por causa de muerte.

Se solicita al SII pronunciarse sobre el tratamiento tributario del ingreso obtenido en la venta de un inmueble adquirido por donación entre vivos. Contribuyente adquirirá un inmueble por donación y requiere conocer el tratamiento tributario que debe darse en una eventual venta que se efectuaría dentro del año de adquisición del bien inmueble. De acuerdo a los arts. 17 N°8 letra b) y 18 de la LIR, para que el ingreso producto de la enajenación de un inmueble sea considerado un ingreso no renta (INR), es necesario cumplir con tres requisitos: i) enajenación de bienes raíces situados en Chile, ii) efectuada por personas naturales o sociedades de personas que no declaren rentas efectivas de primera categoría según contabilidad completa, y, iii) debe tratarse de operaciones no habituales. Existe una presunción simplemente legal de habitualidad contenida en el art. 18 de la LIR cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año.

Sin embargo, el SII se ha pronunciado en el sentido que dicha presunción no aplica en caso de la adquisición de inmuebles por sucesión por causa de muerte ya que se requiere un acto voluntario por parte del contribuyente, la adquisición del bien para su posterior reventa. El contribuyente argumenta que la adquisición por donación entre vivos se asimila a la aceptación de la herencia para efectos de desvirtuar dicha presunción, y por lo tanto el ingreso obtenido en la venta del inmueble se consideraría INR. El SII establece que, en el caso, para ser desvirtuada la presunción de habitualidad, exigiría que se pueda acreditar que al momento de adquirir el inmueble no tenía ánimo de reventa. En el caso en análisis no se puede desvirtuar la presunción de la misma forma que se hace para la adquisición por sucesión por causa de muerte. Por lo tanto, el mayor valor que se produzca en la enajenación constituye renta afecta a impuestos generales de la LIR si el inmueble donado se enajena antes del año de su adquisición.



## OFICIOS IVA

**ORD. N° 1852, DE 17.08.2017**

**Palabras clave:** Art. 2 N°1, art. 23 N°1 y art. 53 letra b) Ley de IVA, venta, medicamentos, farmacias municipales.

Se solicita al SII pronunciarse respecto al tratamiento de IVA en la entrega de medicamentos por medio de farmacias comunales a precio de costo, en concreto, si la entrega de dichos bienes por las señaladas farmacias se califica como venta de un bien corporal mueble y por tanto, afecto a IVA o, si por el contrario, corresponde a la prestación de un servicio municipal, que al ser realizado por la red de asistencia del Servicio Nacional de Salud, se encontraría no afecto, en virtud de la exención personal contenida en el art. 13 N°6 letra c) de la Ley del IVA.

En este sentido, el SII concluye que ni el carácter mercantil ni el ánimo de lucro son elementos considerados por la Ley en la definición de venta, razón por la cual su aplicación no implica que se esté calificando de “comercial” la operación o de “comerciante” a la entidad que lo realiza. Además de lo anterior, el SII indica que de acuerdo a la exención personal contenida en el art. 13 N° 6, el Servicio Nacional de Salud es liberado de dicho tributo sólo respecto de los servicios que les preste a terceros y no por las ventas que realicen ni los Servicios de Salud o los establecimientos que formen parte de su Red Asistencial. Por ende, la venta de medicamentos efectuada por farmacias comunales es afecta a IVA, debiendo emitirse las respectivas boletas de ventas afectas a dicho tributo, aun cuando dicha venta sea a precio de costo, toda vez que para que se configure el hecho gravado venta, la ley solo exige que la convención sea a título oneroso, y no a la finalidad de lucro en la transferencia de los medicamentos.

De todas formas, el impuesto soportado en la adquisición de medicamentos respectivos podrá ser utilizado como crédito fiscal para ser imputado contra el débito fiscal generado por la venta de los mismos. Por lo tanto, en opinión del SII, si dichas farmacias vendieran a precio de costo los fármacos, el IVA resultaría neutro en la operación, toda vez que el impuesto soportado como crédito fiscal de la compra, será igual al débito fiscal recargado en la venta no alterando el valor final al consumidor.

**ORD. N° 122, DE 18.01.2018**

**Palabras claves:** Art. 27 bis Ley de IVA, art. 26 CT, Principio de Buena Fe, restitución devolución impuestos, cambio de criterio.

A través del presente oficio el SII se pronuncia sobre la procedencia que un contribuyente deba restituir la devolución de IVA obtenida de buena fe en virtud del art. 27 bis de la Ley de IVA. Señala el contribuyente que, aquella devolución se solicitó producto del IVA soportado en la adquisición de boxes de estacionamiento que posteriormente se arrendaron en conjunto con oficinas y bodegas, todos afectos a IVA como una unidad, de acuerdo lo ordenaba el Oficio N°2019 de 2011. No obstante, el SII, a través de su correspondiente unidad fiscalizadora, le habría comunicado verbalmente del cambio de criterio retroactivo contenido en el Oficio N°2931 de 2012 –un año y medio después de haberle autorizado la devolución–, en virtud del cual el arrendamiento de estacionamientos ubicados en edificios de oficinas no se encontraría afecto a IVA y por el cual el contribuyente debería restituir la devolución correspondiente a la adquisición de los estacionamientos.

En este contexto, el contribuyente le solicita al SII ratificar que en este caso no procedería la restitución solicitada, puesto que éste se encontraba amparado por el Principio de Buena Fe del art. 26 del CT, lo que queda demostrado al haber entregado todos los antecedentes solicitados a la Unidad Fiscalizadora de la Dirección Regional correspondiente y que daban cuenta de su actuar de acuerdo al Oficio N°2019 de 2011, y en donde además se observa que habría sido la misma Dirección Regional la que con anterioridad le autorizó al contribuyente la solicitud de devolución. Al respecto, el SII resuelve que no procedería que el contribuyente restituya las sumas devueltas por dicho concepto, puesto que los antecedentes dan cuenta de que la misma Dirección Regional había autorizado la mencionada devolución aproximadamente un año y medio antes de notificarle del cambio de criterio y solicitarle la restitución de la devolución de IVA. Atendido el actuar de buena fe del contribuyente y no existir prueba en contrario, señala el SII que únicamente correspondería que el contribuyente restituya las sumas devueltas por dicho concepto desde el periodo en que tomó conocimiento del criterio contenido en el Oficio N°2931 de 2012.

**ORD. N° 691, DE 13.04.2018**

**Palabras Clave:** Art. 27 bis Ley de IVA, software como servicio, imputación y devolución de remanente, indivisibilidad del activo fijo, bienes corporales e incorporeales.

Se solicita al SII pronunciarse sobre la procedencia de considerar un “*software como un servicio*” imputable al costo de bienes del activo fijo de un contribuyente domiciliado en Chile, dueño de una empresa cuyo giro es la prestación de servicios de comunicación. El contribuyente solicita se considere el software y su habilitación imputables al costo de los bienes de su activo fijo para efectos de la aplicación del art. 27 bis de la Ley de IVA.

En este sentido el contribuyente indica que existe identidad e indivisibilidad entre punto de transmisión y software y que este último fue adquirido con la finalidad de ser usado permanentemente como parte de su giro habitual. Lo anterior, lo lleva a concluir que tanto el software como su habilitación integran el valor de costo del punto de transmisión, formando parte de su activo fijo requerido para la obtención de su renta bruta. Por otro lado, la operación se facturó por etapas, la última correspondiendo a la habilitación del software. El SII por su parte ratifica lo anterior y concluye que, en la medida que el software forme parte integrante de los puntos de transmisión adquiridos para la implementación de la red operativa del contribuyente, los desembolsos asociados a su adquisición y habilitación integran el costo del bien del activo fijo de la empresa.

**ORD. N° 844, DE 02.05.2018**

**Palabras Clave:** Art. 2 N°1 y N°3 y art. 8 Ley de IVA, venta de lotes, subdivisión terreno rural, servidumbres de tránsito.

Se solicita al SII pronunciarse sobre el IVA que grava la venta de lotes, producto de la subdivisión de un terreno rural que está afecta a limitaciones urbanísticas. Asimismo, se solicita que se confirme por parte de la institución que, la constitución de servidumbres de tránsito no se encuentra afecta a este impuesto.

Al respecto, el SII señala que como se trata de un caso de subdivisión de terreno y no de un loteo, todas las obras que realizó el contribuyente al interior del predio, a saber, calles interiores en las cuales instaló postes de alumbrado, cables aéreos y soterrados para distribución eléctrica, transformadores, ductos de telecomunicaciones, cañerías subterráneas

para agua potable y descarga de aguas servidas, pavimentos, sistemas de riego y señalizaciones, se encontrarían gravadas con IVA, por ser el contribuyente vendedor habitual. Sin embargo, la venta de los sitios no se encontrará gravada con IVA, toda vez que la convención traslativa de dominio recaería exclusivamente sobre el terreno.

Respecto a la constitución de servidumbres de tránsito, el SII señala que la mera constitución de servidumbres de tránsito no se encuentra gravada con IVA, bajo el fundamento que se grava con IVA sólo la transferencia a título oneroso de los referidos derechos reales, no así su mera constitución.

### **ORD. N°945, DE 11.05.2018**

**Palabras clave:** Art. 5, art. 8 letra h) y art. 12 letra e), N°7 Ley de IVA, Ley N°17.336, servicios online, IVA en descarga de revistas o música, licencia de uso, territorialidad.

Se solicita al SII pronunciarse sobre la forma de proceder en el pago de IVA sobre bienes no físicos comprados en línea, tales como música o revistas. Al respecto, el SII señala que, cuando se realiza una descarga vía internet de contenido protegido por derechos de autor estamos en presencia de una licencia de uso, en donde quien tiene la titularidad de dicho derecho, otorga la autorización para descargar dicho producto en el dispositivo del usuario final. Así, de acuerdo al art. 8 letra h) de la Ley de IVA, dicha cesión del uso o goce temporal de la licencia se encuentra afecta a IVA, en la medida que la descarga de música o de revistas se produzca en el territorio nacional, entendiéndose que el servicio estaría siendo utilizado en Chile.

Ahora, si los pagos efectuados al exterior por dicha operación se encontrarán gravados con el IA del art. 59 de la LIR, dichos pagos se encontrarían exentos de IVA por así disponerlo el art. 12 letra E) N°7 de la Ley del IVA, no siendo aplicable la salvedad contenida en la segunda parte de la exención ya que se trataría de servicios prestados en el exterior. Lo anterior, ya que el SII 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 la cesión.

**ORD. N° 961, DE 11.05.2018**

**Palabras Clave:** Art. 2 N°2 y art. 8 Ley de IVA, art. C. de Com., servicios intra grupo, agencia de negocios, sociedades.

Se solicita un pronunciamiento al SII respecto de la aplicabilidad del IVA sobre ciertos servicios intra grupo que desarrollan ciertas empresas de un mismo grupo empresarial, en particular:

- a) Sociedad 1: Asesoría legal, inteligencia de mercado, ingeniería, recursos humanos, sistemas de información, contabilidad, tesorería, arriendo de bienes inmuebles amoblados e inversiones permanentes en acciones.
- b) Sociedad 2: Servicios de crédito y cobranza y administración y operación de tarjetas de crédito, con el propósito de poner a disposición de terceros un medio de financiar la adquisición de productos vendidos por empresas relacionadas.
- c) Sociedad 3: Servicios de venta, servicios promocionales y otros servicios comerciales.
- d) Sociedad 4: Servicios de distribución, flete y bodegaje.

En particular, dada las características de los servicios prestados y la forma en la cual se desarrollan los mismos, la duda recae sobre si los proveedores de estos servicios constituyen una agencia de negocios y, por lo tanto, las remuneraciones por los servicios prestados se encontrarían gravados con IVA en su totalidad o, por el contrario, de no considerar que se trata de agencias de negocios, las remuneraciones por los servicios prestados se encontrarían exentas de IVA salvo que, individualmente considerados, constituyan una de las hipótesis descritas por el art. 20 N°3 y 4 de la LIR.

En principio, el SII concluye que estas sociedades no corresponderían a agencias de negocios, por cuanto todas ellas tienen un giro propio y específico y su objeto directo no es facilitar la ejecución de los negocios de sus clientes, sino prestar una serie de servicios previamente definidos, por lo que, según la descripción realizada, los servicios corresponden a la más variada índole, y tienen distinto tratamiento en materia de IVA, concluyendo lo siguiente:

- a) Sociedad 1: El SII estima que los servicios que presta esta sociedad poseen un objeto claramente profesional, administrativo y gerencial, por lo que no corresponderían a actividades de aquellas gravadas en

el art. 20 N°3 o 4 de la LIR, por ende, no se encuentran gravadas con IVA. A su vez, señala que por tratarse de una sociedad cuyo objeto es la prestación de servicios profesionales, no queda incluida en el concepto de agencia de negocios a que se refiere el art. 3 del Código de Comercio.

- b) Sociedad 2: Respecto a la actividad de cobranza, el SII sostiene que la cobranza judicial y extrajudicial constituyen una actividad no gravada con IVA. Sin embargo, los otros servicios que presta, vale decir, los de crédito y administración, con el propósito de poner a disposición de terceros un medio para financiar la adquisición de productos vendidos por empresas relacionadas, se encontraría gravada con IVA, por corresponder a una actividad del N°3 del art. 20 de la LIR.
- c) Sociedad 3: Por tratarse de servicios que dicen relación con venta y otros servicios comerciales que incluyen trade marketing, se encontrarían gravadas con IVA por entenderse incluidos en el N°3 del art. 20 de la LIR.
- d) Sociedad 4: Se encontraría gravada con IVA por entenderse incluidos estos servicios en el art. 3 del C. de Com.

### **ORD. N° 963, DE 14.05.2018**

**Palabras claves:** Art. 14 letra b), art. 20 N°5 y art. 30 LIR, art. 2 N°1, art. 8 y art. 55 Ley de IVA, criptomonedas, activos virtuales o digitales, bien mueble incorporal, documento tributario.

A solicitud de un contribuyente, el SII se pronuncia sobre la tributación que afecta a las rentas obtenidas en la compra y venta de criptomonedas, específicamente al “bitcoin”, en lo pertinente, si la venta de bitcoins se encuentra afecta al IVA, si se puede emitir facturas por las referidas ventas y si se debe presentar mensualmente el Formulario 29, con indicación de qué códigos.

En relación con lo anterior, y atendiendo al hecho de que para el SII el bitcoin es un activo digital o virtual, se concluye que la venta de bitcoins u otros activos virtuales o digitales no se encuentra afecta a IVA atendiendo a que son bienes que carecen de corporalidad, y la Ley de IVA explícitamente prescribe que el hecho gravado de “venta” recaiga sobre algún bien corporal.

Sin perjuicio de lo anterior, si el vendedor de estos activos es una persona natural o jurídica o un ente sin personalidad jurídica que debe tributar de acuerdo con las normas establecidas en el art. 20 N° 1, letras a) y b), y N°s 3, 4 y 5 del mismo artículo, de la LIR y aquellos que sean contribuyentes del impuesto establecido en el título II de la Ley de IVA, por las operaciones que realicen que se encuentren no afectas o exentas de IVA, deberán otorgar por dichas operaciones las facturas o boletas que se establecen en la Res. Ex. N°6.080 de 1999.





# 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.



