





# **Anuario de Derecho Tributario**

**N° 11, Noviembre 2019**

---



# Anuario de Derecho Tributario

Nº 11, Noviembre 2019

---

## **DIRECTOR**

Arturo Selman Nahum

## **COMITÉ EDITORIAL**

Francisco Ossandón Cerda

María Paz Plaza Vallejos

Ignacio Pinochet Raviola

Mónica Aguilar Valderrama

## **COMITÉ CIENTÍFICO**

Cristián Meneses Valenzuela

Sergio Illanes Laso

Liselott Kana

Rodrigo Ugalde Prieto

Arturo Garnham Bravo

Vicente Furnaro Lobos

Hugo Hurtado Araneda

Ximena Niño Roa

Cristián Molina Cabezas

José Madariaga Montes

Rocío Crespillo

## **ASISTENTES EDITORIALES**

Javier Melo La Rivera

Ignacio Leiva Olmedo

Catalina Rojas Robles

Macarena Asfura Rabba

Agustín Díaz Vicente

Felipe Pérez Ulloa

Diego Farran Salgado

Fernanda Yoma Schrader

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO  
N° 11, NOVIEMBRE 2019

Derechos Reservados

Diseño e impresión  
versión productora gráfica SpA

# Índice

---

9 **Nota del Director**

11 **Siglas y Abreviaturas**

## **I. Artículos de Doctrina**

17 La Cosa Juzgada en Materia Tributaria. *Por Abel Bernabé Hidalgo Vega*

38 Derechos del Contribuyente: Defensoría de Derechos del Contribuyente (DEDECON) y su Experiencia Internacional. *Por Javier Alarcón Rojas*

63 Fondos de Inversión como Sujetos Obligados a Reconocer Rentas Pasivas en Chile: Aplicación Práctica. *Por María Magdalena Munita Irarrázaval*

90 Los Acuerdos Anticipados de Precios en Chile. *Por Álvaro Benavides Sánchez*

116 Tributación de las Rentas de Servicios Personales Independientes a la Luz del Convenio Chile-Argentina. *Por Maximiliano Boada Iduya y Mariano Luchessi*

139 Regulación de las Rentas Invertidas y su Efecto en la Carga Tributaria. *Por Carlos Ara González*

## **II. Notas de Actualidad**

159 Cláusula PYME: Sus Principales Implicancias, Beneficios y Desafíos

164 La Doble Tributación en Materia de Impuesto a las Herencias

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

171 Jurisprudencia Judicial

186 Jurisprudencia Administrativa

205 **Normas de Publicacion**



## Nota del Director

---

El **ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO** en su decimoprimer 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.

Durante los últimos años nuestro país ha sufrido una serie de modificaciones impositivas. Por un lado, la Ley N°20.780 del año 2014, y su posterior ley de “simplificación”, Ley N°20.899 de 2016, contemplaron una serie de medidas como por ejemplo la incorporación de los sistemas parcialmente integrado y renta atribuida, o la adecuación de ciertas normas a los estándares de la OCDE, sobre todo en materia de tributación internacional.

Sin embargo, los cambios tributarios no han cesado desde entonces. En agosto del año 2018, el Gobierno del Presidente Sebastián Piñera presentó un nuevo proyecto de ley denominado “Proyecto de Modernización Tributaria”, el cual pretendía deshacer parte de estos cambios y, sobre todo, volver a un sistema integrado como el que existía hasta antes de 2014. No obstante, las recientes manifestaciones sociales no han dado espacio para ello, existiendo un acuerdo preliminar entre el Gobierno y la oposición en el sentido de mantener el sistema parcialmente integrado para las grandes empresas, y la integración para las PYMES. Sin perjuicio de lo anterior, elementos interesantes del proyecto original del Gobierno se mantienen. Por ejemplo, destaca la incorporación de la Defensoría de Derechos del Contribuyente o el Impuesto a los Servicios Digitales.

De esta manera, la primera sección del Anuario incorpora artículos de doctrina de académicos y profesionales del área, que abordan parte de estas propuestas, así como otros temas de especial relevancia en el ámbito tributario. El primer artículo, analiza la cosa juzgada en materia tributaria, mediante un estudio acabado del inciso final del artículo 134 del Código Tributario. El segundo artículo trata sobre la Defensoría de Derechos del Contribuyente y su experiencia internacional, incorporando un análisis comparado con EE.UU., Colombia y México. En el tercer artículo se realiza un análisis de los Fondos de Inversión como sujetos obligados a reconocer rentas pasivas en Chile. El cuarto artículo trata sobre la regulación de los Acuerdos Anticipados de Precios en Chile, efectuándose una comparación con las mejores prácticas internacionales y recomendaciones del Plan BEPS. El quinto artículo, comprende un análisis de la tributación de las rentas de servicios personales independientes a la luz del Convenio para Evitar

la Doble Tributación Internacional suscrito entre Chile y Argentina. El sexto y último artículo de esta edición, corresponde a un estudio sobre la regulación de las rentas invertidas y su efecto en la carga tributaria, a propósito del “Proyecto de Modernización Tributaria” impulsado por el Gobierno.

La segunda sección del Anuario trata temas de actualidad tributaria, teniendo en especial consideración el “Proyecto de Modernización Tributaria” ingresado al Congreso en agosto del año pasado, y actualmente en discusión, sin perjuicio de los eventuales cambios que se realicen a su respecto en el futuro, producto de los últimos acontecimientos ocurridos en el país.

Por último, la tercera sección del presente volumen, contiene un análisis de la jurisprudencia judicial y administrativa más relevante considerando el período que abarca junio de 2018 a octubre de 2019. El apartado de jurisprudencia judicial contiene sentencias de la Excm. Corte Suprema, Tribunal Constitucional, Cortes de Apelaciones y Tribunales Tributarios y Aduaneros. El apartado de jurisprudencia administrativa contiene oficios del Servicio de Impuestos Internos principalmente referidos a la Ley sobre Impuesto a la Renta y la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, sin perjuicio de abarcar algunos pronunciamientos de la Norma General Antielusión y la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Quiero agradecer a Cristián Meneses Valenzuela quien ejerció el cargo de Director del Anuario de Derecho Tributario entre los años 2015 a 2018, por animarme a aceptar este desafío y a todas las autoridades de la Universidad Diego Portales que hacen posible esta publicación. A su turno, no puedo dejar de agradecer al Comité Editorial y a los asistentes editoriales, sin los cuales no sería posible realizar esta publicación, y al Comité Científico que de manera desinteresada y muchas veces con tiempos muy acotados, siempre tienen la mejor disposición para efectuar los arbitrajes ciegos de rigor que resultan indispensables para poder publicar un artículo de doctrina en el Anuario de Derecho Tributario. En lo referente a este último punto, y sin perjuicio de contar con un destacado cuerpo de académicos y profesionales del área que conforman de manera regular el Comité Científico del Anuario de Derecho Tributario, en algunas ocasiones por los tiempos involucrados y la especificidad de los artículos sometidos a arbitraje, resulta necesario recurrir a otros especialistas, todos ellos destacados profesionales y/o académicos del ámbito tributario, por lo que cuando ello ocurra, serán incluidos en la nómina del Comité Científico, desde esta edición en adelante.

Finalmente, solo mencionar que, con el Anuario de Derecho Tributario, aspiramos mantener activa la discusión académica de temas tributarios, sobre todo en el momento por el cual atraviesa el país; ello con el fin de contribuir a cambios y sugerencias que, en definitiva, mejoren el sistema impositivo chileno.

ARTURO SELMAN NAHUM  
*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.

**CADH.** Convención Americana sobre Derechos Humanos.

**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 de S.A.** Ley N°18.046 sobre Sociedades Anónimas.
- 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.
- LUF.** Ley Única de Fondos.
- LUF.** Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.
- Modelo OCDE.** Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
- N°.** Número.
- N°s.** 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.  
**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.  
**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**

---





# LA COSA JUZGADA EN MATERIA TRIBUTARIA

ABEL BERNABÉ HIDALGO VEGA<sup>1</sup>

## RESUMEN

Desde la perspectiva procesal tributaria, los alcances de una resolución judicial pueden abarcar situaciones no reclamadas originalmente por el contribuyente. En efecto, con el objeto de evitar la proliferación de liquidaciones de impuestos y de reclamos tributarios innecesarios, el legislador estableció desde 1968 una presunción en el inc. final del art. 134 del CT. Lo anterior, es el reconocimiento que se le otorga a la excepción de cosa juzgada en el ordenamiento jurídico tributario. Aquello produce que, por el sólo ministerio de la ley, se entienden reclamadas las liquidaciones futuras que versen sobre los mismos impuestos, cuyo origen provenga de hechos gravados de idéntica naturaleza de aquel que dio origen a los tributos objeto de la reclamación primitiva y que se devenguen durante el curso de la causa.

**PALABRAS CLAVES:** cosa juzgada, reclamación, reclamo tributario, presunción, excepción perentoria, contencioso administrativo.

## INTRODUCCIÓN

El CT no utiliza en ninguno de sus pasajes la nomenclatura “cosa juzgada”. Es decir, en su articulado no hace referencia literal a la fuerza, autoridad, efecto, acción o excepción de cosa juzgada. Sin embargo, lo anterior no implica que el legislador tributario haya olvidado por completo a esta institución dentro del Código del ramo, ya que, por un lado, existe una remisión explícita entregada por el art. 148 del CT al Libro I sobre Disposiciones Comunes a Todo Procedimiento del CPC. Y, por otro lado, el art. 134 del CT, efectúa un especial reconocimiento a la excepción de cosa juzgada en materia tributaria.

En este sentido, una lectura a *contrario sensu* del inc. 1° del art. 134 del CT establece una limitación para el SII. En base a la cual éste queda inhibido legalmente

---

<sup>1</sup> Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Chile. Profesor Ayudante Ad-honorem en las cátedras de Derecho Tributario y Clínica Tributaria, Facultad de Derecho, Universidad de Chile. Asociado en Cabello y Cía. Abogados Tributarios. Miembro del Instituto Chileno de Derecho Tributario.

de su facultad de seguir liquidando los mismos impuestos en la medida que el TTA haya acogido la reclamación tributaria original, dejando sin efecto, en consecuencia, la liquidación primitiva.

Por otro lado, el inc. 2° del art. 134 del CT reconoce el derecho a reclamar separadamente cada una de dichas nuevas liquidaciones de impuestos. Y, en caso de hacerlo, deja abierta la posibilidad de que el reclamante tributario promueva el incidente especial de acumulación de autos y/o el TTA lo declare de oficio, en su caso. Si bien esta alternativa procesal es facultativa para las partes, la resolución que acoge el incidente tiene naturaleza jurídica de sentencia interlocutoria de primer grado, generando por ello autoridad de cosa juzgada conforme al art. 175 del CPC.

Finalmente, con el objeto de evitar la proliferación de liquidaciones de impuestos y de reclamos, el legislador tributario estableció desde 1968 una presunción en el inc. final del art. 134 del Código del ramo. Lo anterior, es el reconocimiento que se le otorga a la excepción de cosa juzgada entre nosotros, produciéndose que, por el sólo ministerio de la ley se entiendan reclamadas las liquidaciones futuras que versen sobre los mismos impuestos cuyo origen provenga de hechos gravados de idéntica naturaleza y que se devenguen durante el curso de la causa. Este último inciso del articulado realiza el verdadero sentido y alcance del art. 134 del CT, el cual, analizado desde una perspectiva general y como un todo, otorga una perfecta armonía normativa y racionalidad procesal a los demás incisos de esta disposición legal. Pudiéndose concluir, en base a esta norma, que el legislador regula aquí los efectos especiales de la excepción de cosa juzgada en materia tributaria.

## I

### ASPECTOS GENERALES

En virtud de lo dispuesto en el inc. 1° del art. 124 del CT, toda persona que tenga interés actual en una liquidación, giro, pago o resolución, está legalmente habilitada para incoar reclamación ante un tribunal competente, siempre que invoque un interés pecuniario y actualmente comprometido. Lo anterior, permite concluir que, frente a un mismo conflicto tributario, no es necesario tener la calidad de contribuyente directo para actuar en el proceso, sino que solamente basta alegar un interés en los resultados del juicio.

Además, al encontrarse las liquidaciones de impuestos debidamente individualizadas por sus números, tributos y períodos determinados, entre otras características, no existen en general problemas de pluralidad de acciones y procedimientos. Toda vez que se reclama de cada una de las liquidaciones contenidas —aparentemente— en un solo acto administrativo terminal. Por ello, es factible que una “liquidación” diga relación con uno o más impuestos, pudiéndose reclamar la totalidad de ellas o solamente algunas de éstas a través de un mismo escrito de reclamación tributaria.

Por ejemplo, un desembolso no justificado como gasto puede dar origen al Impuesto Sanción del inc. 1° del art. 21 de la LIR, por el valor neto de la factura y, a su vez, al IVA, por el crédito fiscal indebidamente utilizado. De esta manera, no encontrándose justificado el gasto y el crédito según el SII, pueden generarse liquidaciones por tributos distintos contenidas todas en un mismo acto administrativo terminal. En otros supuestos, pueden existir diferencias por concepto de IDPC y, además, reembolsos por devoluciones improcedentes (también denominados como reintegros). Por ello, puede existir un solo acto administrativo terminal con distintas liquidaciones de impuestos.

Asimismo, puede ocurrir que, con posterioridad, se devenguen —según el SII— otros impuestos iguales o semejantes que puedan dar lugar a nuevas liquidaciones emitidas de forma separada e independiente de la original. No obstante, estas nuevas liquidaciones de impuestos serán una directa consecuencia del acto administrativo primitivo que fue objeto de la reclamación tributaria. Esta situación en sede civil y criminal tradicionalmente se resuelve a través de la institución de la acumulación de autos. Formalmente se exige que se presenten dos o más causas en uno o más tribunales, que estén sometidos a una misma clase de procedimiento y que la sustanciación de todos ellos se encuentre en instancias análogas, en los términos de los arts. 92 y siguientes del CPC.

En el contencioso tributario, el inc. 2° del art. 134 del CT reconoce expresamente la posibilidad de reclamar separadamente a cada una de las nuevas liquidaciones de impuestos. Y, en caso de hacerlo, deja abierta la posibilidad para que el reclamante tributario promueva el incidente especial de acumulación de autos y/o el TTA lo declare de oficio, según se encuentren o no radicadas las causas ante un mismo tribunal. Aquello, sin perjuicio de ser aplicables las Disposiciones Comunes a Todo Procedimiento contenidas en el Libro I del CPC, por remisión del art. 148 del Código del ramo.

Si bien esta alternativa procesal es facultativa para las partes en el caso de encontrarse radicadas las causas ante tribunales distintos, pudiéndose decretar de oficio por el tribunal sólo cuando se encuentran radicadas las mismas causas ante él, la resolución judicial que acoge el incidente tiene naturaleza jurídica de sentencia interlocutoria de primer grado conforme al inc. 3° del art. 158 del CPC. De esta forma, genera autoridad de cosa juzgada en virtud del art. 175 del Código de Enjuiciamiento Civil.

Por ende, la expresa remisión que efectúa el inc. 2° del art. 134 del CT al incidente de acumulación de autos, si bien podría estimarse en principio como una sobreabundancia jurídica en razón de la existencia del art. 148 del Código del ramo (ambas ubicadas dentro del Título II, Libro III del CT), aquello sólo lo es en una errada y primera apariencia. En efecto, su real explicación se encuentra en la armonía normativa que existe entre los tres incisos del art. 134 del CT, los cuales efectúan un verdadero reconocimiento a la excepción de cosa juzgada en materia tributaria.

En este sentido, el inc. 1° del art. 134 del CT establece una limitación legal para con el SII, en base a la cual queda inhibido de su facultad de seguir liquidando los mismos impuestos, en la medida que el TTA haya acogido la reclamación tributaria original, dejando sin efecto, en consecuencia, la liquidación primitiva<sup>2</sup>. Lo precedente, como conclusión de una lectura a *contrario sensu* de la disposición legal antes referida, la cual indica que: “*Pendiente el fallo de primera instancia, el Director Regional podrá disponer se practiquen nuevas liquidaciones en relación al mismo impuesto que hubiere dado origen a la reclamación*”.

Parece lógico que, dentro de los plazos de prescripción el SII pueda seguir liquidando impuestos en la medida en que se encuentre pendiente una reclamación tributaria ante los TTA. Y, hasta allí, la ley no pareciera agregar nada nuevo. Sin embargo, lo interesante resulta analizar este mismo inciso cuando el fallo de primera instancia ya fue dictado y notificado, acogiendo de paso la pretensión del contribuyente. Aquello, entre otras razones, porque en la interpretación de una disposición legal se debe preferir la generación de efectos de la norma jurídica a un caso en concreto. En especial, en la realidad del contencioso tributario actual radicada ante tribunales independientes, letrados e imparciales.

Por ello, en esta opinión, es la propia ley quien inhibe al ente fiscal de continuar emitiendo actos administrativos terminales en contra del contribuyente en la medida que el reclamo tributario haya sido acogido por el TTA. En efecto, la norma al tratar específicamente un “concepto” (el mismo impuesto) y una “oportunidad procesal” (entre la presentación del reclamo y antes de la sentencia), no hace otra cosa que establecer una expresa limitación legal para el SII cuando concurren ambos presupuestos en un caso en concreto.

Por consiguiente, si se trata de un mismo impuesto, fuera del momento procesal que indica la norma y con una sentencia favorable a las pretensiones del contribuyente, el SII queda inhabilitado legalmente para proseguir emitiendo actos administrativos terminales. Lo anterior, sin perjuicio de que el Servicio pueda ejercer su derecho constitucional al recurso vía de apelaciones y/o casación en su caso. En otras palabras, una vez acogido un reclamo tributario por el TTA o la I. Corte de Apelaciones, respectivamente, el Director Regional del SII queda inhabilitado legalmente para seguir liquidando o girando sobre los mismos elementos del tributo que dieron origen a la contingencia tributaria que ya fuere resuelta por un Tribunal de Justicia de primer o segundo grado<sup>3</sup>.

Aquello, desde la perspectiva que nos convoca, no es otra cosa que el reconocimiento de la autoridad de la sentencia en materia tributaria, incluso,

---

<sup>2</sup> En contrario a esta teoría, Circular N°107 de 1960 emitida por el SII.

<sup>3</sup> Lo anterior, para evitar, por ejemplo, situaciones como las ocurridas bajo los Roles Tributarios y Aduaneros N°7, 8 y 9, todos de 2017, de la I. Corte de Apelaciones de Copiapó. En ellos el SII procedió a girar los impuestos, pese a haberse acogido el reclamo tributario y haberse dejado sin efectos las liquidaciones de impuestos.

sorprendentemente, cuando no se encuentra firme y ejecutoriada. Lo precedente, se encuentra establecido con el fin de evitar la proliferación de reclamos tributarios innecesarios, impedir pronunciamientos contradictorios, optimizar el desarrollo de la actividad jurisdiccional y fomentar la economía procesal, entre otros objetivos propios de la institución de cosa juzgada.

Por lo tanto, el legislador tributario lo que precisamente pretende evitar con esta norma es la generación de un nuevo acto administrativo terminal que, sobre una misma controversia tributaria ya resuelta a favor del reclamante, pueda quedar sin efecto sólo por la confirmación de la sentencia de primer grado por parte de los Tribunales Superiores de Justicia. En definitiva, el inc. 1° del art. 134 consagra una limitación legal para con el SII, aplicable a un mismo impuesto y en una oportunidad procesal determinada, en la medida que la pretensión del reclamante, puesta en conocimiento a través del líbello tributario, haya sido acogida por el TTA.

Por otro lado, retomando lo indicado con respecto al inc. 2° del art. 134 del CT, éste señala que: *“Estas liquidaciones serán reclamables separadamente de conformidad a las reglas generales, sin perjuicio de la acumulación de autos que fuere procedente en conformidad a las normas del Código de Procedimiento Civil”*.

Nuevamente, parece lógico que, emitido un nuevo acto administrativo terminal, el contribuyente pueda reclamarlo conforme a las reglas generales. Asimismo, que una vez accionado un Tribunal de República a través de dos o más reclamaciones tributarias, pueda promoverse a solicitud de parte y/o decretarse de oficio la acumulación de autos por la relación de continencia o conexión entre las causas.

En consecuencia, hasta acá no existen mayores discrepancias de que una misma liquidación de impuestos, entendida como un solo acto administrativo, pueda ser impugnada total o parcialmente a través de un único escrito de reclamo. Y, por otro lado, que, si se emiten nuevas liquidaciones, éstas pueden ser reclamadas por cuerda separada, pudiéndose incidentarse a través de la acumulación de autos conforme a las reglas generales. Por ende, ¿cuál sería la razón de establecer por el legislador tributario, dentro del mismo art. 134 del CT, el derecho a accionar por cuerda separada las nuevas liquidaciones y efectuar, además, una expresa remisión a este incidente especial?

Esto no puede ser una redundancia jurídica que no es propia del legislador de 1968, sino que tiene una explicación desde la perspectiva de la armonía normativa y la racionalidad procesal. Aquello, en los mismos términos a los cuales he hecho referencia en relación al inc. 1° del art. 134 del CT. Es decir, estos incisos no pueden sobrar en el ordenamiento jurídico y tienen que producir efectos reales en el contencioso tributario.

Ello por cuanto, en esta opinión, confluyen en el inc. 2° del art. 134 del CT las instituciones de la acumulación de autos y la excepción de cosa juzgada. Las cuales, aun desde ópticas distintas apuntan a una misma finalidad: evitar pronunciamientos contradictorios, optimizar el desarrollo de la actividad jurisdiccional

y fomentar la economía procesal, entre otros. Como estos objetivos pueden ser logrados —entre otros mecanismos procesales— a través de la acumulación de autos, el legislador tributario se preocupa de así plantearlo expresamente, por los motivos que se explicarán, aun cuando existe el derecho constitucional a accionar en contra de la Administración y cuando hubieran sido de todas formas aplicable el incidente especial en comento, por la remisión que efectúa el art. 148 del CT al Libro I del Código de Enjuiciamiento Civil.

En definitiva, hasta aquí no existen mayores complicaciones en la interpretación que debe dárseles a los incisos 1° y 2° del art. 134 del CT, ya que éstos se refieren a que, existiendo un reclamo pendiente ante un TTA, el Director Regional puede practicar nuevas liquidaciones en relación “al mismo impuesto” que dieron origen al reclamo tributario, siempre que las realice dentro de la “oportunidad procesal” indicada en la norma. Y, además, que en caso de proliferar nuevas liquidaciones de impuestos, éstas podrán ser reclamadas por cuerda separada y serán aplicables las reglas de la acumulación de autos.

Por lo mismo, el profesor Eduardo Morales Robles expresó hace más de dos décadas: “*No existen mayores complicaciones en la inteligencia que ha de darse a los incisos primero y segundo, toda vez que, fuera de demostrar una vez más que el órgano jurisdiccional no es imparcial, puesto que es el mismo Director Regional —encargado de acuerdo a la ley de resolver el conflicto— el que puede pedir que nuevamente se practiquen liquidaciones, esto es, vuelvan a plantearse nuevas peticiones por parte del Fisco, se aplican las reglas generales del Código de Procedimiento Civil*”<sup>4</sup>.

No obstante, lo que sí genera discrepancia en el sentido y alcance que debe dársele al inc. final del art. 134 del CT. Dicha norma, en la actualidad continúa siendo contingente en los efectos que debiera provocar. En especial, por la casi nula aplicación que se ha efectuado de ella por parte de los TTA.

La referida disposición legal indica: “*Formulado un reclamo, se entenderán comprendidos en él los impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza de aquél que dio origen a los tributos objeto del reclamo y que se devenguen durante el curso de la causa*”. Como se extrae de lo expuesto, el texto es de una clara redacción, pero de un confuso sentido.

Por ende, resulta importante recordar que, sobre estos tipos de normas, don Jorge Streeter ha expresado que: “*un texto puede ser gramáticamente claro y correcto, pero ello no impide la controversia sobre su sentido jurídico. Es más, la claridad sintáctica no es óbice para que el precepto sea jurídicamente defectuoso, por haber empleado erróneamente los conceptos jurídicos*”<sup>5</sup>. Lo antes manifestado es lo que precisamente ocurre con

<sup>4</sup> MORALES, Eduardo. La “Justicia” Tributaria. Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae. Año III N°3, 1999, p. 69.

<sup>5</sup> STREETER, Jorge. La interpretación de la Ley Tributaria. Revista de Derecho Económico de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile. Año VI, N°s 21 y 22, 1963, pp.50 y 51.

el inc. final del art. 134 del CT, el cual no es originario del CT de 1960, sino que fue creado en 1968 a través del N°23 del art. 5 de la Ley N°17.073.

De esta forma, se trata de una norma gramaticalmente clara, pero con diversas controversias sobre su sentido y alcance jurídico según se analizará en los párrafos venideros. En otras palabras, el inc. final del art. 134 del CT emplea términos jurídicos que no se condicen con su ubicación sistemática, ni con sus efectos prácticos, lo cual genera una serie de problemáticas en su actual aplicación —u omisión de aplicación— por los TTA. No obstante, podemos llegar a concluir desde ya que, este inciso es un expreso reconocimiento y una abierta manifestación de la excepción de cosa juzgada en materia tributaria. Lo cual además otorga una perfecta armonía normativa y un claro sentido procesal con los dos incisos anteriores del art. 134 del Código del ramo, los cuales no pueden ser interpretados, insisto, como una sobreabundancia jurídica del legislador tributario de 1968.

## II

### TEXTO DE CLARA REDACCIÓN, PERO DE NEBULOSO SENTIDO: ACERCA DEL INCISO FINAL DEL ARTÍCULO 134 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Como advertimos el texto resulta de clara redacción, pero de nebuloso sentido. En efecto, su interpretación no pareciera ser otra que, una vez presentado un reclamo, se entiende que éste comprende los demás hechos gravados que nazcan de la misma naturaleza y que se generen mientras no se haya pronunciado el fallo de primera instancia.

No obstante, ¿cuáles son los impuestos que nacen de hechos gravados de idéntica naturaleza?, ¿es facultativo u obligatorio para el sentenciador?, ¿a qué se refiere la ley cuando indica que “se entenderán comprendido en él”?, ¿cuáles son los tributos objeto del reclamo que se pueden devengar durante el transcurso de la causa?, ¿cuál es el real efecto que el legislador pretende generar a través del inciso final de la norma en análisis? Para lo anterior, cabe analizar los detalles jurídicos que contiene la comentada disposición legal.

En primer término, como se ha sustentado por el Primer TTA de Santiago<sup>6</sup>, se observa la impropiedad en la que incurre el legislador al decir “*los impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza*”. En palabras simples: “*los mismos impuestos*”. Lo anterior, puesto que, si existe un reclamo tributario en contra de una liquidación o giro de impuestos, es precisamente por la pretensión del contribuyente que no se ha configurado el hecho gravado, generador o imponible y, en

---

<sup>6</sup> Primer TTA de Santiago, fallo de fecha 28 de noviembre de 2014, causa conocida bajo el RUC 13-9-0001518-7, RIT GR-15-00201-2014.

consecuencia, el impuesto liquidado. En efecto, esta situación se puede producir porque derechamente no ha nacido la obligación tributaria, porque el impuesto que ha nacido no es el indicado en la liquidación; ya sea porque se discute la tasa o la base imponible determinada en principio por el ente fiscal o, por último, porque una vez que nació fue reputado como “exento” (gravado, pero exento).

Por lo tanto, no es estrictamente necesario que nazcan impuestos de determinados hechos gravados, dado que, éstos pueden no generarse o hacerlo de una forma distinta a la reputada por el SII en su liquidación. De esta manera, al cuestionar el reclamante la configuración del hecho gravado, estaría impugnando necesariamente el nacimiento de los impuestos liquidados u otro concepto. Así, la nomenclatura utilizada por el legislador sería imprecisa desde la perspectiva de la configuración de la obligación jurídico-tributaria.

Por consiguiente, interpuesta la reclamación tributaria en contra de una liquidación, cada judicatura determinará si, en el caso sometido a su decisión, el hecho gravado ha nacido, está exento o constituye un hecho no gravado. Y si éste se hubiere configurado, determinará la correcta aplicación de la tasa, la base imponible y/o sujeto pasivo.

En conclusión, el concepto “impuesto” estaría mal empleado por el legislador, dado que, como son liquidables y, a su vez, reclamables cualquiera de los núcleos generadores del tributo, la nomenclatura “impuesto” resulta limitativa en atención a las materias que pueden ser objeto de una reclamación tributaria. De esta manera, si bien el legislador ha intentado referirse a lo liquidado, que no es otra cosa que un “impuesto” determinado para un periodo en cuestión, dicho concepto debe ser entendido desde una concepción amplia, ya que incluye todo aquello que puede ser objeto de liquidación y, por ende, de reclamación. Esto es, hecho gravado, tasa, base imponible, sujetos y exenciones. Y aquello no podría ser de otra forma, dado que, el derecho constitucional a accionar en contra del acto administrativo terminal no está limitado exclusivamente al impuesto determinado, sino a las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución, que incidan en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, conforme a lo dispuesto en el inc. 1° del art. 124 del CT. Esto es, bajo un concepto amplio para incoar reclamación.

En segundo lugar, resulta fundamental discutir la obligatoriedad en la aplicación del efecto contenido en el inc. final del art. 134 del CT. Lo precedente, dado que, de acuerdo a su tenor literal, este efecto no sería facultativo u opcional para el TTA, sino que un derecho que las partes pueden ejercer con propiedad y frente al cual el órgano jurisdiccional se encuentra obligado a aplicarlo.

En este sentido, la ley entiende que la incorporación de los nuevos impuestos que nazcan de hechos gravados es de pleno derecho. Por lo tanto, una vez alegada por el reclamante y puesta en conocimiento del Juez Tributario y Aduanero, éste debe aplicarla de manera obligatoria al caso que estuviere conociendo.



Sobre la materia, nuevamente, el Primer TTA de Santiago ha sostenido con meridiana claridad que la expresión “se entenderá”, tiempo futuro del modo indicativo que es utilizada por el legislador en art. 134 del CT, la doctrina siempre la ha entendido como algo que debe aplicarse de pleno derecho por parte del juez<sup>7</sup>, quien es el conductor del procedimiento.

En consecuencia, el efecto no resulta facultativo para el Juez, sino que, de obligatoria aplicación por él, ya sea de oficio o al momento de ser alegado por la parte legitimada para hacerlo, esto es, únicamente el reclamante tributario como sujeto activo en la relación jurídico procesal en el contencioso tributario actual.

En tercer término, el inc. final del art. 134 del CT resulta muy escueto y no detalla la forma de cómo opera la incorporación de una causa a otra<sup>8</sup>, dado que sólo señala que “*formulado un reclamo, se entenderán comprendidos en él*”. No obstante, en lo que sí resulta claro es en incorporar al reclamo original los impuestos que nazcan de los mismos hechos liquidados, que fueron reclamados por primera vez y que se devenguen durante el curso de la causa primitiva.

En efecto, la norma señala que “*se entenderán comprendido en él*” y hace expresa alusión a los “*impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza*”, los cuales además dieron origen al reclamo primitivo y que se devengaron durante el curso de la causa. En otras palabras, los hechos gravados que generan impuestos de idéntica naturaleza, los cuales son precisamente discutidos por el reclamante ante el TTA y que se generan durante el tiempo en que se tramita la causa tributaria original, se entienden que forman parte integrante del reclamo tributario primitivo. Esto es, se presume por el legislador que el contribuyente también reclamó de los nuevos impuestos liquidados, que nacieron de hechos gravados de idéntica naturaleza y que se devengaron durante el curso de la causa original. Esta presunción opera, según se dirá más adelante, sin la necesidad de incoar una nueva reclamación tributaria sino por el sólo ministerio de la ley al caso en concreto.

Es a través de esta disposición legal que el legislador tributario ha querido evitar el doble esfuerzo procesal de tramitar dos o más juicios iguales (ante un mismo tribunal o dos distintos) y aún más importante, evitar así sentencias contradictorias, por casos idénticos y ante un mismo tribunal o ante los tribunales de la antigua y la nueva judicatura, por ejemplo. En consecuencia, son en estos términos a través de los cuales se reconoce a la cosa juzgada en nuestro Derecho Tributario, y cuya regulación normativa en esta materia se denota precisamente desde el inc. final del art. 134 del CT.

En apoyo a lo indicado, la historia legislativa del inc. final del art. 134 del CT dejó constancia que éste fue incorporado producto de la indicación N°101 del Ministro de Hacienda contenida en el N°23, del art. 5 de la Ley N°17.073 de

---

<sup>7</sup> Ibíd.

<sup>8</sup> Ibíd.

1968. En ella, se estableció sobre la norma en estudio lo siguiente: “*La reforma N°24 incluye dentro de los reclamos de los contribuyentes los impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza de aquél que dio origen a los tributos objeto del reclamo y que se devenguen durante el curso de la causa, con la finalidad de evitar la proliferación innecesaria de reclamos de una misma naturaleza*”<sup>9</sup>. Es decir, este inciso final agregado al art. 134 tuvo como objeto precisamente evitar que el contribuyente reclamara las nuevas liquidaciones emitidas por el mismo concepto, pero por los períodos tributarios venideros.

En cuarto lugar, en base a lo expuesto y como he adelantado, el inc. final del art. 134 del CT contiene una presunción como efecto especial a favor del reclamante tributario y de obligatoria aplicación para el TTA. Lo anterior, está relacionado con la institución de la cosa juzgada, ya que, una vez interpuesto un reclamo tributario, la ley entiende incorporados en él —*ipso facto*— a los mismos elementos del hecho gravado y/o a los elementos estructurales del tributo que hubiere originado la discusión en el reclamo primitivo y que se hayan devengado durante el curso de la causa original.

En otras palabras, una vez incoado el reclamo tributario en contra de la liquidación de impuestos original, la ley presume dentro de él todas las consecuencias tributarias que —conforme al SII— se puedan devengar durante el curso de la causa. Esta circunstancia en base a que, según la Administración Tributaria, el contribuyente continuará realizando los eventuales “*hechos gravados*” que se encontrarán discutidos de autos, como consecuencia que no se ha dictado sentencia definitiva, firme y ejecutoriada, en relación a la contingencia tributaria entregada por la liquidación original.

En definitiva, lo que el inciso final establece es una presunción, esto es, el hecho de entenderse formulado un reclamo futuro, por el hecho de haberse deducido uno con anterioridad. Es decir, el hecho reclamado por la concurrencia de hechos que ya son conocidos. Esta descripción, en nuestro sistema jurídico recibe la denominación de “presunción”, esto es, un hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Y dicha presunción es de tipo legal dado que los antecedentes y circunstancias están especificadas por el propio legislador tributario, tal como indica el inc. final del art. 47 del CC.

De esta forma, la normativa no puede quedar sin aplicación, sino que debe servir de base para distintos casos en la actualidad. Por ejemplo, el SII en múltiples oportunidades ha pretendido liquidar al contribuyente por hechos gravados que no eran tales, o por hechos gravados que gozaban de una determinada exención. En este sentido, en los autos Rol N° 5346-2013<sup>10</sup> de nuestra Excma. Corte Suprema,

<sup>9</sup> Historia fidedigna del establecimiento la Ley N°17.073, art. 134 CT, Anexos, indicación N°24, Sesión N°15, p. 768.

<sup>10</sup> Excma. CS, Rol N°5346-2013, Considerando 9°: “*Que, acorde lo expresado precedentemente, el proceso interpretativo efectuado por los jueces del fondo se ha apartado de lo dispuesto en el Artículo*

se extrae que el ente fiscal afectó —y posteriormente liquidó— por concepto de IA el pago que efectuaban los contribuyentes por los softwares que importaban y que posteriormente vendía localmente en Chile, previo a la Ley N°20.154. Lo anterior, sin que la situación configurara un hecho gravado a la luz del inc. 1° del art. 59 de la LIR. De esta manera, aun cuando la ley sólo gravaba el uso —y no el goce y disposición del software—, el Servicio liquidaba y giraba señalando que existían hechos gravados tanto en el uso, goce y disposición.

En este caso en particular, la Excma. Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo presentado por la parte recurrente y reclamante tributario, señalando que se habían producido errores de derecho que habían influido en lo dispositivo del fallo y que, en definitiva, no existían hechos gravados con IA. No obstante, durante la tramitación de la causa el SII continuó liquidando por concepto de un IA que no resultó ser tal, por los periodos tributarios siguientes, pero cuya discusión se zanjó recién con el fallo del Máximo Tribunal años después desde iniciada la causa. Estos impuestos liquidados, devengados durante el curso de la causa, se entendieron reclamados por el sólo ministerio de la ley y su devolución prosperó a través del mecanismo establecido en el N°2 del art. 126 del CT.

### III

#### SENTIDO Y ALCANCE DEL INCISO FINAL DEL ARTÍCULO 134 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Hasta acá nos resta dilucidar la manera en la cual opera la fuerza o autoridad de la cosa juzgada establecida a través de una presunción en el inc. final del art. 134 del CT. Dado que, como advertimos, la ley no resulta clara ni detalla la forma como opera la incorporación de una causa a otra. En este sentido, cada uno de los elementos que forman parte de los incisos que dan vida a la disposición legal del art. 134 del CT tiene un concepto diverso del habitual, ya sea desde la perspectiva tributaria sustantiva o procesal. Por lo tanto, para dilucidar el sentido

---

*59 de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a la época de la emisión de las liquidaciones impugnadas y citado precedentemente, toda vez que los referidos jueces han tenido por cierta la ocurrencia del hecho gravado excediendo los términos de la norma en comento, extendiendo su ámbito de aplicación a conductas diversas de la efectivamente gravada, como era el “uso de marcas, patentes, fórmulas, asesoría y otras prestaciones similares”. Considerando 10°: “Que el yerro antes referido demanda el acogimiento del recurso deducido, al considerar que las operaciones de la reclamante objeto de la fiscalización se encuentran gravadas por el Impuesto Adicional del Artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, asignando una inteligencia indebida al vocablo “uso” empleado por la norma citada y por los Convenios para Evitar la Doble Tributación celebrados con México y Dinamarca, lo que se ha traducido en el consecuente error en la aplicación de las restantes normas decisivo Litis de esta causa, esto es, las que ordenan la retención y pago del impuesto materia de las liquidaciones, los que han tenido influencia sustancial en lo dispositivo del fallo atacado, toda vez que se ha confirmado la sentencia que desestimaba la reclamación que debió ser acogida”.*

y alcance del inc. final de la norma en análisis se requiere de la aplicación de los elementos de interpretación de la ley establecidos en los arts. 19 y siguientes del CC, aplicables por su carácter general y especialmente por lo dispuesto en el art. 2 del CT<sup>11</sup>.

En este sentido, es menester expresar que es un error aplicar con preferencia únicamente el elemento gramatical, sino que al interpretar la ley se deben aplicar conjuntamente todos sus elementos, expresando precisamente don Jorge Streeter que: *“No son éstos cuatro tipos diferentes de interpretación. No existe una interpretación literal o gramatical, aislada y separada de otras interpretaciones lógicas, históricas o sistemáticas. Se trata de cuatro elementos, de cuatro etapas lógicas, en que se descompone un solo acto de inteligencia (...) es la reunión de todo ellos la que realmente constituye la labor interpretativa”*<sup>12</sup>. En los mismos términos, el tratadista Savigny sustenta que: *“No son estas, pues, cuatro especies de interpretación, entre las cuales se puede elegir según el capricho o gusto de cada uno: son cuatro operaciones distintas cuya reunión es indispensable para interpretar la ley”*<sup>13</sup>.

Por consiguiente, si bien es cierto que los términos del inc. final del art. 134 del CT son precisos, no debe sólo aplicarse lisa y llanamente el art. 19 del CC a esta situación, simplificando el análisis a una interpretación exclusivamente literal, sino que deben ser aplicados en integridad los elementos de interpretación de la ley a la disposición normativa en análisis.

Como se ha expresado en el pasado por el profesor Eduardo Morales Robles, sobre el inc. final del art. 134 del CT: *“A nuestro juicio, la redacción resulta de una claridad evidente y sería un caso mala fe afirmar que de su texto, sin más, aparece que deban cumplirse requisitos adicionales. Sin embargo, el sentido de la disposición no presenta idéntica claridad, motivo por el que, para efectos de la interpretación, deben aplicarse las otras reglas que contempla el Código Civil, particularmente en los artículos 22 y 24 del mismo cuerpo legal”*. Sobre ello, por ejemplo, podría sostenerse erradamente que el precepto del art. 134 del CT se refiere únicamente a los impuestos liquidados y devengados en sede procesal (*“que se devenguen durante el curso de la causa”*). No obstante, si dicha conclusión fuera aceptada, dejaría tácitamente sin aplicación alguna a las reglas de prescripción del CT. En efecto, bastaría con que el Servicio liquidara una sola vez el impuesto para interrumpir no sólo la prescripción pasada, sino que también la prescripción futura, respecto de impuestos de idéntica naturaleza. Con ello, el art. 200 del CT sobraría<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> En el presente Capítulo se sigue lo ya expuesto hace dos décadas atrás por MORALES, Eduardo. La “Justicia” Tributaria. Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae. Año III N°3. 1999, pp. 53 a 76.

<sup>12</sup> STREETER, Jorge. La interpretación de la ley tributaria. Revista de Derecho Económico, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, N° 21 y 22 de 1967, p. 49.

<sup>13</sup> *Ibíd.*

<sup>14</sup> MORALES, Eduardo. *Op. cit.*, p. 69.

A fin de evitar lo anterior, determinemos en nuestra opinión el correcto sentido y alcance del art. 134 del CT, conforme a los elementos de interpretación de la ley de los arts. 19 y siguientes del CC.

En relación al elemento histórico, ya hemos indicado que el inc. final del art. 134 fue agregado por el N°23 del art. 5 de la Ley N°17.073 de 1968. Según consta en las actas de la historia fidedigna de dicha ley, se incluyó dentro de los reclamos de los contribuyentes los impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza de aquél que dio origen a los tributos objeto del reclamo y que se devenguen durante el curso de la causa, con la finalidad de evitar la proliferación innecesaria de reclamos tributarios de una misma naturaleza.

Sobre lo que respecta al elemento gramatical, la norma exige que se haya “formulado un reclamo”, lo que se traduce en que no sólo debe existir un impuesto devengado, sino que además un procedimiento tributario vigente. Es decir, el contribuyente debió haber accionado en contra del acto administrativo terminal a fin de oponerse a la pretensión fiscal del SII contenida en el mismo. Todo ello, en la actualidad, ante el TTA.

La consecuencia de lo anterior, es que los impuestos devengados con posterioridad al reclamo original y que se devenguen durante el curso de la causa, “*se entienden comprendidos*” en el juicio ya iniciado, en los términos indicados en el inc. final del art. 134 del CT (“*se entenderán comprendidos en él los impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza*”).

Entender, conforme con el Diccionario, significa “discurrir, inferir, deducir”, de acuerdo con la acepción quinta. Por su parte, la locución “deducir” significa “inferir, sacar consecuencia de una cosa”. Finalmente, “inferir” es “sacar una consecuencia o deducir una cosa de otra”. De esta manera, lo expresado por la norma se traduce necesariamente en que se libera al contribuyente de la carga procesal de formular un nuevo reclamo, ya que éste, en la hipótesis que se estudia, se “entiende” comprendido en la actuación ya formulada<sup>15</sup>.

En definitiva, sólo basta formular el reclamo primitivo a fin de entender comprendidos en él los impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza y que se devenguen durante el curso de la causa. Lo precedente no resulta aplicable si se trata de hechos gravados de distinta naturaleza. Lo mismo si se devenguen ya fuera del curso de la causa, aunque en este caso habrá que analizar las razones por las cuales el fallo acogió o rechazó la reclamación tributaria. Si ocurrió lo primero, es posible alegar la excepción de cosa juzgada en una nueva reclamación conforme al art. 177 del CPC. Por otro lado, si la reclamación fue rechazada, no existe excepción de cosa juzgada en la cual ampararse, ni efecto especial, sino que una nueva discusión.

---

<sup>15</sup> MORALES, Eduardo. Op. cit., p. 70.

En lo que respecta al elemento lógico, si se analiza el inc. final del art. 134 del CT, éste se encuentra bajo un contexto de pluralidad de liquidaciones, donde éstas pueden nacer de hechos que sólo pueden ser considerados hechos gravados por uno o más impuestos. Es decir, en el contexto en que sigan proliferando actos administrativos terminales en contra del contribuyente. Por lo mismo, tiene plena aplicación lo dispuesto en el art. 22 del CC al señalar que: *“El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía. Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto”*.

Finalmente, en relación al elemento sistemático, cabe reiterar que la norma del art. 134 del CT debe ser armonizada con el Libro I del CPC sobre Disposiciones Comunes a Todo Procedimiento, siendo especialmente aplicable lo dispuesto en el Título XVII (“De las Resoluciones Judiciales”) y el Título XX en lo pertinente (“De la acumulación de autos”). Lo precedente, fundando en la expresa remisión que efectúa el art. 148 del CT, con relación a la norma que hace aplicable el Derecho Común a materia tributaria contenida en el art. 2 del mismo cuerpo legal. Por lo tanto, los fundamentos de dichas instituciones se hacen plenamente aplicables en materia tributaria.

En conclusión, en base las definiciones precedentes y de los elementos de interpretación analizados, podemos sostener que todas ellas apuntan a un mismo objetivo, esto es: a que la disposición se refiere a una conclusión que se deriva de un hecho conocido. Como señalé, esta descripción en nuestro sistema jurídico recibe la denominación de “presunción”, esto es, un hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. En este sentido, como indica el inc. final del art. 47 del CC: *“se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias. Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”*.

Por lo tanto, lo que el inciso final establece es una presunción, esto es, el hecho de entenderse formulado un reclamo futuro, por el hecho de haberse deducido uno con anterioridad. Es decir, el hecho de entenderse formulado un reclamo tributario en base a la concurrencia de hechos que ya son conocidos. Y dicha presunción es de tipo legal dado que los antecedentes y circunstancias están especificadas por el propio legislador tributario. Lo anterior, en los mismos términos que plantea el art. 47 del CC.

#### IV

### PRESUPUESTOS PROCESALES PARA LA APLICACIÓN DEL INCISO FINAL DEL ARTÍCULO 134 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Con todo, para la aplicación del inc. final del art. 134 del CT, la ley exige la concurrencia de determinados presupuestos procesales copulativos<sup>16</sup>. Lo anterior, a fin de generar el efecto especial que otorga el inciso final de la norma jurídica en análisis. Éstos son los siguientes:

a) Que se haya interpuesto un reclamo tributario en contra de una liquidación de impuestos. Es evidente que la ley exige el hecho de haberse formulado un reclamo primitivo, refiriéndose la locución “formular” a “expresar, manifestar”, conforme lo señala la tercera acepción que de ella expresa el Diccionario de la Real Academia.

En sede procesal, dicha locución equivale a “presentar”, “deducir”, “incoar”, tal como se emplea esta misma expresión en los arts. 8 bis N°9, 56 inc. 2°, 161 N°2, 162, 165 N°4 y 168 inc. final, todos del CT.

b) Que se hayan generado nuevas liquidaciones de impuestos, las cuales tengan su origen en los mismos hechos gravados de la liquidación original ya reclamada, y que la Administración Tributaria haya imputado como tales.

De esta forma, para que se generen nuevas liquidaciones, deben existir impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza de aquel que ya ha sido reclamado originalmente. O, más que existir propiamente tal, debe ser la Administración Tributaria quien los sindique como tales a través del acto administrativo terminal denominado liquidación.

Para estos efectos, resulta conveniente confrontar las pretensiones que presentan tanto el reclamado como el reclamante en cada caso, efectuando un contraste entre las liquidaciones entre sí. Dicho ejercicio puede ser facilitado si tienen un mismo sujeto pasivo cuestionado, una misma causa de pedir e idéntico beneficio jurídico, en razón de lo dispuesto en el art. 177 del CPC, aplicable en virtud del art. 148 del CT.

c) Que dichos hechos gravados (impuestos) se devenguen mientras la causa primitiva se encuentre pendiente de resolución.

Lo anterior se traduce en que debe existir una causa pendiente, dado que la ley señala que ciertos hechos deben verificarse dentro del curso de la causa. En materia procesal tributaria, una causa nace con el reclamo tributario y se termina con la sentencia firme y ejecutoriada. Por tanto, el devengamiento como elemento

---

<sup>16</sup> En el presente Capítulo se sigue el orden expuesto por el Primer TTA de Santiago, en relación a los presupuestos procesales para su aplicación, en fallo de fecha 28 de noviembre de 2014, causa conocida bajo el RUC 13-9-0001518-7, RIT GR-15-00201-2014.

integrante del hecho gravado (elemento temporal), debe necesariamente verificarse entre el reclamo y la sentencia que se pronuncie al respecto.

De esta manera, una vez verificados el cumplimiento de los presupuestos copulativos antes señalados, los cuales emanan del inc. final del art. 134 del CT, se producirá el efecto de que la sentencia definitiva —firme y ejecutoriada— que resuelva la reclamación original producirá autoridad de cosa juzgada. Aquello, no sólo en dicho proceso judicial propiamente tal, sino que en los demás juicios tributarios que versen sobre las liquidaciones restantes que fueron emitidas por hechos gravados de idéntica naturaleza.

Lo anterior, es un efecto propio de la excepción de cosa juzgada, en el mismo sentido que lo expresa el art. 177 del CPC, al sostener que la cosa juzgada puede alegarse por todos aquellos a quienes según la ley aprovecha el fallo. La única diferencia es que en materia tributaria existe un efecto especial, dado por una presunción, que amplía el ámbito de aplicación de una sentencia firme y ejecutoriada para evitar así la proliferación innecesaria de reclamos de una misma naturaleza. Ello por cuanto, a diferencia del juicio civil, nos encontramos ante un juicio cuya naturaleza jurídica es la de un contencioso administrativo donde la Administración Tributaria debe actuar de una manera coherente.

## V

### CUESTIONES DE COMPETENCIA SOBRE LA APLICACIÓN DE LA PRESUNCIÓN

En consideración a que el inc. final del art. 134 del CT contempla una presunción de reclamo por parte del contribuyente, y se sitúa en un contexto en el cual la materia del reclamo tributario primitivo ya está siendo conocida por un tribunal competente, es menester precisar para estos efectos qué órgano jurisdiccional —en caso de existir dos o más— resulta llamado a conocer y fallar un determinado conflicto tributario. Lo anterior, a fin de responder claramente la pregunta acerca de la forma cómo opera la presunción.

En primer lugar, al momento de presentarse el reclamo tributario o en general cualquier acción procesal, el tribunal debe siempre proceder a pronunciarse acerca de su competencia para conocer del asunto. De esta manera, habiéndose declarado competente un TTA en nuestro caso, se ha verificado a su respecto la regla general de competencia relativa denominada “radicación”, en cuya virtud se indica en el art. 109 del COT que: *“radicado con arreglo la ley el conocimiento de un negocio ante tribunal competente, no se alterará esta competencia por causa sobreviniente”*.

Por lo tanto, en base a lo anterior, el primer órgano jurisdiccional que haya sido activado es el que debe seguir conociendo del conflicto tributario, que no es otro que el TTA ante el cual se presentó el reclamo tributario original.



En segundo lugar, complementa lo anterior la regla sobre inexcusabilidad establecida en el art. 112 del COT, la cual expresa que: *“siempre que según la ley fueren competentes para conocer de un mismo asunto dos o más tribunales, ninguno de ellos podrá excusarse del conocimiento bajo el pretexto de haber otros tribunales que puedan conocer del mismo asunto; pero el que haya prevenido en el conocimiento excluye a los demás, los cuales cesan desde entonces de ser competentes”*.

De esta manera, el primer tribunal activado queda llamado a conocer del conflicto tributario, según expresa el art. 112 del COT, al señalar que el que haya prevenido primer en el conocimiento excluye a los demás órganos jurisdiccionales los cuales cesan en su competencia.

Finalmente, en tercer lugar, que sea competente el TTA que comenzó a conocer primero acerca de un reclamo tributario, no es otra cosa que la aplicación de la competencia natural en materia procesal definida por los profesores Mosquera y Maturana como: *“aquella que se asigna por la ley a un determinado tribunal para el conocimiento del asunto”*<sup>17</sup>.

En consecuencia, resulta naturalmente competente el primer TTA que comenzó a conocer de un determinado conflicto, aplicando lisa y llanamente las reglas de la competencia relativa que establece la Ley N°20.322 de 2009, en relación a los arts. 109 y siguientes del COT.

Además, sin perjuicio de las normas antes citadas, aplicables con un alcance general en nuestro Derecho Procesal, la respuesta frente al cuestionamiento acerca de la competencia la otorga el propio inc. final del art. 134 del CT. En efecto, encontrándose un determinado TTA conociendo del reclamo primitivo deducido en contra de las liquidaciones originales (o el Director Regional en antaño), los impuestos devengados con posterioridad a éstas se entenderán reclamados sólo por el hecho de formular el reclamo tributario primitivo, siempre que correspondan a hechos gravados de idéntica naturaleza, debiendo ser conocidos y fallados por el mismo tribunal *a quo*. En definitiva, resulta competente el primer órgano jurisdiccional que conoció el conflicto.

No obstante, hacemos presente que, si el contribuyente ejerciere su derecho a la acción, esto es, a reclamar por cuerda separada los nuevos actos administrativos terminales, lo expuesto no se traduce en que los nuevos reclamos tributarios deban ser incoados directamente ante el TTA que ya conoce de un asunto. Lo anterior, salvo que corresponda por reglas de competencia relativa de la Ley N°20.322 de 2009. De esta manera, lo que concluyo es que el primer tribunal activado queda llamado a conocer y fallar sólo en caso del efecto especial de inc. final del art. 134 del CT.

---

<sup>17</sup> MOSQUERA, Mario y MATURANA, Cristián. Derecho Procesal Orgánico Parte General. Apuntes de clases de Derecho Procesal. Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2011.

Por lo tanto, en caso de emitirse una nueva liquidación de impuesto, si ésta se reclama por cuerda separada y resulta competente un tribunal *a quo* distinto para conocer de dicho reclamo tributario, lo que podría ocurrir en Santiago entre el Primero, Segundo, Tercero y el Cuarto Tribunal conforme a la Ley N°21.039, se debe proceder con el incidente de acumulación de autos a solicitud de parte, conforme al inc. 2° del art. 134 del CT. Lo precedente, salvo la existencia de instituciones procesales curiosas y transitorias, como resultó ser el derecho de opción en materia tributaria de la Ley N°20.752.

A modo de ejemplo, conocido el reclamo tributario original por el Primer TTA de Santiago, las demás acciones que se deduzcan deben presentarse a distribución de causas entre el Primero, Segundo, Tercero y Cuarto Tribunal. En caso de radicarse la causa en otro Tribunal por cualquier motivo, deberá solicitarse su acumulación ante el órgano jurisdiccional que ya comenzó a conocer del asunto. Lo anterior, sólo en el caso que el contribuyente estime reclamar el acto terminal por cuerda separada, ya que recordemos que el incidente de acumulación sigue existiendo y aplicándose independiente de la presunción que establece el inc. final del art. 134 del CT. En efecto, en materia procesal el ejercicio de las acciones y la aplicación de las instituciones puede sea conjuntamente o de forma separada y, en general, una no es privativa de la otra (vr. g. casación en la forma y apelación).

Por otro lado, la situación tomada como ejemplo no se producirá en el TTA de Iquique, dado que, no le son aplicables las reglas de distribución de causas del Auto Acordado de 5 de septiembre de 2014 de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, actualizadas mediante el Auto Acordado de 27 de diciembre de 2017, según consta en el Oficio N°1732 de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, dictado a propósito de la Ley N°21.039.

En definitiva, el tribunal que comenzó a conocer del asunto es competente y mantiene activa su competencia para seguir conociendo de los impuestos que se hayan devengado con posterioridad y siempre que se funden en los mismos hechos reclamados, conforme a los arts. 115, 124, 134 del CT. Sólo resultarán una excepción a lo anterior, aquellos reclamos tributarios en los que se hubiere ejercido el derecho de opción de la Ley N°20.752. Y, además, cuando el contribuyente decidiera reclamar las nuevas liquidaciones por cuerda separada y dichas reclamaciones tributarias se radicaran, por cualquier motivo, en un Tribunal distinto al cual está conociendo de la liquidación y reclamo primitivo.

## CONCLUSIONES

Al considerar la historia legislativa del precepto, el tenor normativo de su redacción, el contexto de la ley y en base a su ubicación sistemática dentro del CT, podemos arribar a una doble conclusión: en primer término, la razón de existencia de este inciso final está vinculada innegablemente con la institución de la excepción de cosa juzgada. En efecto, el claro objetivo de su establecimiento

fue evitar nuevas liquidaciones de impuestos, procedimientos tributarios y, en definitiva, el pronunciamiento de sentencias contradictorias. En segundo lugar, el inc. final del art. 134 del CT establece una presunción a favor del reclamante tributario (generalmente el contribuyente), la cual resulta de obligatoria aplicación por la judicatura en un caso en concreto.

Sobre la primera conclusión, el inc. final del art. 134 del CT pretende que, frente a un mismo hecho, no existan decisiones contradictorias cuando se encuentran las mismas partes y se trate de una misma materia. De esta forma, efectúa un reconocimiento a la excepción de cosa juzgada desde la perspectiva y bajo los términos especiales del legislador tributario. Lo anterior, dado que, pueden existir dos tribunales que conocen de una misma materia en primera instancia, los cuales pueden resolver de manera contradictoria: uno acogiendo el reclamo y el otro rechazándolo. Por ello, debe existir un solo tribunal llamado a conocer el conflicto tributario y éste no es otro que aquel que conoció el reclamo tributario primitivo. En consecuencia, a fin de evitar sentencias contradictorias y el desgaste de la actividad jurisdiccional, el art. 134 establece este efecto especial que no es otro que el que otorga la excepción de cosa juzgada en materias procesales.

Por lo mismo, la redacción del precepto se estructura sobre la base de la identidad de partes (reclamantes y reclamado) y de hechos gravados, donde lo que se discute es lo mismo, objeto y causa, en la medida que no hayan cambiado las circunstancias de entorno del conflicto tributario y las pretensiones del reclamante. Por ejemplo, el cambio de periodo tributario no es trascendente para no aplicar esta disposición, dado que éste se vincula con el concepto de devengamiento, lo que precisamente se encuentra comprendido dentro de la hipótesis regulada, acogiéndose en este sentido la tesis que estima al elemento temporal como parte integrante del hecho gravado junto al elemento material, personal y espacial.

En relación a la segunda conclusión, a la cual hacemos referencia, cabe agregar que de las definiciones precedentes y de los elementos analizados, podemos sostener que todas ellas apuntan a un mismo objetivo, esto es, que la disposición se refiere a una conclusión que se deriva de un hecho conocido. Esta descripción, en nuestro sistema jurídico recibe la denominación de “presunción”, esto es, un hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Y dicha presunción es de tipo legal dado que los antecedentes y circunstancias están especificadas por el propio legislador tributario.

En este sentido, como indica el inc. final del art. 47 del CC: *“se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias. Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”*.

Por lo tanto, lo que el inciso final establece es una presunción, esto es, el hecho de entenderse formulado un reclamo futuro, por el hecho de haberse deducido uno con anterioridad. Es decir, el hecho de entenderse formulado un reclamo tributario en base a la concurrencia de hechos que ya son conocidos. Lo anterior, en los mismos términos que plantea el art. 47 del CC.

En efecto, la ubicación sistemática del precepto en el contexto del procedimiento general de reclamaciones, la razón de su existencia en base a la institución de la cosa juzgada y la necesidad de contar con un solo tribunal que conozca y resuelva el conflicto es evidente. Por lo tanto, podemos concluir que el inc. final del art. 134 del CT establece una presunción, entendiendo reclamadas las liquidaciones de impuestos futuras que se generen a propósito de un mismo hecho gravado.

Esta presunción establecida en el CT desde 1968 debe ser aplicada en nuestra realidad jurídica actual. Lo anterior, considerando especialmente que en nuestra época los litigios tributarios son conocidos por tribunales imparciales e independientes, con una misma parte litigante quien representará los intereses del Fisco (en nuestro caso, el SII), buscando legitimar su pretensión fiscal plasmada en el acto administrativo terminal que resulta reclamado por el contribuyente.

En definitiva, el art. 134 inc. final del CT establece una presunción, pero para que procesalmente ella se verifique es indispensable que exista un hecho conocido (art. 47 CC) dentro del esquema de los reclamos tributarios en los términos antes expuestos. A su vez, para que haya un reclamo tributario es previo e indispensable que exista un acto administrativo terminal de la más diversa índole, pero que exista ésta<sup>18</sup>.

Por lo tanto, como sostiene Morales Robles, la correcta interpretación de la norma del art. 134 no debería ser otra que: *“Cuando se haya formulado un reclamo, se presumen comprendido en él todos los impuestos que nazcan de los mismos hechos que forman el impuesto ya reclamado, siempre que se hayan liquidado durante el curso de la causa ya incoada”*<sup>19</sup>.

Asimismo, la Excma. Corte Suprema en fallo de fecha 23 de junio de 1999, indicó claramente que el art. 134 del CT tenía: *“un tenor literal que da clara y precisa cuenta de sentido de la norma, esto es, que se entienden reclamados los tributos devengados durante el tiempo de un reclamo pendiente, de manera que por expreso imperativo del artículo 19 del Código Civil, no resulta lícito desatender su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu, como lo hace el recurso”*<sup>20</sup>.

Estando dicha presunción legal establecida a favor de la parte reclamante, ésta debe ser aplicada por el Juez Tributario y Aduanero en la medida que se cumplan los presupuestos copulativos del art. 134 del CT. Esto es, que se haya

<sup>18</sup> MORALES, Eduardo. Op. cit., p. 74.

<sup>19</sup> MORALES, Eduardo. Op. cit., p. 75.

<sup>20</sup> MORALES, Eduardo. Op. cit., p. 75.

interpuesto un reclamo tributario en contra de una liquidación de impuestos; que se hayan generado nuevas liquidaciones de impuestos, las cuales tengan su origen en los mismos hechos gravados de la liquidación original ya reclamada, y que la Administración Tributaria haya imputado como tales; y que dichos hechos gravados (impuestos) se devenguen mientras la causa primitiva se encuentre pendiente de resolución.

Finalmente, aquello no es facultativo, opcional o una carga de las partes (ejercicio de un derecho para el logro de un fin). Lo anterior, ya que la ley entiende que la incorporación de los nuevos impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza es de pleno derecho —*ipso jure*—. Ese es el sentido de la expresión “se entenderá”, tiempo futuro del modo indicativo, que la doctrina siempre ha entendido como algo que debe aplicarse de pleno derecho por parte del juez, quien es el conductor del procedimiento, en los mismos términos en los cuales lo ha reconocido claramente el Primer TTA de Santiago<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Primer TTA de Santiago, Op. cit.

# **DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE: DEFENSORÍA DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE (DEDECON) Y SU EXPERIENCIA INTERNACIONAL**

JAVIER ALARCÓN ROJAS<sup>22</sup>

## **RESUMEN**

El Proyecto de Ley sobre Modernización Tributaria<sup>23</sup>, iniciado por el Gobierno del Presidente Sebastián Piñera ante la Cámara de Diputados, ha presentado una nueva institucionalidad para compatibilizar el rol fiscalizador del SII y, por otra, los anhelos e inquietudes de los contribuyentes, siguiendo la tendencia que en otros países como México o Colombia, ambos miembros de la OCDE, donde se ha establecido un organismo técnico y especializado encargado de la defensa de los contribuyentes ante transgresiones u omisiones a sus derechos que se cometen por parte de la administración tributaria.

El presente artículo, tiene por finalidad analizar desde un punto de vista teórico y conceptual, la figura de la Defensoría del Contribuyente en otros países miembros de la OCDE; para luego, analizar las principales competencias, facultades, funciones y características que pretende el Gobierno con la creación de esta nueva institución. Finalmente, analizar las principales problemáticas que se observan en relación a los derechos de los contribuyentes, tanto en la administración tributaria como en la judicatura, de acuerdo a la legislación vigente, y verificar las soluciones propuestas por el Gobierno en su proyecto de modernización tributaria.

**PALABRAS CLAVES:** Defensoría, contribuyentes, derechos, transgresiones.

---

<sup>22</sup> Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Andrés Bello. Magíster en Derecho Tributario, Universidad Diego Portales. Abogado Resolutor en el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago. Director académico y profesor del Diplomado en Derecho Aduanero de la Universidad Andrés Bello.

<sup>23</sup> Proyecto de Ley Boletín N°12.043-05, sobre Modernización Tributaria, ingresado a la Cámara de Diputados con fecha 23 de agosto de 2018. Ministerio de Hacienda, Chile.

## INTRODUCCIÓN

El proyecto de ley sobre modernización tributaria impulsado por el Gobierno del Presidente Piñera pretende crear un nuevo organismo que se relacione con la administración tributaria, la DEDECON, que dependerá del Ministerio de Hacienda y estará a cargo de velar por el respeto de los derechos de los contribuyentes, especialmente de los más vulnerables y pymes. En el mensaje presentado ante la Cámara de Diputados, indica que “...será una entidad que, sin tener facultades jurisdiccionales, ni de representación judicial de los contribuyentes, tendrá un relevante rol de mediación de los conflictos que se presenten entre el Servicio y los contribuyentes, recibiendo quejas de estos últimos, pudiendo proponer buenas medidas en pos de una mejor política pública, e incentivando el cumplimiento tributario, entre otras. También podrá ejercer funciones de estudio relevantes en materia tributaria, efectuar propuestas que ayuden a mejorar la política pública, proponer modificaciones a la normativa de la autoridad tributaria, desarrollar labores de investigación y análisis de problemas sistemáticos (grupos de contribuyentes), proponer modificaciones a disposiciones legales, desarrollar reuniones periódicas con el Servicio a fin de que actúen con debida coordinación; y emitir opiniones técnicas...”<sup>24</sup>.

En efecto, el Ejecutivo, a través del referido proyecto de ley, ahonda en consolidar derechos de los contribuyentes, buscando definir y establecer derechos a fiscalizaciones con fines, objetivos y plazos claros y específicos; derecho a que se le informe al administrado la situación tributaria y el estado de tramitación de un procedimiento administrativo; derecho a que se admita la acreditación de los actos, contratos, etc., mediante los medios probatorios que correspondan conforme al ordenamiento común y si se trata de actos suscritos en el exterior a que no se exijan requerimientos incumplibles; a obtener certificaciones de no existir gestiones pendientes; a no ser fiscalizados por las mismas partidas y períodos que ya han sido objeto de una fiscalización anterior; entre otros. También que se aclaran y especifican las situaciones que conforme al art. 8 ter del CT permiten el bloqueo de documentos tributarios, puesto que se reconocen las gravosas consecuencias que puede tener dicha medida para el contribuyente, quien debe conocer con precisión y debe ser notificado de la adopción y causales de tales medidas, a fin de que pueda proceder a su pronta solución.

Con esto, el proyecto coloca al contribuyente en un rol esencial en lo que es una administración tributaria moderna, lo que está en consonancia con las últimas reformas en materia impositiva. Ejemplos de esto podemos encontrar en la presente década con la dictación de las siguientes leyes: i) Ley N°20.322, que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros, ii) la Ley N°20.420, que estableció los Derechos del Contribuyente en el CT y, iii) la Ley N°20.780, sobre reforma tributaria, que estableció la Subdirección de Asistencia al Contribuyente al interior del SII.

---

<sup>24</sup> Ver nota al pie N°23 anterior.

De estos ejemplos, podemos evidenciar el interés del poder político de dotar de mayores resguardos y derechos a nuestros contribuyentes, no solamente en lo formal —en el aspecto administrativo—, sino que también, en el aspecto procesal, al generar mecanismos jurisdiccionales que aseguren la eficacia de las garantías y principios en que se desarrolla la función impositiva del estado hacia sus ciudadanos.

En este contexto, frente a la decisión del poder político de robustecer la administración tributaria parece una buena política pública el cambio de paradigma en materia de los derechos del contribuyente, toda vez que busca equilibrar la posición fiscal versus quien paga los impuestos. Así, el establecimiento de una “Defensoría del Contribuyente”, constituye una figura inédita en nuestro sistema tributario que no puede tener otra finalidad que fortalecer la posición del administrado frente a las fiscalizaciones y aplicación de sanciones que pretende nuestra administración tributaria, lo cual robustece el sistema impositivo chileno, acorde a experiencias comparadas.

No obstante lo anterior, evidenciamos que el contenido del proyecto de ley que propone la creación de la DEDECÓN, no dice nada respecto a la asesoría legal y gratuita en sede jurisdiccional. Con esto, podemos inferir que, el Gobierno solo pretende establecer un órgano público, con facultades de mediación, en sede administrativa, no haciéndose cargo de la litigación ante la justicia tributaria y aduanera, lo cual, a juicio de diversos actores y la doctrina que han participado en el debate político ante la Cámara de Diputados, a propósito de la discusión del referido proyecto, no da garantías de asegurar el real y efectivo acceso a la justicia para pequeños y medianos contribuyentes, a través de una defensa letrada, para aquellos que no cuentan con los medios económicos para contratar los servicios de un asesor legal, tal como lo prescribe al art. 129 del CT<sup>25</sup>, al establecer la no obligatoriedad del patrocinio de abogado en aquellos juicios cuya cuantía sea inferior a las 32 UTM.

¿Qué problemática podemos advertir de esta exención en la obligación de contar con asistencia letrada en sede jurisdiccional?

Por una parte, podemos advertir que, tal como lo ha indicado el Juez Hernán Farías, presidente de la Asociación de Jueces de los Tribunales Tributarios y Aduaneros<sup>26</sup>, esto puede generar un desincentivo a la interposición de reclamos tributarios por parte de los contribuyentes, al no contar con los conocimientos

---

<sup>25</sup> Esto está en concordancia con lo establecido en los arts. 6° y 7° del CPC y la Ley N°18.120, sobre Comparecencia en Juicio. Asimismo, el SII ha dado instrucciones al respecto en la Circular N°54, de 20 de septiembre del año 2002, sobre comparecencia de contribuyentes ante dicho Servicio.

<sup>26</sup> DIARIO FINANCIERO, Chile, Edición de fecha 06 de marzo de 2019, página 18, sección DF Tax, entrevista titulada “Justicia Tributaria dice que sus fallos no son pro fisco y apunta a defensa de los contribuyentes”.



procesales ni tributarios para enfrentarse en juicio a la administración tributaria. Por otra parte, también, podemos señalar que la falta de asistencia letrada y técnica en juicio puede ocasionar que el contribuyente no defienda bien sus derechos e intereses, lo cual puede acarrear un notable perjuicio de su posición frente a la autoridad tributaria. Esto, es uno de los motivos, tal como lo explica el Juez Farías, que puede conducir a que el contribuyente obtenga una sentencia desfavorable, solo por no contar con una asistencia adecuada en juicio.

A contrario sensu, el establecimiento de esta norma, tiene en vista la situación de los pequeños y medianos contribuyentes que muchas veces no cuentan con asesoría contable ni mucho menos con asesoría legal. Fue esto lo que tuvo en vista el legislador al establecer esta exención de la representación judicial. Sin embargo, la experiencia —estadísticas de los TTA— nos ha demostrado que no ha resultado ser una herramienta que aliente la reclamación para aquellos que tienen justa causa para requerir la intervención de un tribunal en sus conflictos con la administración tributaria, sino que, todo lo contrario.

Por otra parte, también evidenciamos que, el proyecto no se hace cargo de los contribuyentes de otros servicios que participan de la administración tributaria, como lo son el SNA o la TGR.

Con esto —y aquí la finalidad de este artículo—, es presentar y exponer, en primer lugar, las características y funciones que tendrá la DEDECON en nuestro país, conforme al proyecto de ley promovido por el Gobierno ante el Congreso Nacional. En segundo lugar, presentar otros modelos de defensoría del contribuyente que existen en países miembros de la OCDE; para esto, examinaremos la experiencia de EE.UU., México y Colombia, estos últimos dos países, que, conforme al tenor del mensaje presidencial del Ejecutivo, han servido de inspiración para la figura que se pretende implementar en Chile. Finalmente, se pretende exponer acerca de facultades o funciones que debería detentar la DEDECON en nuestro país.

## I MARCO CONCEPTUAL

### *El Derecho a la Defensa Jurídica*

En los últimos años ha emergido con fuerza la necesidad de atender la defensa de las personas dentro del Estado moderno. En efecto, el derecho a defensa jurídica constituye una de las garantías en juego más trascendentes en el contexto de un “*debido proceso*”.

El derecho a la defensa es un pilar más que fundamental de nuestro ordenamiento jurídico nacional. En este sentido, debe recordarse, primeramente, que la CPR de Chile de 1980, asegura a todas las personas, en su numeral tercero del art. 19° “...la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos...”, y que “...

*toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida...”.*

Junto con lo anterior, es preciso recordar que los derechos aludidos han sido reconocidos por todos los ordenamientos jurídicos de los Estados democráticos del mundo occidental, y vertidos, a su vez, en numerosos tratados internacionales, algunos de ellos ratificados por nuestro país, formando así parte del derecho internacional interno.

### *El Debido Proceso en el Derecho Internacional*

El Derecho Internacional de los Derechos Humanos se ha preocupado, desde sus primeras manifestaciones, de establecer ciertas garantías mínimas en todo proceso que permitan a la persona tener acceso a la justicia y asegurar que todo procedimiento se desarrolle de acuerdo a ciertos cánones que velen por el respeto de la persona. Esta preocupación se refleja en la consagración en los diversos instrumentos internacionales de normas relativas al debido proceso legal, que dicen relación, en especial, con la consagración de los principios de legalidad, derecho a la defensa y de no retroactividad en materia penal. A este conjunto de normas se le conoce, doctrinariamente, con el nombre de “*el debido proceso legal*”, institución que constituye, por excelencia, la garantía de todos los derechos humanos, y un requisito *sine qua non* para la existencia de un Estado de Derecho.

En efecto, el art. 8° de la CADH, consagra el principio del “*debido proceso*”. Asimismo, la Corte Interamericana ha sostenido que el campo de este principio “*no se limita a los recursos judiciales, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier acto que pueda afectar sus derechos.*”.

### *Los Requisitos Generales del Debido Proceso*

El art. 8.1 de la CADH, establece una norma general que se aplica a todo tipo de procedimiento jurisdiccional. De esta norma se desprenden ciertos derechos generales comunes a todo procedimiento y que dicen relación, por ejemplo, con el derecho a ser oído, el derecho a un tribunal competente, independiente, imparcial y establecido con anterioridad por la ley, igualdad en el proceso, principio de contradicción y el derecho a estar representado por un abogado, estas últimas, calificadas por la doctrina bajo el concepto de “*Debida Garantía*”.

### *Las Debidas Garantías*

La expresión “*debidas garantías*” alude al concepto “*fair trial*” del derecho anglosajón. Ambos conceptos son indefinidos, ya que no determinan los elementos que los componen. En general, las debidas garantías dicen relación con ciertos requisitos mínimos para conducir un proceso. No basta que el juicio se lleve a cabo por un Tribunal competente, independiente e imparcial. Es necesario, al

respecto, también que el tribunal dé a las partes la posibilidad de presentar su caso con libertad, lo que implica tener, en todo tipo de juicio: un defensor, si así lo desea; tiempo y facilidad para presentar las pruebas en apoyo a sus peticiones; una evaluación razonable de las pruebas; y decisiones razonadas en cada una de las actuaciones llevadas a cabo ante el tribunal.

### *El Principio de Igualdad Aplicado al Proceso*

Como todo derecho humano, el derecho al debido proceso debe gozarse por todos, sin discriminación. El principio de igualdad, por lo tanto, subyace a éste, como a todos los otros derechos humanos reconocidos por los instrumentos internacionales. El Estado moderno, en especial, debe adoptar todas las medidas que garanticen que aquellos grupos especialmente vulnerables, ya sea por razones de edad, género, etnia, condición social, discapacidad física o intelectual, salud u otras, puedan gozar y ejercer su derecho a un debido proceso.

### *El Derecho a estar Representado por un Abogado*

Una importante garantía y la cual se pretende resaltar en este párrafo es, justamente, aquella que dice relación a la posibilidad de poder nombrar un abogado en el juicio, lo que no está establecido expresamente en la garantía fundamental del debido proceso, pero que, obviamente, forma parte de los derechos de aquél que acude a la justicia. Por otra parte, la asistencia jurídica gratuita podría ser incluso exigible si así lo requiriera una persona, cuando, por ejemplo, en un procedimiento dada la naturaleza de la controversia, si es demasiado técnica o requiere de un elevado conocimiento del derecho sustantivo, en ese caso la carencia de ayuda legal hará ilusorio el derecho de una persona a ser oída por el Tribunal.

### *Derecho de Defensa*

La CADH, en su art. 8.2. c), establece el derecho del acusado, demandado o inculcado a disponer del tiempo y los medios adecuados para la preparación de su defensa. Lo mismo establece el Pacto de San José de Costa Rica en su art. 14.3, letra b).

Por su parte, la Comisión del Pacto de San José de Costa Rica, ha señalado algunos criterios para considerar este plazo: deberá considerarse el acceso a documentos y demás testimonios que el demandado o acusado necesite para preparar su defensa: además, deberá fijarse un período que haga posible a éste contratar un abogado y comunicarse con él.

### *Derecho a la Asistencia Letrada*

La letra d) del art. 8° de la CADH permite al acusado o demandado asumir, en primer lugar, su defensa personal o, por el contrario, hacerse asistir por un defensor de su elección, y comunicarse libre y privadamente con él.

En este contexto, a reglón seguido, el art. 8.2, letra e) de la CADH reitera el derecho a la defensa, como un derecho “irrenunciable”, a pesar de que podría discutirse si es siempre posible nombrar un defensor a una persona demandada o acusada, que se niega a tenerlo o si ello solo debe hacerse cuando el interés de la justicia lo requiera.

Asimismo, otra hipótesis que se origina, es determinar qué sucede cuando la persona que requiere asistencia letrada no cuenta con los medios para proporcionárselo, en tal sentido, el Estado debería acudir ante tal carencia.

Otro elemento a considerar es el momento en que nace este derecho. Sin duda, el acceso a una asistencia letrada debe darse desde las primeras actividades iniciadas en contra de la persona acusada o demandada, aun cuando sea en las gestiones preparatorias.

### *Institucionalidad Pública en la Defensa de las Personas en Chile*

La asistencia procesal viene dada por el hecho de que una persona cuente con capacidad de ser parte en un proceso jurisdiccional, como también, el que pueda concurrir ante éste. No obstante, hay casos en que se encuentra imposibilitada para gestionar por sí misma ciertos actos del proceso, por desconocimiento para direccionar los trámites del procedimiento o, porque derechamente, carece de un letrado para que le guíe.

En nuestro ordenamiento jurídico y, específicamente, ante tribunales establecidos por la Constitución y las leyes, se ha establecido la asistencia de la figura del abogado, para asesorar, ejercer y disponer de los derechos sustantivos y procesales del particular, hecho que puede principiar desde antes del proceso, durante y de forma posterior a éste, según la naturaleza del encargo procesal por parte del patrocinado.

En nuestro país, podemos encontrar las siguientes instituciones que se encargan de la asesoría letrada y gratuita de las personas que carecen de los recursos económicos para acceder a ella, a saber: Corporación de Asistencia Judicial (que abarca materia civil y asuntos de familia), Defensoría Laboral y Defensoría Penal Pública.

## II

### DEFENSORÍA DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE “DEDECON”

#### *La Generación de la Defensoría del Contribuyente*

Desde el año 2010 y siguiendo una tendencia internacional, nuestro CT ha venido reconociendo derechos básicos que tiene un contribuyente; sin embargo, un proyecto modernizador no puede dejar sin resguardo los derechos de los administrados en materia impositiva. En efecto, en los últimos años las diversas reformas en materia tributaria impulsadas por diferentes Gobiernos han tendido a potenciar las facultades del SII, lo que se ha traducido en más fiscalizaciones, más información que

se debe proveer a la administración tributaria, más declaraciones juradas, etc. No obstante, los derechos de los contribuyentes no se han ajustado de la misma manera y en ocasiones ello ha generado una sensación de desigualdad e indefensión, toda vez que solo hemos visto como, tímidamente, nuestra administración tributaria, por medio de su potestad interpretativa e instructiva, a través de la dictación de las Circulares N°s 41 y 49, de los años 2006 y 2010, respectivamente, ha establecido presupuestos mínimos en que debe desenvolverse la relación entre el administrado y el órgano fiscalizador, estableciendo la base de los derechos del contribuyente.

Sin perjuicio de lo anterior, nuestro legislador, a través de la Ley N°20.420, mediante moción parlamentaria promovida por el ex senador Baldo Prokurica, propició la consagración y complementación de aquél catálogo de derechos reconocidos administrativamente, mediante su incorporación especial en el CT, por medio de la inclusión de un nuevo art. 8 bis, que dio cuenta de un decálogo de derechos del contribuyente. Para esto, expuso ejemplos de legislaciones comparadas como la española, francesa y californiana. Así, se estableció de un modo específico derechos ya contemplados en la Ley N°19.880, sobre procedimientos administrativos, pero consagrándolos de un modo taxativo y preferente en nuestra legislación tributaria, dotándolos de un mecanismo tutelar para su defensa, como lo es el procedimiento especial por vulneración de derechos establecido en el art. 155<sup>27</sup> del CT, del cual conocen los TTA.

A fin de lograr compatibilizar el rol fiscalizador del SII, por cierto, irremplazable y de insustituible valor, y los anhelos e inquietudes de los contribuyentes, el proyecto de ley sobre modernización tributaria impulsado por el presente Gobierno, en su art. 23, crea la DEDECON bajo el siguiente orden y que se expresa en su articulado:

- En su título I, establece la naturaleza, patrimonio y domicilio de la DEDECON, contemplados entre los arts. 1° al 4°.
- En su II título, se establece la organización de la Defensoría, cuestión que esta tratada entre los arts. 5° al 18°.
- Luego, en el título III, se contempla lo atingente al personal de la Defensoría, esto es, entre los arts. 19° a 24°.
- En su título IV, se contemplan las normas generales, desarrollado entre los arts. 25 a 37.
- En el título V, se refiere a los servicios prestados por la defensoría, materia que se extiende hasta el art. 59.
- Finalmente, en el título VI, se refiere a otros servicios y atribuciones, lo cual se desarrolla entre los arts. 60 a 82.

---

<sup>27</sup> Ley N°20.322, Chile, que crea los TTA. Contempla un procedimiento judicial para la protección de las garantías constitucionales establecidas en los numerales 21°, 22° y 24° de la CPR y de aquellos derechos establecido en el art. 8 bis, introducido por la Ley N°20.420.

Para una mejor ilustración de la organización y competencia que detentaría este servicio público, de aprobarse el proyecto de ley, su art. 1° lo estructura del siguiente modo “...un servicio público descentralizado, dotado de personalidad jurídica, con patrimonio propio y sometido a la supervigilancia del Presidente de la República, a través del Ministerio de Hacienda. Su domicilio será la ciudad de Santiago, sin perjuicio de otros domicilios que pueda establecer en el país...”<sup>28</sup>. A su vez, el art. 3° define el ámbito de competencia, al señalar que “...tendrá por objeto principal velar por la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes, en las materias de tributación fiscal interna. En el ejercicio de sus atribuciones legales, la Defensoría deberá velar especialmente por la protección y resguardo de los derechos de los más vulnerables y de las micro, pequeñas y medianas empresas...”<sup>29</sup>.

En este contexto, en la presentación del proyecto de ley en comento realizada por el Ministro de Hacienda, Felipe Larraín Bascuñán, en lo que dice relación a la DEDECON, señaló que “(la defensoría) se trata de un nuevo organismo, que dependerá del Ministerio de Hacienda y estará a cargo de velar por el respeto de los derechos de los contribuyentes, especialmente de los más vulnerables y las Pymes. Será una entidad que, sin tener facultades jurisdiccionales, ni de representación judicial de los contribuyentes, tendrá un relevante rol de mediación de los conflictos que se presenten entre el Servicio y los contribuyentes<sup>30</sup>, recibiendo quejas de estos últimos, pudiendo proponer buenas medidas en pos de una mejor política pública, e incentivando el cumplimiento tributario, entre otras. Tendrá funciones operativas como las de recibir quejas de los contribuyentes que prefieren acercarse a la defensoría para que represente ante el Servicio dicha queja. Es una entidad que puede efectuar recomendaciones para mejorar la relación fiscal entre contribuyente y el Servicio; también podrá actuar como entidad de mediación y coadyuvar a la celebración de acuerdos entre Servicio y contribuyentes. Podrá ejercer funciones de estudio relevantes en materia tributaria, efectuar propuestas que ayuden a mejorar la política pública, proponer modificaciones a la normativa de la autoridad tributaria, desarrollar labores de investigación y análisis de problemas sistemáticos (grupos de contribuyentes), proponer modificaciones a disposiciones legales, desarrollar reuniones periódicas con el Servicio a fin de que actúen con debida coordinación; y emitir opiniones técnicas. Su sede estará en Santiago y la relación con los contribuyentes de regiones se podrá realizar a través de las Intendencias Regionales o Gobernaciones Provinciales. Al cabo de dos años de iniciado su funcionamiento, el Ministerio de Hacienda deberá emitir un informe que analice la necesidad de instalar o no en algunas regiones del país unidades regionales de la DEDECON...”<sup>31</sup>.

<sup>28</sup> Ver nota al pie N°23 anterior.

<sup>29</sup> Ver nota al pie N°23 anterior.

<sup>30</sup> Lo resaltado pertenece al autor del presente artículo.

<sup>31</sup> CÁMARA DE DIPUTADOS, sitio de internet: <https://www.camara.cl>. Enlace sobre “proyectos de ley”, boletín N°12.043-05, sobre Modernización Tributaria: [https://www.camara.cl/pley/pley\\_detalle.aspx?prmID=12561&prmBoletin=12043-05](https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=12561&prmBoletin=12043-05) [consulta: 22 de septiembre de 2019].

En este orden, el Ministro de Hacienda, prosiguiendo con la discusión ante la Cámara de Diputados, señaló que “(con la defensoría) se busca obtener soluciones eficientes y menos costosas, tanto para el Fisco como para el contribuyente, evitando litigios tributarios innecesarios (se agregan medios alternativos de solución de conflictos). Se busca otorgar orientación tributaria a los contribuyentes, cumpliendo un rol relevante de mediación en los conflictos que se presenten entre el Servicio y éstos. Se fomenta la confianza recíproca entre el contribuyente y la autoridad tributaria, fomentando buenas prácticas de fiscalización y cumplimiento tributario...”. Así, explicó que esta propuesta fue una de las necesidades más intensamente planteadas por las Pymes. A su vez, aseguró que descongestionará los TTA, evitando juicios innecesarios aplicando mecanismos alternativos de solución de conflictos.

Asimismo, señaló el Ministro que, en cuanto a las funciones y áreas de la Defensoría, se tomó como modelo la experiencia mexicana, que en opinión del Ejecutivo “...ha tenido muy buenos resultados...”.

#### *El Rol de la DEDECON: La Mediación*

En el texto que se aprobó en el primer trámite constitucional en la Cámara de Diputados, se ha considerado la idea que el contribuyente pueda solicitar un procedimiento de mediación destinado a resolver de manera directa y extra-judicial sus conflictos con el SII. Esto, cuando exista disconformidad sobre un procedimiento de fiscalización, en la liquidación, giro o resolución que incida en el pago de impuestos, o en los elementos que sirven de base para determinarlo.

Este proceso tendrá 30 días como plazo, cumplido el cual se dará por concluido si no se logra un acuerdo mutuo (pudiendo el contribuyente acudir a tribunales si lo desea) o si una de las partes lo abandona previamente. La DEDECON emitirá una resolución al respecto que podrá aportarse en un eventual reclamo tributario. Si se llega a acuerdo, constará por escrito con el rol del defensor como ministro de fe (una nueva facultad que inicialmente no tenía), y tendrá efecto de cosa juzgada.

#### *Otras Facultades de la DEDECON*

Del texto del proyecto de ley que se discute en la Cámara Alta, podemos señalar que en el articulado que desarrolla la DEDECON señala que, podrá ejercer funciones de estudio relevantes en materia tributaria, efectuar propuestas que ayuden a mejorar la política pública, proponer modificaciones a la normativa de la autoridad tributaria, desarrollar labores de investigación y análisis de problemas sistemáticos (grupos de contribuyentes), proponer modificaciones a disposiciones legales, desarrollar reuniones periódicas con el Servicio a fin de que actúen con debida coordinación, y emitir opiniones técnicas.

#### *En definitiva, la DEDECON es...*

Del texto presentado por el Ejecutivo y aprobado por la Cámara de Diputados, en su primer trámite constitucional, podemos inferir que la DEDECON busca

obtener soluciones eficientes y menos costosas, tanto para el fisco como para el contribuyente, evitando en lo posible litigios tributarios innecesarios y de largo plazo, entregando medios alternativos de solución de conflictos.

A través de esta entidad se busca fomentar la confianza recíproca entre el contribuyente y la autoridad tributaria, incentivando buenas prácticas de fiscalización y cumplimiento tributario.

Este órgano busca ser un pilar y un baluarte de ayuda al contribuyente que ve vulnerados sus derechos, para cuyo efecto tendrá funciones claramente operativas como las de recibir quejas de los contribuyentes que prefieren acercarse a la defensoría para que represente ante el Servicio dicha queja. Es una entidad que puede efectuar recomendaciones para mejorar la relación fiscal entre contribuyente y el Servicio; también podrá actuar como entidad de mediación y coadyuvar a la celebración de acuerdos entre Servicio y contribuyentes.

También, podrá ejercer funciones de estudio relevantes en materia tributaria, efectuar propuestas que ayuden a mejorar la política pública, desarrollar labores de investigación y análisis de problemas sistemáticos (grupos de contribuyentes), desarrollar reuniones periódicas con el Servicio a fin de que actúen con debida coordinación; y emitir opiniones técnicas. Sin embargo, en el catálogo de sus funciones y facultades se extraña la misión que debe cumplir una institución de estas características, la cual es, reestructurar el modelo de las relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes, a fin de procurar el justo equilibrio en la relación jurídica tributaria, y hacer efectivos los derechos y garantías del contribuyente, así como mejorar el sistema tributario. Por lo tanto, podemos concluir, derechamente, que la defensoría solo tendrá un rol de mediador en nuestro sistema tributario.

### III BREVE REVISIÓN Y ANÁLISIS DE MODELOS COMPARADOS SOBRE DEFENSORÍAS DEL CONTRIBUYENTE

En este apartado, se analizará experiencias en legislaciones foráneas sobre la creación y puesta en marcha de la institucionalidad de “Defensoría del Contribuyente”, a objeto de poder apreciar, de una mejor manera, su implementación y el modelo que Chile podría seguir al respecto.

Para esto, se expondrán, a vía ejemplar, los modelos instaurados en EE.UU., Colombia y México, estas dos últimas naciones que, han servido de inspiración para el proyecto de Defensoría y que actualmente se debate en el Congreso Nacional.



### 1. *La Defensoría del Contribuyente en EE.UU.*<sup>32</sup>

Durante la década que va desde la primera Declaración Estadounidense de Derechos del Contribuyente, en el año 1988, hasta el último catálogo de derechos incluido en la Ley de Reestructuración del IRS, en el año 1998, el Departamento del Tesoro de los EE.UU. ha venido desarrollando distintos servicios encaminados a un mismo objetivo, mejorar la equidad y eficiencia del sistema tributario en dos sentidos:

- 1° Dando amparo a determinadas situaciones de desprotección jurídica en la que pueden llegar a verse atrapados determinados contribuyentes.
- 2° Creando los cauces y procedimientos de participación de los ciudadanos en las políticas tributarias para detectar las disfunciones del sistema y dar entrada en el mismo a sus sugerencias, quejas y propuestas.

Todo ello ha tomado cuerpo, principalmente, en la figura del “Abogado del Contribuyente”, de los servicios que presta y de la organización que preside.

En este contexto, para un mejor entendimiento sobre el modelo norteamericano, expondremos su análisis en cuanto al modelo de organización y funciones asignados a este servicio público y a otros programas de actuación concebidos con la misma finalidad, para repasar las dos órdenes de procedimientos de actuación utilizados, como lo son: las reclamaciones individuales y de participación ciudadana.

#### 1.1. ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES DEL ABOGADO DEL CONTRIBUYENTE

Como organismo independiente del IRS el ordenamiento federal norteamericano, prevé la existencia de un Servicio de Defensa del contribuyente (*Taxpayer Advocate Service*) dirigido por el Abogado del Contribuyente (*Nacional Taxpayer Advocate*).

Es así, que en cada Estado o circunscripción del IRS existe, al menos, un Delegado del Abogado del Contribuyente (*Local Advocate Taxpayer*), que tiene su oficina propia o bien trabaja en las sedes del IRS a través de las Oficinas de Resolución de Conflictos de la Agencia Tributaria (*Problem Resolution Office*).

No se trata de un órgano que sustituya o supla la actividad del IRS en lo relativo a la resolución de las controversias tributarias que surgieran en la aplicación de los tributos, sino que su función reside en intervenir en situaciones que, sea porque el IRS no ha podido o no ha sabido resolver por los procedimientos ordinarios, sea porque el ciudadano considera vulnerados sus derechos fundamentales, requieren la mediación de un organismo administrativo independiente del IRS

<sup>32</sup> La Información que se expresa a continuación, se ha obtenido de la Publicación de R.E. Timbie, *The Taxpayer Bill Of Rights*, 1990, pp. 49.1-49-16. Además, del siguiente sitio web: sobre el Abogado del Contribuyente obra en su página web: <https://taxpayeradvocate.irs.gov/> [consulta: 15 de septiembre de 2019].

que procure amparo al ciudadano, tratando de encauzar la adecuada y diligente resolución del problema planteado. No tiene competencia, pues, para dictar actos administrativos de determinación, liquidación, comprobación o recaudación de los tributos, aunque sí tiene potestad, en algunos supuestos, para suspender la tramitación y efectos de un procedimiento de gestión tributaria.

El Servicio, al examinar las situaciones de agravio, que ante él mismo hacen valer los contribuyentes, es lógico que identifique todo tipo de incidencias en la aplicación de los tributos: incongruencias de fondo o de forma, trámites prescindibles, contradicciones o lagunas formativas, plazos improcedentes, etcétera. De todo ello arranca su segunda función: el estudio, análisis y presentación de propuestas de reformas normativas o de pautas de actuación en la aplicación del sistema tributario que contribuyan a mejorar su eficiencia reduciendo, al mismo tiempo, la presión fiscal indirecta del contribuyente.

Para el desarrollo de esta segunda función, el Abogado del Contribuyente, cuenta en su equipo con un Departamento (*Office of Systemic Advocacy*) específicamente dedicado a estudiar supuestos recurrentes —no casos concretos— así como a preparar informes y propuestas. Esta oficina está organizada en una Secretaría General y dos Direcciones —personas físicas y personas jurídicas. En el mismo sentido se apoya, para el desarrollo de esta segunda función, en una entidad de carácter consultivo, *Taxpayer Advocacy Panel* (en adelante, TAP). Constituido en el año 1998, al amparo de la Ley que regula los comités de participación ciudadana (*Federal Advisory Committee Act*), está integrado por 95 voluntarios elegidos por dos años a través de un concurso público. En cada una de las siete grandes jurisdicciones en las que está organizado el IRS está constituido un comité y cada Estado tiene asignado un miembro o más —hasta los diez que corresponden a California— en función del número de contribuyentes.

En este orden de ideas, el TAP es un órgano de consulta del Departamento del Tesoro y tiene asignada la función específica de constituir el marco de encuentro entre la administración tributaria y los ciudadanos. Tanto el IRS, como otras entidades o Agencias implicadas en la actividad financiera pública —de forma particular, la Oficina del Abogado del Contribuyente— recurren a sus comisiones, territoriales o temáticas, para impulsar la opinión de los ciudadanos sobre proyectos o novedades y para recibir de los mismos sugerencias y propuestas en materia tributaria.

Cabe destacar, que los miembros de este Consejo consultivo, celebran sesiones públicas y canalizan propuestas de ciudadanos o entidades relativas a la ordenación y funcionamiento del sistema tributario. Cada año rinde informe de su actividad ante el Secretario del Tesoro y ante el Presidente del IRS.

Durante el año 2002, la oficina del Abogado del Contribuyente ha constituido un Comité de enlace (*Design Steering Committee*), en el que hace coincidir a directivos del IRS, a representantes de los sindicatos de empleados u oficiales del Departamento del Tesoro y a asesores fiscales, con el objetivo de concitar

opiniones y concertar acuerdos en relación con disfunciones detectadas en la estructura o aplicación del sistema tributario.

## 1.2. EL SERVICIO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE: ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES

La actividad del Abogado del Contribuyente discurre por cauces distintos para los dos tipos de funciones que tiene encomendadas.

Un primer ámbito viene representado por la tramitación de las reclamaciones individuales que hace valer un específico contribuyente. Un segundo cauce, se refiere a lo relativo a la elaboración de informes y propuestas normativas.

### 1.2.1. RECLAMACIONES INDIVIDUALES

Ante situaciones en las que la resolución por parte del IRS de un determinado expediente se dilata extraordinariamente en el tiempo, o de su tramitación se puede derivar un grave perjuicio para el contribuyente, éste puede acudir al Abogado del Contribuyente a objeto de que le procure amparo y asistencia.

Esta asistencia puede revestir distintas formas y discurrir por cauces más o menos formales. El Abogado del Contribuyente, por una parte, dispone de dos números telefónicos gratuitos en el que se facilita información y orientación tributaria no solo de orden normativo, sino también, y en la medida o tiempos en los que se puede disponer de la misma, sobre el estado de tramitación de un determinado procedimiento o razón del empleado responsable del mismo. Por otra parte, se puede acudir directamente a alguna de las oficinas que tiene abiertas a lo largo de todo el territorio —al menos una por cada distrito del IRS— o contactar a través de su página web.

El procedimiento escrito denominado *Application for Taxpayer Assistance Order* (TAO) aparece regulado en la sección 7811 del *Internal Revenue Code* (IRC). Al igual que ocurre en el ordenamiento español, no se trata de un recurso ordinario encaminado a la anulación o modificación de una actuación o acto administrativo ilegal, sino que obedece, más bien, a la necesidad de encauzar el desconcierto o dar amparo a la irritación que produce en el contribuyente el enfrentarse ante un comportamiento de la agencia tributaria, de sus agentes, en el que —pese a actuarse con arreglo a la normativa o doctrina administrativa— el resultado que se produce es inaceptable en términos de justicia.

Se inicia completando un formulario (Form 911) en el que, se ha de identificar el contribuyente, el supuesto hecho irregular, los antecedentes y el problema, especificando los daños a que se enfrenta el contribuyente, así como el amparo que se solicita. No se prevé un plazo específico para su presentación, pero sí se evalúa por la oficina de reclamaciones si el tiempo transcurrido desde que surgió la eventualidad del daño hasta que se solicitó el amparo es o no razonable. También se contempla la posibilidad, mas no exigencia, de actuar mediante representante, en cuyo caso se ha de formalizar el apoderamiento mediante un documento administrativo (Form 2848).

La peculiaridad sustancial que presenta el procedimiento americano de reclamación, respecto de lo que ocurre en una reclamación equivalente presentada ante el Consejo Español de Defensa del Contribuyente, estriba en la posibilidad de suspender el procedimiento tributario en que se reconoce al Abogado del Contribuyente Americano. Éste, o quien actúe en su nombre en los servicios descentralizados, tiene reconocida la facultad de dictar esta orden, TAO, si advierte la necesidad de paralizar un determinado procedimiento tributario en aras de evitar un grave daño al contribuyente que solicita protección.

El presupuesto del que se parte para solicitar tal suspensión es el de la eventualidad de que la continuación del procedimiento generase para el contribuyente “*a significant hardship*”. Este daño no tiene por qué ser de orden patrimonial, pero tampoco puede consistir en una mera inconveniencia o dificultad financiera, sino que ha de tener una entidad que “ofenda el sentido elemental de la justicia del común de los contribuyentes”.

El Abogado del Contribuyente puede, como contenido específico de la TAO, ordenar actuaciones cautelares de protección del contribuyente de muy diverso tipo. Al respecto, se puede apreciar dentro de su regulación las siguientes medidas descritas en la sección 7811 (b) IRC:

- Levantar un embargo.
- Suspender la tramitación de un procedimiento de liquidación o recaudación.
- Suspender la tramitación de un procedimiento de comprobación o inspección.
- Suspensión de cualquier otro procedimiento legal de cualquier otro orden.

Dictada la orden de intervención —la TAO— tan solo puede rescindir o modificar sus efectos el propio Abogado del Contribuyente o determinados altos cargos del IRS. La emisión de la mencionada orden implica la suspensión automática, no la interrupción, del cómputo de los distintos plazos de prescripción —de por sí prolongados— que contempla el ordenamiento tributario americano, hasta que el Abogado del Contribuyente resuelva al respecto.

Suspendida la tramitación del procedimiento, el órgano administrativo responsable del mismo pasa a tener un interés específico en resolver la cuestión planteada por el contribuyente ante la oficina del Abogado del Contribuyente, ya que, en cuanto no se haya resuelto el incidente por este organismo el procedimiento no puede avanzar. Este procedimiento no tiene coste alguno para el contribuyente.

Por otra parte, el IRS financia un programa de asesoramiento fiscal de oficio (*Low Income Taxpayer Clinic*) —al margen de sus sistemas de asistencia al contribuyente— mediante el que se puede disfrutar de un servicio de asesoramiento fiscal gratuito. Un buen número de organizaciones sin ánimo de lucro y departamentos universitarios participan de este programa. La ventaja del mismo, frente a los sistemas oficiales de asistencia tributaria, radica en que —aun recibiendo cierta financiación pública— estos llamados servicios “clínicos” de contribuyentes con

rentas bajas, conservan su independencia de criterio. Eso sí, el propio IRS hace notar en la información que facilita al respecto, que no se responsabiliza de la asistencia y consejos fiscales procurados en tales servicios gratuitos.

### 1.2.2. PARTICIPACIÓN CIUDADANA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La segunda estructura de cauces encaminados en el ámbito de responsabilidad del Abogado del Contribuyente, son los que no tienen carácter individual sino colectivo. Como se ha hecho notar, además de procurar amparo a contribuyentes específicos en situaciones de conflicto con el IRS, el Abogado del Contribuyente tiene la responsabilidad de detectar disfunciones normativas, organizativas o aplicativas en el funcionamiento diario del sistema tributario para, una vez estudiadas y analizadas, informar al IRS y al Congreso Federal, proponer modificaciones a la legislación tributaria, conforme a las imperfecciones detectadas.

En este orden de cosas, se puede apreciar el procedimiento denominado de *Systemic Advocacy*. Al respecto, la Oficina del Abogado responsable de este programa no tramita casos concretos, sino que se dedica a estudiar procedimientos, normas tributarias, políticas administrativas, prácticas organizativas, etcétera, todas ellas, que afectan a un buen número de contribuyentes y que condicionan el normal ejercicio de sus derechos, desestabilizando la equidad, eficacia y eficiencia del sistema fiscal.

Este departamento selecciona sus ámbitos de interés a través de distintas metodologías. Por una parte, las TAO presentadas por distintos contribuyentes pueden dar razón de un determinado aspecto que merece ser estudiado de forma global. Por otra parte, el departamento tiene abierto lo que bien podría denominarse buzón de sugerencias, en virtud del cual, a través de un determinado formato (Form 14411) o, directamente, mediante mensaje electrónico (*Systemic Advocacy@irs.gov*) cualquier contribuyente a título personal o en representación de asociaciones o grupos de ciudadanos puede plantear propuestas o dar razón de situaciones injustas en el funcionamiento de la administración tributaria.

A este respecto, el departamento, informa el hecho de que no es su misión específica resolver casos concretos sino estudiar sistemas, prácticas o políticas que afectan a un número relevante de contribuyentes, de una localidad, de un sector o que comparten una determinada situación. Por ello, se insiste en que no se faciliten los datos de identificación del contribuyente que plantea la cuestión o sugerencia.

Este mismo departamento es el responsable de elaborar los dos Informes que cada año, en junio y en diciembre, el Abogado del Contribuyente debe presentar ante el Congreso Nacional. El primero ha de contener el plan de trabajo para el siguiente año y, el segundo, que da razón del trabajo realizado durante el año, se estructura en tres apartados:

- Un listado, de los 20 problemas de más difícil aplicación planteados por los contribuyentes.

- Recomendaciones en orden a resolver dichos problemas.
- Otras actuaciones llevadas a cabo por el IRS en orden a mejorar el servicio a los contribuyentes y a aliviar su presión fiscal indirecta.

Además, en este canal de participación ciudadana en la política tributaria, el contribuyente tiene acceso —como más arriba se refería— al Consejo consultivo del que se daba razón, y que constituye un canal permanente de comunicación entre el IRS, el Abogado del Contribuyente y los ciudadanos, con amplia implantación en todo el territorio.

En sus reuniones periódicas —en buena medida de audiencia pública— se exponen las ineficiencias y problemáticas que se generan en el normal desarrollo de la administración tributaria; generándose así, sugerencias y propuestas que, en no pocos casos, terminan teniendo una incidencia en una modificación legal de las normas tributarias.

La experiencia señala que, en gran medida, muchas de las decisiones que en los últimos años han mejorado el estatuto del contribuyente americano, en materia de acciones recaudatorias contra cónyuges inocentes, simplificación de formularios o requerimientos en materia de retenciones, han tenido su origen en los Informes del Abogado del Contribuyente y en los trabajos que desarrollan las comisiones consultivas de voluntarios a las que se ha hecho referencia.

## *2. La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero en la República de Colombia*<sup>33</sup>

La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero de Colombia se estructura en el Art. 31 del Decreto 1071 de junio 26 de 1999 (inicia funciones en 2002), como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y económica, al interior de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante, DIAN) de Colombia, cuyo propósito es garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes y usuarios aduaneros, en las actuaciones que se cumplan en el ejercicio de las funciones asignadas por la ley a la DIAN.

Al respecto, la Defensoría asegura que la administración tributaria cumpla con lo establecido en las leyes tributarias, aduaneras y cambiarias; velando porque la administración no imponga cargas que no establece la ley, y procurando que los ciudadanos reciban un trato justo, equitativo, amable y respetuoso.

La Defensoría está a cargo de un Defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero designado por el Presidente de la República, de una terna que le propone anualmente la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera.

---

<sup>33</sup> Decreto N°1071, de 26 de junio de 1999, Colombia, a través de la cual se establece la organización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional de Colombia. En su art. 31 y siguientes, se crea la Defensoría del Contribuyente.

El Defensor tiene jurisdicción nacional, y cuenta con delegados regionales que se prevén en la planta de personal de la DIAN y que son funcionarios de libre nombramiento y remoción, seleccionados por el Defensor del Contribuyente y el Usuario Aduanero y nombrados por el Director General de la DIAN.

El Defensor presenta un informe trimestral sobre el desarrollo de sus actividades a la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera del Congreso de la Nación.

#### FACULTADES DE LA DEFENSORÍA

Entre las facultades que le ha encomendado la ley al Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero en Colombia, podemos destacar las siguientes:

- Canalizar las inquietudes que tengan los contribuyentes y usuarios sobre deficiencias en la prestación del servicio de la DIAN, realizar las verificaciones que sean del caso, formular las recomendaciones para superarlas y poner en conocimiento de las autoridades y dependencias pertinentes sus conclusiones, con el fin de que se apliquen los correctivos y/o sanciones que resulten procedentes.
- Formular recomendaciones al Director General de la DIAN para asegurar una adecuada, justa y oportuna prestación del servicio fiscal.
- Realizar seguimiento, a solicitud de los contribuyentes y usuarios aduaneros, a los procesos de fiscalización, a fin de asegurar el cumplimiento del debido proceso.
- Participar, si lo considera conveniente, como veedor en las reuniones donde se promuevan correcciones de declaraciones por parte de los contribuyentes y usuarios, y velar porque una vez producida la respectiva corrección, las mismas sean respetadas por los funcionarios de la DIAN.
- Velar porque las actuaciones de las diferentes dependencias de la DIAN se cumplan dentro del marco de los principios constitucionales de equidad y transparencia que rigen el ejercicio de la función pública.
- Participar en las reuniones de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera del Congreso Nacional y presentar a la misma un informe trimestral sobre el desarrollo de sus actividades.

#### DE LA RECLAMACIÓN POR VULNERACIÓN DE DERECHOS

En este contexto, la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero ejerce su función legal cuando hay indicios que permiten, razonablemente, advertir que las actuaciones y servicios prestados por la administración tributaria han vulnerado o puesto en peligro los derechos de los contribuyentes o usuarios, para lo cual cuenta con un procedimiento de reclamación denominado “reclamo por vulneración de derechos”, accionando contra la administración tributaria en caso de que el contribuyente o usuario señale ante la Defensoría los derechos

que presuntamente le han sido vulnerados y aportando copia de los documentos que acreditan la citada vulneración.

De este modo, iniciado el procedimiento administrativo correspondiente, dirigido y llevado ante la Defensoría, luego de estudiar las solicitudes presentadas, y valorar las actuaciones de la administración, en el caso de encontrar la existencia de una vulneración, o la posibilidad de presentar propuestas orientadas a mejorar la prestación del servicio fiscal, la Defensoría emitirá las recomendaciones correspondientes ante la administración fiscal.

Por otra parte, también, se puede acudir al defensor en caso de tener alguna sugerencia o propuesta que contribuya a mejorar los procesos o servicios que presta la administración tributaria.

Por lo tanto, de estas facultades y funciones, podemos concluir que el rol de la Defensoría del Contribuyente en Colombia solo tiene un rol de “mediador” entre la administración tributaria y el contribuyente. Por otra parte, es interesante destacar que se contempla al usuario aduanero, por lo cual, su ámbito de acción incluye a todo tipo de contribuyente.

### 3. *La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en la República de México*<sup>34</sup>

Para el caso mexicano, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (en adelante, PRODECON), es una figura inédita en dicho ordenamiento jurídico, ya que además de ser Procuraduría, se erige como el primer *Ombudsman* especializado en la protección de los derechos del contribuyente en esa nación.

La PRODECON se crea con la Ley Orgánica el 4 de septiembre de 2006 y el 1° de septiembre de 2011 inició actividades.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales en la República de México y que vulneren los derechos de los contribuyentes, así como de acuerdos conclusivos como un medio alternativo para resolver de forma anticipada y consensuada los diferendos que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre las autoridades fiscales, los contribuyentes, o bien, para regularizar la situación fiscal de estos últimos.

De igual manera la PRODECON, entre otras atribuciones sustantivas, fomenta la cultura contributiva, realiza propuestas de modificaciones normativas y

<sup>34</sup> Información obtenida desde el sitio de internet de la PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE: <http://www.prodecon.gob.mx/> [consulta: 15 de septiembre de 2019].



legales, identifica e investiga problemas sistémicos, celebra reuniones periódicas con autoridades fiscales federales, interpreta disposiciones legales y emite recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias.

En este contexto, **es un órgano público mandatado para garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal, a través de la prestación de los servicios gratuitos de asesoría, representación y defensa**<sup>35</sup>, velando por el cumplimiento efectivo de sus derechos, para contribuir a propiciar un ambiente favorable en la construcción de una cultura de plena vigencia de los derechos del contribuyente en México, así como en la recepción de quejas, reclamaciones o emisión de recomendaciones públicas a la administración tributaria, a efecto de que se lleguen a corregir aquellas prácticas que indebidamente lesionan o les causan molestias excesivas o innecesarias a los contribuyentes.

#### FACULTADES DE LA PRODECON

Entre las competencias y facultades con que cuenta este organismo público en México, podemos señalar las siguientes, conforme a lo establecido en su Ley Orgánica:

- i) **Asesoría:** que consiste en conocer y atender las problemáticas de los contribuyentes respecto de las actuaciones administrativas que generen las autoridades fiscales en materia tributaria; ofreciendo, en su caso, alternativas de solución y explicando su alcance jurídico. El servicio inicia cuando el contribuyente expone su problemática al asesor, entregando en su caso, la documentación en que se apoye su solicitud, la cual puede ser presentada en cualquier tiempo. Esta actividad va en directa relación a lo que es la cultura de fomento del cumplimiento tributario y de mediación ante la autoridad.
- ii) **Servicio de Representación Legal y Defensa:** la defensoría representa y defiende gratuitamente a las personas físicas, personas morales, obligados solidarios o terceros que se vean afectados por actos o resoluciones emitidos por autoridades tributarias.

Así, la PRODECON se constituye como un defensor ante las autoridades administrativas, jurisdiccionales y judiciales a través de sus asesores jurídicos expertos en la materia fiscal, dando soporte al contribuyente en la elaboración, presentación y seguimiento de los recursos administrativos, juicios de nulidad y/o juicios de amparo que sea necesarios para la defensa de sus derechos.

De este modo, la defensoría se obliga con el contribuyente a: a) dar orientación legal; b) representación judicial gratuita; c) patrocinar, legalmente, hasta la total resolución de la controversia suscitada entre contribuyente y

---

<sup>35</sup> Lo destacado es del autor de este artículo, a objeto de resaltar la facultad de asesoría letrada en sede administrativa y jurisdiccional.

la administración fiscal, salvo que se actualice alguna causal de terminación anticipada del asunto; d) que la información y datos que proporciona el contribuyente se consideren confidenciales.

**iii) Presentación de quejas y reclamaciones:** la defensoría está encargada de conocer e investigar los actos de las autoridades tributarias que se estimen violatorios de los derechos de los contribuyentes, a efecto de que aquéllas desistan de tales violaciones y los restituyan en el goce de sus derechos fundamentales.

En efecto, a través de un procedimiento expedito y ágil que pueden ejercer los contribuyentes, conoce e investiga los actos de las autoridades tributarias que se estimen violatorios de sus derechos, el cual inicia con la presentación de la Queja de forma presencial, escrita, a través de correo electrónico o mediante el portal de internet de la Procuraduría y puede concluir con una recomendación pública no vinculatoria (no existen medios de coerción para obligar a la autoridad a cumplirla), a través de la cual se sugieren a la autoridad las medidas correctivas para restituir los derechos de los contribuyentes que fueron vulnerados.

**iv) Análisis y estudio de normas tributarias:** la PRODECON está en constante análisis y seguimiento de la interpretación administrativa que realiza la autoridad fiscal respecto a la ley tributaria a objeto de que se dé estricto cumplimiento al principio de legalidad y de las normas constitucionales, evitando la transgresión del ordenamiento jurídico y de los derechos de los contribuyentes, en caso de abuso o arbitrariedad por parte de la autoridad.

Que, de estas facultades y competencias de la PRODECON, podemos advertir que dicha institucionalidad ha sido generada con objeto de proporcionar promoción y asistencia letrada, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, a los contribuyentes.

#### IV

### PROPUESTAS PARA UNA INSTITUCIONALIDAD DE DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE EN CHILE

*“Hoy los contribuyentes, y estoy pensando en el millón de pequeñas y medianas empresas, están absolutamente indefensas ante Impuestos Internos, que actúa con mucha arbitrariedad, con mucha discrecionalidad, cambia de criterio, a unos los trata de una manera y a otros de otra, así que vamos a crear el Estatuto de Defensa de los Derechos de los Contribuyentes, para que el contribuyente sepa que tiene que pagar sus impuestos, pero que Impuestos Internos tiene que cobrar los impuestos que corresponden y no actuar con tanta arbitrariedad”<sup>36</sup>.*

<sup>36</sup> Discurso del Presidente Sebastián Piñera E. dado por cadena nacional al presentar el proyecto de ley sobre modernización tributaria, con fecha 21 de agosto de 2018, obtenido del

Estas palabras corresponden al discurso dado por el Presidente Sebastián Piñera E., en cadena nacional, al presentar a la ciudadanía el proyecto de ley sobre modernización tributaria, con fecha 21 de agosto de 2018.

Que al analizar el art. 23 del proyecto de ley ingresado al Congreso Nacional y verificando las indicaciones que presentó el Ejecutivo durante la tramitación de dicha iniciativa, en su primer trámite constitucional, queda, bastante claro que, la norma, en sí, no mejora la situación de quienes cumplen con sus obligaciones tributarias, pues ello está bien cubierto por los TTA. La iniciativa, más bien, busca posicionar en nuestra administración a un nuevo órgano público con un rol “mediador” entre los derechos y garantías de los contribuyentes y los posibles abusos u omisiones que pudiera cometer la administración tributaria, ubicándose, en atribuciones más similares a las del Sernac, con el propósito de garantizar un correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las personas.

No obstante, no debemos desmerecer la propuesta tributaria del gobierno, ya que plantea una modernización inédita en la relación contribuyente-administración tributaria, al adecuar la normativa impositiva al estándar de un Estado de derecho moderno, en que la ley reconoce la dignidad, el debido proceso, el trato justo y equitativo y, en síntesis, el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes de igual forma como se les reconoce a todos los demás ciudadanos en su interacción con el Estado.

Sin perjuicio de las legítimas discrepancias sobre aspectos puntuales del proyecto, es innegable que constituye un esfuerzo serio para una necesaria modernización de nuestro sistema tributario, eliminando evidentes desaciertos que generaron sucesivas reformas, y entregando certeza y estabilidad jurídica en el ambiente en que se desenvuelve la relación entre el administrador y el órgano fiscal. Sin embargo, dicha propuesta ha omitido a otros dos servicios que participan de la triada de la administración tributaria, como lo es: el SNA y la TGR.

Tampoco ha considerado la relevancia de una asesoría jurídica en sede jurisdiccional que podría prestar la DEDECON, cuestión que se ha planteado en el debate político del proyecto en el Congreso Nacional, así da cuenta el informe emitido por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, en donde se escucharon a las asociaciones de Funcionarios del SII, de Funcionarios y Jueces de los TTA, cuando expusieron los graves y urgentes problemas que se evidencian en el acceso a la justicia y la falta de asistencia letrada en la defensa de los derechos de los administrados, quienes, muchas veces, por carecer de los recursos económicos, ven como sus pretensiones no son, adecuadamente, defendidas en sus controversias judiciales contra el fisco.

A este respecto, está en manos del mundo político que esas mejoras se realicen, al amparo de una legislación que las promueva y reconozca su aporte a nuestra certeza y seguridad jurídica, pero por sobre todo, por una verdadera defensa de los contribuyentes.

Los contribuyentes, en tanto —de incluirse mejoras encaminadas en asegurar mayores facultades a la DEDECON, en especial, la de asistencia jurídica en los juicios—, gozarán de importantes derechos y mecanismos para hacerlos valer. A su vez y para evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias por errores de los contribuyentes, se contempla que el SII pueda ejecutar algunas medidas preventivas y de colaboración, de cumplimiento voluntario por parte del contribuyente, lo que resultará muy relevante para las PyMES.

Todo proyecto es perfectible, y para eso justamente está la discusión parlamentaria. No ayuda en nada a la prosperidad de las ideas que ellas sean objetadas por el solo hecho de plantearlas y sin el necesario rigor de un serio y profundo análisis técnico, académico, y si se quiere, también político.

Cuando en el mes de agosto de 2018, el Presidente Sebastián Piñera comentó las bases de lo que sería la reforma tributaria, nos quedó claro el diagnóstico en cuanto a la promoción y defensa de los derechos de los contribuyentes. Con todo, aún resta camino por recorrer para avanzar en una real defensoría del contribuyente, en especial, tomando la experiencia comparada de México, con la PRODECON, la cual ha servido de modelo para nuestra institucionalidad. Es de esperar que, también, que tal como el proyecto ha recogido las funciones de mediación y estudio, también, recoja las facultades de representación judicial del contribuyente, ya que, sin duda, fortalecería la situación de miles de pequeños contribuyentes.

## CONCLUSIONES

Por primera vez en nuestra historia legislativa —y esto sin duda debemos celebrarlo— los principios y garantías constitucionales de los contribuyentes ciudadanos no son mirados como meras limitaciones o trabas al poder tributario del Estado, sino más bien como principios inspiradores de las nuevas normas tributarias que se proyectan impulsar.

La propuesta de crear una defensoría pretende dejar en igualdad de condiciones, frente a un conflicto, a los contribuyentes con el SII; sin duda, esta institución conversará en igualdad de condiciones con el SII, lo que hasta ahora no existía, y que está en línea con lo recomendado por la OCDE<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> Información obtenida desde el sitio de internet de la OCDE - OECD: [https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'\\_Rights\\_and\\_Obligations-Practice\\_Note.pdf](https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf) [consulta: 15 de septiembre de 2019].

En efecto, nuestro SII se ha destacado históricamente por su profesionalismo, seriedad y eficiencia, en que la creación de este nuevo organismo del Estado, como lo será la “DEDECON” no hará sino confirmar nuestro liderazgo, en un paso más de modernización en la relación autoridad-contribuyente.

Sería un error entender esta defensoría como una forma de debilitamiento del eficiente actuar fiscalizador del SII, pues más bien se trata de avanzar en un marco relacional bajo objetivos comunes: por un lado incentivar el adecuado cumplimiento tributario de los contribuyentes, y, por el otro, bajo una fiscalización eficiente de la autoridad y con los más altos estándares, fomentar en todo momento un ambiente de cercanía con el contribuyente, en el marco de la continua observancia de sus garantías y derechos, potenciándose cada vez más el mejor ambiente de negocios, en pro del desarrollo de nuestro país.

Se incorporan derechos básicos del contribuyente reconocidos en nuestro ordenamiento jurídico, como que las resoluciones del SII sean fundadas. Que el contribuyente entienda lo que se le pide, legítimamente impugna y lo que paga. Se reconocen recursos —como el jerárquico— existentes en cualquier procedimiento administrativo. Se fomenta el acuerdo entre las partes haciendo más eficiente el rol recaudador del Fisco, fortaleciendo la determinación conjunta de la obligación tributaria, evitando esa visión de contraparte que es ineficiente y tantas veces inconducente. Asimismo, la defensa jurídica que debe proporcionar el estado a las personas, construiremos y avanzaremos en un mejor estatuto de derechos y garantías para quienes contribuyen con el estado.

Con todo, solo resta concluir en este sentido que, la certeza y seguridad jurídica genera un correcto cumplimiento de la obligación tributaria y un esperable trabajo conjunto entre contribuyentes y la administración tributaria, cuando el estado promueve los derechos y deberes de cada parte y asegure un real y efectivo acceso a la justicia, en caso de que el contribuyente vea trasgredidos sus derechos y garantías.

Sin embargo, no podemos dejar de inferir que, sin facultades de representación judicial, la “DEDECON” solo tendrá como misión la de mediar los conflictos que se presenten entre el SII y los contribuyentes; con ello, más bien su rol será el de obtener soluciones eficientes y menos costosas, tanto para el fisco como para el administrado, evitando, en lo posible, litigios tributarios innecesarios de largo plazo, entregando medios alternativos de solución de controversias, tal como lo indica el proyecto.

Por otra parte, el proyecto original de defensoría, que fue enmendado por el ejecutivo durante su primer trámite constitucional, evidenciaba serias deficiencias en materia constitucional, dado que establecía limitaciones a la transparencia y publicidad de sus actos, al señalar que sus “acuerdos” serían secretos, lo que generaba una transgresión al art. 8° de la CPR. Asimismo, establecía una suerte de organismo co-legislador, al permitir al Director de la defensoría contar con la atribución de “*Proponer al Ministerio de Hacienda y al Congreso Nacional modificaciones*

*a la normativa tributaria fiscal interna...*”. Esto, implicaba transgredir la iniciativa legal en materia tributaria, lo cual es de exclusiva iniciativa del Presidente de la República, conforme a lo establecido en el numeral 1° del art. 65 del texto constitucional.

En este sentido y como da cuenta el presente artículo, resulta de toda lógica fortalecer las competencias y atribuciones del proyecto que contempla la creación de la defensoría del contribuyente, dotándola, derechamente, para que represente a los pequeños y medianos contribuyentes cuando un particular decida enfrentarse en juicio, con justa causa, con motivo de actuaciones que emita el SII. Asimismo, que se añada a los usuarios del SNA y de TGR como sujetos que pueden requerir los servicios de este nuevo órgano de la administración, todo ello en pos de la defensa y promoción de los derechos de los contribuyentes, garantizando de ese modo las bases del debido proceso legal o juicio justo, garantizado por nuestra Constitución (art. 19 N°3, inc. tercero) y consagrado en el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8 N°1), que contempla el principio del debido proceso.

# FONDOS DE INVERSIÓN COMO SUJETOS OBLIGADOS A RECONOCER RENTAS PASIVAS EN CHILE: APLICACIÓN PRÁCTICA

MARÍA MAGDALENA MUNITA IRARRÁZAVAL<sup>38-39</sup>

## RESUMEN

El presente artículo en primer lugar aborda las nociones generales legales de los fondos de inversión de la Ley N°20.712 o LUF y tributación aplicable. Luego, analiza la compatibilidad de las normas de la LUF, con las instrucciones contenidas en la Circular N°40 del año 2016 y la Res. Ex. N°9 del año 2017, ambas del SII, relativas a la aplicación del art. 41 G de la LIR a los fondos de la LUF. Este artículo se incorporó por la modificación de la Reforma de las leyes N°20.780 y N°20.899 de los años 2014 y 2016 respectivamente, que introdujeron una excepción a la regla general del art. 12 de la LIR que establece el reconocimiento de rentas extranjeras en base líquida percibida, señalando que los contribuyentes en Chile (incluidos los patrimonios de afectación) deberán reconocer las rentas pasivas de ECE en base devengada cuando excedan ciertos parámetros mínimos. En este contexto, se analiza si dicha normativa impacta el régimen tributario de los Fondos de la LUF.

PALABRAS CLAVE: Fondos de Inversión, rentas pasivas, art. 41 G.

## INTRODUCCIÓN

El año 2014 se publicó la Ley N°20.712 conocida como la LUF, cuyo objetivo fue reunir en un solo cuerpo legal el tratamiento de estructuras colectivas de inversión y aplicar un marco jurídico único y simplificado que abordara de una manera más simétrica problemáticas equivalentes.

---

<sup>38</sup> Abogada, Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, Pontificia Universidad Católica de Chile. Magíster en Derecho Tributario, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Desde 2010 forma parte del equipo de Impuestos y Comercio Internacional de Phillippi, Prietocarrizosa, Ferrero DU & Uría.

<sup>39</sup> El presente artículo forma parte del trabajo de tesis que la autora efectuó para obtener el grado de Magíster en Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.

Lo que se buscó fue fomentar la industria de administración de activos de terceros y de asesorías financieras para inversionistas y emisores chilenos y extranjeros, ofreciendo a los inversionistas nuevos productos financieros y mayores alternativas de inversión, bajo un marco regulatorio unificado.

La estructura de fondos permite ampliar la gama de inversionistas lo que incide directamente en mejorar el acceso a financiamiento de los diferentes sectores productivos de un país, incluyendo a la industria de empresas de menor tamaño; lo que repercute en el crecimiento del país. En efecto, permite la entrada de inversionistas institucionales como los fondos de pensiones, los que pueden acceder de forma indirecta a empresas de menor tamaño, ya que, al canalizar su inversión a través de fondos, sujetos a requisitos de diversificación y de clasificación, permiten disminuir el riesgo asociado a estas inversiones. También, permiten atraer a inversionistas extranjeros, ya que la independencia entre el fondo y su administración, permiten a dicho inversionista tomar una actitud pasiva y no activa como lo requiere el ser propietario directo de una S.A. Finalmente, pero no menos importante, permite que pequeños inversionistas nacionales diversifiquen sus riesgos y disminuyan sus costos, logrando indirectamente invertir en activos chilenos y extranjeros, con el beneficio, además, de ser administradas dichas inversiones, por profesionales a un menor costo, logrando que obtengan los beneficios de economías de escala, a pesar de invertir un monto pequeño.

Ahora bien, el régimen tributario aplicable a estos vehículos de inversión es fundamental para la consecución de los objetivos de atraer a aportantes, quienes buscan una mayor rentabilidad y lograr inyectar mayor financiamiento para la industria en Chile. Producto de lo anterior, existen dos principios relevantes a la hora de invertir en un fondo: a) neutralidad tributaria, es decir que, la carga tributaria sea igual a la que hubiera soportado el inversionista de haber invertido de manera directa y; b) debe promover el ahorro y la inversión. Al respecto, el principal beneficio tributario que establece nuestra legislación es señalar que el fondo no es contribuyente de impuesto a la renta por las ganancias que obtenga, pero sí sus aportantes al momento de percibir las rentas. Lo anterior, permite postergar el pago de impuestos por los ingresos propios del fondo, pero conlleva la obligación del adecuado registro de ingresos y créditos por impuestos pagados por terceros.

Respecto de rentas de fuente nacional percibidas través del fondo, el tratamiento es bastante claro, aunque complejo en cuanto a la serie de exenciones establecidas por ley. Sin embargo, respecto de rentas de fuente extranjera distribuidas por un fondo, existe la duda en cuanto al momento en que se devengan los impuestos, pero es más simple en cuanto a los tipos de renta, ya que por regla general todas las rentas de fuente extranjera se encuentran gravadas a nivel de los contribuyentes residentes en Chile, quienes tributan por sus rentas de fuente mundial en el país.

Producto de la Reforma Tributaria (Leyes N°20.780 y N°20.899), el año 2016 entraron en vigencia las normas sobre tributación de rentas pasivas o CFC



Rules. Estas normas limitaron los beneficios de postergar la tributación a través de estructuras de inversiones en el extranjero, específicamente a través de fondos o sociedades controladas en el extranjero, cuyo giro es la obtención de rentas pasivas; haciéndolos transparentes para efectos tributarios en Chile. Lo anterior implica que los contribuyentes en Chile deberán reconocer como devengadas o percibidas las rentas de dicha entidad controlada en el extranjero a pesar de no haber sido distribuidas al contribuyente o patrimonio de afectación en Chile.

Es indiscutible el efecto que produce el reconocimiento de rentas pasivas en los contribuyentes de IDPC; da origen al pago de impuestos en Chile. Sin embargo, las normas CFC también incluyen como sujeto obligado a declarar rentas pasivas a los patrimonios de afectación, al respecto, la Circular N°40 del año 2016 del SII específicamente incluye este concepto, a los fondos constituidos en Chile contemplados en la Ley N°20.712. Surge la duda entonces, de cuál es el efecto impositivo de que un fondo de la LUF deba reconocer las rentas pasivas de ECE.

Al respecto, analizaremos la compatibilidad de las normas de la ley N°20.712 con las instrucciones contenidas en la Circular N°40 del año 2016 y la Res. Ex. N°9 del año 2017, ambas del SII, relativos a la aplicación del art. 41 G de la LIR, e intentaremos dar respuesta a las siguientes disyuntivas: ¿Las normas CFC limitan los beneficios tributarios de los fondos constituidos en Chile al amparo de la ley N°20.712? Si no lo limitan; ¿Exigen una obligación al menos de registro?, o ¿Serán los fondos de la LUF, una excepción a la aplicación de dichas normas?

Dada la especificidad del tema y el nivel técnico del análisis, a continuación, en primer lugar, abordaremos las nociones generales legales y tributarias de los fondos de inversión y tributación aplicable. Para luego, indicar la posición adoptada por el SII y dilucidar la tributación aplicable, utilizando las herramientas de interpretación de la ley tributaria, para concluir que ciertas afirmaciones de la autoridad tributaria, a través de su jurisprudencia administrativa, requieren de un mayor detalle en el análisis de las normas, tras el cual no necesariamente se ratificará la premisa expuesta.

## I

### FONDOS DE INVERSIÓN EN CHILE: NOCIONES BÁSICAS

#### *1. Fondos contemplados por la Ley Única de Fondos*

La Ley N°20.712, publicada el 7 de enero de 2014, regula la Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales, también denominada comúnmente como la “LUF”, puesto que, según como indicaba el mensaje del proyecto de ley al que se refería, consolida en un solo cuerpo legal, las disposiciones aplicables a la administración de fondos mutuos, de fondos de inversión, de fondos de capital extranjero y de fondos para la vivienda, contenidas en las leyes N°18.045, N°18.815, N°18.657 y N°19.281 y en el DL N°1.328.

El principal objetivo de esta ley, en palabras del mensaje de ingreso del proyecto, fue la creación de un nuevo marco legal, simplificado y simétrico, aplicado a los fondos a que el mismo proyecto se refiere y que tenía como fines principales: estandarizar el marco regulatorio, definir un tratamiento razonable y equitativo para la industria de fondos, especificar restricciones y requerimientos de los fondos considerando el tipo y número de inversionistas y la liquidez subyacente de los activos y de la cuota, promover la inversión extranjera en Chile, hacer la operación y administración de fondos más simple y a un menor costo, mejorar el acceso al financiamiento para la industria de capital de riesgo y las pequeñas y medianas empresas; y ofrecer a los inversionistas, nuevos productos financieros y mayores alternativas de inversión.

La clasificación fundamental que establece la LUF en esta materia es entre (a) fondos mutuos y (b) fondos de inversión. El criterio de tal distinción es la posibilidad de rescatar las cuotas del fondo. Los fondos mutuos permiten el rescate total y permanente de las cuotas, mientras que los fondos de inversión se definen como aquellos que no sean fondos mutuos (es decir fondos no rescatables o que en caso de permitir el rescate pagan a sus aportantes en un plazo igual o superior a 180 días; o todos los demás fondos). Por su parte, los fondos de inversión a su vez se clasifican en fondos de inversión públicos y fondos de inversión privados. En adelante, nos referiremos a todos estos fondos regulados en la LUF como (Fondos).

## *2. Principios que gobiernan a los regímenes tributarios aplicables a los vehículos colectivos de inversión, Fondos*

El tratamiento tributario de los Fondos establecido principalmente en la LUF, art. 81 y en la LIR responde a dos principios básicos, esto son asegurar la neutralidad tributaria e incentivar el ahorro y la inversión.

“En efecto, por una parte, la inversión a través de vehículos colectivos sólo resulta viable en términos prácticos, en la medida que quienes inviertan a través de ellos se encuentren en una posición de neutralidad tributaria frente a la inversión directa. Es decir, que la carga tributaria que deban soportar sea igual a aquella que habrían soportado de invertir de manera directa (...). Por otra parte, el régimen tributario aplicable a los vehículos de inversión colectiva debe ser capaz de promover el ahorro e inversión a través de ellos, a fin de reunir capitales para ser invertidos en los diferentes sectores productivos del país”<sup>40</sup>. En consecuencia, los principios básicos son dos:

---

<sup>40</sup> CIFUENTES, María Isabel. La inversión colectiva en Chile a través de fondos de inversión. fundamentos y análisis crítico de su especial régimen tributario. Memoria para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Santiago, Chile. Universidad de Chile, Facultad de Derecho, 2012, p. 86.

1. **Neutralidad tributaria.** Como la misma palabra lo indica, requiere establecer un mecanismo que impida dar origen a doble tributación por las rentas obtenidas a través del Fondo, para que no sea más gravoso optar por este tipo de vehículos.
2. **Incentivar al ahorro.** Este concepto requiere dar un paso más, es decir, favorecer la inversión a través de un Fondo versus, la inversión directa. El mecanismo por excelencia implementado para incentivar al ahorro es la postergación en el pago de impuestos. Conceder este beneficio responde a la política legislativa.

La normativa chilena ha recogido ambos principios en la LUF. Así se consagran los siguientes conceptos claves que rigen la tributación de estos vehículos.

El Fondo de Inversión no es contribuyente de IDPC.

Se debe llevar un registro de los créditos asociados a las rentas percibidas para efectos de imputación a impuestos finales, IGC e IA a nivel de los aportantes.

Los aportantes tributarán en base percibida por las rentas registradas en el Fondo.

Los puntos a) y b) buscan garantizar la neutralidad, transformándolo en un vehículo transparente para efectos tributarios y el tercero fomentar el ahorro, mediante la postergación de los impuestos finales hasta la percepción de las rentas por parte de contribuyentes de impuestos finales, es decir, contribuyentes de IGC e IA.

### 3. *Naturaleza jurídica*

La LUF dispone que por Fondo se entenderá un patrimonio de afectación integrado por aportes realizados por partícipes destinados exclusivamente para su inversión en los valores y bienes que esta ley permita, cuya administración es de responsabilidad de una administradora.

El patrimonio es una operación conceptual que designa solamente un conjunto de bienes vinculados al pago de un conjunto de obligaciones. Si bien existen numerosas definiciones en doctrina para el concepto patrimonio, nos referiremos a la teoría de Bonelli<sup>41</sup> que es la que considera al patrimonio como un sustrato de la personalidad jurídica del derecho privado. Si derecho es facultad para actuar, se requiere inexorablemente alguien que tenga esa capacidad o habilidad de actuar. Un derecho es una facultad subjetiva pero un patrimonio es una posición, una vinculación objetiva (una vinculación entre bienes, de modo que) el concepto de patrimonio no implica una capacidad para actuar. Un patrimonio

---

<sup>41</sup> Gustavo Bonelli, gran jurista italiano. Su teoría formulada en 1910 se basa en la idea de que personalidad jurídica es “unidad patrimonial autónoma” que dispone de “un sujeto que actúe como órgano del mismo”, esto es, que complete la capacidad jurídica con capacidad de obrar.

no tiene como presupuesto lógico un sujeto<sup>42</sup>. Sin embargo, si a dicha estructura el ordenamiento jurídico le reconoce capacidad para actuar en el tráfico jurídico, como sujeto autónomo de derechos y obligaciones, entonces le atribuye una personalidad jurídica exclusiva y soberana.

Como se puede observar existen ciertos elementos que integran el concepto de personalidad y uno de estos elementos es el patrimonio. Así, la capacidad y domicilio son atributos de la personalidad, pero no del patrimonio.

Nuestro CC define en el art. 545 el concepto de persona jurídica señalando que corresponde a una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente.

El Fondo no es una persona jurídica sino simplemente un patrimonio de afectación. De esto se deriva el hecho de que el Fondo no sea sujeto de domicilio o residencia; y por tanto, no se puede entender domiciliado en Chile para efectos de aplicación de los CDTI suscritos por Chile y en este sentido se ha pronunciado también la jurisprudencia administrativa (sin perjuicio que no entraremos en el detalle de análisis de la veracidad de esta afirmación respecto a cada Convenio en particular).

Adicionalmente, como un Fondo es un patrimonio de afectación, es decir, un colectivo sin personalidad, con un investido temporal que lo administra, esta es la sociedad administradora; es que se crea la ficción de que sus distribuciones se les aplica el tratamiento tributario equivalente al de un dividendo de una S.A. y esto es importante tenerlo presente para el análisis que se efectuará a continuación.

#### *4. Reglas generales respecto del tratamiento tributario de los Fondos*

Entender que se trata de un patrimonio de afectación (que constituye solo un sustrato de la persona) y no una persona jurídica, es importante ya que el art. 3 de la LIR señala “*salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país*”.

La naturaleza jurídica de un Fondo es la de un patrimonio de afectación y como se señaló, no califica como persona, por lo que no cabría dentro del art. 3 de la LIR. Si bien esto ya había sido reconocido por la jurisprudencia administrativa previo a la publicación de la LUF; para evitar dudas se estipuló expresamente en el art. 81 de dicha normativa, que “*Los fondos de inversión y fondos mutuos no serán considerados contribuyentes del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin perjuicio de las obligaciones que afecten a su sociedad administradora y lo establecido en este artículo*”.

<sup>42</sup> Bonelli, en su trabajo publicado en la Riv. Dir. Civ. De 1910 bajo el título de “La teoría della persona giuridica”.

Ahora bien, el Fondo no es contribuyente de IDPC, lo que se traduce en que el Fondo es transparente para efectos tributarios. Sin embargo, como fue mencionado anteriormente, la LUF reconoció los principios de neutralidad y fomento de ahorro e inversión que rigen a este tipo de vehículos de inversión. El mecanismo por el cual se logra es mediante el sistema de registro que debe llevar el Fondo. Así, los Fondos deben llevar un registro de los beneficios netos percibidos; y sus aportantes sólo tributarán por dichas rentas al momento en que les sean distribuidas dichas rentas, con los impuestos finales GC e IA respectivamente.

Por regla general, las rentas de capital en Chile se gravan en dos etapas. En una primera etapa a nivel de la empresa que da origen a dichas rentas; y en una segunda etapa a nivel de los contribuyentes, personas naturales y personas jurídicas extranjeras, ambas contribuyentes de impuestos finales, IGC en caso de residentes chilenos, e IA en caso de residentes extranjeros. Nuestro sistema es integrado ya sea total o parcialmente, lo que significa que los impuestos pagados en la primera etapa son acreditables en contra de los impuestos finales de la segunda etapa en su totalidad, o en parte.

Como el fin es que se fomente el ahorro e inversión mediante la postergación del pago de impuestos, pero que a su vez invertir en estos vehículos sea neutro desde la perspectiva tributaria, los Fondos no tributan por los beneficios propios, pero, además, deben llevar un registro no solo de las rentas percibidas sino de los créditos por impuestos asociados ya sean créditos locales o extranjeros, de aquellos beneficios percibidos de terceros.

Respecto de contribuyentes de IDPC (primera etapa), la LIR ha resuelto evitar que se produzca doble tributación señalando que las utilidades que se distribuyen entre sí, se encuentran exentas de impuestos en este nivel y que se deben mantener los registros de créditos asociados. Sin embargo, el Fondo no es contribuyente de IDPC, por lo que cobra relevancia la precisión de la LUF de considerar sus distribuciones como las de una S.A. domiciliada en Chile. En este mismo sentido, la Circular N°71 del año 2016, en armonía con lo estipulado en la LUF, entiende que las distribuciones de un Fondo a una sociedad domiciliada en Chile que tributa con IDPC no se deben incorporar en su RLI, quedando exenta de impuesto a nivel de IDPC<sup>43</sup>.

Por otro lado, de acuerdo con lo señalado en el art. 12 de la LIR, las rentas de fuente extranjera se gravan en Chile por regla general al ser percibidas por un contribuyente domiciliado en Chile, salvo tributación en base devengada por rentas pasivas de ECE del art. 41 G de la LIR. Respecto de estas rentas la LIR también contempla un mecanismo para acreditar los impuestos pagados en el extranjero en contra de los impuestos a pagar en Chile. El mecanismo para

---

<sup>43</sup> Esto ocurre entre sociedades sujetas al Régimen Parcialmente Integrado 14 letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta, pero no es exacto el mecanismo aplicable a una Sociedad de Renta Atribuida 14 letra a) de la Ley de la Renta.

acreditar impuesto pagados en el extranjero en Chile, es especialmente favorable respecto de dividendos percibidos del exterior ya que incluye la posibilidad de imputar el crédito por impuestos pagados en el extranjero contra el IDPC y los impuestos finales, con ciertas limitaciones.

En cuanto al momento de tributación, es importante mencionar que, de acuerdo con la LUF, los Fondos deben registrar los beneficios netos percibidos ya sean de fuente local o extranjera, para que luego los aportantes tributen a su vez con impuesto finales IGC e IA en base percibida, es decir al momento de recibir las distribuciones del mismo.

Finalmente, se señaló que el Fondo no es contribuyente de IDPC, pero la LUF sí establece la aplicación del impuesto multa del art. 21 de la LIR a los Fondos como si se tratara de una S.A., pero sólo en aquellos casos específicamente indicados. También, se le aplican las normas del art. 41 F de la LIR (límite al endeudamiento transfronterizo con partes relacionadas) y algunas causales en que el SII se encuentra facultado para tasar. Lo relevante de cualquiera de estas circunstancias es que se encuentran específicamente determinadas, y que los obligados al pago del impuesto serán alternativamente o la Administradora por cuenta del Fondo, o los aportantes, cuando sean los beneficiados.

#### *5. Normativa Tributaria aplicable a los Fondos respecto a los beneficios percibidos de terceros y beneficios propios*

Los Fondos, de acuerdo a la LUF, tienen la obligación de registrar las rentas afectas a impuestos, ya sea IGC o IA que mantengan. En los Fondos el registro de rentas afectas a impuestos corresponderá al monto que se determine al término de cada ejercicio comercial, que corresponde a la diferencia entre los beneficios netos percibidos y el monto que corresponda a ingresos exentos o ingresos no constitutivos de renta. Respecto de rentas de fuente extranjera, el monto coincide con el concepto de beneficios netos percibidos.

El art. 80 de la LUF define el concepto beneficios netos percibidos como la cantidad que resulte de restar a la suma de utilidades, intereses, dividendos y ganancias de capital efectivamente percibido, el total de pérdidas y gastos devengados en el período.

El concepto de renta percibida se encuentra a su vez, definido en el art. 2 N°3 de la LIR como aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe asimismo entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

Teniendo en cuenta el principio de neutralidad que se busca resguardar al momento de determinar la tributación de las rentas provenientes de un Fondo; a la diversificación de las inversiones de estos vehículos tanto en Chile como en el extranjero y en especial atención al sistema integrado de tributación que nos caracteriza, donde como principio, es posible acreditar impuestos asociados a las rentas de origen tanto en Chile como en el extranjero en contra de los impuestos

finales IGC e IA, a continuación los registros que debe llevar un Fondo y tributación a nivel de los aportantes por las rentas distribuidas por el Fondo, según lo estipulado en el art. 81 de la LUF.

### 5.1. REGISTROS QUE DEBEN LLEVAR LOS FONDOS

#### *REGISTRO DE RENTAS AFECTAS A IMPUESTOS (RAI)*

Como su nombre lo indica, en este registro deben anotarse al término del AC respectivo, las rentas afectas a IGC o IA que mantenga el Fondo. Aquí se registrarán por lo tanto las cantidades que deberán tributar a nivel de los aportantes cuando sean percibidas por éstos. En este registro se incluirán por lo tanto (i) las utilidades propias del Fondo, (ii) las utilidades provenientes de terceros, ya sea sociedades u otros Fondos, y ya sean domiciliados en Chile o en el exterior (salvo que deban registrarse de acuerdo a la letra d) siguiente). Dichas sumas corresponderán, por lo tanto, al monto que se determine anualmente, al término del AC que se trate, como la diferencia que resulte de restar a la suma de los beneficios netos percibidos, que se mantengan acumulados en el fondo y sea que se hayan capitalizado o no, menos el monto positivo establecido en la letra b) siguiente<sup>44</sup>.

Las anotaciones se efectuarán conforme al orden cronológico anual de percepción de dichas cantidades.

#### *REGISTRO DE RENTAS EXENTAS E INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA (REX)*

En este registro deberán anotarse al término del AC, los retiros o dividendos percibidos por el Fondo, correspondientes a rentas exentas de IGC o IA; así como los ingresos no constitutivos de renta, también percibidos.

Así, por ejemplo, deberán anotarse los ingresos no constitutivos de renta provenientes de la enajenación de los instrumentos a que se refieren los arts. 104 y 107<sup>45</sup> de la LIR.

De este registro deberán rebajarse los gastos, costos y desembolsos imputables a los ingresos de la misma naturaleza.

#### *REGISTRO DE SALDO ACUMULADO DE CRÉDITO (SAC)*

Es importante mencionar, que lo que regula esta letra es sumamente relevante ya que si no se estipulara no podría deducirse que el Fondo pudiera registrar créditos por impuestos pagados por beneficios percibidos de terceros, para su posterior imputación contra impuestos finales<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> Ley N°20.712, art. 81, N°2, letra a).

<sup>45</sup> INR en ganancia de capital en ventas de bonos, acciones, o cuotas de fondos; que cumplen ciertos requisitos, estipulados por ley.

<sup>46</sup> Por ejemplo, en el mecanismo de distribución de rentas de las Fondos de Pensiones dichos créditos se pierden.

En consecuencia, en este registro se debe llevar el control del crédito por IDPC correspondiente a las utilidades percibidas por el Fondo de terceros domiciliados en Chile; y también los créditos por impuestos pagados en el extranjero por utilidades provenientes de activos en el extranjero.

Lo anterior, se deduce de lo estipulado en el art. 81 N°2, letra c) de la LUF que señala: “*El Fondo deberá incorporar separadamente, como parte del saldo acumulado de crédito, el saldo de crédito contra impuestos finales por los impuestos pagados en el exterior determinados de acuerdo a lo establecido en los artículos 41 A y 41 C<sup>47</sup> de la LIR, los que se asignarán en la forma allí señalada, sólo cuando correspondan a rentas que deban gravarse con impuesto (no así, en los casos establecidos en el numeral iii), de la letra B), del artículo 82). Para estos efectos, se considerará que el impuesto de primera categoría aplicado es aquel que hubiese correspondido a un contribuyente sujeto al régimen de la letra B, del artículo 14, de la ley sobre Impuesto a la Renta*”.

Como el texto literal de la norma establece que deberá anotarse separadamente, como parte del saldo acumulado de crédito, el *saldo de crédito contra impuestos finales* por los impuestos pagados en el exterior, el SII aclaró en la Circular N°71 del año 2016 y en oficio N°2716 de 2017 que “*el derecho a crédito por los impuestos pagados en el extranjero que reconoce la LUF, tiene por objetivo evitar la doble tributación internacional de las inversiones efectuadas a través de los Fondos*”. Este objetivo se logra reconociendo el crédito total por los impuestos pagados en el extranjero para ser utilizado por los aportantes del Fondo en las mismas condiciones que si los inversionistas hubiesen obtenido las rentas directamente en esos países, es decir, como crédito contra el IDPC y el saldo, contra impuesto finales porque nuestro régimen es integrado (ya sea total o parcialmente). Si bien la redacción de la norma no es la óptima por cuanto señala que se debe registrar “el saldo contra impuestos finales”, la postura adoptada por el SII en mi opinión es la más lógica atendido el principio de neutralidad tributaria en que se enmarcan las normas aplicables a los Fondos en la LUF.

En consecuencia, respecto de rentas percibidas de fuente extranjera, se deberá anotar en este registro, el crédito contra impuestos finales por los impuestos pagados en el exterior (incluido la parte que *sería* imputable a IDPC).

<sup>47</sup> La referencia efectuada a los arts. 41 A y 41 C de la LIR, tiene por finalidad hacer explícito que los fondos de inversión y fondos mutuos, y sus inversionistas, pueden contar con un mecanismo de determinación y asignación de créditos por impuestos pagados en el exterior, en las mismas condiciones que si los inversionistas hubieran obtenido las rentas directamente en esos países, ya sea que exista o no CDTI. En el caso particular de las rentas obtenidas por Fondos regulados por la LUF y que provengan de un país con el cual Chile mantiene un CDTI, tendrán derecho a utilizar como crédito los impuestos pagados en el extranjero por tales rentas, en conformidad a las reglas establecidas en el art. 41 C de la LIR, sin que el Fondo tenga que cumplir con el requisito de ser “residente” para efectos de beneficiarse con el Convenio respectivo.



*REGISTRO ESPECIAL DE RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA (RFE)*

Este registro es aplicable sólo respecto de los Fondos Públicos, y en especial de aquellos que cumplan ciertos requisitos de inversión en el exterior, dispuestos en el numeral iii) de la letra B) del art. 82 de la LUF. En efecto, la LUF en dicha disposición, contempla la liberación de impuesto respecto de rentas distribuidas a contribuyentes no residentes en Chile, por parte de los Fondos Públicos cuya cartera de activos esté conformada en un 80% por bienes o valores situados o emitidos en el extranjero y que cumplan los requisitos copulativos que establece. La liberación se circunscribe a las rentas de fuente extranjera, y no aplica a aquellas de fuente nacional y este registro sólo es relevante respecto de aportantes domiciliados o residentes en el exterior.

## 5.2. TRIBUTACIÓN A NIVEL DEL APORTANTE AL MOMENTO DE LA DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES DEL REGISTRO DE RENTAS AFECTAS A IMPUESTO DE LA LETRA (A) PRECEDENTE<sup>48</sup>

Como se mencionó anteriormente, la LIR, grava a los residentes chilenos, por los “*beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio percibidos o devengados, cualquiera sea su origen naturaleza o denominación*”; es decir, por las rentas de fuente mundial. En cambio, respecto de los residentes extranjeros, grava sólo los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio de origen chileno, es decir, grava las rentas de fuente chilena.

El art. 82 de la LUF establece las reglas por las que se registrarán los aportantes de los Fondos<sup>49</sup>. Respecto de las distribuciones efectuadas por ellos señala se considerarán como un dividendo de acciones de sociedades anónimas constituidas en el país acogidas a las disposiciones de la letra B) del art. 14 de la LIR. Luego en la letra A a) establece la tributación de los domiciliados o residentes en Chile y en la letra B) i) y iii) la tributación de los no domiciliados o residentes en Chile. En su inc. final el artículo señala: “*En lo no previsto en este artículo, se aplicarán todas las disposiciones de la ley sobre Impuesto a la Renta y del Código Tributario, que se relacionan con la determinación, declaración y pago del impuesto (...)*”.

En consecuencia, es posible concluir, que las distribuciones efectuadas por el Fondo por regla general<sup>50</sup> deben ser considerados de fuente chilena y, por lo tanto, quedan gravados tanto los domiciliados o residentes en Chile como los domiciliados en el extranjero, salvo en casos en que la ley contemple exenciones especiales.

<sup>48</sup> Respecto de las rentas exentas, del Registro letra b) es importante señalar que no pierden su calidad por percibirse a través de un Fondo, por lo que dado que no generan tributación alguna a nivel de los aportantes no nos referiremos a ellas.

<sup>49</sup> Sin perjuicio de lo dispuesto en los arts. 57, 104, 107, 108 y 109 de la LIR.

<sup>50</sup> LIR contenida en el artículo del DL N°824; art. 11 inc. 3 de la que establece cuando las cuotas deben entenderse situadas en el extranjero.

En segundo lugar, respecto de la tributación se aplica la LIR como norma común en todo aquello no previsto.

En tercer lugar, respecto a las disposiciones de la letra B) del art. 14 de la LIR es necesario tener presente que dicha disposición regula el Régimen Parcialmente Integrado que consiste en lo siguiente: los contribuyentes que se acojan a este régimen tributarán con IDPC en el ejercicio en que las utilidades se generen en la empresa, y sólo se devengará el pago de los impuestos finales IGC e IA, cuando éstos sean efectivamente retirados o distribuidos por dicha empresa. En este caso, estos últimos podrán deducir sólo parcialmente el crédito por el IDPC contra los impuestos finales (65%)<sup>51</sup>. Excepcionalmente, los residentes de países con los cuales Chile tenga vigente un CDTI podrán usar como crédito el 100% del IDPC, al igual que los residentes de países con los cuales Chile haya firmado un Convenio al 1° de enero de 2017, pero sólo aprovecharán el 100% del impuesto pagado hasta el 31 de diciembre del año 2021. La distribución a nivel de contribuyentes de IDPC se encuentra exenta de IDPC.

En consecuencia, que las distribuciones efectuadas por el Fondo deban ser tratadas como un dividendo de una sociedad sujeta al Régimen Parcialmente Integrado domiciliada en Chile, permite concluir lo siguiente:

- a) Si se trata de la distribución de rentas afectas a impuesto con crédito de IDPC asociado, dicho crédito será parcialmente acreditable, o empleando el mecanismo estipulado en la LIR, se deberá restituir el 35% del crédito asociado.
- b) Las distribuciones de estas rentas asimilables a dividendos respecto de un contribuyente de IDPC domiciliado en Chile se encontrarán exentas de impuestos dicho nivel<sup>52</sup>.

Al respecto, las Circulares N°49 de 2016, N°67 y N°71 de 2016 del SII, aclaran la forma de tributación de los aportantes, la que incorporo en la tabla a continuación, agregando en detalle el impacto de que se deban tratar como un dividendo de una S.A. sujeta al 14 letra B) de la LIR, mencionado anteriormente.

Cuadro con tratamiento tributario de los aportantes por distribuciones efectuadas por los Fondos afectas a impuestos:

---

<sup>51</sup> En realidad, se regula mediante un mecanismo de restitución del 35% del crédito de Impuesto de Primera Categoría.

<sup>52</sup> LIR contenida en el artículo del DL N°824, art. 33 N°2 letra a): “*Se deducirán de la renta líquida imponible, siempre y cuando la hayan incrementado: Los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente en tanto no provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del país, aun cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas*”.

	<b>Fondo de Inversión Privado cuyas cuotas deben entenderse situadas en Chile</b>	<b>Fondo de Inversión Público/ Mutuo cuyas cuotas deben entenderse situadas en Chile</b>
<b>Contribuyente Persona natural domiciliado en Chile</b>	Los contribuyentes personas naturales afectos al IGC deberán considerar dichas cantidades en la determinación de este impuesto, con derecho a deducir como crédito el que les informe la Administradora de acuerdo a lo contemplado en la letra B), del art. 14, de la LIR (cuando corresponda) y tendrán por lo tanto, la obligación de restituir como débito fiscal el 35% de IDPC acreditado (El crédito IDPC informado sólo proviene de rentas percibidas de terceros, y no en relación a los beneficios propios del Fondo que no se gravaron con IDPC).	
<b>Contribuyente acogido a Régimen A del art. 14 de la LIR*</b>	Deberán aplicar las normas del art. 14 de la LIR, para la atribución de dichas rentas a los propietarios de las mismas para los efectos tributarios que correspondan, conforme a instrucciones contenidas en la Circular N°49, de 2016, emitida por el SII. Lo anterior implica que se deben agregar dichas cantidades a la RLI afecta IDPC, no pudiendo imputar como crédito la cantidad sujeta a restitución esto es un 35% del IDPC (que venga asociado), cantidad que se atribuirá en el mismo ejercicio según corresponda a los propietarios.	
<b>Contribuyente acogido al Régimen B del art. 14 de la LIR</b>	Deberán deducir dichas sumas de la base imponible afecta al IDPC, conforme a lo dispuesto en la letra a), del N°2), del art. 33, de la LIR, y anotarlas en el registro RAI a que se refiere esa norma legal e instrucciones contenidas en la Circular N°49, de 2016, del SII, <u>para su posterior tributación a nivel de los contribuyentes afectos a impuestos finales esto es, IA e IGC, al momento de su reparto o distribución.</u>	
<b>No contribuyente</b>	No se encuentran afectos por los ingresos percibidos, sin perjuicio del deber de registro cuando corresponda.	
<b>Contribuyente domiciliado o residente en el extranjero</b>	Afectos a IA de tasa 35%, con derecho a deducir como crédito el que les informe la Administradora de acuerdo a lo contemplado en la letra B), del art. 14, de la LIR (cuando corresponda). Al respecto, deberán restituir a título de débito fiscal el 35% del IDPC cantidad que se considerará un mayor IA (aumenta tasa a 44,45%), salvo aplicación de Convenio caso en que el crédito será acreditable en un 100%.	Estará afecto a un Impuesto Único a la renta del 10%, no procede imputar crédito alguno en su contra**. <u>Exentos en caso de rentas de fuente extranjera distribuidas por un Fondo Público</u> que cumple ciertos requisitos de la LUF (Art. 82, letra B literal iii), y sólo respecto de las rentas de fuente extranjera.

\* Régimen Atribuido. los contribuyentes acogidos a este régimen tributarán por las utilidades que se generen en las empresas tanto con IDPC, como con los impuestos finales, en el mismo ejercicio en que se generen, independientemente de su actual distribución. En este caso, los contribuyentes de impuesto finales podrán imputar la totalidad del crédito del IDPC a los impuestos finales.

\*\* Se exceptúa el caso de rentas del Fondo provenientes de intereses en que la tasa aplicable sea 4%.

## II

### ANÁLISIS DE INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA DEL SII RESPECTO DE APLICACIÓN DE NORMAS CFC A LOS FONDOS

Hemos revisado los principios y conceptos básicos que la LUF establece, analizando a continuación el mecanismo tributario mediante el cual se incentiva la inversión en este tipo de vehículos colectivos, junto con el ahorro garantizando neutralidad tributaria, con foco en las rentas o beneficios percibidos a nivel del Fondo y luego en un segundo nivel, respecto la distribución de dichos beneficios a los aportantes y su tributación, en el caso de rentas afectas a impuestos finales.

Ahora analizaremos el art. 41 G de la LIR que introduce el concepto de tributación en base devengada respecto de rentas pasivas de fuente extranjera. En principio esta norma se opone a la normativa de la LUF respecto a los Fondos que establece que no son contribuyentes de IDPC, pero que tienen la obligación de registrar los beneficios netos en base percibida.

#### *1. La interpretación de la Ley Tributaria*

Interpretar la ley es determinar su sentido y alcance. Respecto de la interpretación del Derecho Tributario, me referiré de manera particular a la Tesis de Don Jorge Streeter, escrita hace ya más de 50 años, y que ha sido innumerablemente citada por la Corte Suprema.

Al respecto, quisiera exponer de manera breve los conceptos que me parecen relevantes para el presente artículo, destacando la siguiente premisa:

*“Interpretar la ley es conocerla, o como lo dice el artículo primero del Código Civil, es saber lo que ella manda, quien manda y bajo cuales circunstancias (...) interpretar la ley tributaria consiste en conocer los elementos de una relación jurídico tributaria definida por la ley”.*

Este principio se denomina también principio de reserva legal, y se consagra principalmente en los arts. 19 N°20, 32 N°6, 63 N°14, 65 inc. 4 N°1 de la CPR.

El principio de reserva legal, sin embargo, admite dos posiciones. Para algunos, partidarios de la doctrina de la reserva legal restringida, basta para cumplir con este principio que la ley precise los elementos fundamentales de la obligación tributaria, tales como los sujetos y el supuesto de hecho, pudiendo los demás elementos ser integrados incluso por la administración. Por otro lado, otros sostienen que la ley no solo debe establecer los sujetos y la circunstancia fáctica o supuesto de hecho, sino que debe ir más allá, fijando la tasa, la base imponible, las exenciones, infracciones y los procedimientos. La doctrina de la reserva legal amplia es la opinión mayoritaria en nuestro país.

En efecto, la opinión del autor que cito es esta última, es decir, considera que la relación jurídica tributaria es una relación que nace de la ley, y como todas las relaciones obligatorias que nacen de la ley necesita para surgir concretamente, que se verifique un hecho jurídico previsto y definido en todos sus términos por la ley,

cuya verificación efectiva o concreta, produce efectos jurídicos, es decir, dan origen a esa obligación. Este supuesto fáctico es el hecho imponible o hecho gravado.

Así, el hecho imponible incluye dos aspectos: uno de carácter objetivo que consiste en una circunstancia dada y; el otro de naturaleza subjetiva consistente en una relación o vinculación que debe existir entre ese supuesto y algún sujeto pasivo, quien en virtud de realizarse concretamente el presupuesto objetivo queda obligado a una prestación en beneficio fiscal.

Por su parte, el impuesto es una prestación consistente en el pago de una suma de dinero por lo que la ley debe cuantificar el hecho imponible para determinar el monto del impuesto y la forma y oportunidad en que este debe pagarse. Además, el derecho tributario estatuye otras obligaciones, accesorias a la de pagar el impuesto, tales como las de efectuar declaraciones, inscribirse en registros especiales, efectuar retenciones, etc.

El autor determina que los antecedentes de mayor importancia en el estudio y comprensión de la norma tributaria son los siguientes:

- a) El hecho imponible, en su presupuesto objetivo y subjetivo.
- b) La determinación de los sujetos de la obligación.
- c) La determinación del objeto de la prestación impositiva, es decir, del monto del impuesto en función de la base imponible y del tipo de gravamen que le es aplicable
- d) Los modos de extinguir la obligación tributaria, especialmente la oportunidad y forma de pago, y
- e) Las obligaciones accesorias contenidas en la ley.

En atención, a la reserva legal amplia a la que hacemos mención y adherimos, el autor define el principio de interpretación restrictiva pilar fundamental en la interpretación de la ley tributaria.

En consecuencia, por principio de interpretación restrictiva consagrado en la CPR, debemos comprender que la legalidad de los impuestos y contribuciones exigen que todos los elementos fundamentales de la relación jurídico-tributaria estén definidos en la ley. Si se aceptara que la ley no describe el hecho imponible, sino que ya se limita a exponer situaciones generales como índices de capacidad contributiva, que deberían ser extendidos a todos los supuestos económicos análogos, se abre ancha puerta a la integración analógica de la norma tributaria y se desvirtúa la exigencia de que no exista impuesto sin disposición expresa de ley. El presupuesto que está definido en la ley tributaria no es una simple indicación, más o menos general, de la situación gravada. Es el hecho imponible único, es la situación exclusiva gravada en la ley<sup>53</sup>.

---

<sup>53</sup> STREETER, Jorge. La interpretación de la Ley Tributaria. Revista de Derecho Económico de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile. Año VI, N°s 21 y 22, 1963, p. 36.

Adicionalmente, debemos tener presente que el sistema jurídico es, por definición una unidad sistemática, lo anterior no quiere decir que las normas sean de aplicación uniforme, sino por el contrario que deben compatibilizarse entre ellas atendidas las circunstancias especiales que regulen.

Así, existen normas de derecho común, que regulan la generalidad de las situaciones, sin especial consideración al sujeto ni objeto, particular, de una relación jurídica determinada; existen normas especiales cuyas normas rigen determinadas categorías de personas u objetos (aquí en opinión del autor cabe el derecho tributario pues rige la relación jurídica entre Estado y contribuyente) y finalmente existen a las normas de excepción, caracterizadas por regular una situación individual en una forma que se contrapone a los otros dos tipos de normas.

Principio de especialidad: El principio de especialidad se refiere a que una ley, o disposiciones de una ley, relativas a asuntos específicos, prevalecen sobre las leyes u otras disposiciones de una misma ley general.

El principio de especialidad que rige nuestro sistema jurídico no es particular del derecho tributario<sup>54</sup>, sino que se encuentra consagrado en el art. 13 del CC: *“Las disposiciones de una ley, relativas a cosas o negocios particulares, prevalecerán sobre las disposiciones generales de la misma ley, cuando entre las unas y las otras hubiere oposición.”*

Este principio, también ha sido reconocido en otras normativas dentro de las que se incluye la LUF y el CT y la jurisprudencia administrativa del SII<sup>55</sup>.

En este sentido, el art. 1° del CT dispone que, en lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.

Este principio se explica, ya que, si el legislador dicta una ley sobre determinada materia, quiere decir que desea exceptuarla de la legislación de la ley general. Sería absurdo, entonces, hacer prevalecer ésta sobre aquella. Por otra parte, una ley particular supone un estudio expreso en cuanto a la materia que viene a regir; de ahí también que resulta lógica la primacía que se le acuerda<sup>56</sup>.

Respecto a las demás herramientas interpretativas, la naturaleza de la ley tributaria es la misma que la de las demás leyes, por lo que debe ser interpretada y aplicada en la misma forma.

---

<sup>54</sup> Por lo que escapa el ámbito de la Tesis citada.

<sup>55</sup> En este sentido, SII. Oficio N°4816 de 10.12.2001, Oficio N°1918 de 27.07.2015, y Oficio N°1941 de 05.07.2016, ente otros.

<sup>56</sup> ALESSANDRI, Arturo, SOMARRIVA, Manuel y VODANOVIC, Antonio. Tratado de Derecho Civil, Tomo I. Editorial Jurídica de Chile, 1998, Santiago, p. 190.

## 2. *Importancia de la Interpretación Administrativa*

La certeza jurídica es muy importante para la adecuada aplicación de las normas. La certeza tributaria está garantizada por la legalidad de las normas, es decir, el hecho gravado definido por ley. Sin embargo, es sabido que la ley no tiene una correspondencia exacta con el conocimiento efectivo y práctico de las normas, es por ello que el art. 6, A) N°1 del CT, faculta al Director Nacional a emitir interpretaciones administrativas respecto de disposiciones tributarias. A su vez, los Directores Regionales dentro de su jurisdicción, tienen la facultad de absolver consultas sobre interpretación y aplicación de las leyes tributarias y no existe impedimento legal para que estos funcionarios deleguen sus funciones, pero en estos casos los delegados deben actuar por cuenta del delegante. Así, el SII es la única institución administrativa facultada para interpretar las leyes tributarias. Interpretar significa determinar el sentido y alcance de una norma, pero en caso alguno implica crear un hecho gravado nuevo, ya que como fue mencionado, iría en contravención al principio de legalidad de los impuestos.

Las interpretaciones administrativas son vinculantes solo para los funcionarios del SII, no así para los contribuyentes, ni para los Tribunales de Justicia. Sin embargo, el art. 26 del CT resguarda a aquellos contribuyentes que de buena fe actúan conforme a la interpretación administrativa, por ello sumado a evitar conflictos, los contribuyentes tienden a seguirlas. En este hecho radica la importancia de la correcta interpretación administrativa de la norma tributaria.

## 3. *Situación de análisis: Art. 41G de la LIR*

- **Hecho:** Fondo que invierte en activos que controla en el extranjero y que obtiene rentas pasivas del art. 41 G de la LIR.
- **Régimen aplicable:** Tributación de las rentas según art. 41 G de la LIR en base devengada versus tributación según la LUF (no contribuyente de IDPC, lleva registro de beneficios netos percibidos, y aportantes sólo tributan por distribuciones efectuadas por el Fondo).
- **Posición del SII<sup>57</sup>:** Aplica el art. 41 G de la LIR, tributación en base devengada de rentas pasivas de ECE, respecto de los Fondos. En cuanto a la aplicación práctica, aún no se ha pronunciado.

### 3.1. CONTEXTO NORMATIVO HISTÓRICO

Toda nueva ley se inserta en un ordenamiento anterior a ella, con lo que se produce una doble influencia: la nueva disposición introduce modificaciones en la situación jurídica preexistente, y ésta a su vez determina la manera en que aquella actúa. La importancia del elemento histórico consiste en que pone

---

<sup>57</sup> Circular N°40 del año 2016 del SII.

de relieve estas influencias recíprocas, destacando el impacto que una norma produce sobre el sistema al que pasa a integrarse<sup>58</sup>.

El art. 12 de la LIR señalaba que cuando deban computarse rentas de fuente extranjera se computarían las rentas líquidas percibidas. Producto de la Reforma Tributaria (Leyes N°20.780 y N°20.899), el año 2016 entraron en vigencia las normas sobre tributación de rentas pasivas o CFC Rules, que constituyen una excepción las normas de tributación en base percibida ya que, implican que los contribuyentes en Chile deberán reconocer como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dicha entidad controlada en el extranjero, a pesar de no haber sido distribuidas al contribuyente o patrimonio de afectación en Chile.

El efecto que produce el reconocimiento de rentas pasivas en los contribuyentes residentes en Chile es el pago de impuestos. Sin embargo, las normas CFC también incluyen como sujeto obligado a declarar rentas pasivas a los patrimonios de afectación, que como ya vimos no son contribuyentes de impuesto por los beneficios que perciben como tales.

Por su parte, en virtud de las mismas reformas se reemplazaron los arts. 81, 82 y 86 de la LUF, para armonizarla con las nuevas modificaciones introducidas por ellas. Como vimos anteriormente, el art. 81 de la LUF regula la tributación nivel de los Fondos. Al ser ambas normas coetáneas, no se puede establecer a priori que las disposiciones de la LIR, en específico del art. 41 G de la LIR, priman sobre la LUF, por lo que se requiere del análisis paralelo de ambas normativas.

### 3.2. INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA

El SII ha interpretado el ámbito de aplicación del art. 41 G de la LIR, señalando en la Circular N°40 del año 2016, que el concepto patrimonios de afectación a que alude la citada normativa, específicamente incluye a los Fondos constituidos en Chile contemplados en la LUF.

Adicionalmente, el SII mediante el oficio N°2716 de 2017 se pronunció respecto de la aplicabilidad del art. 41 G de la LIR, a los fondos de inversión en Chile. Señalando *“Cabe hacer presente, por último, que de no resultar aplicable lo dispuesto en el referido artículo 41 G, y siempre que no se trate de agencias o establecimientos permanentes en el exterior, las respectivas rentas deberán computarse en Chile conforme a la regla general establecida en el artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, sobre base líquida percibida”*. A contrario sensu, debe interpretarse que de resultar aplicable el art. 41 G de la LIR, el SII entiende que las rentas pasivas deben computarse en base devengada en el Fondo.

<sup>58</sup> STREETER, Jorge. La interpretación de la Ley Tributaria. Revista de Derecho Económico de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile. Año VI, N°s 21 y 22, 1963, p. 53.



Siguiendo la misma lógica cuando el art. 41G de la LIR se refiere a que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar registro de las rentas pasivas, la Res. Ex. N°9 del año 2017 emitida por el SII, establece el contenido y forma de llevar el registro, indicando claramente que esta obligación es también para los patrimonios de afectación, de la que se desprende que aquellos contribuyentes o patrimonios de afectación, que no se encuentren obligados a determinar su renta efectiva al término del ejercicio, deben incluir en el registro *“la renta líquida Imponible para efectos del artículo 41 G, señalando que dichas rentas deberán ser determinadas de conformidad con las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible de primera categoría, y que debe agregarse a la renta líquida imponible de los contribuyentes o patrimonios de afectación domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, salvo que el resultado arroje una pérdida, caso en el cual no se reconocerá en el país”*.

Siguiendo la lógica de lo expuesto, el Fondo debería determinar la renta líquida imponible, y gravarla con IDPC y debería llevar registro de ello.

Sin embargo, atendido el carácter especial de los Fondos de no contribuyentes, surge la duda entonces, de cuál es el efecto impositivo (de acuerdo a la ley) de que el Fondo deba reconocer las rentas pasivas de ECE.

### 3.3. ELEMENTOS DEL HECHO GRAVADO SEGÚN NORMATIVA ART. 41 G LIR

- **Sujeto gravado:** Los contribuyentes o patrimonios de afectación.
- **Base Imponible:** Deberán incorporar las rentas de fuente extranjera en su renta líquida imponible considerando devengadas o percibidas, las rentas percibidas o devengadas por una entidad controlada en el extranjero, cuando dichas rentas sean pasivas, y excedan ciertos mínimos exigidos por la ley.

#### ELEMENTOS DE LA DEFINICIÓN

- (i) **Por entidad controlada:** se refiere a que el contribuyente, residente o domiciliado en Chile, sólo o en conjunto, y en la proporción que corresponda, con personas o entidades relacionadas en los términos establecidos en las letras a), b) y d) del art. 100 de la Ley N°18.045, respecto de la entidad ubicada en el extranjero:
- a) Posea directa o indirectamente el 50% o más del capital, o el derecho a las utilidades, o de los derechos a voto de la entidad extranjera. También si tiene una opción de compra o adquisición de una participación o derecho en dicha entidad, en el mismo sentido;
  - b) Pueda elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior;
  - c) Posea facultades para modificar los estatutos, o para cambiar a la mayoría de los directores o administradores de la entidad extranjera; y,

d) Que esté a su vez, bajo el control de una entidad controlada directa o indirectamente por el contribuyente, entidad, o patrimonio, constituido, domiciliado o residente en Chile.

(ii) **Por rentas pasivas:** son las siguientes:

1. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades, incluso cuando se hubieren capitalizado en el extranjero, provenientes de participaciones en otras entidades no domiciliada ni residente en Chile que tengan como giro principal la obtención de rentas pasivas<sup>59</sup>.
2. Intereses, salvo que la entidad controlada no domiciliada que las genera sea una entidad bancaria o financiera regulada como tal por las autoridades del respectivo país y no se encuentre domiciliada en un país o territorio de baja o nula tributación.
3. Regalías derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares.
4. Ganancias de capital o mayores valores provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en las letras precedentes.
5. Rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.
6. Ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas a su vez como rentas pasivas.
7. Rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas de acuerdo con las letras precedentes.
8. Rentas que las entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, siempre que: a) Sean partes relacionadas; b) Tales rentas constituyan gasto deducible para los contribuyentes constituidos, domiciliados,

---

<sup>59</sup> Mediante el Oficio N°2746 de 04.10.2016, el SII señaló que la excepción, aplica tanto para el caso en que los dividendos sean recibidos directamente por una sociedad de inversión controlada extranjera, así como para el caso en que los reciba a través de una sociedad de inversión intermedia controlada indirectamente, siendo indiferente si se tiene o no control a su vez sobre la sociedad operativa desde la cual se originan los dividendos.

establecidos o residentes en el país para la determinación de sus impuestos a la renta en Chile, o deban formar parte de valores sujetos a depreciación o amortización en Chile, según proceda; y c) Dichas rentas no sean de fuente chilena, o siendo de fuente chilena, estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor al 35%, tasa general del impuesto aplicable a los no domiciliados ni residentes en Chile por los ingresos de fuente chilena.

Finalmente, si las rentas pasivas representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada constituida, domiciliada o residente en el extranjero, el total de los ingresos de ésta serán considerados como rentas pasivas.

Como se puede observar, las denominadas “rentas pasivas” son aquellas que en definitiva no procedan del ejercicio de actividades comerciales o industriales.

Adicionalmente, de una entidad constituida, domiciliada o residente en un territorio o jurisdicción de baja o nula tributación, a que se refiere el art. 41 H<sup>60</sup> de la LIR (denominados de baja o nula imposición), aplican las siguientes presunciones legales: presunción de control de la entidad, presunción del carácter de renta pasiva y presunción del monto de la renta pasiva/ base imponible.

**(iii) Cumplimiento copulativo de los siguientes requisitos:**

1. Las rentas pasivas de la entidad controlada excedan del 10% de los ingresos totales de la misma, en el ejercicio que corresponda;
2. El valor de los activos de la entidad controlada susceptible de producir rentas pasivas, considerados proporcionalmente según su permanencia en el ejercicio, exceda de un 20% del valor total de sus activos, determinado también proporcionalmente en la forma señalada;
3. Las rentas pasivas de la entidad controlada no se hayan gravado con impuestos a la renta cuya tasa efectiva sea igual o superior a un 30% en el país donde se encuentra domiciliada, establecida o constituida dicha entidad, conforme a las normas que ahí se aplican.
4. Que las rentas pasivas, en su conjunto, por contribuyente domiciliado o residente en Chile, sean superiores a UF 2.400, al término del ejercicio comercial respectivo.

Es decir, en otras palabras, los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile que controlen entidades en el exterior (de acuerdo a las definiciones anteriores) no deberán considerar como devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas, cuando no excedan los requisitos mínimos legales señalados, al término del ejercicio respectivo.

---

<sup>60</sup> Res. Ex. N°55 del año 2018 emitida por el SII.

**(iv) Forma de determinar la base imponible:** Respecto a la forma de reconocimiento en Chile de las rentas pasivas, la LIR en el art. 41 G letra D N°2 señala que para determinar el monto de las rentas pasivas que debe computarse en Chile, se aplicarán las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible de primera categoría, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio, salvo que el resultado arroje una pérdida, caso en el cual no se reconocerá en el país.

El término empresa no se encuentra definido en la LIR, pero la Circular N°40 del año 2016 emitida por el SII, interpreta dicha disposición de la siguiente manera: las rentas pasivas, deberán computarse en la base imponible del IDPC, cualquiera sea el tipo de contribuyente o entidad que se encuentre obligado a reconocerlas (...)

*DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO APLICABLE Y FORMA OPORTUNIDAD DE PAGO: IMPUESTO APLICABLE ESTÁ RELACIONADO CON EL ELEMENTO SUBJETIVO*

La norma del art. 41 G de la LIR no determina el impuesto aplicable, sino que señala que debe incorporarse a la RLI de la “empresa”.

En atención a lo mencionado anteriormente, la tasa de impuesto no se encuentra definida por ley para este caso especial, luego para determinar el impuesto aplicable debemos recurrir a la regla especial de cada sujeto pasivo de impuestos.

En este aspecto, es conveniente aclarar que como se trata de rentas de fuente extranjera, sólo será relevante el análisis de impuesto aplicable en Chile respecto de aquellos contribuyentes gravados en el país por sus rentas de fuente mundial, es decir los domiciliados o residentes en Chile. En este contexto, existen dos niveles de impuesto.

- i) Contribuyentes de IDPC, es decir, empresas. Tributarán en base devengada por las rentas pasivas con el impuesto correspondiente, esto es tasa 25% o 27%, según corresponda al régimen de tributación del art. 14 de la LIR.
- ii) Contribuyentes de IGC, es decir personas naturales residentes en Chile, que no hayan iniciado actividades en primera categoría. Al respecto, es interesante mencionar, que el legislador expresamente modificó el art. 54 N°1 de la LIR para que no fuera contradictorio con el art. 41 G de la LIR. En este sentido, los contribuyentes de IGC tributan por regla general en base percibida, luego por las rentas obtenidas del extranjero el legislador, debió precisar que el contribuyente debía incluir no sólo aquellas rentas percibidas a la base imponible de IGC, sino también aquellas que resulten de la aplicación del art. 41 G de la LIR. Luego, con la Reforma de la Ley N°20.899 el año 2016, se precisó, que debían incluirse las cantidades percibidas y aquellas que resulten de la aplicación del art. 41G, en ambos casos luego de haberse gravado previamente con el IDPC (tasa general 25%). La tasa de IGC aplicable es progresiva creciente por tramo de ingresos y va a de 0-35%.

Surge la duda, entonces, de qué pasa con los Fondos que nos son contribuyentes de impuesto a la renta. Al respecto, corresponde analizar el art. 81 de la LUF, el cual señala:

*“Los fondos de inversión, fondos mutuos y sus administradoras, estarán sujetos únicamente al régimen tributario establecido en esta ley, respecto de los beneficios, rentas o cantidades obtenidas por las inversiones del fondo”<sup>61</sup>.*

Adicionalmente, el artículo establece que el Fondo no es contribuyente del IDPC; y por lo tanto no debería tributar por las rentas pasivas del art. 41 G de la LIR. Tampoco debe tributar la Administradora por el Fondo porque la LUF expresamente señala cuándo ello ocurre, y no es el caso de las rentas del art. 41 G LIR. Tampoco corresponde atribuirles estas rentas a los aportantes, ya que estos últimos sólo tributan por las rentas distribuidas por el Fondo.

Como se puede observar, a nivel de los Fondos la LUF no define la tributación aplicable a estas rentas, y como estas rentas no se gravan con impuesto no corresponde ahondar en el análisis del hecho gravado, respecto de la forma y momento de pago, ni tampoco respecto de las obligaciones accesorias que acarrea la normativa del art. 41 G de la LIR.

### 3.4. RAZONES POR LAS CUALES CONCLUYO QUE EL SII INCURRE EN UN ERROR AL INCLUIR A LOS FONDOS DENTRO DE LOS CONTRIBUYENTES, PATRIMONIOS DE AFECTACIÓN, GRAVADOS CON EL ART. 41 G DE LA LIR EN LA CIRCULAR N°40 DEL AÑO 2016.

**3.4.1.** En virtud del principio de interpretación restrictiva, los elementos del hecho gravado deben estar definidos en la ley. En este caso ni la LUF ni el propio art. 41 G de la LIR señalan cuál sería el impuesto aplicable a los Fondos por las rentas pasivas del art. 41 G de la LIR:

- i) El Fondo no es contribuyente de IDPC, tal como lo señala el art. 81 de la LUF.
- ii) La LUF no estipula responsabilidad de la Administradora en el pago. Si hubiese querido que tributara la Administradora en su nombre, debió haberlo incorporado expresamente, ya que las causales para que ello ocurra se encuentran expresamente contemplado en la LUF, y no hacen referencia a tributación por renta pasivas por cuenta del Fondo.
- iii) La LUF tampoco señala que se le debe atribuir al aportante ni que lo deben incluir en su base imponible. Deber de informar del art. 81 de la LUF: Dado que el Fondo no es contribuyente de IDPC, la Administradora tiene el deber de informar entre otros lo siguiente (para tributación a nivel del

<sup>61</sup> Este párrafo proviene del texto original de la LUF y permanece luego del reemplazo del art. 81 efectuado por la Ley N°20.780, que introduce el concepto de CFC de la LIR.

aportante): “(ii) las distribuciones que efectúen, incluida la que se lleve a cabo mediante la disminución del valor de cuota del fondo no imputada al capital, y devoluciones de capital, y los créditos asociados a éstas, así como las retenciones de impuesto que practique, por cada uno de los fondos de inversión que administre.” Lo anterior, no contempla el atribuir rentas pasivas a los aportantes para su tributación. Como se puede apreciar, las rentas pasivas no están incluidas.

**3.4.2.** Si el legislador hubiera querido que los Fondos, o sus aportantes, tributaran por las rentas pasivas rentas lo habría incorporado en el art. 81 de la LUF expresamente, como lo hizo con los contribuyentes del IGC, modificando el art. 54 N°1 de la LIR. Es importante notar que el art. 81 de la LUF fue modificado por las Leyes de la Reforma (N°20.780 y N°20.899), para adaptarlo a los cambios de regímenes del art. 14 de la LIR, pero nada se alteró respecto de tributación en base devengada por rentas pasivas de ECE.

**3.4.3.** Se vuelve más fácil entender que los Fondos no deben tributar por esta norma cuando se comprende que la normativa tributaria que rige a los Fondos es de excepción, justamente porque el legislador buscó darle un tratamiento especial excluyéndolo de la tributación ordinaria. El art. 81 de la LUF contempla este principio al señalar:“(…) *Los fondos de inversión, fondos mutuos y sus administradoras, estarán sujetos únicamente al régimen tributario establecido en esta ley, respecto de los beneficios, rentas o cantidades obtenidas por las inversiones del Fondo (…)* En lo no previsto en este artículo, se aplicarán todas las disposiciones de la ley sobre Impuesto a la Renta y del Código Tributario que se relacionan con la determinación, declaración y pago de los impuestos (…).”

En consecuencia, en virtud del principio de especialidad cuya aplicación es reconocida por la jurisprudencia administrativa del SII<sup>62</sup>, los Fondos, se encuentra exclusivamente sometidos a las dispersiones de la LUF en cuanto a la tributación por los beneficios obtenidos a través de él.

**3.4.4.** A mayor abundamiento, respecto al régimen tributario aplicable a los Fondo por sus inversiones, la LUF no contempla a las utilidades devengadas de ECE dentro de los registros que debe llevar el Fondo. En esta línea, el RAI se refiere al concepto de beneficios efectivamente percibidos y el SAC también hace referencia a la suma del monto de crédito por impuestos que corresponda a los retiros, dividendos o participaciones afectos a IGC o IA, que perciba el Fondo desde otras empresas, comunidades o sociedades (...).

**3.4.5** Finalmente, si se le exigiera a los Fondos llevar un registro adicional especial, no visualizamos su utilidad, toda vez que tampoco la Administradora por

<sup>62</sup> Oficios del SII tales como Oficio N°4816 del 10.12.2001, Oficio N°1918 de 27.07.2015; y Oficio N°1941 de 05.07.2016, entre otros.

cuenta del Fondo, ni los aportantes están sujetos a impuestos por estas rentas; rentas que no han sido distribuidas por la entidad en el extranjero. Tampoco es posible concluir que el registro de rentas pasivas tenga algún nivel de relevancia para la distribución de beneficios del Fondo, ya que art. 80 de la LUF respecto a los Fondos de Inversión Públicos señala que lo que corresponde distribuir como “dividendo” mínimo por los Fondos Públicos es el 30% de los beneficios netos percibidos, concepto que no incluye a los beneficios devengados del art. 41 G de la LIR. Por otra parte, desde la perspectiva tributaria, la LUF, dispone el orden de imputación a los Registros de las cantidades que mantenga el Fondo al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que se efectúa el reparto señalando que se imputarán: En primer lugar a aquellas cantidades afectas a IGC o IA anotadas en el RAI del Fondo (beneficios netos percibidos) y que dice relación con el SAC; en segundo término, los repartos se deberán asignar a las rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta anotados en el REX, comenzando por las rentas exentas y luego por los INR<sup>63</sup>.

## CONCLUSIONES

Los vehículos colectivos de inversión, como los son los Fondos regulados por la LUF permiten ampliar la gama de inversionistas en empresas del país por lo que como política legislativa se estimó que determinar el marco regulatorio aplicable y normas tributarias que permitan garantizar neutralidad y al mismo tiempo fomentar el ahorro, era relevante. La LUF es la legislación vigente que reúne esa serie de normas.

Determinar el correcto sentido y alcance de la LUF no es fácil, por tratarse de una norma de excepción, contradictoria a la norma de tributación general justamente porque el legislador quiso favorecer a los Fondos.

De lo expuesto en este documento, se puede vislumbrar que compatibilizar el marco regulatorio excepcional que rige a este tipo de vehículos con los constantes cambios en la legislación es un desafío. Tal es la dificultad que la primera Circular N°67 emitida por el SII respecto de la LUF, se publicó dos años después (año 2016), la que con muy poca diferencia de tiempo fue complementada y reemplazada en parte, por la Circular N°71 de 2016, producto de las modificaciones de la Reforma Tributaria de las Leyes N°20.780 y N°20.899 de 2014 y 2016 respectivamente.

Al interpretar la ley en este trabajo, he adherido a la doctrina mayoritaria de la interpretación restrictiva de la ley tributaria, es decir, considerando que todos

---

<sup>63</sup> Las utilidades distribuidas por el Fondo que tenga inversiones en el exterior, conforme a lo dispuesto en el numeral iii) de la letra B) del art. 82 de la LUF, se imputarán en primer lugar, a las rentas o cantidades anotadas en el registro RFE y luego al REX.

los elementos del hecho gravado deben estar definidos por la ley, esto es sujeto, base imponible, tasa, forma de pago, etc., y a las demás normas de interpretación de derecho común.

Existen innumerables aristas para analizar respecto de los Fondos, sin perjuicio de ello, el enfoque se puso en los beneficios percibidos por ellos, con énfasis en las rentas de fuente extranjera y en la posterior tributación de los aportantes respecto de las rentas afectas a impuestos finales distribuidas por el Fondo. Para lo anterior, primero expuse de manera general el marco regulatorio de los Fondos en Chile, y el tratamiento tributario principalmente como no contribuyentes de IDPC.

Respecto de los beneficios afectos a impuestos finales, distribuidos por el Fondo, intenté detallar la tributación de cada tipo de aportante, en especial, con los cambios incorporados por la última Reforma Leyes N°20.780 y N°20.899. Dicha tarea no fue sencilla ya que la LUF no determina todos los elementos del hecho gravado, por lo que para entender a cabalidad su alcance, se debe completar con la normativa aplicable de la LIR.

Analiqué la aplicación del art. 41 G de la LIR a los Fondos de la LUF, y concluí que a nivel del Fondo el tratamiento tributario regulado en la LUF no se ve alterado, por la introducción del concepto de tributación en base devengada por rentas pasivas devengadas o percibidas por una entidad controlada en el extranjero, que excede ciertos umbrales mínimos expuestos. Al respecto, el Fondo como patrimonio de afectación, no es contribuyente de IDPC, pero tiene la obligación de registro de rentas en base percibida, es decir, debe registrar aquellos beneficios que ingresan materialmente a su patrimonio los que sólo tributarán a nivel del aportante cuando sean distribuidos, remesados o puestos a disposición de él.

El hecho de que la LUF no contemple como hecho gravado a las rentas pasivas del art. 41 G a nivel del Fondo, ni de sus aportantes, hace imposible determinar la tasa con que se gravarían estos “contribuyentes”, el sujeto responsable y la forma de pago, debido a que estos elementos se determinan en base a la normativa tributaria aplicable para cada tipo de contribuyente.

Adicionalmente, el tratamiento tributario de los beneficios percibidos por el Fondo no se ve modificado por aplicación del principio de especialidad ya que, por mandato legal, la LUF prima sobre la LIR siendo la única normativa aplicable a los Fondos y a la Administradora, respecto al régimen tributario aplicable a los beneficios, rentas o cantidades obtenidas por las inversiones del Fondo.

La lógica de registro en base percibida y de exención de tributación a nivel del Fondo, hace que no sea razonable aplicar el art. 41 G de la LIR, por ser por definición incompatible con este sistema, ya que este último obliga a tributar en Chile por rentas extranjeras que no han sido percibidas. Si el legislador así lo hubiera querido habría incorporado a las rentas del art. 41 G en el art. 81 de la LUF ya sea para que tributara la Administradora por cuenta del Fondo o para incorporarlas dentro del registro de beneficios afectos a impuesto finales q distribuir por el Fondo.



Finalmente, en ningún caso quisiera desmerecer la labor importantísima de la interpretación administrativa del SII ya que gran parte de este documento se basa en dicho trabajo. A lo largo de este trabajo, he tratado de profundizar en el detalle del sentido y alcance de las normas referidas a distribución de beneficios de la LUF en especial su tratamiento a nivel del Fondo y el tratamiento tributario a nivel de los aportantes. Adicionalmente, respecto de las premisas esbozadas por la autoridad tributaria, con las que no coincido totalmente, de acuerdo a lo expuesto; hasta la fecha no se ha pronunciado sobre su aplicación práctica, por lo que aún queda espacio para que se realice un análisis más profundo del tema, con el que espero haber contribuido.

# LOS ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS EN CHILE

ÁLVARO BENAVIDES SÁNCHEZ<sup>64</sup>

## RESUMEN

El mecanismo de prevención de disputas en materias de precios de transferencias por excelencia son los Acuerdos Anticipados de Precios (APA). Desde su introducción en la legislación chilena por la Ley N°20.630 en 2012, la experiencia ha sido muy limitada, al contrario de otras jurisdicciones en que se han masificado y han constituido fuente de certeza jurídica para sus economías. El propósito de este trabajo es analizar la regulación de los APA en Chile y compararlo con las mejores prácticas internacionales y recomendaciones del Plan BEPS, para concluir en posibles mejoras que puedan potenciar el uso de esta herramienta.

**PALABRAS CLAVES:** Precios de Transferencia, Prevención de disputas, Acción 14 Plan BEPS.

## INTRODUCCIÓN

Día a día las empresas multinacionales o EMN, se enfrentan a la aplicación de reglas de precios de transferencia (PT) sobre sus transacciones entre empresas relacionadas por las distintas jurisdicciones en las que operan. Una disparidad en la aplicación de dichas normas entre dos jurisdicciones puede llevar a las EMN a una doble tributación económica.

---

<sup>64</sup> Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Magíster en Tributación, Universidad de Chile. LLM in International Tax Law, King's College London. Advance Diploma in International Taxation (ADIT) certificación profesional del Chartered Institute of Taxation of London (CIOT). Profesor de Derecho Tributario de la Escuela de Derecho de la Universidad Mayor. Profesor del curso de Entorno Legal de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Profesor del Magister en Dirección Tributaria de la Escuela de Negocios de la Universidad Viña del Mar. Actualmente abogado asociado del estudio Guerrero Olivos.

Dicho esto, no debería ser una sorpresa el aumento del número de disputas entre contribuyentes y administraciones tributarias en un tema tan complejo como éste.

En este contexto, una gran cantidad de jurisdicciones han incorporado normativa para regular las operaciones entre partes relacionadas transfronterizas basadas en el principio de plena competencia<sup>65,66</sup> (en adelante, “ALP” siglas de su traducción al inglés *Arm’s Length Principle*).

Respecto a este principio, no hay un mecanismo preciso ni unificado que sea aplicable a todos los casos para determinar las condiciones de plena competencia (incluido el precio) de las transacciones intragrupo transfronterizas. De lo anterior, solo podemos concluir que los PT no son una ciencia exacta y la posibilidad de disparidad de criterios es alta.

Las autoridades tributarias son soberanas en su jurisdicción para aplicar las regulaciones de precios de transferencias de acuerdo a su experiencia y práctica. Al mismo tiempo, los recientes desarrollos en la arena de la tributación internacional muestran que los países están cada vez más dispuestos a cooperar para mejorar sus relaciones económicas, consecuencia de lo anterior son sustanciales esfuerzos de cooperación administrativa y la promoción del desarrollo del comercio y los negocios entre dos o más estados.

En este escenario, no es sorprendente que los PT se hayan convertido en un gran campo de cooperación y creación de mecanismos para balancear los derechos a cobrar impuestos entre las distintas jurisdicciones en que operan las EMN de acuerdo con la actividad económica desarrollada en cada estado.

El proyecto BEPS de la OCDE destina una gran parte de su trabajo al desarrollo de reglas de PT. Lo anterior se cristalizó con la publicación de los reportes finales de las acciones 8-10 (los reportes finales BEPS)<sup>67</sup>. Por otro lado, la acción 13 de BEPS estableció recomendaciones a las obligaciones de reporte de información de los contribuyentes en materias de PT, recomendando el establecimiento de la obligación de presentar el Archivo Maestro, el Reporte local y el Reporte País por País. El resultado de los reportes finales BEPS fueron incluidos en las directrices de PT publicadas en julio de 2017 por la OCDE (las nuevas directrices de PT).

Uno de los enfoques importantes del trabajo de la OCDE, se relaciona con resolver conflictos y diferencias de caracterizaciones que puedan surgir en la fiscalización de PT entre las administraciones tributarias de los distintos países.

<sup>65</sup> Article 9, OECD (2017), Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en).

<sup>66</sup> Conocido en inglés como el “Arm’s Length Principle”.

<sup>67</sup> OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with value creation, Actions 8-10-2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>.

Con el objetivo de resolver conflictos, las administraciones tributarias y las EMN han encontrado puntos de convergencia.

Los acuerdos en temas tan técnicos como los PT, que a su vez involucran importantes montos de dinero por las diferencias que se pueden potencialmente producir, hace que sea imperativo realizar los máximos esfuerzos posibles para prevenir estas disputas (o en último caso mitigarlas) disminuyendo así el riesgo de conflictos, que la experiencia en general nos ha dicho pueden ser largos y complejos.

En este trabajo, me referiré a el mecanismo por excelencia de prevención de disputas en materias de PT, los Acuerdos Anticipados de Precios (en adelante “APA” por sus siglas en inglés *Advance Pricing Agreements*).

El concepto de prevención de disputas apunta a anticipar situaciones confrontacionales entre contribuyentes y administraciones tributarias acerca de la correcta aplicación del ALP.

Por ejemplo, una EMN inicia un proceso de reestructuración empresarial que envuelve las distintas capas de distribución de su cadena de proveedores. Como resultado de la reestructuración, todas las entidades del grupo que actúan como distribuidores en Sudamérica, pasan de ser distribuidores plenos a distribuidores de bajo riesgo. Lo anterior produce que se disminuyan los márgenes de utilidad las entidades distribuidoras en Sudamérica, pues en el nuevo modelo de negocios soportan menos riesgos y realizan menos funciones.

Este tipo de transacciones intragrupo son comúnmente sometidas al escrutinio de las administraciones tributarias. Por esto, es mejor develar todas las consideraciones de PT que fundamentan esta reorganización en forma previa, haciendo uso de este mecanismo de prevención de disputas en lugar de discutirlos en el ambiente confrontacional de una fiscalización de PT.

El marco teórico contemplado para el uso de estas medidas preventivas responde a directrices adoptadas a nivel internacional (UN, OCDE y UE).

## I APAS, ¿QUÉ SON Y CÓMO FUNCIONAN?

El APA como instrumento legal ha sido estudiado extensamente en la literatura de las publicaciones de las instituciones internacionales. En particular, la más relevante contribución a la clarificación del concepto de APA se puede encontrar en los siguientes documentos oficiales:

- Las Directrices de la OCDE en Acuerdos Anticipados de Precios bajo el Procedimiento bajo el procedimiento de acuerdo mutuo de 1999.
- Las Directrices de la Comisión de la Unión Europea para Acuerdos Anticipados de Precios dentro de la UE.
- Las Directrices de PT de la OCDE de 2017

- El Manual de PT para países en desarrollo de las Naciones Unidas (en adelante NU)

Las directrices de la OCDE de PT definen APA como un “*un acuerdo que determina en forma anticipada respecto a transacciones entre empresas relacionadas, una serie de criterios para la determinación de los precios de transferencia de esas transacciones por un período fijo de tiempo*”<sup>68</sup>.

Dicho de otra forma, un APA es muy similar a un acuerdo contractual con la gran diferencia que, en este caso, una parte es el contribuyente y la otra es el Estado representado por la administración tributaria.

El manual de PT para países en desarrollo de las NU no provee una definición explícita de lo que es un APA. Sin embargo, determina que un APA provee un “*acuerdo respecto a la metodología de PT para los futuros años*”<sup>69</sup> mientras que también puede referirse a años pasados.

El análisis de las definiciones recién expuestas, primariamente nos permite distinguir algunas características específicas de los APA como:

- Que el acuerdo es concluido entre un contribuyente y la administración tributaria.
- Que el objeto del acuerdo es la metodología para la determinación de los PT.
- Que el alcance del acuerdo se puede extender a ciertas transacciones transfronterizas entre empresas relacionadas.
- Que el acuerdo tiene un límite de tiempo y es vinculante para cierto período específico hacia futuro y con alguna aclaración hacia el pasado.

Para resumir todos los elementos de un APA, se podría definir como un instrumento legal doméstico, similar a un contrato entre privados, que suscriben los contribuyentes (y sus entidades relacionadas no residentes) por un lado, con la administración tributaria de la jurisdicción del contribuyente (y la administración tributaria de la jurisdicción de la entidad relacionada con que realiza la transacción, eventualmente) por el otro lado.

Una de las características principales de los APA son las asunciones críticas, como por ejemplo la identificación del criterio apropiado para el precio de un grupo de transacciones entre el contribuyente y sus partes relacionadas por un período fijo de tiempo en el futuro o por períodos pasados.

---

<sup>68</sup> Traducción hecha por el autor.

<sup>69</sup> UN (2017), Practical Manual Transfer Pricing for Developing Countries, New York. <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf> (en adelante Manual de PT de las UN).

## II TIPOS DE APAS Y SUS VENTAJAS Y DESVENTAJAS

Dependiendo del número de administraciones tributarias involucradas en un APA estos acuerdos se pueden clasificar en:

- Unilaterales
- Bilaterales
- Multilaterales

Un APA unilateral es aquel suscrito entre un contribuyente y la administración tributaria de un país donde está sujeto a impuestos. Por otro lado, un APA bilateral es aquel que involucra a tres partes, el contribuyente, su parte relacionada(s), la administración tributaria del país de origen y la administración tributaria de la jurisdicción donde está sujeta a impuesto su parte relacionada. Finalmente, un APA multilateral, es el acuerdo entre contribuyentes y la administración tributaria de su país de residencia y más de una administración tributaria extranjera.

La gran ventaja de un APA unilateral es que es menos complejo comparado con los otros tipos de APA. Este tipo de APA está limitado a una jurisdicción, por lo que la administración tributaria no requiere coordinar su decisión con las administraciones tributarias donde las entidades relacionadas están ubicadas.

La recién mencionada ventaja, es altamente desproporcional comparada con las desventajas que tiene este tipo de APA en relación a los APAs bilaterales o multilaterales.

El APA unilateral es vinculante solamente en una jurisdicción, por lo tanto, la jurisdicción donde reside su entidad asociada no tiene obligación alguna de aceptar la metodología acordada mediante un APA unilateral en otra jurisdicción. Dicho esto, si bien un APA unilateral minimiza el riesgo de disputas en un estado, no garantiza al contribuyente que sus PT no sean objeto en la segunda jurisdicción. De suceder lo anterior, eventualmente el contribuyente todavía tendría el procedimiento de acuerdo mutuo (en adelante “MAP”<sup>70</sup>) para resolver la disputa en el segundo estado<sup>71</sup>. Sin embargo, analizándolo objetivamente es difícil que una administración tributaria esté dispuesta a cooperar para resolver una disputa vía MAP, cuando hay un APA vinculante vigente.

---

<sup>70</sup> Por su nombre en inglés “*Mutual Agreement Procedure*”. Es el procedimiento contemplado en el art. 25 de los CDTI basados en el modelo de la OCDE al que pueden acudir los contribuyentes cuando no está recibiendo un tratamiento tributario de acuerdo a lo que indica el tratado por uno de los estados o cuando se produce una doble tributación que no está resuelta expresamente por el mismo.

<sup>71</sup> De tener vigente un CDTI entre ambos estados que incluya este procedimiento.

Al mismo tiempo, APAs bilaterales o multilaterales coordinados y acordados entre las autoridades tributarias de dos o más jurisdicciones respectivamente, tienen un efecto vinculante para todas las administraciones tributarias involucradas.

La gran ventaja de este tipo de APAs es que incorporan una especie de MAP en una etapa cuando aún no hay disputa. Por lo mismo, contrario al concepto tradicional de MAP, en estos APAs las autoridades tributarias tienen que bilateral o multilateralmente cooperar en forma anticipada, para acordar de forma satisfactoria la metodología de PT, evaluando comúnmente los hechos que son la base de las transacciones. En conclusión, estos tipos de APAs minimizan la posibilidad de doble tributación económica de las transacciones entre partes relacionadas.

Tanto la OCDE como las NU han expresado su apoyo a este tipo de APAs. La OCDE señala que *“el enfoque bilateral es mucho más factible para asegurar que los acuerdos reducirán el riesgo de doble tributación ya que será aplicable a todas las administraciones tributarias y contribuyentes involucrados, y proveerá más certeza a los contribuyentes”*<sup>72</sup>. Por otro lado, el Manual de PT de las NU resalta las mismas preocupaciones indicadas previamente indicando que *“mientras haya acuerdos anticipados en aspectos claves de PT, ningún país enfrentará la posibilidad de devolver impuestos ya cobrados”*<sup>73</sup>.

Las directrices de la Comisión de la UE toman en cuenta aspectos específicos del mercado de la UE, en principio, solo se refieren a APAs bilaterales y multilaterales como herramientas efectivas para la mitigación de la carga administrativa asegurando la certeza para los contribuyentes.

### III PROGRAMAS DE APAS

En 2014 la OCDE completó el proyecto BEPS. En la Acción 14 de este proyecto se reconoció a los programas de APAs bilaterales como una práctica no vinculante que aseguraba una oportuna, efectiva y eficiente resolución de disputas respecto tratados para evitar la doble tributación, pues proveen una mayor certeza para ambas jurisdicciones partes del tratado, disminuyendo las posibilidades de doble tributación mediante un enfoque proactivo para prevenir disputas de PT.

Hoy en día los PT han desatado una *“guerra tributaria global”* por recolectar impuestos entre las distintas jurisdicciones<sup>74</sup>. En esta guerra, los contribuyentes juegan a perder ya que sufren las cargas del escrutinio, multas y obligaciones formales que deben cumplir por los requerimientos de PT de las distintas administraciones tributarias de las jurisdicciones en que operan.

<sup>72</sup> OECD TP Guidelines (2017), at para.4.141 at p. 2016.

<sup>73</sup> Manual de PT de las UN (2017), at para. C.4.4.24.

<sup>74</sup> CALDERÓN, J. M. *Advance Pricing Agreements: a Global Analysis*, Kluwer Law International, 1998, p. 18.

Para prevenir esta distorsión al comercio internacional, potenciar el crecimiento de la economía de los países y la cooperación económica de los estados, varias administraciones tributarias han tendido a adoptar programas de APAs como una de sus herramientas de cooperación, minimizando de esta forma el riesgo de conflictos en el área de PT. Estos programas de APAs, se refieren en principio a solicitudes de APAs bilaterales y multilaterales.

### **Ejemplo**

La administración tributaria australiana, *Australian Taxation Office* (ATO) reconoce el programa de APA como una parte importante de su programa de cumplimiento. India en el año 2012 lanzó su programa de APAs y el programa de APAs bilaterales de Irlanda entró en vigencia el 1° de julio de 2016.

Muchas otras jurisdicciones han seguido este ejemplo desarrollando la idea de cooperación económica en materia de PT.

En un ejemplo más cercano la administración Tributaria peruana recientemente ha expresado su decisión de relanzar su programa de APAs para hacerlo más atractivo a las empresas<sup>75</sup>.

La intención de hacer lo anterior, ha sido acompañada con un considerable aumento a las fiscalizaciones de PT. La SUNAT realizó aproximadamente 50 fiscalizaciones de PT en 2018 con un resultado de ajustes de PT por US\$270 millones. El número de fiscalizaciones de PT se espera aumente en un 60%, alcanzando las 80 en 2019.

De la mano con el aumento de fiscalizaciones la SUNAT ha aumentado sustantivamente su equipo de PT, contratando varios profesionales del sector privado. El enfoque principal de estas fiscalizaciones ha sido los servicios intragrupo, las transacciones financieras y de commodities, esto adicionalmente al foco habitual en distribuidores de bajo riesgo que habían tenido en los años anteriores.

El hecho que la SUNAT haya aumentado las fiscalizaciones de PT produjo la consecuencia que su programa de APAs se hiciera más atractivo, esto debido a que el aumento de las fiscalizaciones de PT, hace más latente el riesgo de ajustes y en consecuencia que el programa de APAs es una buena opción para eliminar o mitigar el riesgo.

---

<sup>75</sup> <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-advance-pricing-arrangement-series-americas>.



#### IV APAS EN CHILE

Los APAs fueron introducidos por la Ley N°20.630 de 2012 en el art. 38 N°7 (hoj art. 41E N°7), de la LIR, D.L. N°824 de 1974.

El anuncio de la época fue con grandilocuencia, en el sentido que Chile adoptaba un estándar internacional de cooperación entre contribuyentes y administraciones tributarias, que ayudaría al país a dar mayor certeza jurídica a las EMN que vinieran a establecerse a Chile.

A 7 años de su introducción en nuestra legislación, la aplicación práctica es cercana a cero. Según estadísticas del SII a junio de 2019, en 7 años de vigencia de la norma se han iniciado apenas 6 procedimientos de APA, de los cuales 4 han sido unilaterales, 2 bilaterales y ninguno multilateral. De los 6 procedimientos iniciados, ninguno ha terminado en un acta de acuerdo.

Los datos no admiten dos lecturas, los APAs en Chile no tienen aplicación práctica y su regulación tiene falencias que en Chile le impiden se convierta en una herramienta de certeza jurídica

La regulación específica y procedimental de los APAs se encuentra en la Resolución N°68 de 2013 del SII (en adelante, “la Resolución 68”), que define los requisitos, etapas y plazos del proceso de APAs.

Por otro lado, cuando el APA trate sobre la importación de mercancías, deberá ser suscrito en conjunto por el SII y el SNA, de acuerdo al procedimiento establecido en la Res. Ex. N°64 del 24 de marzo de 2016 del Ministerio de Hacienda (en adelante, la “Resolución 64”).

Esta regulación busca evitar que respecto de una misma importación de mercancías, y como consecuencia no sólo de la intervención de distintos Servicios del Estado, sino que de la aplicación de normas legales relativas a valoraciones aduaneras y determinación de PT para los fines de la LIR, se llegue respecto del mismo administrado a la determinación de precios, valores o rentabilidades sustancialmente distintos.

Para la efectiva coordinación del SII y SNA en este tipo de APAs, los servicios emitieron una resolución conjunta, Res. Ex. SII N°54 y Res. Ex. SNA N°3637 de 2016 (en adelante, la “Resolución 54”).

Dicha resolución conjunta que establece instancias de coordinación entre ambas instituciones para evaluar las solicitudes de los contribuyentes y determinar en forma conjunta su aceptación o rechazo.

En vista de lo anterior, parece interesante analizar las mejores prácticas internacionales y hacer un comparativo de éstas, principalmente con las regulaciones de la Resolución 68, y así develar las razones de por qué los APAs no funcionan en Chile y concluir en posibles mejoras a la regulación que la conviertan en una herramienta real de certeza jurídica para los contribuyentes chilenos y el SII.

## V OBJETIVOS DE LA CONCLUSIÓN DE APAS Y EXPECTATIVAS MUTUAS DE COOPERACIÓN

Como bien dijimos al principio de este trabajo, un APA es muy parecido a concluir un contrato con la diferencia que en estos acuerdos una parte es el fisco. Dicho lo anterior, en toda negociación contractual es necesario que ambas partes tengan claro su objetivo y que actúen de buena fe para cooperar en pos de alcanzar un acuerdo que sea beneficioso para ambas partes de acuerdo a sus objetivos.

Un APA es una herramienta beneficiosa tanto para contribuyentes como para administraciones tributarias. Cada parte del acuerdo persigue sus propósitos y objetivos y tiene expectativas de un procedimiento de cooperación mutua.

El contribuyente que inicia un proceso de APA tiene como objetivo asegurar la certeza y estabilidad de la planificación de su negocio, previniendo costosas y largas disputas con administraciones tributarias y minimizando el riesgo de doble tributación económica como resultado de las distintas apreciaciones de las autoridades tributarias. Finalmente, un objetivo que últimamente aumenta cada vez más en importancia para las EMN es minimizar el riesgo reputacional de ser sindicada como una empresa que no cumple con sus obligaciones tributarias.

Al mismo tiempo, las autoridades tributarias también podrían estar dispuestas a cooperar en un proceso de APA, principalmente por las ventajas que presenta este proceso en comparación a otras herramientas. Los APAs previenen a la administración tributaria de involucrarse en largas disputas de resultados inciertos, las que al final pueden haber sido en vano de no resultar exitosas. Por otro lado, es también atractivo para resolver el problema de la falta de información o la consecuente mala interpretación de los hechos bases de las transacciones mejorando la comunicación entre contribuyentes y autoridad tributaria y fortaleciendo la cooperación económica entre las autoridades tributarias de las jurisdicciones de las empresas relacionadas involucradas en la transacción.

### **Chile**

Al respecto en la Resolución 68 no se establecen los objetivos, expectativas y obligación de cooperación mutua entre las partes, lo que sin duda hace que, válidamente, provoque que el contribuyente desconfíe de acercarse al SII a negociar un APA, pues quién quiere negociar con alguien respecto del cual no sabemos si hará un esfuerzo por llegar a un acuerdo.

Al respecto en la Resolución 64 sólo establece como objetivo en los APAs sobre importación de mercancías evitar que, respecto a un mismo contribuyente, se determinen distintos precios o rentabilidades por aplicación de las normas de PT por parte del SII y valorizaciones aduaneras por parte del SNA.

Finalmente, la Resolución 54, solo establece como objetivo la instauración de instancias de coordinación para dar cumplimiento a las Resolución 64.

## VI ASPECTOS PROCEDIMENTALES

Doctrinalmente en el proceso completo de APA se pueden distinguir 5 etapas:

1. Consulta previa
2. Solicitud formal de APA
3. Evaluación y negociación de APA
4. Acuerdo formal de APA
5. Etapa de monitoreo y cumplimiento

Los aspectos procedimentales están regulados por legislación local. Sin embargo, estas son las tendencias generales de una revisión de las prácticas respecto a los APAs en distintos países.

### *1. Consulta Previa*<sup>76</sup>

En principio, las autoridades tributarias recomiendan a los contribuyentes a solicitar reuniones de consulta previa antes de hacer una solicitud formal de APA. En esta etapa, un contribuyente o su agente puede contactar la administración tributaria para discutir cualquier punto que tenga relación con una solicitud del APA en forma individual. Se trata de una discusión informal que apunta a mejorar la eficiencia del proceso de APA.

En particular, en la consulta previa, la autoridad tributaria está dispuesta a pre-evaluar si en las circunstancias descritas son apropiadas para un APA en el caso particular y cuáles son las probabilidades de alcanzar un acuerdo, así como también determinar los requisitos formales para la admisibilidad de una solicitud formal de APA en el caso particular y el alcance de la información que se le requerirá aporte al contribuyente para el proceso de APA<sup>77</sup>.

Para los contribuyentes, la consulta previa es una oportunidad de obtener información detallada del procedimiento de APA y discutir preocupaciones que puedan tener acerca de la revelación de información confidencial del contribuyente, así como también conocer la posición de la autoridad tributaria y su disponibilidad para cooperar con el proceso.

Para la efectividad de la consulta previa, sin importar cuál sea el resultado de ésta, los contribuyentes deben proveer a la administración tributaria con cierta información acerca de sus actividades en esta etapa.

---

<sup>76</sup> C2. PARAS 29-33 p. 408, Annex to OECD TP Guidelines (2017).

<sup>77</sup> Por ejemplo, la extensión del análisis funcional de las empresas afiliadas, identificación, selección y ajuste de comparables, y la necesidad del alcance de análisis del mercado, industria y localización geográfica.

La información puede incluir las partes involucradas en la información en la transacción entre partes relacionadas, el período y transacciones a cubrir por el APA, la propuesta de metodología de PT, así como cualquier requerimiento de alguna autoridad tributaria extranjera<sup>78</sup> y los países involucrados. Lo anterior, se materializa típicamente por los contribuyentes presentando un memorándum para discusión delineando los mencionados tópicos para que sean analizados<sup>79</sup>.

Al mismo tiempo, las recomendaciones internacionales ofrecen una oportunidad al contribuyente para que la consulta previa sea llevada delante de forma anónima<sup>80</sup>.

Sin embargo, el alcance de la información sobre las transacciones y sus actividades debiera ser suficiente para tener una conversación significativa con las autoridades tributarias.

La forma de estas reuniones preliminares depende de la costumbre y la práctica de las autoridades tributarias. Por ejemplo, la autoridad tributaria de Irlanda (*Irish Tax and Custom Revenue*), en sus directrices sobre APAs bilaterales señala que *“recomienda fuertemente que las discusiones preliminares no sean conducidas en forma anónima. Reconociendo que las recomendaciones internacionales señalan que las discusiones preliminares puedan llevarse adelante en forma anónima, la administración tributaria estará dispuesta a realizarlo solo de manera excepcional, considerando llevar adelante la consulta previa en forma anónima. Sin embargo, no se aceptará a un contribuyente a un programa de APA hasta que la identidad de dicho contribuyente sea conocida”*.

Para las autoridades tributarias, la consulta previa es útil para evitar trabajo innecesario cuando es claro que el caso no es apropiado para un APA. Las autoridades tributarias, en esta etapa preliminar, pueden también intercambiar información con otras administraciones tributarias que puedan estar involucradas para determinar si cooperación bilateral o multilateral es posible, y así poder llegar a un acuerdo sobre los PT de un contribuyente determinado.

## Chile

La Resolución 68 no contempla formalmente esta etapa y la regulación del proceso comienza con la presentación formal de la solicitud de APA.

La no existencia de una etapa de consulta previa tiene la evidente desventaja, de no haber para el contribuyente la posibilidad de tener un tanteo previo, que le permita formarse una cierta idea de si es posible o no avanzar hacia un acuerdo o si los criterios son tan dispares que, el involucrarse en un proceso de APA será incluso más costoso y largo que una posible fiscalización. Para ponerlo en otras palabras, con la regulación actual el contribuyente se expone totalmente al

---

<sup>78</sup> <https://www.revenue.ie/en/companies/documents/apa-programme-guidelines.pdf> at p.40 para. 11.

<sup>79</sup> Párrafo 32, Anexo a las OECD TP Guidelines (2017).

<sup>80</sup> *Ibíd.*

iniciar un proceso de APA con el SII, institución que en siete años no ha logrado firmar una sola acta de acuerdo, objetivamente no parece ser un escenario muy atractivo para los contribuyentes a la hora de evaluar esta opción<sup>81</sup>.

Además, el SII no ha lanzado nunca un programa de APAs a nivel comunicacional, ni ha formado un equipo específico que se encargue de estas iniciativas, lo que hace que las expectativas de cooperación, al menos en el papel no sean auspiciosas para los contribuyentes.

Tampoco le permite al contribuyente tener una percepción más específica respecto de la información que será necesaria compilar para poder progresar en el APA, ni se le permite hacer alcances respecto a información confidencial que deberá revelar que pueden ser claves en su negocio.

Sin perjuicio de lo anterior, y de que no existe instancia previa formalizada, el SII a través de sus autoridades ha invitado a los contribuyentes y asesores a hacer una consulta previa antes de iniciar un proceso de APA.

Lo anterior ha sucedido de manera informal y no es de público conocimiento, el hecho de no ser una etapa del procedimiento formal de APA, ni tener formas o requisitos a los cuales ceñirse, hace en opinión de este autor, que no tenga la efectividad de una etapa de consulta previa formalizada como las que hemos descrito en otras jurisdicciones, pues cuando no hay reglas establecidas el espacio para arbitrariedades es mayor.

## 2. *Solicitud formal de un APA*

En el caso que en la etapa de consulta previa se considere que trata de un caso apropiado para un APA, el contribuyente deberá hacer una solicitud formal de APA ante la autoridad tributaria.

La solicitud de APA debe ser realizada ante la autoridad competente en la jurisdicción del contribuyente. Si el contribuyente solicita un APA bilateral o multilateral, en ese caso, puede ser también responsable de presentar solicitudes de APA ante las autoridades tributarias correspondientes que pretende estén involucradas en el proceso. Mas aún, las autoridades tributarias pueden solicitar las copias de las solicitudes de APA y toda la documentación proveída en la solicitud por una empresa relacionada no residente si ambas jurisdicciones tienen un convenio para evitar la doble tributación o de intercambio de información vigente.

El período a cubrir por el APA será indicado por la ley local por ejemplo “antes de comenzar el primer año tributario cubierto por el APA”<sup>82</sup>.

<sup>81</sup> Información obtenida vía solicitud de acceso a la información pública de la Ley N°20.285, respuesta recibida el 19 de julio de 2019, folio AE006W50016677.

<sup>82</sup> Irish Tax and Customs, Bilateral Advance Pricing Agreement Guidelines, Revenue Operational Manual, September 2016, <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/documents/apa-programme-guidelines.pdf>.

En principio, la solicitud debería ser hecha lo más pronto posible en relación a los períodos se pretende sean cubiertos por el APA y prontamente luego de la consulta previa<sup>83</sup>. Cuando las regulaciones de los APAs proveen diferentes espacios de tiempo en las diferentes jurisdicciones, el contribuyente es responsable de asegurarse que todas sus solicitudes sean presentadas a tiempo.

El contenido de la solicitud de APA debe consistir en toda la información de los hechos y circunstancias relevantes para la transacción. Las regulaciones domésticas pueden requerir al contribuyente entregar una propuesta detallada del APA, en cuanto a su forma y contenido en la etapa de consulta previa<sup>84</sup>. Por ejemplo en la consulta previa, la autoridad competente y el contribuyente pueden acordar que especificar el análisis funcional de las entidades relacionadas, la identificación, selección y ajustes de comparables, análisis de mercado, industria y ubicación geográfica en la solicitud formal<sup>85</sup>.

El siguiente listado es un ejemplo del alcance de la información a ser entregada a las autoridades tributarias en una solicitud de APA<sup>86</sup>, la que no es taxativa de ninguna manera, pero es una medida concreta del alcance de la información a ser revelada, en concreto esto dependerá de los hechos específicos de cada caso y de la complejidad de los análisis de PT.

La información típica que se solicita incluye:

- Transacciones, productos, negocios o arreglos a ser cubiertos por la propuesta.
- Las entidades relacionadas y las jurisdicciones involucradas en el proceso de APA.
- La estructura organizacional mundial del grupo y el análisis funcional de las entidades relacionadas.
- La descripción de la propuesta de metodología de PT y los comparables aplicables.
- Las condiciones de plena competencia relevantes para la transacción transfronteriza.
- Los factores y asunciones críticas significativas para la validez de la metodología propuesta.
- Los períodos a ser cubiertos por la propuesta.
- Una descripción general de las condiciones de mercado de la industria y especificaciones geográficas.

---

<sup>83</sup> EU Guidelines, supra, at para. 26.

<sup>84</sup> Párrafo 34 p. 482, OECD TP Guidelines (2017).

<sup>85</sup> *Ibíd.*

<sup>86</sup> La OCDE ha diseñado una lista de ejemplo de la información a ser proveída que se puede encontrar en el Anexo en p. 483.

- Cualquier otra información relevante a las circunstancias del caso y que pueda ser requerida por las autoridades tributarias.

Las autoridades tributarias deben confirmar la aceptación de la solicitud de APA o emitir una resolución de rechazo de su admisión a trámite de la solicitud, la que debería ser fundada señalando las razones para el rechazo, esto en el período y tiempo dispuesto por la legislación doméstica.

La carta de aceptación confirma que las autoridades tributarias procederán a la siguiente etapa, la cual es la evaluación de la solicitud recibida.

## **Chile**

La Resolución 68 en cuanto a la documentación que solicita se acompañe a la solicitud formal de APA está bastante en línea con los estándares mencionados.

Más allá de un par de requisitos típicos de la práctica tributaria chilena, como los balances de 8 columnas y los estados financieros auditados con notas explicativas, nos encontramos con documentación bastante estándar en materia de PT.

Se solicita se acompañe un estudio de PT respecto de las transacciones sobre las cuales se espera recaiga el APA e información sobre las entidades que componen la EMN y las funciones, activos y riesgos que tienen cada una de ellas.

Respecto al examen de admisibilidad de las solicitudes de APA, no está establecido propiamente tal, sino que, la Resolución 68 se remite a exigir a que el contribuyente acompañe toda la documentación que se le solicita para poder seguir avanzando en el proceso, entregada toda la documentación, el SII debe certificar esto, y comienza a correr un plazo para el SII de 6 meses para resolver sobre el APA, sobre el cual se incluye el silencio administrativo negativo, es decir si no hay pronunciamiento del SII en el plazo de 6 meses, simplemente se entiende rechazado.

Al respecto la Resolución 64 en su numeral 5° señala, que en los APAs sobre importación de mercancías para el cómputo de los 6 meses desde la entrega o puesta a disposición de todos los antecedentes por el contribuyente, se deberá tomar como fecha de inicio la que indica la certificación del Jefe de la Oficina del SII que conozca de la solicitud, en la que deberá constar a su vez, la certificación emitida por el funcionario competente del SNA en la que se dé cuenta de la entrega o puesta a disposición de la totalidad de los antecedentes que dicho Servicio estime necesarios para resolverla. Para los efectos antedichos, la Resolución 54 señala los Servicios se comunicarán mutuamente tales certificaciones por la vía más expedita.

Si esto lo relacionamos con las expectativas de cooperación mutua para alcanzar un acuerdo, sin duda la regla del silencio administrativo negativo no se alinea mucho con esto.

### 3. Evaluación y Negociación de un APA

Evaluación y negociación son dos etapas diferentes, que es aconsejable se lleven adelante en conjunto.

En este respecto la OCDE sugiere que *“un enfoque balanceado debe ser adoptado para asegurar que la evaluación se lleve adelante lo más rápido posible y la negociación empiece lo antes posible”*<sup>87</sup>.

Evaluación es un proceso de análisis crítico por la autoridad tributaria respecto de la información proveída por el contribuyente en la solicitud formal de un APA. La legislación doméstica generalmente provee un período a continuación de la aceptación a trámite de la solicitud formal del APA, en dicho período las autoridades tributarias deben examinar críticamente las propuestas entregadas por los contribuyentes y determinan su posición en el caso. Si dos o más autoridades tributarias están involucradas en el caso, las autoridades competentes se contactan, para posiblemente diseñar un calendario para la evaluación y negociación del APA.

En esta etapa, las autoridades tributarias pueden solicitar clarificaciones adicionales a las circunstancias de hecho de las transacciones, metodologías de PT, organizar reuniones conjuntas con representantes de ambas administraciones tributarias y el contribuyente, visitar y llevar adelante entrevistas con el personal de las empresas relacionadas que participan de las transacciones en los límites de su jurisdicción.

Toda la información proveída a una administración tributaria debe ser compartida con la otra administración tributaria involucrada

#### **Resultado del proceso de evaluación**

Como resultado de la fase de evaluación, las autoridades tributarias deben formar su posición respecto a la metodología de PT, comparables, términos esenciales del APA (por ejemplo, posibles efectos retroactivos), asunciones críticas y finalmente el rango apropiado de plena competencia para la transacción. Las autoridades tributarias deberían emitir un documento con sus posiciones incluyendo su evaluación, el que en general está sujeto a confidencialidad bajo ley doméstica o el respectivo convenio para evitar la doble tributación.

Tan pronto las autoridades tributarias concluyan la evaluación de la solicitud de APA, las partes pueden pasar al proceso de negociación. En el caso de una solicitud de APA unilateral, las autoridades tributarias deben informar al contribuyente en el período prescrito por la legislación doméstica de su posición frente al caso. En el evento de alguna controversia, el contribuyente puede presentar, generalmente por escrito, cualquier objeción y formular argumentos a favor y en contra de temas específicos cubiertos en el documento con la posición de

---

<sup>87</sup> Párrafo 29, Anexo a OECD TP Guidelines (2017).



la administración tributaria. Si estas disparidades de criterios no son resueltas, contribuyentes y autoridades tributarias pueden acordar en una reunión formal para negociar estas áreas críticas.

En el caso de APAs bilaterales y multilaterales, a continuación de la etapa de evaluación, se espera que las autoridades tributarias entren en una negociación formal e intercambio de información con la autoridad tributaria competente extranjera. Cuando sea apropiado, el proceso de negociación se inicia normalmente con el intercambio de los documentos con la posición de cada administración tributaria. El propósito de la negociación es resolver las diferencias que puedan tener las posiciones de las dos jurisdicciones. El contribuyente puede o no ser parte de esta etapa.

### **Chile**

En opinión de este autor, esto es probablemente lo más débil de la regulación chilena, pues básicamente el enfoque de la Resolución 68 es el clásico, en que un contribuyente presenta información al SII y es fiscalizado sobre la veracidad de ésta, lo que está bastante lejos de los estándares internacionales mencionados, que indican que el enfoque debe ser el de una negociación balanceada, de acuerdo a los objetivos y expectativas de las partes.

Una vez certificado por el SII la recepción total de la documentación, y ya corriendo el plazo de los 6 meses para resolver, la Resolución 68 establece la posibilidad de que el SII podrá requerir del solicitante del APA *“las aclaraciones pertinentes dentro del proceso de tramitación del acuerdo, así como también otro dato, informes y antecedentes que tengan relación con la solicitud.”*

Además, señala que *“Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio, a través del Departamento de Fiscalización Internacional, dependiente de la Subdirección de Fiscalización, podrá solicitar al interesado llevar a cabo reuniones a fin de que se precisen aspectos relativos a la solicitud de acuerdo.”*

Finalmente establece que *“el Servicio podrá proponer al interesado para su consideración, antes del plazo de los 6 meses establecidos en el resolutivo N°4, una propuesta alternativa a la presentada, respecto de las operaciones objeto de su solicitud.”*

Al respecto la Resolución 64 se pronuncia señalando de similar manera *“Los Servicios deberán pronunciarse respecto de la solicitud, ya sea concurriendo a la celebración del acta de acuerdo respectiva o rechazándola mediante resolución conjunta, dentro del plazo de 6 meses contado desde que el solicitante haya entregado o puesto a su disposición la totalidad de los antecedentes que estimen necesarios para resolverla. En caso que tales Servicios no se pronuncien dentro del plazo señalado, se entenderá rechazada la solicitud, pudiendo el solicitante proponer nuevamente la suscripción de un acuerdo. Para los efectos del cómputo del plazo, se dejará constancia de la entrega o puesta a disposición referida mediante certificación del Jefe de la Oficina del Servicio de Impuestos Internos que conozca de la solicitud, en la que deberá constar a su vez, la certificación emitida por el funcionario competente del Servicio Nacional de Aduanas en la que se dé cuenta de la entrega o puesta a disposición de la totalidad de los antecedentes que dicho Servicio estime necesarios para*

*resolverla. Los citados Servicios se comunicarán mutuamente tales certificaciones por la vía más expedita que determinen mediante resolución conjunta.”*

De las disposiciones transcritas, se puede concluir que los espacios del contribuyente para participar del proceso de negociación son muy limitadas. El SII al no tener la obligación de realizar un documento técnico con sus posiciones, difícilmente deja espacio al contribuyente para discutir la correcta aplicación de las normas o la apreciación de los hechos base.

Corolario de lo anterior es que solo el SII tenga la posibilidad de formular una propuesta alternativa, quedando el contribuyente con la opción aceptar o rechazar, en otras palabras, el SII le hace saber al contribuyente que esto es lo mejor que va a conseguir y que lo tome o deje.

Así también, la Resolución 68 establece como facultativo para el SII la realización de reuniones a fin de que se precisen aspectos relativos a la solicitud, cuando lo más aconsejable sería que se fijara un calendario de trabajo entre las partes, y luego de emitido el documento técnico del Servicio con sus posiciones, respecto al cual el contribuyente pueda hacer por escrito sus apreciaciones técnicas, se fije una reunión en la cual se puedan debatir los puntos de conflicto para llegar a una propuesta alternativa que sea conjunta y no, una propuesta unilateral del SII que el contribuyente solo puede aceptar o rechazar. Esto no parece el enfoque balanceado que indican los estándares internacionales.

Por otro lado, la Resolución 54 establece un plan de trabajo obligatorio, pero entre el SII y el SNA para evaluar la solicitud de APA del contribuyente respecto a importación de mercancías. En dicha Resolución se establece que los Servicios, en forma independiente, evaluarán la solicitud en base a sus respectivos procedimientos y normativas, para ello, contarán con un plazo de 90 días hábiles desde la certificación de recepción de los antecedentes y solo que “*de estimarse necesario*”, se coordinarán reuniones entre los funcionarios competentes de los Servicios, pudiendo citar al solicitante.

Dentro del plazo antes mencionado los Servicios emitirán un informe preliminar en los cuales detallarán su posición respecto de la solicitud, que se intercambiarán por vía electrónica y dentro del plazo de 15 días hábiles, contado desde el vencimiento del periodo de evaluación mencionado al menos, una reunión técnica conjunta, para la revisión de los respectivos informes y planteamiento de las observaciones que les merezcan.

Una segunda derivada de esto, es el exponencial crecimiento de países con que Chile puede intercambiar Información y cooperar administrativamente en materia tributaria, debido a la firma (2013) y entrada en vigencia (2016) de la Convención Multilateral de Intercambio de Información y Asistencia en materia Fiscal (MAAT), que podría hacer creer que en procedimientos del tipo de los APAs, en que Chile tiene un marco legal vigente que le permite tener una relación fluida con jurisdicciones extranjeras se podrían hacer avances sustanciales en APAs bilaterales o multilaterales.

#### 4. Acuerdo formal de APA

Tan pronto las autoridades tributarias competentes alcanzan un consenso de los términos del APA, deben notificar al contribuyente por escrito de los términos y condiciones acordadas. Si el contribuyente tiene alguna objeción sobre los términos del APA acordados entre las administraciones tributarias, puede solicitar una consulta adicional sobre posibles modificaciones al acuerdo de APA.

El APA debe contener toda la información que es esencial para determinar las implicancias de PT para un contribuyente y todas las condiciones acordadas entre el contribuyente y las administraciones tributarias. En particular, un APA tipo incluye las siguientes secciones<sup>88</sup>:

##### A) LAS PARTES DEL ACUERDO.

El APA debe incluir información del contribuyente y la empresa relacionada no residente para establecer la relación entre ellas. En virtud de lo anterior, el APA también que incluir el nombre de la autoridad tributaria que concluye el acuerdo. Por ejemplo, la autoridad tributaria del país donde está ubicada y, en algunos casos, las autoridades tributarias de los Estados donde las entidades relacionadas del contribuyente están ubicadas.

##### B) LAS TRANSACCIONES CUBIERTAS

El APA puede cubrir todos los aspectos de PT de un contribuyente, o su alcance puede ser acotado a transacciones específicas de un contribuyente en su solicitud de APA. En virtud de lo anterior, el alcance del acuerdo estará limitado por las transacciones respecto de las cuales el contribuyente y la administración tributaria han alcanzado un acuerdo.

Al mismo tiempo, algunos países tienden a flexibilizar sus procedimientos de APA dirigiendo el alcance de las transacciones controladas, y como consecuencia de esto extenderlo más allá a las actividades especificadas en la solicitud de APA<sup>89</sup>.

La razón de lo anterior es que puede ser difícil evaluar transacciones por separado de otras transacciones entre entidades relacionadas. Más aún, los APAs pueden incluir un acuerdo sobre puntos no relativos a PT cuando “*estos otros puntos están lo suficientemente conectados con los puntos de PT subyacentes*”<sup>90</sup> en orden para asegurar que el acuerdo mutuo es alcanzado en las respectivas condiciones, y que nunca estará sujeto a futuras disputas, ni el motivo de revocación del APA.

<sup>88</sup> Ver, H.M. Revenue and Customs, Advance Pricing Agreement between Taxpayer and H.M. Revenue and Customs, Sample Agreement. <http://www.transferpricing.com/pdf/SP2-10annex2.pdf>.

<sup>89</sup> Párrafo 36 Anexo a OECD TP Guidelines (2017).

<sup>90</sup> *Ibíd.*

### C) METODOLOGÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La metodología de PT es un elemento clave de un acuerdo de APA.

El acuerdo debe proveer una completa descripción de la metodología escogida. El APA debe indicar el método de PT aplicable a la transacción controlada a ser cubierta por el APA y las metodologías para su aplicación basado en, por ejemplo, análisis funcional, análisis de comparabilidad, análisis de la cadena de valor, etc. El método acordado entre las partes debe ser aceptado por todas las entidades asociadas involucradas y debe reconocerse como admisible por ambas (o más) administraciones tributarias involucradas.

### D) EL PRECIO DE PLENA COMPETENCIA

En casos específicos, las partes de un APA pueden acordar un precio concreto de plena competencia o un rango de precios. Sin embargo, más frecuentemente, las autoridades tributarias tienden a acordar en términos menos específicos, los APA como predicciones de futuras utilidades pueden ser menos plausibles<sup>91</sup>. Respecto a esto, los rangos de precios de plena competencia, en conjunto con las asunciones críticas, son herramientas más confiables para predecir futuros resultados y cumplimiento con el ALP.

### E) ASUNCIONES CRÍTICAS

El otro elemento esencial de un APA son las Asunciones Críticas. Las Asunciones Críticas pueden ser definidas por las circunstancias de hecho y las circunstancias económicas, que mientras existan, validarán la metodología de PT y el rango de precios de plena competencia establecidos en el APA. Estas asunciones se pueden referir al negocio, industria y circunstancias económicas, estrategia, la estructura de una particular EMN y otros criterios.

Las asunciones críticas son importantes porque los APAs se basan en predicciones acerca del futuro y la presencia de algunas condiciones económicas y de negocios. Al mismo tiempo, en un mundo en que los negocios y la economía cambia rápidamente, predicciones de largo tiempo no son apropiadas durante el tiempo que el APA esté en vigencia.

En vista de lo anterior, las Asunciones Críticas indican las circunstancias que pueden influenciar los PT y que por lo tanto requieren su modificación. Esa opción de modificación puede ser beneficioso para ambas partes, pues el contribuyente puede estar dispuesto a que sus PT reflejen las circunstancias económicas actuales y la autoridad tributaria puede estar dispuesta a recibir su respectiva porción de beneficios.

---

<sup>91</sup> Párrafo 41, Anexo a OECD TP Guidelines (2017).

Las directrices de la Unión Europea sobre APAs, adicionalmente proveen la siguiente recomendación para sus estados miembros para diseñar el alcance de sus Asunciones Críticas:

*“Asunciones Críticas deben ser a la medida de las circunstancias individuales de un contribuyente, en particular del ambiente comercial, la metodología y tipo de transacciones cubiertas... Asunciones Críticas no deben ser establecidas tan rígidamente que la certeza proveída por el APA es puesta en juego, pero deben abarcar una variación sustancial de los supuestos subyacentes involucrados, para que las partes involucradas en el APA se sientan cómodas con el”<sup>92</sup>.*

Los contribuyentes tienen una obligación de informar a la administración tributaria si las Asunciones Críticas no se han cumplido durante el ciclo de vida del APA. El siguiente listado provee ejemplos de asunciones críticas prescritas por la OECD en sus directrices sobre APAs en 1999<sup>93</sup>.

Las Asunciones Críticas pueden incluir:

- Asunciones acerca de leyes tributarias domésticas relevantes y disposiciones de tratados;
- Asunciones acerca de tarifas, aranceles, restricciones a importaciones y regulaciones gubernamentales;
- Asunciones acerca de las condiciones económicas, participación en el mercado, condiciones de mercado, precio final de venta y volumen de ventas;
- Asunciones acerca de la naturaleza de las funciones y riesgos de las empresas involucradas en la transacción;
- Asunciones acerca del tipo de cambio, tasas de interés, nota crediticia (*credit rating*) y estructura de capital.
- Asunciones acerca de la administración o contabilidad financiera y clasificación de ingresos y gastos; y
- Asunciones acerca de empresas que operarán en cada jurisdicción y la forma en que lo harán.

## Chile

La Resolución 68, no parece alejarse mucho de los estándares internacionales en este punto, más allá de que no hace mención expresa a la posibilidad de establecer rangos de precios, menciona “rentabilidad normal de mercado aceptada en el acuerdo” de lo que se puede derivar que se podrían establecer rangos de precios.

<sup>92</sup> EU Commission Guidelines, SUPRA N.5, at paras 97-98.

<sup>93</sup> OECD (1999), Annex: Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under Mutual Agreement Procedure (‘MAP APAs’), <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/38008392.pdf>.

## F) DURACIÓN DE LOS APAs Y EFECTOS RETROACTIVOS.

Los APA deben indicar el período de tiempo durante el cual estarán vigentes. El período debe ser lo suficientemente largo para asegurar certeza a los contribuyentes y compensar los recursos administrativos y del negocio que se utilizaron para su conclusión. Por otro lado, el período tampoco puede ser demasiado largo debido a que las predicciones respecto a períodos extensos y sus futuros riesgos suelen ser desproporcionadamente imprecisas.

En promedio, un APA dura de 3 a 5 años. La práctica ha mostrado que países desarrollados con un ambiente económico y de negocios más estable, están dispuestos a concluir APAs por 5 años, mientras que, para los países en vías de desarrollo, la recomendación de NU es suscribir APAs por un período más corto, pero de al menos 3 años. Algunos países en vías de desarrollo que no tienen una práctica de APAs y el concepto de APA no es familiar en lo absoluto, los períodos más cortos asegurarán que ambos, contribuyentes y administración tributaria, prueben este instrumento, mientras lentamente se va desarrollando una relación de confianza con el otro.

También los APAs pueden proveer efectos retroactivos, por ejemplo, extendiendo la cobertura del APA a años tributarios anteriores no incluidos en su alcance inicial<sup>94</sup>. La acción 14 de BEPS promueve que países con programas de APAs bilaterales incluyan efectos retroactivos en ellos<sup>95</sup>. Más aún los efectos retroactivos son deseables cuando los hechos y circunstancias de las transacciones previas no difieren de aquellas cubiertas por los APAs.

### Chile

Respecto a este punto, Chile ha establecido que el APA puede ser por el AC de la solicitud del acuerdo y por los tres años comerciales siguientes a éste pudiendo ser prorrogado o renovado previo acuerdo suscrito por el contribuyente, el Servicio y las administraciones tributarias extranjeras cuando corresponda.

No se contempla la posibilidad de suscribir APAs con efecto retroactivo, lo sin duda sería recomendable cuando los hechos y circunstancias de las transacciones previas no difieren de aquellas cubiertas por los APAs.

## G) OTRAS CONDICIONES DE LOS APAs

Otras condiciones que pueden incluir los APAs se pueden referir a requerimientos de la documentación que se requeriría para suministrar evidencia sobre el cumplimiento del APA, condiciones para revocar el acuerdo por las autoridades

<sup>94</sup> OECD TP Guidelines (2017), at para. 4.147.

<sup>95</sup> OECD (2015), Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

tributarias, protección de la información del negocio proveída por el contribuyente, y de confidencialidad como también otras condiciones.

### 5. *Monitoreo y etapa de cumplimiento*

La OCDE describe dos maneras de monitoreo del cumplimiento de un contribuyente respecto a las condiciones que incluya un APA. La primera herramienta de monitoreo requiere la entrega de reportes anuales por el contribuyente que confirmen que todos los términos y condiciones del APA se han cumplido, así como también se mantienen las Asunciones Críticas.

El segundo instrumento es conducir auditorías anuales de las entidades cubiertas por el APA, sin embargo, éstas no debieran reevaluar la metodología de PT<sup>96</sup>.

Los reportes de cumplimiento anuales y las declaraciones anuales de impuestos deben ser presentadas en la forma y tiempo que indica la legislación local acerca de los procedimientos de APA. La siguiente información debería ser incluida en los reportes anuales de cumplimiento:

- Análisis de cumplimiento con el APA incluyendo los datos y cálculos demostrando los resultados de la aplicación de la metodología de plena competencia;
- Cualquier variación relevante en las asunciones críticas;
- La información de cualquier ajuste hecho para cumplir con el rango de precios de plena competencia de acuerdo con el APA;
- La información de cualquier modificación (revocación, renovación, cancelación, etc.) de un APA hecho por las autoridades tributarias de la otra jurisdicción involucrada.

La conclusión de un APA no previene a la autoridad tributaria de fiscalizar las actividades de los contribuyentes que son partes del APA. Respecto del alcance de las transacciones cubiertas por el APA, una fiscalización generalmente debería estar limitada al cumplimiento de los términos y condiciones del APA. Las administraciones tributarias deberían tender a monitorear la validez de todos los factores e información especificado particularmente en los reportes anuales de cumplimiento.

### **Chile**

La Resolución 68 no hace mención del tipo de monitoreo sobre el APA que llevara adelante en la etapa de cumplimiento, así como tampoco establece obligaciones para el contribuyente de informar variaciones importantes en las asunciones críticas.

<sup>96</sup> OECD TP Guidelines, Chapter IV (F), Advance Pricing Agreements.

Lo que hace es establecer que podrá en cualquier momento poner fin al APA en el caso que se haya basado en hechos erróneos o maliciosamente falsos, o hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista de la suscripción, prórroga o renovación.

Si bien lo anterior parece razonable, el hecho que no haya un procedimiento específico para el monitoreo de la etapa de cumplimiento del APA, merma la certeza jurídica que este otorga, pues puede ser dejado sin efecto, en el caso que el SII tenga conocimiento de alguna de las situaciones señaladas.

## VII VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS APAS

Desde un punto de vista estratégico, las EMN deben evaluar las ventajas y desventajas de embarcarse en un proceso de APA, para esto el análisis dependerá de la situación particular de cada EMN y sus operaciones, pero en abstracto podemos considerar las siguientes:

### *A. Ventajas de los APAs*

Para los contribuyentes, un APA sustancialmente mejora la certeza y predictibilidad del tratamiento tributario durante la vigencia de éste. Más aún, los APAs bilaterales y multilaterales reducen sustancialmente el riesgo de doble tributación (jurídica y económica). El procedimiento de acuerdo mutuo bajo un proceso de APA puede ser más eficiente en cuanto a duración que un MAP tradicional como mecanismo de resolución de disputas. Dicho esto, el APA puede reducir los costos de cumplimiento con regulaciones de PT durante el período del APA. Adicionalmente, la metodología de PT no está sujeta a una fiscalización anual.

Los APAs asisten a las EMNs en fortalecer su reputación como empresas que cumplen con sus obligaciones tributarias. Además, ayudan a construir una relación de confianza con las autoridades tributarias en una atmósfera de cooperación y no de confrontación. Esta cooperación es especialmente importante por su efecto en la planificación de negocios de largo plazo, puesto que el APA puede ser renovado o prolongado.

Para las administraciones tributarias, los APA evitan largos y costosos juicios y fiscalizaciones. En principio, pueden tranquilamente reducir la cantidad de recursos ocupados anualmente en la fiscalización de operaciones transfronterizas de EMNs. Los procesos de APA a su vez, balancean la desproporcionalidad de información acerca del contribuyente, lo que permite a las autoridades tributarias encontrar un esquema de cumplimiento más apropiado.

Más aún, durante los procesos de APA, los mismos contribuyentes proveen con comparables para sus transacciones, proveyendo un detallado análisis funcional de sus actividades transfronterizas y asistiendo activamente a la administración tributaria en su evaluación.



En este sentido, los programas de APAs bilaterales y multilaterales tienen un fuerte potencial para construir efectivas relaciones de cooperación entre las administraciones tributarias, intercambio de información y una promoción como una jurisdicción tributariamente amigable y dispuesta a cooperar con otras.

Tanto para contribuyentes, como administraciones tributarias, los APAs representan una oportunidad de comunicarse y consultarse con un espíritu no adversarial y en un ambiente que estimule el flujo e intercambio de información, buscando acuerdos y una evaluación lo más objetiva posible de los datos y circunstancias de cada caso particular<sup>97</sup>.

### *B. Desventajas de los APAs*

Al mismo tiempo, los contribuyentes pueden enfrentar algunas desventajas que son específicas a los APAs.

La primera preocupación se relaciona con los distintos tipos de APAs. En particular con los APA unilaterales que no aseguran la eliminación de la doble tributación económica y jurídica a los contribuyentes. En vista de lo anterior, los APAs bilaterales y multilaterales son más beneficiosos para este propósito. Más aún, la presentación de una solicitud de APA puede ser costosa y, por lo tanto, el contribuyente debe balancear los recursos requeridos para concluir un APA con los resultados esperados del proceso.

Una preocupación diferente, es aquella relacionada con el intercambio de información durante el proceso del APA. Las autoridades tributarias pueden examinar más detenida y detalladamente las transacciones y datos del contribuyente de lo que lo hubieran hecho en una auditoría anual a su declaración de impuestos.

Por otro lado, un contribuyente puede tener la preocupación de la confidencialidad de su información. Por lo tanto, los APA deben siempre incluir una cláusula de confidencialidad no sólo de la información tributaria del contribuyente sino también acerca de los datos del negocio.

La entrega de información es un punto crítico para el contribuyente cuando el APA es rechazado “*embarcarse en un proceso de APA puede aumentar el riesgo de una investigación sobre las declaraciones de impuesto del contribuyente pasadas, presentes y futuras*”<sup>98</sup>. Un contribuyente puede preocuparse de que la información proveída en un proceso de APA sea usada en su contra en una fiscalización de sus actividades pasadas o futuras. En cuanto a esta preocupación, la OCDE recomienda que los países aseguren prohibición de que toda la información obtenida en un proceso de APA en fiscalizaciones futuras, claro que la efectividad de una prohibición como esa es cuestionable.

<sup>97</sup> OECD TP Guidelines (2017), at para. 4.154.

<sup>98</sup> *Ibíd.*

Las autoridades tributarias también tienen desventajas con los procesos de APA. Muchas compañías experimentan cambios continuos, por ejemplo, en su estructura de negocios, adquisiciones, reestructuraciones, cambios en el ambiente de negocios, crecimiento en el *e-commerce*, nuevos productos, etc.<sup>99</sup>.

El cambiante ambiente de negocios requiere que las autoridades tributarias sean especialmente cuidadosas en formular razonables y apropiadas asunciones críticas en los APAs.

Finalmente, el alcance de los recursos administrativos que se requieren para asegurar el cumplimiento con reglas específicas de PT puede no necesariamente ser reducido por un APA a niveles doméstico, bilateral o multilateral. Las autoridades tributarias pueden de todas formas querer examinar el cumplimiento de los términos y condiciones de los APAs en auditorías anuales. Dicho esto, recursos adicionales son necesarios para participar en procesos de APA en forma continua, por ejemplo, un departamento de APAs.

## VIII RECOMENDACIONES

La visión general del concepto de los APA permite concluir que es un mecanismo que puede ser efectivo en prevenir disputas entre los contribuyentes y las autoridades tributarias. Adicionalmente, la cooperación en los procesos de APA es beneficiosa para ambos, contribuyentes y administración tributaria.

En Chile, es necesario realizar esfuerzos en la regulación administrativa de los APAs para poner en línea los aspectos procedimentales con las mejores prácticas internacionales.

Para lo anterior, ni siquiera es necesario reformas legales, basta con la voluntad de los entes correspondientes de impulsar estas medidas. En tiempos, en que se discuten arduamente en el congreso reformas tributarias para incentivar el crecimiento y la inversión, parece razonable que el poder ejecutivo impulse uno de los mecanismos de certeza jurídica en materia tributaria que mejores resultados ha dado a nivel mundial. Al final del día el lanzamiento de un programa de APAs con una reforma procedimental que incluya una consulta previa, reales instancias de negociación, y objetivos y expectativas razonables y claras, pueden tener un impacto mucho más significativo que uno o dos puntos de rebaja en el impuesto corporativo para atraer la inversión extranjera.

Con lo anterior, no basta para que los APAs se conviertan en una herramienta de certeza jurídica para las EMN que operan o están considerando operar en Chile, también es necesario un cambio de paradigma que en este tipo de procesos

---

<sup>99</sup> ELLIOTT, J. Transfer Pricing: Lessons from Australia, Discussion Papers in the Department of Management, N°s 97-135 (University of Southampton), 1997, p. 17.

deje atrás el esquema de fiscalizador y fiscalizado, y abra camino a una instancia de cooperación no confrontacional.

Un APA está destinado a ser una fuente de certeza, tanto para el contribuyente como para el SII, sin embargo, el proceso de solicitud de APAs actual, deja al contribuyente altamente expuesto. Lo recién mencionado se debe a que tiene que proporcionar al SII toda la información que la institución considere necesaria, y en el caso que el SII rechace la solicitud, queda en una posición vulnerable pues con la misma información proveída se podrían ajustes de PT.

Finalmente, cabe agregar que para que los APAs verdaderamente cumplan su objetivo, es necesaria la voluntad política de dotar al SII con recursos humanos y técnicos adecuados para poder llevar adelante una negociación de APA en forma apropiada. La creación de una unidad especializada y una adecuada campaña de difusión para un programa de APAs pueden ser el comienzo de la solución.

# TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES A LA LUZ DEL CONVENIO CHILE-ARGENTINA

MAXIMILIANO BOADA IDUYA<sup>100</sup> Y MARIANO LUCHESSI<sup>101</sup>

## RESUMEN

Se analiza la tributación *cross border* de los servicios personales independientes en el contexto del último CDTI entre Chile y Argentina y su relación con la caracterización de dichas rentas por parte de las legislaciones locales, comparándola con la tributación que se aplicaría en caso de no existir el Convenio. Finalmente, se llega a la conclusión que, si bien la existencia del convenio hace viable la prestación de servicios personales independientes entre ambos países dando prioridad de imposición al país de residencia del prestador del servicio, la falta de claridad en los conceptos que se encuadran dentro de las hipótesis de “regalías” crea un margen para posibles conflictos de interpretación.

**PALABRAS CLAVES:** tributación *cross border*; tributación servicios personales; CDTI Chile-Argentina.

## INTRODUCCIÓN

Estos últimos años han visto una radical modificación en la relación empleador-empleado, mayoritariamente debido a cambios tecnológicos y económicos, lo que ha significado un aumento en la cantidad de servicios —ya sea de empleados internos o contratistas externos— que se están realizando a distancia.

Este cambio genera efectos a nivel tributario si el trabajo prestado deja de realizarse en la misma jurisdicción fiscal del residente que utiliza dichos servicios,

---

<sup>100</sup> Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Magíster en Derecho, mención en Tributación, Pontificia Universidad Católica de Chile. Doctor en Economía, Zeppelin Universität.

<sup>101</sup> Abogado, egresado por la Universidad de Buenos Aires. Máster en Asesoría Fiscal, Universidad de Navarra. LLM en Derecho Tributario, Universidad Torcuato Di Tella. Doctorando en el área de derecho fiscal por la Universidad de Buenos Aires.

ya que puede modificarse el vínculo que tiene el prestador mismo del servicio con la jurisdicción en cuyo territorio se utiliza este.

En este contexto, este artículo busca analizar el impacto tributario del fenómeno de la prestación de servicios personales independientes cuando el emisor de la renta es un residente chileno y el receptor de la renta es un residente argentino, o viceversa.

Con este objetivo, se presenta en un primer lugar el tratamiento tributario aplicable en cada una de estas legislaciones con respecto al hecho gravado sin aplicar el CDTI entre Chile y Argentina, a modo de crear una base sobre la cual juzgar el impacto del Convenio.

Una vez realizado esto, se analizan las limitaciones impositivas para ambos países que incluye el Convenio, y como este recoge las rentas provenientes de servicios personales independientes cuando éstos pueden entenderse al mismo tiempo como otras rentas —asesorías técnicas.

Finalmente se concluye analizando el impacto que esta tributación tiene en la posibilidad de que esta tendencia laboral siga avanzando.

## I

### TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES SIN LA APLICACIÓN DEL CONVENIO

Por servicios personales independientes entendemos aquellos servicios que, siendo prestados por personas naturales, no se enmarcan en una relación que contiene vínculos de subordinación y dependencia.

Esta definición es más amplia que las incluidas en ambas legislaciones estudiadas, ya que solo se limita por el elemento personal y el elemento del vínculo.

Con respecto al elemento personal, esta definición incluye todas las prestaciones realizadas por personas naturales, lo que puede incluir ficciones legales que tributen como sociedad mientras éstas sean prestadas por una persona natural y no una sociedad.

Con respecto al elemento vínculo, se limita el alcance de este concepto a aquellas que no están reguladas por un contrato de trabajo propiamente tal, esto es, aquellas en las que no existe un vínculo de subordinación y dependencia.

Se ocupa este concepto ya que se incluye de esta manera el evento económico que se trata de analizar y no el recogimiento de este por la regulación.

A nivel tributario, este evento económico puede estar regulado de varias maneras, especialmente si se incluyen otras variables como el tipo de servicio, o ciertas características del emisor o el receptor de este, u otras funciones del sistema impositivo, como podría ser una política pública que fomente la importación de *know-how*. Además de lo anterior, el tratamiento de estas rentas difiere en Chile y en Argentina. Todo esto hace necesario analizar ambas regulaciones locales

para construir una base sobre la cual aplicar el Convenio y juzgar su utilidad a la prestación de servicios personales independientes.

*A. Tributación de los Servicios Personales Independientes Abonados al Exterior a la Luz de la Tributación Doméstica Chilena*

Chile cuenta con un sistema integrado de tributación a la renta, lo que significa que —por regla general— las rentas están afectas a los impuestos cedulares (Primera y Segunda Categoría) en carácter de provisorios, que actúan como crédito para los impuestos finales, que son el IGC para residentes y el IA para no residentes.

La Ley de Impuesto a la Renta chilena señala que serán contribuyentes en Chile, por regla general, todos los domiciliados y residentes en Chile sobre base de rentas globales (jurisdicción en base a residencia), y “*las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país*” (jurisdicción en base a fuente)<sup>102</sup>.

De lo anterior surgen los dos elementos necesarios para saber si una renta tributará en Chile: quién es el receptor de la renta y dónde se produjo la renta. Este artículo no analiza la caracterización de residente en Chile, ya que la situación en comento se da cuando se parte de la base de una persona natural que ya ha sido caracterizada para efectos tributarios como no residente del estado fuente, por lo que solo se analiza el segundo elemento.

En la legislación chilena se entienden como rentas de fuente local todas “*las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente*”<sup>103</sup>.

La definición anterior no resuelve la duda sobre cuál es el tratamiento tributario que afecta a la renta de una persona natural no residente independiente, percibida producto de un servicio realizado en el exterior —Argentina— y que es utilizado en Chile.

De una lectura simple del artículo citado, se podría entender que este tipo de actividades no estarían gravadas en Chile, ya que no se desarrollaron efectivamente en el país. Lamentablemente, un análisis a *contrario sensu* no es suficiente<sup>104</sup>, y el ordenamiento no define el concepto de *fuentes chilena* para efectos

<sup>102</sup> LIR, art. 3.

<sup>103</sup> LIR, art.10.

<sup>104</sup> Aunque este sí es ocupado por el SII chileno. A modo de ejemplo, ver Oficio N°2.000 de 2017 de la Subdirección Normativa del SII, que señala: “Para la aplicación de dichos principios, el art. 10 de la LIR, preceptúa que se consideran rentas de fuente chilena las que provienen de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente. A contrario sensu, serían rentas de fuente extranjera aquellas provenientes de bienes situados en el extranjero y de actividades desarrolladas en el mismo lugar”.

tributarios, por lo que es necesario analizar el funcionamiento del sistema para darle contenido a este concepto.

Dada la difícil tarea de fiscalizar a un receptor de rentas locales en el extranjero, Chile ha optado por cambiar la obligación de enterar el impuesto en arcas fiscales desde el receptor de las rentas al emisor de estas. En este sentido el SII ha instruido que:

*“Los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas a impuesto, a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, adquieren el carácter de agentes retenedores de la totalidad o parte del tributo que corresponda, debiendo practicar las retenciones de impuesto que se detallan en la presente Circular.*

*Ahora bien, si el beneficiario de las rentas, cantidades o sumas, acredita que la retención de impuesto le ha sido efectuada, solamente será responsable del pago del tributo retenido el respectivo agente retenedor. Cuando no se efectúe la retención, el mismo agente obligado a practicarla será responsable del entero del tributo, sin perjuicio de que este Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de las rentas o cantidades.*

[...]

*Los contribuyentes que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición del beneficiario o paguen a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, sumas, rentas y remuneraciones afectas al IA en carácter de impuesto único a la renta, deberán retener dicho tributo considerando las tasas de IA que corresponda a cada una de las rentas, cantidades o pagos gravados con el citado tributo, de acuerdo a las instrucciones impartidas previamente por este Servicio sobre la materia”<sup>105</sup>.* De lo anterior se desprende que la obligación tributaria de enterar a en arcas fiscales, y la obligación subsidiaria de soportar el impuesto, recae en quien entrega los dineros en carácter de renta o cantidades afectas a impuesto a un no residente, pero sigue sin definirse el concepto de fuente, por lo que aún es necesario determinar si estas rentas son consideradas fuente chilena. De todas formas, este mecanismo crea un incentivo perverso para el pagador a efectos de declarar la renta como afecta y retener, limitando su exposición tributaria.

De esta manera se llega al resultado que no existe una definición a nivel sistemático de qué es fuente que contenga o excluya el evento estudiado, por lo que hay que recurrir al hecho gravado particular.

Independiente del análisis previo, la LIRCH contiene como hecho gravado las rentas que se paguen a personas sin domicilio ni residencia en Chile<sup>106</sup>, lo hace irrelevante para el funcionamiento fiscal interno el factor geográfico de donde se prestó el servicio para efecto de otorgar jurisdicción tributaria al fisco chileno. De lo anterior se puede construir la definición de renta de fuente chilena como

<sup>105</sup> Circular N°54 de 2.013 de la Subdirección Normativa de SII.

<sup>106</sup> Art. 59, inc. segundo 2, de la LIR.

“aquella que se paga por un contribuyente chileno”. En este sentido, Víctor Villalón ha señalado:

**“el caso chileno el Impuesto Adicional se aplicará cuando la fuente pagadora se encuentre en nuestro país, aun cuando las actividades se desarrollen en el extranjero. Lo anterior, implica gravar una renta de fuente extranjera obtenida por una persona sin domicilio en el país, lo que difiere de la regla general apuntada. Este es el caso de las remuneraciones por servicios prestados en el exterior a que se refiere el Art. 59, inciso cuarto, N°2 de la Ley de la Renta”**<sup>107</sup>.

Así, un no residente que realice servicios personales independientes pagados por un residente chileno estará recibiendo rentas de fuente chilena, debiendo por tanto ser gravado en este país.

Habiendo enmarcado la prestación de servicios ejecutados desde el exterior para un chileno como renta de fuente chilena, es necesario ver la tasa con la que se afecta esta renta. La tasa aplicable va a estar diferenciada dependiendo de la actividad que genere el pago, pero tendrá como regla general el 35%, equivalente al tramo más alto de impuestos finales locales<sup>108</sup>, que se aplicará sobre el ingreso bruto.

Existen algunas tasas rebajadas para ciertas rentas provenientes de servicios personales incluidas en base al tipo de servicios. Así, la tasa será de 15% cuando la actividad que genere la renta consista en trabajos de ingenierías o técnicos, independiente de donde se preste, salvo en el caso que el receptor de los dineros se encuentre en un paraíso fiscal, en cuyo caso la tasa sube a 20%. En el caso de las remuneraciones provenientes de servicios personales cuando se haya “desarrollado en Chile actividades científicas culturales o deportivas, la tasa será también de 20%”<sup>109</sup>.

También existen exenciones al IA para los servicios prestados en el extranjero vinculados con las actividades de exportación de productos y servicios locales, y con llevar a cabo actividades comerciales fuera de Chile por parte de empresas chilenas<sup>110</sup>.

<sup>107</sup> VILLALÓN, Víctor. Tributación Internacional. Tributación de No Residentes, El impuesto Adicional a la Renta. Introducción General. Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile N°1, 2010, pp. 9 y ss.

<sup>108</sup> Por regla general, excepcionalmente, ciertos cargos públicos están afectos a una tasa de 40% únicamente sobre las rentas provenientes de esos cargos.

<sup>109</sup> Art. 60 inc. 2, de la LIR.

<sup>110</sup> En este sentido, se incluyen las actividades de flete, embarque y desembarque, almacenaje, pesaje, muestreo y análisis, reaseguros especiales, comisiones de telecomunicación internacional, fundición u otros procesos especiales, publicidad, promoción, análisis de mercado, investigación científica o tecnológica, por asesorías y defensas legales correspondientes a procesos de otra jurisdicción, por trabajos y servicios de ingeniería o técnicos. Estas exenciones tienen que cumplir con todos los requisitos legales para poder aplicarse.



Finalmente existe una exención para los no residentes que presten servicios de publicidad y plataformas de servicios digitales a las empresas que tengan que declarar contabilidad efectiva con régimen atribuido o preferencial para pequeñas y medias empresas, con un promedio de 100.000 unidades de fomento de ingresos de giro. Si el prestador de servicios se encuentra en un paraíso fiscal, la tasa será de un 20%<sup>111</sup>.

El llamado “*beneficio Google*”, reconoce la realidad económica de este impuesto, ya que, si bien el IA funciona a nivel teórico como un crédito por impuestos pagados en el exterior en la mayoría de las jurisdicciones, el acreedor de las rentas no está buscando un crédito tributario, sino que flujos al vender. Adicionalmente, la gran mayoría de las jurisdicciones el impuesto a las empresas es menor al 35% y este impuesto terminaba o como un incumplimiento del receptor del servicio, o como sobreprecio, teniendo que pagar el precio líquido completo del servicio al prestador, para luego embrutecerlo, y así solventar la obligación de IA que generó el servicio.

Si bien es cierto que esta última excepción fue incluida para bajar el costo del uso de plataformas tecnológicas y publicidad, que son servicios prestados generalmente por grandes empresas, la legislación no limita su uso, por lo que son aplicables a la prestación de servicios personales de publicidad prestados en el extranjero mientras encuadren dentro de la hipótesis legal.

De esta forma, el impuesto a pagar por la prestación de servicios independientes, a la luz de la regulación chilena, por un receptor de la renta argentino, será:

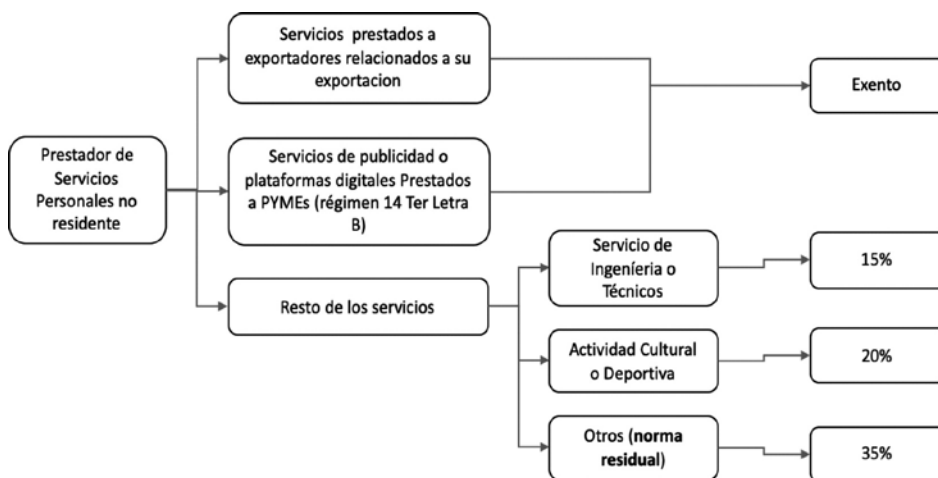


DIAGRAMA I. APLICACIÓN DEL IA A LOS PRESTADORES DE SERVICIOS PERSONALES.

<sup>111</sup> Art. 14 ter Letra B de la LIR. Las instrucciones al respecto de esta exención se entregaron en la Circular N°69 de 2014 del SII. Ver <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu69.pdf>.

### *B. Tributación de los Servicios Personales Independientes Pagados al Exterior a la Luz de la Tributación Argentina*

Argentina posee un sistema tributario integrado, tanto para las personas naturales como jurídicas residentes en el país, en el cual las rentas se clasifican en distintas categorías según el origen de estas (*Primera, rentas del suelo; Segunda, rentas de capitales; Tercera, beneficios empresariales y Cuarta, Ingresos del trabajo en relación de dependencia y otras rentas*).

Por otro lado, el sistema prevé presunciones de rentas para las ganancias obtenidas por no residentes, encontrándose a cargo del residente local practicar la retención correspondiente al momento de realizar el pago<sup>112</sup>.

Finalmente, para el caso de personas naturales y no residentes, a partir de la reforma fiscal llevada a cabo por el país en el año 2017 (*con vigencia a partir del 1 de enero de 2018*)<sup>113</sup>, se incorporaron determinadas rentas dentro del ámbito de imposición de manera cédular, tales como las financieras (intereses, *dividendos, rentas por cuotas partes de Fondos Comunes de Inversión, entre otras*) e inmobiliarias.

Similar a Chile, Argentina grava las ganancias de sus residentes utilizando el criterio de la renta mundial y a sus no residentes aplicando el criterio de fuente<sup>114</sup>. Al igual que lo analizado en el punto anterior, cabe entonces preguntarse qué se entiende por rentas de fuente argentina desde el punto de vista doméstico.

La Ley de Impuesto a las Ganancias Argentina (en adelante, “LIGA”) define como regla general que serán rentas de fuente argentina las rentas provenientes de bienes situados, ubicados o utilizados económicamente en el país; la realización de actos o actividades en el mismo y las exportaciones de bienes al exterior<sup>115</sup>.

Además de los casos contenidos en la regla general, se suman los casos particulares por las rentas que se originan en ciertas actividades, que la LIGA considera de fuente local sin perjuicio de ser prestados por un no residente. Para efectos del presente artículo, la norma establece como presupuestos de fuente local a los servicios prestados desde el extranjero que sean considerados como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*<sup>116</sup>.

Vemos entonces que la LIGA diferencia el tratamiento fiscal aplicable dependiendo de si el servicio prestado desde el exterior es calificado como “*servicio*” o como “*asistencia técnica, financiera o de otra índole*”. En el primero, la normativa

<sup>112</sup> Asimismo, la norma contempla la posibilidad de aplicar el acrecentamiento de la base (“*grossing up*”) en caso de acordar entregar las sumas netas al beneficiario del exterior.

<sup>113</sup> Ley N°27.430, publicada en el Boletín Oficial de la República Argentina el 29 de diciembre de 2017, Nro. 33781.

<sup>114</sup> Art. 1, LIGA.

<sup>115</sup> Art. 5 y siguientes, LIGA.

<sup>116</sup> Art. 12, II párrafo, LIGA.

considera que será fuente extranjera<sup>117</sup>, por lo que no se generará una retención en el país; mientras que en el segundo será considerado fuente argentina debiendo tributar en el país, estando a cargo del pagador local retener las tasas correspondientes según el caso, tal como se menciona seguidamente.

Dada esta especificidad por parte de la LIGA, cabría entonces preguntarse a qué refiere la norma cuando determina el concepto de asistencia técnica<sup>118</sup>. Lo cierto es que la ley no define este concepto; por lo que el mismo ha sido construido a través de la doctrina, los dictámenes del fisco y la jurisprudencia.

Si bien no es objeto del presente trabajo desarrollar el concepto de asistencia técnica<sup>119</sup>, es necesario entenderlo para ver el efecto que tienen en la tributación de los servicios personales. La jurisprudencia local definió al asesoramiento técnico prestado desde el exterior a aquel “*que se exteriorizó mediante consejos, instrucciones e informaciones que facilitaron la utilización o aplicación de la experiencia recogida por la empresa del exterior sobre determinadas materias complementada con manuales, planos y demás elementos accesorios en los que se halla plasmada esa experiencia*”<sup>120</sup>.

Se desprenden, entonces, lineamientos generales para definir al asesoramiento técnico, tales como: (i) información transmitida contenga elementos propios de una creación intelectual; (ii) sea requerido para el desarrollo de actividades económicas en el país; (iii) el precio abonado entra dentro de los costos de los bienes que se producirán o de los servicios que se prestarán.<sup>121</sup> No obstante, hay casos en los cuales tanto el fisco como la jurisprudencia han determinado a un servicio como asistencia técnica cuando los mismos no se integran a una actividad, sino que sólo era contratados para un acto aislado en el país<sup>122</sup>.

<sup>117</sup> Art. 127, LIGA.

<sup>118</sup> Art. 5 de la Resolución INPI 328/05 expone que se entenderá como “*asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría a los fines previstos en la legislación impositiva, a aquellas prestaciones que se cumplan bajo la forma de locación de obra o servicios, en la medida que impliquen un conocimiento técnico aplicado a la actividad productiva de la contratante local y la transmisión a ésta o su personal de dicho conocimiento, ya sea en todo o en parte del mismo, mediante capacitación, recomendaciones, guías, indicaciones de mecanismos o procedimientos técnicos, suministro de planos, estudios, informes o semejantes, siempre que su contraprestación se abone en forma proporcional a los trabajos, que deberán ser previamente determinados en forma concreta y precisa en el instrumento contractual*”.

<sup>119</sup> En este sentido véase, SCREPANTE, Mirna. La transferencia de tecnología en el impuesto a las ganancias, Ed. la Ley Checkpoint online. En el mismo sentido, GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando. Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina, 2da. Ed. La Ley, pp. 147 y ss.

<sup>120</sup> Fallo Tribunal Fiscal de la Nación autos: “Philips Argentina SA”. En el mismo sentido “ESSO SA Petrolera Argentina”; “Fader SAIC”. Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “SA Nestlé de Productos Alimenticios”, entre tantos otros.

<sup>121</sup> VICCHI, Juan. El asesoramiento técnico prestado desde el exterior, La Información, Tomo LVIII, pp. 1078 y ss.

<sup>122</sup> Administración Federal de Ingresos Públicos, Dictámenes (DAT) Números 60/96; 40/96; 2/00, entre otros; y Fallo TFN, Sala D, “Priú, Norberto”, de fecha 25 de marzo de 2008.

Por el contrario, se ha sostenido que no encuadra como asesoramiento técnico, por ejemplo, los servicios jurídicos por juicios entablados en el exterior, ya que se entendió que no había transmisión de conocimientos para volcarse en realización de hechos económicos en el país<sup>123</sup>; así mismo, tampoco encuadraría como asistencia técnica el desarrollo de gestiones financieras en el exterior para la obtención de un crédito a favor de un residente en el país<sup>124</sup>.

En resumen, el término de asistencia técnica —como uno de los supuestos excepcionales de fuente en el país— no se encuentra definido específicamente en la ley, sin perjuicio de tener como elemento esencial la transmisión de conocimiento científico o empírico elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad por el prestador del servicio.

Finalmente, la LIGA comprende un concepto residual de fuente, determinando que también será *“toda otra ganancia no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en la República Argentina”*<sup>125</sup>.

Esta norma residual sigue, sin embargo, sin contener el caso de la prestación de servicios personales independientes desde el extranjero a Argentina, por lo que los mismos serán rentas de fuente extranjera y no local.

En efecto, la normativa contempla el concepto de las ganancias de fuente extranjera, entendiendo que las mismas son aquellas que *“provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina [...]”*<sup>126</sup>.

En resumen, estaremos frente a un hecho gravado en Argentina si se considera el servicio personal de carácter independiente como asistencia técnica, no estando sujeto a tributación en caso de que sea considerado un servicio prestado en el extranjero, por ser la renta de fuente foránea.

Con respecto a la tasa, en caso de ser considerado fuente argentina, va a estar diferenciada dependiendo de la actividad que genere el pago. Puntualmente, tal como se mencionó la LIGA establece presunciones de ganancias —que no admiten prueba en contrario— identificando las rentas y una categoría residual<sup>127</sup>. A los fines del presente trabajo, podemos citar, por ejemplo:

<sup>123</sup> Dictamen (DAT) AFIP Nro. 69/96. En mismo sentido véase dictámenes (DAT) Números. 29/02; 46/99; 103/96, entre otros.

<sup>124</sup> Fallo Tribunal Fiscal de la Nación en los autos “Hidroeléctrica El Chocón S.A.”, de fecha 8/03/2008.

<sup>125</sup> Decreto reglamentario LIGA, art. 9 inc. d.

<sup>126</sup> LIGA, art. 127.

<sup>127</sup> LIGA, art. 93.

- a. las prestaciones de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría, cuando los contratos se encuentren registrados y hayan sido efectivamente prestados, se establece una presunción de renta gravada al 21%;
- b. la cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención, junto con los casos no previstos previamente, estará gravado a la tasa del 28%;
- c. el pago de sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país, estarán gravados al 24,5%;
- d. finalmente, se establece una norma residual para rentas no indicadas puntualmente, gravándose a las mismas al 31,5%<sup>128</sup>.

De esta forma, el impuesto a pagar por la prestación de servicios independientes, a la luz de la regulación argentina, por un receptor de la renta chileno, será:

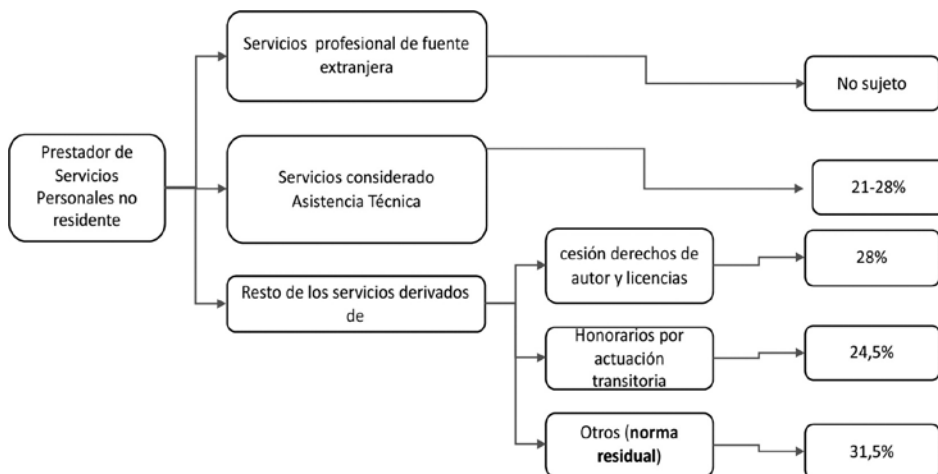


DIAGRAMA 2. APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS POR SERVICIOS PERSONALES.

### C. *Tributación Total que Afecta a las Rentas Transfronterizas en un Régimen Sin Convenios*

En base a la situación anterior, este es el tratamiento tributario que tiene la regla general de los servicios personales *cross border* entre Chile y Argentina.

<sup>128</sup> Art. 93 inc. a) puntos 1 y 2, LIGA.

### 1) RESIDENTE ARGENTINO RECIBIENDO HONORARIOS DE FUENTE CHILENA EN EL CASO DE NO APLICARSE UN CONVENIO

Para este caso lo primero que se necesita es definir —en base a la legislación chilena— la actividad que presta la persona natural argentina al prestar servicios independientes a un residente de Chile.

Aquí, como se explicó anteriormente, existen cuatro opciones: si el servicio está ligado a una exportación chilena o es un servicio de publicidad prestado a una PyME, la renta que se genere estará exenta de Impuesto a la Renta en Chile. Si el servicio es un servicio de ingeniería o asistencia técnica, se retendrá un 15% del valor de servicios por concepto de IA. Si el servicio es calificado como una actividad cultural o deportiva, éste estará gravado con una tasa del 20%. Finalmente, si no cabe en ninguno de los casos anteriores, se retendrá en Chile el 35% del valor del servicio por concepto de IA.

Tal como se mencionó en el acápite previo, Argentina grava a sus residentes por las rentas que generan a nivel global. Asimismo, a la hora de determinar el Impuesto a las Ganancias, el contribuyente deberá tener en cuenta la fuente generadora de la renta (es decir, si es de fuente argentina o si es de fuente extranjera).

En este sentido, para la normativa argentina, si una persona natural residente exporta servicios personales independientes al extranjero, la ganancia por los honorarios será de fuente argentina, debiendo tributar a la alícuota progresiva del 5% al 35%.

A consecuencia de ello, al Chile calificar la renta por el servicio personal independiente como de fuente local, genera al residente argentino la imposibilidad de tomar el crédito del impuesto abonado afuera, ya que la LIGA sólo permite deducir el impuesto abonado, y tomar ese crédito, si el mismo es considerado de “fuente extranjera”.

Puntualmente, el art. 168 de la LIGA expone “*Del impuesto de esta ley **correspondiente a las ganancias de fuente extranjera**, los residentes en el país comprendidos en el artículo 119 deducirán, hasta el límite determinado por el monto de ese impuesto, un crédito por los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en los que se obtuvieren tales ganancias[...]*”<sup>129</sup>.

En otras palabras, la imposición global del exportador del servicio personal independiente en Argentina se vería incrementada por la tasa abonada en Chile, la cual no podrá deducir localmente por no ser caracterizada como fuente extranjera, generando así un mayor costo en la prestación del servicio y, por lo tanto, un desincentivo en la realización de éste.

---

<sup>129</sup> El destacado es propio.

Si bien no es objeto del presente trabajo, vale la pena mencionar, que para este tipo de situaciones Argentina pareciera que buscó corregirlas tanto de manera unilateral —para determinados casos— como bilateral<sup>130</sup>.

Como medida unilateral, la Ley de Economía de Conocimiento que entrará en vigor en 2020, establece que, para quienes les sea aplicable dicho régimen, tendrán la posibilidad de deducir el crédito por el Impuesto a la Renta abonado o retenido en el exterior, que sea considerado de fuente argentina<sup>131</sup>.

En conclusión, en la prestación del servicio personal independiente el residente argentino asume un incremento en el costo al no poder tomar el crédito extranjero por ser considerada dicha renta local.

## II) RESIDENTE CHILENO RECIBIENDO HONORARIOS DE FUENTE ARGENTINA EN EL CASO DE NO APLICARSE UN CONVENIO

Para este caso lo primero que se necesita es definir es si la actividad que presta la persona natural residente en Chile es considerada asistencia técnica para la LIGA. Si la respuesta es negativa, no existiría imposición en Argentina y, por lo tanto, no habría inconvenientes. Por el contrario, si el pago realizado es considerado asistencia técnica, la LIGA considerará dicha renta de fuente argentina, por los comentarios expuestos anteriormente.

Así, de ser considerado el servicio como una asistencia técnica, la renta será tratada en argentina como renta de fuente local, por lo que el residente chileno estará gravado por una renta presunta que establece la LIGA a una tasa efectiva que oscila entre el 21 y 28% en Argentina, según de las características de la prestación del servicio.

En el país de residencia —Chile— el uso de los impuestos argentinos como crédito dependerá de cómo se haya prestado el servicio.

La regla general, es que se preste como contribuyente de IGC en Chile —persona natural para efectos tributarios—. En este caso, el art. 41 letra A. Letra D. —señala:

*“Los contribuyentes que, sin perder el domicilio o la residencia en Chile, perciban rentas gravadas en el extranjero clasificadas en los números 1° y 2° del artículo 42 [rentas del trabajo], podrán imputar como crédito contra el impuesto único establecido en el artículo 43 o el impuesto global complementario a que se refiere el artículo 52, los impuestos a la renta pagados o retenidos por tales rentas, aplicando al efecto lo dispuesto en el número 3 del artículo 41 C.*

<sup>130</sup> Desde el punto de vista bilateral, ante esta situación, Argentina negoció una enmienda con Brasil a fin de solucionar este problema.

<sup>131</sup> Art. 12, Ley N°27.506, publicada en el BORA el 10/06/2019; Vigente a partir del 1 de enero de 2020.

*En todo caso, el crédito no podrá exceder del 32% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. Si el impuesto pagado o retenido en el extranjero es inferior a dicho crédito, corresponderá deducir la cantidad menor. En todo caso, una suma igual al crédito por impuestos externos se agregará a la renta extranjera declarada.”*

Así, el residente chileno determinará su impuesto en Chile en base a la tasa progresiva para el IGC<sup>132</sup>, que va desde 0% a 35%, a la que podrá imputar el impuesto soportado en Argentina, con un tope de 32% o lo efectivamente pagado en Argentina, lo que sea menor. En otras palabras, el residente chileno, en caso de abonar una tasa de hasta el 28%, podrá neutralizar la renta abonada en Argentina.

Pero este abono solo será útil en su totalidad en el caso en que el residente chileno tenga una obligación tributaria, por esta renta, al menos equivalente en porcentaje a la carga tributaria que soporta en Argentina en ese período, ya que de lo contrario este crédito no podrá ser utilizado y, no existiendo doble tributación, estará tributando más de lo que correspondería en base a legislación chilena.

Además de la regla general, el residente chileno podrá efectuar el servicio a través de su Empresario Unipersonal (en adelante, “EU”). El EU es una ficción legal mediante la cual una persona natural puede tener el tratamiento tributario que tendría una sociedad en Chile, pagando el IDPC en carácter de impuesto provisorio. A diferencia de una sociedad, esta ficción no solo no cuenta con una personalidad jurídica diversa de la personal natural, sino que además funcionalmente usa el mismo número de identificación tributaria para actuar legalmente.

En este caso el EU estará afecto en Chile a una tasa de 25% o 27% de IDPC<sup>133</sup>, y podrá ocupar como crédito el impuesto soportado en Argentina por asesorías técnicas. A diferencia del caso anterior, este crédito podrá ser utilizado en períodos siguientes<sup>134</sup>.

De esta manera, el efecto de doble tributación es menos nocivo para un contribuyente chileno que recibe rentas argentinas que en el caso contrario, ya que el primero tiene derecho al uso de los impuestos pagados en el exterior mientras que el segundo, salvo determinados regímenes promocionales, cargaría como un costo dicha renta.

---

<sup>132</sup> Contendida en el art. 52 de la LIR.

<sup>133</sup> Art. 20 de la LIR.

<sup>134</sup> Art. 41 A. Letra C.- de la LIR.



## II

APLICACIÓN DEL CONVENIO ENTRE CHILE Y ARGENTINA  
PARA EVITAR O ATENUAR LA DOBLE IMPOSICIÓN  
INTERNACIONAL A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS  
PERSONALES EXTRAFRONTERIZOS

Habiendo construido una base comparativa en la primera sección, en esta segunda sección se analiza el Convenio entre Chile y Argentina y su efecto en los resultados antes señalados. Con este fin, introducimos el efecto de los Convenios en la primera parte de esta sección, para luego ver el efecto del tratado y su aplicación al caso estudiado.

*A. Los CDTI, su Efecto Vinculante y su Efecto Limitante*

Los CDTI tienen dos efectos principales para las jurisdicciones que los celebran; por un lado, Vinculante y por el otro, Limitante.

En relación con el primer efecto, al ser tratados internacionales, a los Convenios se les aplica la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados<sup>135</sup>, ratificada tanto por Chile como por Argentina (en adelante, la “Convención”). En efecto, la primera Sección de la Tercera parte de la Convención se refiere al efecto vinculante de los tratados para los países que los han firmado, señalando que la existencia de un tratado válidamente celebrado obliga a las partes a su cumplimiento<sup>136</sup> (*principio de pacta sunt servanda*) y que jamás se podrá utilizar como excusa para el no cumplimiento de un tratado la legislación interna del país<sup>137</sup>, salvo en lo que respecta al consentimiento para celebrar el tratado.

En Chile, este efecto está recogido en la CPR, que señala “*El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes*”<sup>138</sup>.

En Argentina, por su parte, la Constitución Nacional de la República determina, en referencia a los tratados con las potencias extranjeras, que los mismos son la ley suprema de la Nación y que los mismos tienen jerarquía superior a las leyes<sup>139</sup>.

<sup>135</sup> Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, que entró en vigor el 27 de enero de 1980.

<sup>136</sup> Art. 26 de la Convención.

<sup>137</sup> Art. 27 de la Convención.

<sup>138</sup> CPR de Chile de 1980, art. 5 inc. segundo. Esto ha sido recogido por los Tribunales Superiores en Chile. Ver: HURTADO, Hugo y BROWN, Patricia. La Reforma Tributaria Chilena y Los Tratados sobre Fomento y Protección Recíproca de Inversiones, Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales, N°6, 2014, p. 20.

<sup>139</sup> Arts. 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional de la República Argentina. Asimismo, se establece, para determinada clase de tratados internacionales rango constitucional; no

Dicha tesis fue analizada y ratificada recientemente en Argentina por el Procurador General de la Nación, en el precedente in re: “*Molinos*”<sup>140</sup>, en relación al Convenio anteriormente vigente entre Chile y Argentina, donde expuso que:

“... el CDI en cuestión, como norma del derecho internacional convencional que es, goza de la jerarquía suprallegal que le otorgan los arts. 31 y 75, inc. 22, de nuestra Carta Magna y, por ende, no disposiciones de orden interno. Puede ser modificado por disposiciones de orden interno”. “Es preciso recordar aquí que la Convención de Viena sobre derecho de los tratados (aprobada por ley 19.865), establece en su artículo 26 que todo tratado en vigor obliga a las partes, y que debe ser interpretado de buena fe, y su artículo 27 dispone que “Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado”<sup>141</sup>.

En otras palabras, tanto las Constituciones de ambos países como su Jurisprudencia, son unánimes al reconocer la jerarquía de los tratados por sobre las normas internas, ratificando el efecto vinculante de los de los mismos, tal como lo determina la Convención<sup>142</sup>.

Con respecto al efecto Limitante, este refiere a que un Convenio jamás puede aumentar la potestad tributaria a las jurisdicciones que lo celebran, sino que solo podrá permitir su potestad tributaria ya incluida en su legislación interna de cada una de ellas o, en su caso, limitarla en base a las condiciones del convenio.

Por esta razón el lenguaje de los convenios es potestativo en lo que respecta a la capacidad impositiva de los países (con el uso del verbo *pod*er en sus distintas conjugaciones, tales como “*podrá*”).

Dicha limitación en la imposición por parte de los Estados a la hora de negociar un Convenio está dada por el objetivo que poseen los mismos para facilitar los negocios e inversiones internacionales fomentando la disminución de gravabilidad y la aplicación de métodos que permiten eliminar o atenuar la doble imposición<sup>143</sup>.

En otras palabras, con fines de incentivar el comercio internacional los Estados ceden, en determinados supuestos, su poder de imposición y, al mismo tiempo, buscan neutralizar dicha renta con el fin de que el contribuyente tenga libertad a la hora de elegir la jurisdicción en la cual desea realizar su negocio.

---

obstante, dicha tesis no aplica para el caso de los CDTI, que serán supra legales, pero infra constitucionales para la Argentina.

<sup>140</sup> Dictamen PGN, de fecha 29 de noviembre de 2017, en el Fallo CSJN “*Molinos Rio de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”. En la actualidad el caso se encuentra pendiente de decisión por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

<sup>141</sup> En el mismo sentido Fallos CSJN: 315:1492; 321:1031, entre tantos otros.

<sup>142</sup> No obstante, puede haber países con divergencias de criterios. En este sentido véase, *Tax Treaty around the Globe*, 2017, Ed. IBFD Linde, Capítulo 1, RUST, Alexander. *Consequences of a treaty override*, pp. 3 y ss., en el cual se analiza la jurisprudencia de Alemania respecto de la preeminencia de los tratados sobre la legislación doméstica.

<sup>143</sup> ARNOLD, Brian. *International Tax premier*, Third Edition, Ed. Wolters Kluwer, p. 144.

En base a ello, y a los fines de este trabajo cabe analizar el objetivo que tuvieron en miras Chile y Argentina a la hora de negociar un nuevo Convenio, con la interposición del art. 14 relacionado con “*Servicios Personales Independientes*”. Por lo tanto, procederemos a realizar el análisis desde el punto de vista internacional en base al Convenio.

*B. Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Chile y Argentina en base al Modelo OCDE y ONU*

El segundo convenio entre Chile y Argentina, suscrito el 15 de mayo de 2015, entró en vigor el 11 de octubre de 2016, y partió a tener plena vigencia el 1 de enero de 2017, viniendo a llenar el vacío que se generó con la denuncia del convenio anterior de 1976, realizada el 29 de junio de 2012 por parte del Gobierno argentino.

La razón que esgrimió Argentina para denunciar el convenio fue la necesidad de celebrar un nuevo acuerdo, que cumpliera con los lineamientos modernos actualmente existentes en el modelo OCDE<sup>144</sup>, debido a que en este convenio existía la posibilidad de elusión de impuestos y abuso por parte de los contribuyentes, que en el caso de Chile había tenido un perjuicio para el fisco argentino de \$220 millones de dólares aproximadamente en la última década según la Administración Federal de Ingresos Públicos (“AFIP”) de Argentina<sup>145</sup>. La misma lógica tuvo la denuncia argentina de los Convenios con Suiza y España ese mismo año<sup>146</sup>.

<sup>144</sup> En este sentido: “No obstante, y a pesar de lo dicho, la Argentina se ha valido más del MCOCDE. que de su homólogo de la ONU. De hecho, y como hemos adelantado, el gobierno argentino sostiene que la denuncia del Convenio con Chile está basada fundamentalmente en la necesidad de concretar un nuevo acuerdo que siga los lineamientos de la OCDE. A raíz de tal necesidad analizaremos el contenido del CDICA. a la luz del MCOCDE.”. SALASSA, Rodolfo. El “Convenio de doble imposición” suscrito entre Chile y Argentina: denuncia y comparación con el “Modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXXIX, Valparaíso, Chile, 2012, 2do Semestre, pp. 519-531.

<sup>145</sup> Ver: Consideraciones sobre el fin del Convenio de doble tributación con Argentina, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile.  
[https://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/14853/1/20127917826837\\_Informe%20Final\\_v3.doc](https://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/14853/1/20127917826837_Informe%20Final_v3.doc)

<sup>146</sup> Puntualmente, en lo referente al Convenio denunciado entre Chile y Argentina —con base en el Modelo de Pacto Andino—, en el precedente “Molinos” el Fisco entendió que el contribuyente Argentino estructuró —vía Chile— una sociedad pantalla al sólo efecto de no tributar en Argentina los dividendos distribuidos por sus subsidiarias y que, a su vez, tampoco tributaba la sociedad en Chile por ser considerada un no residente allí y las rentas de fuente extranjera; generando un caso de doble no imposición. En tal sentido, y no habiendo en el modelo una cláusula específica para este caso, AFIP aplicó una norma interna para determinar la renta no gravada en el territorio argentino. Tal como se

La declaración de búsqueda de alineamiento con el modelo OCDE es relevante ya que desde las últimas cuatro décadas han existido solo dos modelos base para la celebración de este tipo de documentos, el modelo de la OCDE y el modelo de las Naciones Unidas<sup>147</sup>.

El modelo OCDE fue publicado por primera vez, en formato borrador, en 1963; revisado en 1977 y luego en 1992. Posteriormente, la OCDE revisa el modelo y sus comentarios periódicamente<sup>148</sup>. El trabajo del modelo de la ONU comenzó en 1968, y se publicó en 1980, posteriormente ha sido revisado, pero sin la misma frecuencia que el modelo OCDE.

El modelo ONU y el modelo OCDE siguen los mismos patrones, de hecho, varias de sus cláusulas son idénticas, o muy parecidas. La principal diferencia entre ellos, es que el modelo ONU impone mayores restricciones a la potestad tributaria del Estado de residencia.

En efecto, en la creación de valor, normalmente los países más adelantados económicamente cuentan con residentes con un mayor capital y un mayor *know-how* económico. Esto implica que una mayor potestad tributaria para el país residencia —aunque la norma le otorgue los mismos derechos a ambos países— siempre le convendrá al país más desarrollado, por cuanto tendrá mayor capacidad para exportar capitales al país en vías de desarrollo que, a contrario sensu, será un importador neto de capitales y servicios. Por ello, el modelo ONU internaliza este efecto y otorga mayor potestad tributaria al país fuente de la renta.

Dentro de las diferencias que tienen estos modelos, está el Art. 14 de ambos Modelos que se refiere a las rentas provenientes de *servicios independientes*, que es el objeto de estudio de este artículo.

---

mencionó previamente, el caso se encuentra pendiente de decisión por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

<sup>147</sup> Hay países que poseen sus propios modelos, por ejemplo, EEUU ([www.irs.gov](http://www.irs.gov)). No obstante, los modelos suelen ser similares al de la OCDE, y pueden ser vistos como modificatorios del modelo OCDE y no como un modelo separado.

<sup>148</sup> ARNOLD, Brian. *International Tax Premier*. Third edition, Ed. Wolters Kluwer, p. 140.

El modelo OCDE eliminó el art. 14 el año 2000<sup>149</sup>, mientras que el modelo ONU aún lo mantiene<sup>150-151</sup>. El Convenio entre Chile y Argentina incluye una versión propia del artículo redactada sobre el modelo ONU con un par de modificaciones, de la siguiente manera:

*“Artículo 14*

*Servicios Personales Independientes*

*1. Las rentas obtenidas por una **persona física** residente de un Estado Contratante con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias en las que dichas rentas también pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante:*

<sup>149</sup> De la siguiente manera:

*“Artículo 14 Servicios Personales Independientes*

*1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, salvo si dispone de manera habitual de una base fija en el otro Estado Contratante a efectos de llevar a cabo sus actividades; en tal caso dichas rentas podrán someterse a imposición en ese otro Estado, sólo en la medida en que pueda atribuirse a la citada base fija.*

*2. El término “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo, o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.”* Traducción hecha por los autores tomando como base el Modelo de Convención Tributaria sobre la renta y el capital, en su versión condensada de 1998. Ver: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998\\_mtc\\_cond-1998-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998_mtc_cond-1998-en#page1)

<sup>150</sup> Pese a haber sido discutida su eliminación: ver: MADARIAGA, José. Servicios Transfronterizos y su Tratamiento en los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, N°3, 2010, pp. 147 y ss.

<sup>151</sup> De la siguiente manera:

*“Artículo 14 SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA PROPIA*

*1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente solo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que esas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado contratante:*

*a) Si dicho residente tiene en el otro Estado contratante un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, solo podrá gravarse en ese otro Estado contratante la parte de las rentas que sea atribuible a dicho centro fijo; o*

*b) Si su estancia en el otro Estado contratante es por un período o períodos que sumen o excedan en total 183 días en todo período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado; en tal caso, solo podrá gravarse en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.*

*2. La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza independientes, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.”* Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo Revisión de 2011. Ver: [https://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2014/09/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateSp.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf).

(a) si dispone de manera habitual de una base fija en el otro Estado Contratante a efectos de llevar a cabo sus actividades; en tal caso dichas rentas podrán someterse a imposición en ese otro Estado, sólo en la medida en que pueda atribuirse a la citada base fija; o

(b) si su permanencia en el otro Estado Contratante se extiende por un período o períodos que en total alcancen o excedan de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el **año calendario** respectivo; en tal caso, sólo las rentas obtenidas por el desarrollo de sus actividades en ese otro Estado pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo, o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores”<sup>152</sup>.

Así, el Convenio entre Chile y Argentina consagra el art. 14 según su contenido en el modelo ONU, voluntariamente alejándose del modelo OCDE, incluyendo dos diferencias: la inclusión de la limitación de su aplicación a una persona física y el cambio de año fiscal a año calendario.

El primero de estos cambios obedece a una técnica legislativa que se ha visto en los tratados que ha celebrado tanto Chile como Argentina<sup>153</sup>, que busca limitar el uso solo a personas naturales, y con eso restringir una posible confusión con su aplicación y la del art. 7, sobre beneficios empresariales<sup>154</sup>. El segundo simplemente es la inclusión en la ley del hecho que el año fiscal es el mismo que el año calendario en ambas jurisdicciones.

Para entender este artículo es necesario analizar los comentarios oficiales al modelo ONU, así como también el protocolo del Convenio, a modo de delimitar su alcance.

En primer lugar, del análisis del artículo y de sus comentarios, se obtiene como primera limitante de su aplicación, el requisito de estar frente a servicios personales y actividades independientes, excluyendo las actividades industriales y comerciales. En segundo lugar, se limita la aplicación a los artistas y deportistas, que está tratada en el art. 17 del Convenio<sup>155</sup>. Esto último se aplica también para los honorarios de directores<sup>156</sup>.

<sup>152</sup> CDTI Chile Argentina. El énfasis es nuestro.

<sup>153</sup> A modo de ejemplo, esta existe en el tratado con Suecia, Suiza, Australia y Austria.

<sup>154</sup> En este sentido ver: HAN, Keefe. The Mistaken Removal of Article 14 from the OECD Model Tax Convention. Auckland University Law Review N°9 2010, pp. 192 y ss.

<sup>155</sup> Punto 10.1 de los comentarios al art. 14, que hace referencia a los comentarios antiguamente incluidos por el modelo OCDE: “The Article is concerned with what are commonly known as professional services and with other activities of an independent character. This excludes industrial and commercial activities and also professional services performed in employment, e.g. a physician serving as a medical officer in a factory. It should, however, be observed that the Article does not concern independent activities of artistes and sportsmen, these being covered by Article 17”.

<sup>156</sup> Art. 16 del Convenio.

En tercer lugar, se limita el caso de asistencias técnicas, que es de particular relevancia en este análisis por ser un factor de atribución de jurisdicción para Argentina según la LIGA. Si bien estas rentas están consagradas desde el 2017 en el art. 12A del modelo ONU<sup>157</sup>, el Convenio, que es anterior a esta inclusión, lo introdujo en el art. 12, dentro del concepto de regalías<sup>158</sup>.

Frente a una posible dificultad de aplicación del convenio, en el caso de un servicio personal independiente que consista en asesorías técnicas, el protocolo del Convenio le da primacía al art. 12, señalando en su punto 13:

“13. *Con referencia al artículo 12:*

[...]

(c) *se entiende por asistencia técnica la prestación de servicios independientes que involucran la aplicación, por parte del prestador del servicio, de conocimiento especializado no patentable, de una habilidad o experiencia para cliente.*

[...]

e) *Se entiende que las rentas obtenidas por una persona física residente de un Estado Contratante con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente que constituyan “asistencia técnica” en los términos del inciso c) precedente estarán comprendidas en las disposiciones del artículo 12 del Convenio y no en las de su artículo 14, excepto que se den las circunstancias previstas en el apartado 4 del artículo 12 o en el inciso b) del artículo 14, en cuyos casos se aplicará lo dispuesto en este último artículo”*<sup>159</sup>.

De esta manera, se define tanto el alcance del concepto de “asistencia técnica”, como la prelación de las normas, la que de todas maneras se podría desprender de los comentarios del modelo ONU<sup>160</sup>. De todas maneras, la definición entregada

<sup>157</sup> Si bien no es objeto del presente trabajo, a los fines de interpretación de los tratados y sus comentarios, véase: LANG, Michael y BRUGGER, Florian. The Role of the OECD commentary in the tax treaty interpretation, April 2008, Bulletin for Australian Tax Forum.

<sup>158</sup> Que señala “El término “regalías” empleado en este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho a uso, de noticias, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidos programas computacionales), de películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho a uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, **así como por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, y pagos por asistencia técnica**”. El destacado es propio.

<sup>159</sup> El destacado es propio.

<sup>160</sup> En este sentido, el punto 47 del comentario sobre el art. 12<sup>a</sup> señala: 47. Under paragraph 4, if a resident of one Contracting State performs independent personal services (that are technical services) in the other Contracting State through a fixed base that is regularly available to the resident and receives fees for technical services within the meaning of Article 12A, paragraph 3, Article 14 will apply to those payments in priority to Article 12A. However, if a resident of one Contracting State provides independent personal services

no está libre de controversia, y dada la falta de precisión de los términos utilizados, es probable que termine siendo un factor de conflicto en la interpretación del Convenio por parte de los países<sup>161</sup>.

Esto ocurre porque la definición “*aplicación, por parte del prestador del servicio, de conocimiento especializado no patentable, de una habilidad o experiencia para cliente*” tiene bordes grises, permitiéndole a las autoridades nacionales adecuarla a su interés. El gran problema que viene asociado a esta falta de certeza, es un mayor costo de transacción en la prestación de servicios personales intrafronterizos, y la aplicación del tratado a los mismos.

A nivel económico este impacto es del orden de magnitud de 10% de los ingresos brutos pagados en este tipo de servicios, incluyendo los reajustes, intereses y multas aplicables en la jurisdicción que considere un servicio personal independiente como una asesoría técnica, y por lo tanto considere como un incumplimiento fiscal el haber declarado como servicio personal independiente una asesoría técnica, más el impacto económico que pueda generar la falta de realización de estas actividades económicas producto de la incerteza en la tributación de los actos.

Si bien esto en teoría se resuelve con el Procedimiento de Acuerdo Mutuo, contenido en el art. 26 del Convenio, este es un proceso largo, que en base a la acción 14 del plan BEPS de la OECD, debiese demorar en promedio no más de 24 meses<sup>162</sup>, lo que, en el caso de una disputa que se genere por la aplicación del impuesto correspondiente a una asesoría técnica a un hecho que las partes han tomado como un servicio personal independiente, es extremadamente largo

---

(that are technical services) that arise in the other Contracting State, but those services are not provided through a fixed base in that other State, the fees for those services are taxable by that other State under Article 12A paragraph (2)”. A mayor abundamiento, los comentarios del art. 14 hacen referencia a los del art. 7, que en su punto 62 señalan: “62. It has seemed desirable, however, to lay down a rule of interpretation in order to clarify the field of application of this Article in relation to the other Articles dealing with a specific category of income. In conformity with the practice generally adhered to in existing bilateral conventions, paragraph 7 gives first preference to the special Articles on dividends, interest etc. It follows from the rule that this Article will be applicable to business profits which do not belong to categories of income covered by the special articles, and, in addition, to dividends, interest etc. which under paragraph 4 of Articles 10 and 11, paragraph [4] of Article 12 and paragraph 2 of Article 21, fall within this Article [...]. It is understood that the items of income covered by the special Articles may, subject to the provisions of the Convention, be taxed either separately, or as business profits, in conformity with the tax laws of the Contracting States.”.

<sup>161</sup> MALAN, Monique IBFD. New article of 12A UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step too Far? Bulletin for International Taxation, February 2019.

<sup>162</sup> OECD, “BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents”, 2016, p. 33.



considerando que se trata de una persona natural y no una gran multinacional la que queda supeditada a este proceso.

Otra posible solución, sería la redacción de un documento por parte de los entes fiscalizadores en ambas jurisdicciones que, con el objetivo de aumentar el efecto positivo que crea la existencia del Convenio, señale en un manual de uso el alcance de estos conceptos en prestaciones que se encuentren áreas grises, para así simplificar la prestación de servicios intrafronterizos.

De no ocurrir ninguna otra solución, lo más probable es que por el paso del tiempo se solucione este problema, al funcionar las actitudes que tomen ambas jurisdicciones como una especie de manual de uso. Si bien esto llega al objetivo, este nivel de incerteza puede demorar la adopción de prestación de servicios personales intrafronterizos en los casos en que éstos puedan ser catalogados como asesorías técnicas.

En base al análisis de este Convenio, se puede entender que dentro del concepto de Servicios Personales Independientes presentado en el punto I de este trabajo, podemos ver que el Convenio diferencia entre 4 tipos de rentas con distinta tributación:

- a) “Regalías” llevadas a cabo por una persona natural de manera independiente, con respecto a las que se limita la tributación del Estado Fuente a 10%<sup>163</sup>.
- b) Honorarios de directores, con respecto a los cuales no se limita la tributación del Estado Fuente<sup>164</sup>.
- c) Rentas provenientes de actividades de artistas y deportistas, con respecto a los cuales no se limita la tributación del Estado Fuente<sup>165</sup>.
- d) Rentas provenientes de servicios personales independientes en sentido estricto, con respecto a las que se limita completamente la tributación del Estado Fuente<sup>166</sup>.

Adicionalmente, dentro de la definición de Servicios Personales Independientes, y desde el punto de vista chileno, incluimos la posibilidad del EU chileno. En este caso, que a simple vista podría dar una oportunidad para abuso del convenio, esto no ocurre por la limitación del art. tercero del mismo, que señala:

*“el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que sea tratada como persona jurídica a los efectos impositivos”*<sup>167</sup>.

<sup>163</sup> Art. 12 del Convenio. Para aprovechar este beneficio es necesario cumplir adicionalmente con las obligaciones de registro contenidas en el N°13 del Protocolo.

<sup>164</sup> Art. 16 del Convenio.

<sup>165</sup> Art. 17 del Convenio.

<sup>166</sup> Art. 14 del Convenio.

<sup>167</sup> Art. 3, N° 1, letra (c). El énfasis es nuestro.

De esta manera, si este contribuyente presta los servicios como Empresario Unipersonal, tendrá el tratamiento de beneficios empresariales (contenido en el art. 7), o de regalías (contenido en el art. 12) por parte del Convenio. El único beneficio al que podría optar por sobre los aplicables a una persona natural, actuando como EU, sería al derecho de ocupar estos créditos en distintos periodos fiscales, algo no contemplado en los remedios para evitar la doble no tributación del modelo.

A estas limitaciones de potestad tributaria se les incluye el efecto del art. 23 de la Convención, que permite acreditar el impuesto pagado en el país fuente para el pago del impuesto en el país residencia.

### CONCLUSIONES

Los servicios personales independientes, como fenómeno económico, están sujetos a una variedad de tratamientos tributarios, situación que se multiplica al incluir una situación transfronteriza, en la cual ambos países tienen regímenes tributarios disímiles.

En este contexto, el CDTI entre Chile y Argentina cambia radicalmente la onerosidad de llevar a cabo situaciones transfronterizas, a través de bajar las tasas en el estado fuente, permitir créditos en ambos casos y simplificar la tributación aplicable.

Si bien queda espacio —en el caso de Chile— para que el contribuyente aproveche distintos tratamientos tributarios, esto tiene que ver con la legislación interna del este país y no con el tratado.

No obstante, en el caso de asistencia técnica, vemos la limitación en el uso de servicios personales independientes ante la poca claridad de diferenciar ambos términos, lo que generaría una imposición en el país importador del servicio, atento a la preeminencia de aplicación del art. 12 sobre el 14, tal como fuera comentado anteriormente.

De todas maneras, y pese a lo anterior, concluimos que el Convenio es efectivo —al menos respecto del fenómeno económico que son los servicios personales independientes— en beneficiar el intercambio económico entre ambos países sin crear la posibilidad de abuso de este instrumento.

# REGULACIÓN DE LAS RENTAS INVERTIDAS Y SU EFECTO EN LA CARGA TRIBUTARIA

CARLOS ARA GONZÁLEZ<sup>168</sup>

## RESUMEN

Hasta el año 2016 existió un régimen en el que los propietarios se afectaban con el impuesto personal sobre la base de los retiros o distribuciones, sistema que obligó a incorporar disposiciones que evitaran destinar recursos empresariales a fines donde los beneficiarios efectivos fueran propietarios, de una manera encubierta. En el Protocolo de Acuerdo Tributario que dio origen a las indicaciones presentadas con fecha 7 de agosto de 2019, se incorporan disposiciones con el mismo fin enunciado anteriormente, por lo que es importante analizarlas e indicar los efectos en las cantidades afectas a impuestos retenidas en las empresas.

**PALABRAS CLAVES:** Rentas Invertidas, Impuesto personal, Utilidades Invertidas, Protocolo Acuerdo Tributario, Proyecto de Reforma Tributaria.

## INTRODUCCION

En la época en la cual se escribió este trabajo, se había firmado un Protocolo de Acuerdo con el objeto de destrabar la tramitación del Proyecto de Reforma Tributaria, donde se acuerda aprobar la reintegración del sistema tributario para todas las empresas, con el compromiso de incorporar disposiciones legales que permitan controlar que las utilidades se mantengan efectivamente invertidas y no que se “retiren” mediante mecanismos artificiosos. Este Protocolo de Acuerdo originó las indicaciones que dan cuenta del compromiso del gobierno y que se

---

<sup>168</sup> Contador Auditor, Universidad de Santiago de Chile. Magister en Dirección y Planificación Tributaria, Universidad de Talca. Socio Fundador de la Consultora Ara y Bustamante. Miembro del Instituto Chileno de Derecho Tributario. Autor de diversos trabajos técnicos, publicados en medios impresos y digitales. A la fecha cuenta con 37 años de experiencia en el ámbito tributario, habiendo sido Jefe Provincial del Servicio de Impuestos Internos, Editor del Área Tributaria y Director Académico de empresas del Grupo Thomson Reuters.

tradujeron en la incorporación, entre otras, disposiciones relativas a los retiros desproporcionados que analizaremos más adelante<sup>169</sup>.

La integración parcial se aprobó el año 2014, por medio de la Ley N°20.780, de 29 de septiembre de ese año, ley que fue modificada por la Ley N°20.899, con la pretensión de lograr el efecto que las empresas en conjunto con sus propietarios soportaran una carga tributaria similar, independiente que estuviesen acogidas al régimen de renta atribuida o al de retiros. Esta situación se explicaba con los siguientes números:

- Impuesto pagado por las empresas de régimen de renta atribuida, 35% sobre 100 = 35.
- Impuesto pagado por las empresas de régimen de retiros:
- Impuesto corporativo, 27% sobre 70 = 18,9.
- Impuesto aplicado a los propietarios, 44,45% sobre 30 = 13,34.
- Total = 32,24.

El problema está en que la Ley N°20.899 obligó a las sociedades anónimas y a las empresas que tuvieran socios que sean personas jurídicas locales a tributar en el régimen de retiros, independiente de su tamaño en cuanto a volumen de ingresos, siendo en este caso el nivel de retiros o distribuciones superior al 30% de la utilidad.

### *¿Qué es un sistema integrado?*

Es un sistema de tributación donde el tributo pagado por las empresas se deduce totalmente en la determinación de los impuestos finales de los propietarios y esto puede ocurrir en un sistema donde los socios o accionistas tributen con base a renta percibida o con base a renta devengada o atribuida.

A contar del 1° de enero de 1984 se han incorporado diversos mecanismos de control<sup>170</sup> tendientes a cerrar brechas o vacíos legales que contienen los sistemas de tributación en base a percibido por parte de los propietarios, que a juicio del autor de este trabajo, afectan la integración del sistema en cuanto a que se han incorporado distorsiones en las bases de tributación de las empresas y de los socios, lo que provoca que los impuestos pagados por las empresas no siempre se recuperan a nivel de impuestos finales o existen cantidades que se gravan con éstos que no son rentas a nivel de las empresas y no por exenciones establecidas en las leyes, si no por la aplicación de los citados mecanismos de control.

<sup>169</sup> El proyecto fue aprobado en la Cámara de Diputados y estaba en discusión en el Senado, cuando comenzaron las manifestaciones sociales, lo que originó que el Gobierno revisara la reintegración como el “corazón de la reforma”.

<sup>170</sup> Tendientes a gravar flujos destinados a los propietarios de cantidades que no corresponden a rentas obtenidas por las empresas, pero que el legislador considera que son mecanismos de elusión tributaria.

En este trabajo veremos dichas disposiciones legales que se establecieron durante todo el tiempo que rigió el sistema tributario basado en el FUT y el efecto que tendrían algunas de ellas en la determinación del CPT y consecuentemente en la medición de las rentas afectas a impuestos, sea en el momento del retiro o distribución, al término de giro o a cambiarse de régimen tributario.

## I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La Ley N°18.293, de 31 de enero de 1984, dio partida a un régimen tributario que contenía un incentivo a mantener las utilidades invertidas al establecerse el diferimiento del pago de los impuestos personales hasta el momento de su retiro o distribución, momento en el cual las rentas completaban la tributación con la tasa de impuesto personal que correspondía, descontando el impuesto pagado por la empresa. Se permitía el diferimiento incluso respecto de utilidades retiradas y reinvertidas en una empresa diferente a la generadora de las rentas, bajo ciertos requisitos.

Cabe destacar la siguiente frase contenida en el Mensaje con el que se presentó el Proyecto de Reforma Tributaria:

*“En consecuencia, las modificaciones que se proponen a la ley sobre impuesto a la renta tienen por finalidad principal resolver el problema del bajo ahorro, readecuando la estructura financiera de las empresas, permitiéndoles una mayor capacidad de ahorro e inversión”.*

Aparentemente la pretensión del legislador de la época era que se tratara de un sistema que resolviera un tema de financiamiento puntual y no establecer un régimen que se mantuviera sin grandes alteraciones por tanto tiempo.

De alguna manera, el fisco dejaba de recaudar los impuestos personales de las utilidades no retiradas o distribuidas y sólo recibía el IDPC como anticipo a dichos tributos, con el objeto de resolver la situación financiera de las empresas<sup>171</sup>.

Al mismo tiempo, el sistema de diferimiento de impuestos personales implicaba que la fiscalización del SII debía tener por objeto determinar que efectivamente las rentas no tributadas estuvieran invertidas en las empresas y no se usaran “martingalas”<sup>172</sup> por parte de los propietarios para llevar flujos a sus arcas personales y que figuraran en los balances como “rentas invertidas”.

En este aspecto, se debe hacer presente los siguientes hechos:

---

<sup>171</sup> Conforme a informe sobre “Gasto Tributario” publicado en el [http://www.sii.cl/aprenda\\_sobre\\_impuestos/estudios/gasto\\_tributario\\_2016\\_2018.pdf](http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/gasto_tributario_2016_2018.pdf) al Fisco le significa este régimen la suma de US\$4.235 Millones, equivalente a un 1,44% del PIB.

<sup>172</sup> Historia de la Ley N°18.489, de 1986.

- Sistema de diferimiento de utilidades tributables (FUT)<sup>173</sup>.
- Sistema de diferimiento de cantidades incluidas en el CPT que no correspondieran a capital enterado o a cantidades exentas o no constitutivas de renta. (RAI)<sup>174</sup>.

Un sistema de tributación integrado o parcialmente integrado donde los propietarios se afectarán con impuestos personales en base a los retiros o distribuciones efectivas de utilidades contiene la interrogante de que éstas se mantienen efectivamente invertidas o se han aplicado flujos a operaciones que, si bien no revisten la naturaleza requerida para gravarlas con impuestos personales, indirectamente pueden implicar un beneficio para los propietarios de las empresas.

A contar del 1° de enero de 1984, se han incorporado una serie de disposiciones legales tendientes a cerrar espacios de elusión o situaciones no esperadas por el legislador.

## II MECANISMOS ESTABLECIDOS A LO LARGO DE LA HISTORIA DEL FUT

### *Fut Devengado*

El FUT se conformaba por los resultados percibidos o devengados por las empresas producto de sus operaciones propias y por las participaciones sociales y dividendos percibidos producto de las inversiones de las empresas en otras entidades. En el caso de las empresas individuales y sociedades de personas, sus propietarios se afectaban con impuestos personales por sus retiros en la medida que no excedieran el citado FUT. Lo anterior se puede graficar en el siguiente ejemplo:

#### **FUT**

Resultado Propio	56.000.000
Participaciones Percibidas	34.000.000
Total	90.000.000

#### *Retiros del Ejercicio.*

Caso 1:	\$80.000.000
Caso 2:	\$125.000.000

<sup>173</sup> Ley N°18.293, establece el art. 14 de la LIR, que rigió durante aproximadamente 30 años, con modificaciones incorporadas durante el tiempo, donde algunas se analizarán en el presente trabajo.

<sup>174</sup> Ley N°20.780 y Ley N°20.899, establece la Letra B, del art. 14, que empezó a regir a contar del 01 de enero de 2017.

*Solución:*

En el Caso 1, el total de retiros se afecta con impuestos personales.

En el Caso 2, se afectan sólo \$90.000.000, quedando sin tributar \$35.000.000

Lo anterior, sin perjuicio que la empresa participara en una sociedad de personas que tenía un saldo de FUT, donde una parte de él correspondía a una renta devengada por la empresa.

Este problema fue abordado por el fisco a poco andar el régimen tributario, por medio de la dictación de la Ley N°18.489, de 1986 que estableció para efectos de establecer la base de tributación de los propietarios, que las empresas individuales y las sociedades de personas en las que éstos participaban debían agregar al FUT las rentas devengadas que estas últimas tenían a su vez en las sociedades en que participaban.

En el ejemplo, supongamos que el FUT de la sociedad donde participa la empresa es de \$65.000.000 y la empresa participa en un 30%.

Conforme a la ley, la empresa debía agregar al FUT la suma de \$19.500.000, por tanto, los retiros que no tributaban sólo era la suma de \$15.500.000.

No obstante, la Circular del SII N°60, de 1990, señaló que la disposición legal implicaba que la empresa debía reconocer todo el FUT que fuese necesario para poder imputar los retiros que excedían el FUT, es decir, debía agregar a su FUT la suma de \$35.000.000, no quedando retiros sin tributar. La instrucción del Servicio implicaba que si la empresa de donde se efectuaban los retiros registraba una pérdida tributaria, el FUT que debía agregar era por el monto necesario para imputar la pérdida tributaria y los retiros, significando que la empresa tenía derecho a recuperar los créditos asociados al FUT devengado en virtud a lo señalado en el art. 31 N°3, de la LIR, mecanismo denominado PPUA, al regirse por las disposiciones contenida en los arts. 95 y 97, que regula la devolución de los pagos provisionales.

Este hecho solamente tenía efectos tributarios en cuanto a incrementar el FUT, pero no tenía efectos patrimoniales ni financieros, por lo que la empresa fuente registraba utilidades financieras en exceso de las tributarias, por lo que en el caso de una devolución de capital <sup>175</sup> se provocaba una doble tributación de una misma renta. Lo mismo ocurre a nivel de CPT, pues la empresa fuente, registraba un monto por tal concepto que no correspondía a capital ni a rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta, lo que hasta el 31 de diciembre de 2016 no tenía efecto alguno en el registro de rentas afectas a impuestos finales.

---

<sup>175</sup> Circular N°53, de 1990.

Esto se puede graficar de la siguiente manera:

<i>Detalle</i>	<i>Empresa Fuente</i>		<i>Empresa Receptora</i>	
	<i>CPT</i>	<i>FUT</i>	<i>CPT</i>	<i>FUT</i>
Saldos	1.000	1.000	-500	0
FUT devengado		(500)		500
Retiros				-500
Saldos finales	1.000	500	-500	0

Se puede notar que el traspaso de FUT devengado no alteraba el CPT de la empresa fuente ni de la empresa receptora<sup>176</sup>.

A contar del 01 de enero de 2017, la empresa fuente registrará una cantidad de RAI proveniente del FUT, donde parte de él ya fue tributado mediante el traspaso del FUT devengado.

### *Los Excesos de Retiros*

Hasta el año 1990, la LIR no abordaba la problemática que las normas tributarias, las normas contables y el flujo de caja no siempre coinciden en el tiempo y es posible que las empresas cuenten con recursos financieros en un ejercicio en el que aún no se determinaban los resultados tributarios, por lo que era posible que los propietarios retirasen dichos flujos libres de impuestos.

La Ley N°18.985, modificó el art. 14 de la LIR, para establecer que en el caso que se efectuaren retiros en exceso de las utilidades tributables y no existieran cantidades exentas o no constitutivas de renta, los retiros se considerarían efectuados en el ejercicio posterior en que se generaran dichas utilidades: así nacieron los denominados “*excesos de retiros*”.

Se sostuvo que con esa disposición se cerraba un importante vacío que contenía la LIR.

Vacío o no, se producían las siguientes situaciones:

<i>Detalle</i>	<i>CPT</i>	<i>FUT</i>
Saldo inicial	1.000	0
Retiros	(500)	0
Saldo final (1)	500	0
Utilidad ejercicio siguiente	1.000	1.000
Imputación de retiro pendiente		(500)
Saldo final (2)	1.500	500

<sup>176</sup> Lo comentado tiene efectos en el monto de RA, que deben determinar las empresas acogidas al régimen contenido en la Letra B, del art. 14 vigente, que son determinadas precisamente en función del CPT.



En la empresa receptora se producía lo siguiente:

<i>Detalle</i>	<i>CPT</i>	<i>FUT</i>
Saldo inicial	1.000	0
Retiros percibidos*	500	0
Saldo final (1)	1.500	0
Utilidad ejercicio siguiente		500
Saldo final (2)	1.500	500

\* Si la situación se mantuvo pendiente al 01 de enero de 2017, y la empresa receptora se hubiese acogido al régimen parcialmente integrado, la cantidad percibida queda formando parte del RAI, con los efectos que tienen las imputaciones de retiros a dicha cantidad.

Se puede observar que en el saldo final (1) el Capital Propio registra una suma percibida sin calificación tributaria, pero que efectivamente corresponde a un incremento patrimonial, sólo que tenía efectos tributarios en el ejercicio en que la empresa fuente calificara la situación del mencionado retiro.

Las disposiciones incorporadas por la Ley N°18.985, evitaron que flujos transferidos a los propietarios quedaran sin tributar, pero consistía en una distorsión de las bases de tributación de las empresas y de los propietarios.

Otra situación que se producía era la siguiente:

<i>Detalle</i>	<i>CPT</i>	<i>FUT</i>
Saldo inicial	1.000	0
Retiros	(500)	0
Saldo final (1)	500	0
Utilidad ejercicio siguiente	500	500
Imputación de retiro pendiente		(500)
Retiros ejercicio 2	(500)	
Saldo final (2)	1.000	

En el caso que los retiros del ejercicio 2 los efectuara un socio diferente, ocurriría que sus retiros, existiendo utilidades tributables generadas en el ejercicio, no tributaban hasta el ejercicio en que se produjeran nuevas utilidades tributables o no tributables. Esto es que las utilidades tributables generadas se les imputaba en primer lugar los excesos de retiros de ejercicios anteriores<sup>177</sup>.

<sup>177</sup> Esta situación generaba que el sistema tributario se complejizaba, además que los cesionarios de derechos de socios que estaban en situación de exceso de retiros se debían hacer cargo de la tributación de dichos excesos. Agreguemos que en el caso que la sociedad se transformara en S.A., en el ejercicio de la imputación de los retiros se gravaban con el impuesto contenido en el art. 21. En el caso que el adquirente de los derechos sociales fuera una sociedad de personas, la tributación de los retiros pendientes se determinaba por medio de una asignación a los socios.

*Diferencia de Depreciación Acelerada y Normal*<sup>178</sup>

Una disposición similar a la comentada anteriormente, en cuanto a establecer una base de tributación de los impuestos finales diferente a la de la empresa es lo que ocurrió con la Ley N°19.738, de fecha 19 de junio de 2001, promovida como una legislación que cierre espacios de elusión y evasión, que agregó un inc. al N°5, del art. 31 de la LIR, referida al gasto por depreciaciones del activo inmovilizado, con el objeto de establecer que para efectos de determinar el FUT se considerará sólo la depreciación normal que corresponda, instruyendo que la diferencia se debía controlar por separado del FUT<sup>179</sup> y que a dicha cantidad se debían imputar las siguientes cantidades:

- Retiros o dividendos que excedan el FUT
- Reverso de depreciación normal por agotarse la vida útil acelerada, por venta del activo fijo o castigo de éste.

Lo anterior, se puede graficar de la siguiente manera, en base a los siguientes datos iniciales:

Resultado según balance	130.000.000
Se agrega Depreciación Normal	45.000.000
Se deduce Depreciación Acelerada	(135.000.000)
RLI	40.000.000
FUT	40.000.000

Situación:

Caso 1, retiros por \$35.000.000

Caso 2, retiros por \$65.000.000

Antes de la incorporación de la modificación del N°5, del art. 31, en el Caso 1, se afectan los \$35.000.000, en el cambio, en el caso 2, sólo se afectan \$40.000.000.

A contar de la vigencia de la modificación ocurrió que los retiros afectos ascendían a los \$65.000.000, dada las siguientes imputaciones:

<i>Detalle</i>	<i>FUT</i>	<i>FUF</i>
Saldos	40.000.000	90.000.000
Retiros	(40.000.000)	(25.000.000)
Saldos Finales	0	65.000.000

La suma de \$25.000.000 no tenían derecho a crédito por concepto de IDPC al imputarse a una cantidad que no había sido gravada con dicho tributo.

<sup>178</sup> Cuando nació la necesidad de controlar esta cantidad se le denominó “FUF”, ahora se denomina “DDAN”.

<sup>179</sup> En los años 2015 y 2016 estas cantidades se controlaban en el Fondo de Utilidades Reinvertidas.

Se debe tener presente que una vez agotada se produce un agregado a la RLI, ocurriendo lo mismo en el caso de la venta o castigo del activo inmovilizado.

De alguna manera, se producía una doble tributación:

- Retiros sin derecho a crédito<sup>180</sup>.
- FUT que no tenía una cantidad correspondiente en el patrimonio, pues implicada una devolución de un ahorro tributario postergado al aplicar la depreciación acelerada.

Lo que sí era claro que era una medida recaudatoria pues se provocaban los siguientes efectos:

- Evita la generación de excesos de retiros al aumentar las cantidades afectas a impuestos
- Posterga la imputación a las cantidades no tributables.

Las imputaciones a esta cantidad provocan lo siguiente en la determinación del CPT:

Detalle	CPT	FUT	FUF (DDAN)
Monto Inicial	1.800	300	1.000
Retiros	800	(300)	(500)
Saldos	1.000	0	500
Reverso Depreciación Normal		1.000	(500)
Saldos	1.000	1.000	0

### *Tributación de los Retiros o Distribuciones a Todo Evento*

La Ley N°20.780, de 29 de septiembre de 2014, estableció un texto del art. 14 vigente para los ejercicios 2015 y 2016, manteniendo el sistema basado en el control de las utilidades tributables, donde un aspecto fue establecer que en el caso de las sociedades de personas y empresarios individuales, los retiros efectivos se afectarían con impuestos finales a todo evento, salvo que se imputen a cantidades exentas o no constitutivas de renta, asimilándose en su tratamiento a la de los dividendos distribuidos por las sociedades anónimas.

Con la disposición anterior se logró que la tributación de los retiros y dividendos se determinara en el ejercicio de su percepción por parte de los propietarios

<sup>180</sup> Comentarios similares fueron expuestos durante la discusión de la Ley N°19.738, donde diversos personeros, entre ellos el Presidente del Colegio de Contadores de la época, Sr. Luis Werner, señaló que la disposición atentaba contra el sentido del beneficio de la depreciación acelerada al provocar que los propietarios tributaban sin derecho a crédito. El Sr. Axel Buchheister, señaló que la modificación importaba una alteración negativa de una de las bases del sistema de tributación por las rentas retiradas y la neutralidad del sistema tributario, al establecer bases distintas para aplicar los impuestos de la Ley de la Renta. El Señor Ricardo Ariztía señaló que la modificación al sistema de depreciación acelerada afectaría la inversión.

de las empresas, pero al mismo tiempo, se produce una distorsión en las bases de tributación, en el sentido que se aplica impuestos a cantidades provenientes de las empresas que no corresponden a rentas obtenidas por ellas.

La otra distorsión que se provoca, considerando la pretensión de que el sistema de tributación a las rentas sea integrado, se refiere que no siempre los tributos cedulares se recuperarán por los propietarios.

Veamos el siguiente ejemplo:

<i>Detalle</i>	<i>CPT</i>	<i>FUT</i>
Saldo inicial	1.000	0
Retiros (1)	(1.000)	0
Saldo final (1)	0	0
Utilidad ejercicio siguiente (ver nota)		1.000
Saldo final (2)	0	1.000

*Nota:* Existen cantidades que se incorporan a la RLI que no corresponden a incrementos de CPT.

En la situación descrita, el IDPC pagado por las utilidades, al no ser susceptible de retiro, no se recuperará como se espera en un sistema integrado (o parcialmente integrado).

#### *Préstamos a los Socios o Accionistas*

Con relación a los préstamos que las empresas efectúen a sus propietarios han existido diversas disposiciones que les otorgan un tratamiento tributario diferente a la naturaleza de la operación.

En el art. 21 de la LIR, una norma incorporada por la Ley N°18.293, gravaba de conformidad a dicha disposición a los préstamos efectuados por las sociedades de personas a los socios personas naturales, pero dichas cantidades no se imputaban al FUT.

Luego, la Ley N°18.489, de 1986, estableció que los préstamos que efectuaban las sociedades de personas a sus socios personas naturales tenían el carácter de retiros y se les aplicaba la tributación que correspondía a dichas cantidades, por tanto, se imputaban al FUT, cuando procediera.

La Ley N°19.398, de 4 de agosto de 1995, agregó como hecho gravado de conformidad a lo dispuesto en el art. 21 de la LIR, los préstamos que efectuaban las S.A. cerradas a sus accionistas personas naturales.

La Ley N°19.578, de 29 de julio de 1998, agregó en el art. 21, una frase destinada a darle el tratamiento que tenían los préstamos que efectuaren las sociedades de personas a sus socios personas naturales, a los préstamos que efectuaren estas entidades a los contribuyentes del IA, siempre y cuando el SII determinara que el préstamo era un retiro encubierto de utilidades<sup>181</sup>.

<sup>181</sup> La Circular estableció que se trataba de un retiro encubierto de utilidades cuando se pueda determinar que por medio del préstamo se oculte, se encubra o se disimula un retiro de una

La Ley N°20.630, estableció que los préstamos efectuados por las sociedades de personas o las sociedades anónimas a sus socios o accionistas que sean contribuyentes del IGC o IA, se gravarán en virtud a lo dispuesto en el art. 21, en la medida que el SII determine fundadamente se trate de retiros encubiertos de utilidades.

El texto vigente del art. 21, corresponde al incorporado por la Ley N°20.630, agregándose en el texto legal las instrucciones impartidas por el SII<sup>182</sup>.

Se puede observar que la LIR grava cantidades que no corresponden exactamente a la definición del art. 2° de ese texto legal, por lo que nuevamente se distorsionan las bases de tributación, y estas disposiciones son motivadas por el afán de cerrar supuestas brechas o vacíos del régimen tributario basado en retiros o distribuciones.

Veamos el siguiente ejemplo:

- Una empresa registra una utilidad de \$100.000.000
- Se efectúa un préstamo de \$40.000.000
- El SII califica el préstamo de retiro encubierto, por lo que se grava de conformidad a lo señalado en el art. 21.

Cabe señalar que, para determinar el tratamiento de las devoluciones de capital, estas cantidades se deben imputar a las utilidades financieras y siendo así, se gravarán con impuestos finales, provocando una doble tributación.

El texto vigente del art. 21 de la LIR, señala que los préstamos calificados de retiros encubiertos se deben deducir de las cantidades anotadas en los distintos registros obligatorios contenidos en las letras A o B, del art. 14, de la misma manera que los retiros o distribuciones, aparentemente con el objeto de evitar una doble tributación, lo que merece las siguientes observaciones:

- *Régimen Art. 14 A:* Al deducir el préstamo del registro RAP, no se evita la doble tributación, pues la cantidad anotada en dicho registro ya completó la tributación mediante la atribución a los propietarios.
- *Régimen Art. 14 B:* Al deducirlo del registro RAI, tiene un efecto transitorio, pues al recalcularse el RAI del ejercicio, el préstamo al ser parte del CPT vuelve a integrar parte de dicho registro<sup>183</sup>.

---

utilidad tributable que deba pagar IA que afecta a dichos socios ubicados en el extranjero, según las circunstancias y antecedentes que en cada caso el Servicio detecte.

<sup>182</sup> Circular N°45, de 23 de septiembre de 2013.

<sup>183</sup> En opinión del autor del trabajo, los préstamos gravados de conformidad a lo dispuesto en el art. 21 debieran considerarse como una cantidad con la tributación cumplida y debiera incorporarse en esa condición al registro REX, antes FUNT.

*Liquidación de Activos por Deudas de los Propietarios*

El numeral iv del inc. tercero del art. 21, grava con impuestos personales, el valor corriente en plaza de los activos liquidados por acreedores a causa de deudas de los propietarios, señalando que el valor tributario de dichos activos se deducen de las cantidades anotadas en los registros obligatorios de los regímenes contenidos en las Letras A y B, del art. 14.

Lo comentado tiene los mismos efectos que los préstamos calificados como retiros encubiertos de utilidades.

### III EFECTOS EN LOS REGIMENES TRIBUTARIOS VIGENTES A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2017

A contar del 1° de enero de 2017 empezaron a regir los regímenes tributarios establecidos en la reforma tributaria contenida en las Leyes N°20.780 y N°20.899, de los años 2014 y 2016, respectivamente, donde se reemplaza el mecanismo para medir las rentas acumuladas en las empresas por medio de las utilidades tributables a hacerlo por medio del CPT, depurado del capital enterado efectivamente reajustado y de las cantidades exentas o no constitutivas de renta<sup>184</sup>.

Veamos el siguiente caso:

Una empresa inicia sus actividades con fecha 2 de enero de 2018, con un capital enterado en la misma fecha por la suma de \$100.000.000.

En el mes de diciembre presta servicios por la suma de \$50.000.000, cobrando la suma de \$30.000.000 en efectivo y el saldo queda pendiente para el año 2019.

El Balance de la empresa presenta lo siguiente:

<i>Cuenta</i>	<i>Activo</i>	<i>Pasivo</i>	<i>Perdidas</i>	<i>Ganancias</i>
Caja	130.000.000			
Cuentas por Cobrar	20.000.000			
Capital		100.000.000		
Revalorización de Capital Propio		2.700.000		
Servicios Prestados				50.000.000
Corrección Monetaria			2.700.000	
Totales	150.000.000	102.700.000	2.700.000	50.000.000
Resultado		47.300.000	47.300.000	
Sumas iguales	150.000.000	150.000.000	50.000.000	50.000.000

<sup>184</sup> El CPT es un valor calculado a partir del valor tributario de los activos, rebajando los pasivos correspondientes a la adquisición de activos y gastos necesarios adeudados y el monto a una fecha dada es el resultado acumulado durante toda la vigencia de la empresa.

- La RLI asciende a \$47.300.000, por lo que hasta el 31 de diciembre de 2016, a este mismo monto ascendía el FUT.
- A contar del 1° de enero de 2017, el RAI asciende a \$47.300.000. (CPT menos Capital Enterado, reajustado).

Lo anterior se cumple en la medida que no ocurra ninguna de las situaciones señaladas anteriormente, ejemplo: si una empresa percibió una cantidad correspondiente a un retiro en exceso, esta cantidad formaría parte del RAI. Lo mismo ocurre si efectuó un traspaso de FUT devengado.

En general, todas aquellas cantidades relacionadas con disposiciones que se dictaron tendientes a cerrar “vacíos legislativos”, generan rentas afectas a impuestos a contar del 01 de enero de 2017, por lo que, a juicio del autor de este trabajo, son distorsiones de un sistema de tributación integrado.

En el régimen contenido en la letra A, del art. 14, también se generan distorsiones. Ejemplo: los excesos de retiros percibidos por estas empresas pueden ser retirados y los socios tributar sin derecho a crédito<sup>185</sup>. Posteriormente, la empresa fuente le informará que la cantidad se imputó al RAI o a DDAN, y la empresa lo deberá agregar a su RLI y atribuirlo, generándose una doble tributación<sup>186</sup>.

Considerando los aspectos analizados anteriormente, es importante visualizar si existe un mayor o menor recaudación de Impuestos a la Renta, para lo cual hay que distinguir lo siguiente:

- a) Empresa en Marcha
  - i. La existencia de cantidades que se registran en el RAI que no correspondan a rentas obtenidas por las empresas, sólo tendrá efecto si la empresa además obtiene ingresos no constitutivos de rentas o rentas exentas, pues éstas se imputan una vez agotadas las primeras, en cambio, hasta el 31 de diciembre de 2016, si bien ya se tributaba a nivel de impuesto final por los retiros o distribuciones a todo evento, la imputación al FUNT<sup>187</sup> estaba en primer orden.
- b) Término de giro
  - i. En el caso de término de giro, la base afecta al tributo contenido en dicha disposición incluye las cantidades comprendidas en el CPT salvo capital y rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta, por lo que

---

<sup>185</sup> Salvo que la empresa anticipe el IDPC.

<sup>186</sup> Un aspecto que será materia de otro trabajo, con relación a las cantidades retiradas o distribuidas que no tengan derecho a crédito por IDPC, es lo referido a la aplicación de la denominada Clausula Chile, contenida en los Convenios celebrados por Chile para evitar la doble tributación, en cuanto a que no se aplican los límites de tasas a los dividendos en la medida que el citado tributo puede deducirse del IA, situación que en estos casos no ocurre.

<sup>187</sup> Que comprendía las rentas exentas y los INR.

la base es mayor a saldo de utilidades obtenidas por las empresas no retiradas, por lo que sí aumenta la carga tributaria<sup>188</sup>.

Con relación a la opción que otorgó la Ley N°20.780, modificada por la Ley N°20.899, a las empresas que registraran un saldo de FUT, de pagar un impuesto sobre dicha cantidad, como una manera de separar las rentas afectas hasta el ejercicio que rigió el sistema tributario anterior de las generadas a contar del 1° de enero de 2017, sin embargo, al determinarse la base afecta al impuesto sustitutivo sobre el saldo de utilidades, quedaron pendientes las cantidades originadas en los casos mencionados anteriormente, que se mezclan con las rentas afectas a partir de esta última fecha.

#### IV NORMAS CONTENIDAS EN EL PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA

El proyecto aprobado en la Cámara de Diputados contiene las siguientes disposiciones relativas a la necesidad de controlar que las rentas efectivamente se mantengan invertidas o que su retiro o distribución se haga de una determinada manera.

- N°9, del art. 14 A
- Art. trigésimo noveno transitorio
- Nuevo inc. del literal i), del inc. tercero del art. 21

##### *N°9, del art. 14 A*

- i. **Empresas afectadas.** Esta disposición afecta a las empresas que tengan, directa o indirectamente, propietarios contribuyentes de IGC<sup>189</sup>.

Por tanto, esta disposición no afecta a aquellas empresas que tengan exclusivamente propietarios que sean contribuyentes del IA o entidades sin personalidad jurídica, como corporaciones, fundaciones, etc.

- ii. **Situación de los propietarios.** Sus propietarios, directos o indirectos, deben ser relacionados. Para estos efectos, la disposición señala que son relacionados los cónyuges, convivientes civiles y los parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad.

Esta disposición afecta a las empresas familiares, que son parte importante de las entidades empresariales, especialmente pequeñas y medianas<sup>190</sup>.

<sup>188</sup> De alguna manera, esta situación se compensa a nivel de los socios, al momento de la liquidación de la sociedad.

<sup>189</sup> La norma no establece que los propietarios sean exclusivamente contribuyentes del IGC.

<sup>190</sup> <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=541668> [consulta: 19 de septiembre de 2019].



- iii. **Facultad del SII.** El SII podrá revisar, conforme con este N°9, las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas para que la distribución anual de las utilidades que corresponde a dichos propietarios relacionados se realice en forma desproporcionada a su participación en el capital de la empresa.

Esta situación afecta principalmente a las sociedades de personas, que pueden acordar una distribución de utilidades diferente al aporte de capital y, asimismo, los socios no están obligados a retirar todos los años.

- iv. **Consecuencia de la Aplicación de la Facultad.** Si de la revisión efectuada el Servicio fundadamente determina que, considerando las circunstancias de la empresa y la de sus propietarios, las distribuciones desproporcionadas carecen de las razones señaladas en el inciso anterior, previa Citación del art. 63 del CT, se aplicará a la empresa que realiza la distribución, un Impuesto Único de tasa 35% sobre la parte de la distribución que corresponde al exceso sobre la participación en el capital del propietario.
- v. **Facultad de la Empresa.** El Impuesto Único podrá también ser declarado por la propia empresa de acuerdo a los arts. 65, 69 y 72.
- vi. **Efectos del Pago del Tributo.** Producto de la declaración y pago del impuesto establecido en este N°9, se entenderá cumplida totalmente la tributación con el Impuesto a la Renta de tales cantidades, por lo que el contribuyente del IDPC, receptor de las mismas, las anotará en el REX señalado en la letra c) del N°2 de la letra A) de este art., como un INR y podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establece esta ley que estén vigentes a la fecha del retiro, remesa o distribución.

De alguna manera, esta norma contiene una situación similar al pago del Impuesto Sustitutivo al FUT establecido en la Ley N°20.780, modificado por la Ley N°20.899, pero con una tasa mayor. La disposición no señala que el impuesto de 35% tendrá derecho a crédito.

- vii. **Efectos a Nivel de los Contribuyentes de IGC.** Si un propietario hubiere pagado IGC por las utilidades percibidas, como consecuencia de la liquidación del SII del Impuesto Único establecido en este N°9, se les devolverá el IGC pagado en el mismo procedimiento administrativo, mediante una rectificación de su declaración.

Se entiende que se refiere al socio que declaró retiros que tenían una parte que excedía la proporción de su capital y que la tasa marginal máxima aplicada era inferior a 35%.

- viii. **Concepto de Relación.** Para estos efectos, se entenderán relacionados los “*cónyuges, convivientes civiles y parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad.*”

*Art. Trigésimo Noveno Transitorio*

- i. **Empresas Afectadas.** A contar del 3° de julio del año 2019, tratándose de una empresa que tenga, directa o indirectamente, propietarios contribuyentes de IGC y que hayan pagado el impuesto sustitutivo al FUT, de conformidad a lo señalado en el art. tercero transitorio de la Ley N°20.780.
- ii. **Situación de los Propietarios.** Sus propietarios, directos o indirectos, deben ser contribuyentes relacionados, de la manera que se indica más adelante.
- iii. **Facultad del Servicio.** El SII podrá revisar, conforme con este artículo, las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas para que la distribución anual de utilidades que corresponde a dichos propietarios relacionados se realice en forma desproporcionada a su participación en el capital de la empresa cuando resulten imputadas al REX proveniente de la declaración y pago del tributo sustitutivo de los impuestos finales contenido en el N°11. del numeral I.- del art. tercero transitorio de la ley N°20.780 y en el art. primero transitorio de la ley N°20.899.
- iv. **Consecuencia de la Facultad.** Si de la revisión efectuada, el Servicio fundadamente determina que, considerando las circunstancias de la empresa y la de sus propietarios, las distribuciones desproporcionadas carecen de las razones señaladas en el inciso anterior, y sujeto a que la distribución se realice a un contribuyente de IGC, se aplicará a la empresa que realiza la distribución, un Impuesto Único de tasa 25% sobre la parte de la distribución que corresponde al exceso sobre la participación del propietario en el capital, previa Citación del art. 63 del CT.
- v. **Efectos del Pago del Tributo.** Si determinado que carecen de las razones referidas, en la forma y previo a los trámites señalados, y la distribución que corresponde a propietarios relacionados se realiza en forma desproporcionada en la participación en el capital a un contribuyente de IDPC, se deberá registrar la utilidad distribuida en exceso a la referida participación en el REX señalado en la letra c) del N°2 de la letra A) de este artículo del propietario respectivo, y dicha utilidad quedará, al momento del retiro, distribución o remesa efectiva, sujeta las reglas generales de imputación establecidas en el N°4 de la letra A) del art. 14 de la LIR, contenida en el DL N°824 de 1974.
- vi. **Concepto de Relación.** Para estos efectos, se entenderán relacionados los cónyuges, convivientes civiles y parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad.

## COMENTARIOS A AMBAS DISPOSICIONES

- i. La primera consideración es que el legislador tiene una pretensión infundada y que es que los retiros o distribuciones dentro de un ejercicio se hagan en proporción al capital enterado, lo que afecta las facultades de los propietarios de acordar repartos en proporciones diferentes o a que, en el caso de las SRL, los retiros son discrecionales y que al momento de liquidar la sociedad se ajustarán las cuentas particulares de los propietarios.
- ii. De alguna manera, la norma establecida es una manera de atribuir<sup>191</sup> rentas a criterio del SII.
- iii. La disposición transitoria vulnera lo dispuesto en las normas que rigen la imputación al FUT que completo la tributación mediante el pago del impuesto sustitutivo, que estableció que la imputación a dicha cantidad era a conveniencia del contribuyente.

*Nuevo Inc. Segundo Art. 21*

El inc. tercero del art. 21 establece una serie de operaciones que pueden realizar las empresas de Primera Categoría, obligadas a llevar contabilidad completa, a objeto de gravarlas con los impuestos personales que correspondan, con un recargo de un 10%. Entre tales partidas se encuentran los gastos rechazados, los retiros presuntos, los préstamos y la liquidación de bienes de las empresas que garantizaban deudas de los propietarios.

La reforma agrega el siguiente inciso:

*“El Servicio de Impuestos Internos podrá revisar la efectividad de los montos declarados como utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas de la empresa, y los activos que la representan para efectos de determinar la procedencia de lo señalado en este número (i) siempre que de la revisión efectuada el Servicio determine fundadamente que las utilidades declaradas y registradas en la empresa, han beneficiado a sus propietarios contribuyentes de impuestos finales.”*

En otras palabras, se propone un nuevo concepto de retiro presunto, sólo que no se establece un porcentaje del valor tributario de los bienes utilizados por los propietarios para los efectos de establecer el beneficio de éstos y, por tanto, la renta a gravar conforme a dicha disposición corresponde al 100% del valor tributario del activo que se gravará con impuesto personal, recargado en un 10%.

Un problema práctico va a ser la determinación de los activos que correspondan a las utilidades no retiradas, considerando que éstos pueden ser financiados con pasivos exigibles, capital o utilidades tributables y no tributables.

---

<sup>191</sup> Sistema que se supone derogado con la Reforma Tributaria en trámite y que en su momento se pretendió discutir la inconstitucionalidad de dicho régimen de tributación y que en la Circular N°49, de 2016, el Servicio indicó que podía impugnar la atribución acordada por los socios, aplicando los mismos criterios contenido en ambas disposiciones.

Por otra parte, el autor de este trabajo cuestiona la necesidad de esta disposición considerando que el CT, en su art. 16 establece que los contribuyentes deberán ajustar a prácticas contables adecuadas la toma de inventarios, en su art. 20 está la obligación a los contadores de firmar balances sin cerrar al mismo tiempo el libro de inventarios y balances y, por último, el art. 60 del Código le entrega la facultad de poder examinar los inventarios, como asimismo, confeccionarlos. De la aplicación de estas facultades, el SII podrá Citar de conformidad a lo dispuesto en el art. 63 y liquidar los impuestos que correspondan.

### CONCLUSIONES

1. Las distorsiones de base entre los impuestos corporativos y los finales aumentan la complejidad del sistema tributario, y una manera de evitarlo es desintegrar totalmente el sistema, en el sentido que la empresa pague una determinada tasa sobre la base imponible determinada de conformidad a lo señalado en los arts. 29 al 33 de la LIR y los propietarios, socios o accionistas paguen una tasa definida sin descontar el impuesto cedular.
2. La reforma tributaria en tramitación contiene la posibilidad de pagar un impuesto único sobre las diferencias de CPT que se originen en errores, lo que no es el caso de las situaciones comentadas en este trabajo, por lo que se puede modificar la disposición propuesta a objeto de incluir estas diferencias patrimoniales y simplificar la gestión tributaria de los contribuyentes.

# **II**

## **Notas de Actualidad**

---



## CLÁUSULA PYME: SUS PRINCIPALES IMPLICANCIAS, BENEFICIOS Y DESAFÍOS

Hace aproximadamente un año se evacuó el proyecto de Modernización Tributaria por el Ejecutivo (“Proyecto”), y luego de múltiples discusiones, tanto dentro de la Cámara Baja, como en los cuarteles de los distintos partidos políticos, el caballo de batalla de dicho proyecto aún se mantiene firme en su llegada al Senado: **la Cláusula PYME**, o también denominada “*Cláusula Pro-Pyme*”. Con la simplificación del régimen PYME, se busca la equidad horizontal, liquidez e incentivo a la inversión, y constituye el pago de una de las principales deudas que el Estado mantenía con los empresarios de este segmento. La creación de un régimen efectivo, de entendimiento sencillo, y que mantiene una incorporación automática, responde a las necesidades del mundo PYME, las cuales no habían logrado ser resueltas correctamente en reformas anteriores. Ahora bien, ¿Qué novedades o cambios introduce para los contribuyentes?

### *I. Panorama actual de las Pyme en Chile*

En Chile, actualmente el 56% de los contribuyentes se encuentran bajo el régimen de renta atribuida<sup>192</sup>, un 17% bajo el régimen semi integrado<sup>193</sup>, y un 27% bajo los regímenes de tributación simplificada<sup>194</sup> y de renta presunta<sup>195-196</sup>.

Según lo señalado por diversos especialistas en el área, existiría aproximadamente un 80% de los contribuyentes que tributan bajo las normas y dificultades del régimen semi integrado, que debiesen encontrarse incorporados a un régimen simplificado de tributación. Esto se debe a diversas razones, como por ejemplo que el ingreso y permanencia del sistema simplificado no se condice con la realidad de los contribuyentes PYME, existiendo como barrera principal el promedio anual de ingresos brutos de UF 50.000. Adicionalmente, existen

---

<sup>192</sup> Regulado en el art. 14 letra A de la LIR.

<sup>193</sup> Regulado en el art. 14 letra B de la LIR.

<sup>194</sup> Regulado en el art. 14 ter letra A de la LIR.

<sup>195</sup> Regulado en el art. 34 de la LIR.

<sup>196</sup> Presentación de CONAPYME en comisión de Hacienda, Boletín N°12043-05, Senado de la República de Chile, 30 de septiembre de 2019.

aproximadamente 900.000 empresas que funcionan en la “clandestinidad”, debido a la complejidad de nuestro sistema tributario y a la alta carga económica que conlleva la regularización de dicha situación.

En relación al número de empresas que participa del sistema, unas 700.000 se categorizan como micro empresas, unas 200.000 como pequeñas empresas, 27.000 como medianas empresas, 11.000 son grandes empresas, y solo 2.000 son mega empresas. Sin embargo, en relación a las ventas que realizan, el 71,9% serían efectuadas por mega empresas.

Con esta realidad numérica, queda de manifiesto que el acceso al mercado, de manera competitiva para las PYME, es un desafío cuesta arriba. La gran importancia que mantiene este apartado dentro del Proyecto se basa en la deuda existente con estos actores del sistema. La reforma anterior, según lo señalado por informe de Hacienda del año 2014<sup>197</sup>, estimaba la incorporación de cerca de 500.000 contribuyentes, los cuales sumados a los que ya se encontraban acogidos al régimen, darían un total de 730.000 partícipes al régimen del art. 14 ter de la LIR, beneficiando de esa manera al 97% de las empresas en el país las cuales ascendían, al momento de la dictación de la reforma, a 752.000<sup>198</sup> aproximadamente. Con las indicaciones finales al proyecto anterior (es decir, la reforma tributaria de 2014), especialmente la exclusión de las empresas por su naturaleza jurídica, el tipo de inversionista que la componía, y la obligación de cumplir con el “peaje” para ingresar al sistema, entre otros, tal estimación no pudo ser cumplida. Las empresas que buscaban en un inicio abarcar el régimen de tributación simplificada, por diversos motivos de incumplimiento de las nuevas condiciones, debieron acogerse al régimen de renta atribuida o semi integrado, sin poder ser parte de los beneficios pensados únicamente para ellos. Por otro lado, aquellos que sí cumplían las múltiples y restrictivas condiciones para acogerse al régimen de tributación simplificada, tuvieron que soportar el peaje, el cual significaba una importante carga económica que llevó a muchas al endeudamiento, complicando —aún más— el problema de liquidez de este tipo de empresas.

Es bajo este panorama en el cual nos situamos para analizar el Proyecto, el cual introduce el régimen Pro PYME dando cuenta de una nueva situación para estas empresas que, al menos en su descripción normativa, se avizora ventajosa. Mediante este régimen perfeccionado, se busca la reducción de las cargas administrativas. Busca la simplificación, la facilidad de acceso al sistema, el apoyo en herramientas contables, todo orientado específicamente para que estos factores no sean los que determinen el éxito o fracaso de la actividad empresarial.

<sup>197</sup> Presentación Ministerio de Hacienda ante Comisión de Hacienda del Senado, 2 de junio de 2014 (<https://www.hacienda.cl/documento/descargar/id/10167>).

<sup>198</sup> Esta cifra no considera aquellas empresas que funcionaban en la clandestinidad a aquella fecha.



## II. Novedades al sistema

Se desprende del nuevo art. 14 de la LIR dos regímenes a los cuales las PYME pueden acogerse, exigiendo como requisitos de entrada y permanencia los siguientes:

- i. El capital efectivo al inicio de actividades no debe exceder de UF 85.000;
- ii. El promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados del giro, considerando los tres ejercicios anteriores al de ingreso, no debe exceder UF 75.000, y se debe mantener en ese monto mientras se encuentre en el Régimen Pro PYME pudiendo exceder solo una vez, pero nunca sobrepasar las UF 85.000<sup>199</sup>; y

Los ingresos percibidos por actividades asociadas a las rentas de bienes raíces, y capitales mobiliarios<sup>200</sup>, y los provenientes de contratos de asociación o cuentas en participación, no deben exceder de 35% del total de ingresos brutos del giro.

Con estos requisitos<sup>201</sup> se pretende ayudar a las PYME a acceder al sistema, especialmente a quienes efectivamente requieren de apoyo, y para quienes el gasto en cumplimiento tributario muchas veces es un factor de desincentivo y complicaciones excesivas para crecer como empresarios.

Dentro de los beneficios o novedades introducidas por el Proyecto, destacan la aplicación de una nueva norma de relación general<sup>202</sup>, que es determinante para el cómputo de los ingresos brutos anuales, tanto del promedio anual para la permanencia en el régimen, como para determinar el 35% máximo de ingresos de las actividades provenientes de bienes raíces, capitales mobiliarios y cuentas en participación. Sin embargo, se establece una excepción a la aplicación de la norma de relación: no se considerarán para los cálculos señalados a aquellos inversionistas que deseen promover el emprendimiento e innovación, aportando con los nombrados “*capitales ángeles*”<sup>203</sup>.

---

<sup>199</sup> Para tal efecto se sumarán al promedio de ingreso bruto aquellos percibidos por sus relacionados según las disposiciones del art. 8 N°17 del CT.

<sup>200</sup> Actividades descritas en el art. 20 No. 1 y No. 2 de la LIR.

<sup>201</sup> Los requisitos anteriores para poder participar del régimen simplificado, establecidos primitivamente en la norma del art. 14 ter, son a grandes rasgos: A) Ser contribuyentes del IDPC; B) Tener un promedio anual de ingresos que no superen las UF 50.000 en los 3 últimos ejercicios, siempre que no superen las UF 60.000 en ninguno de aquellos 3 años; C) No pueden tratarse de contribuyentes sociedades anónimas, o sociedades de personas que tengan como socios a otras personas jurídicas, a excepción de las que se encuentren tributando bajo las normas del art. 14 letra A); D) Solo un 35% de sus rentas pueden provenir de actividades del art. 20 N°1 o N°2, o cuentas en participación, y ¿hasta un 20% proveniente de participación en sociedades o cuotas de fondos; E) Sus promedios de venta, se entenderán sumado con los de sus relacionados según norma.

<sup>202</sup> Regulada en el art. 8 N°17 del CT.

<sup>203</sup> Es aquel capital en etapas iniciales aportado por una empresa o persona para fomentar el crecimiento del *start-up* o empresa emergente.

Siguiendo lo anterior, aquellas empresas que, a pesar de cumplir con los criterios establecidos en la nueva norma de relación, previo certificado emitido por la CORFO, y que “*tenga por finalidad apoyar la puesta en marcha, el desarrollo o crecimiento de emprendimientos o de proyectos de innovación tecnológica*”<sup>204</sup>, se entenderán como no relacionadas y como tal no comprometerán la permanencia en el régimen PYME al concretar su inversión. Es más, previa solicitud, el SII deberá emitir un informe de la situación tributaria de la empresa, para así facilitar el acceso a financiamiento y contribuir con el desarrollo de las empresas.

Otra novedad introducida es la distinción en los PPM. Para el caso de las empresas que se encuentran sujetas al régimen Pro PYME, el monto será de UF 0,25 para aquellos que sus ingresos brutos del giro del año anterior sean menores a UF 50.000; y UF 0,5, en caso de exceder de dicho monto. Esta modificación responde a uno de los principales llamados de las asociaciones de micro empresarios permitiendo de esta manera contar con mayores fondos para realizar su actividad, sin disminuir la obligación de provisión de gastos.

Ahora bien, dentro de los regímenes establecidos por la cláusula Pro PYME se encuentran los siguientes:

- i) Régimen con opción de transparencia tributaria: Tiene como principales características: (a) no distingue por el tipo de contribuyente<sup>205</sup>; (b) no tiene la obligación de llevar contabilidad o registros, pudiendo de igual manera realizarlo, sin que ello afecte la determinación de sus rentas; (c) no aplica la norma de gastos rechazados del art. 21 de la LIR; (d) no deben determinar CPT; (e) aquellas empresas cuyo promedio anual no sobrepase las UF 50.000 solo pagarán patente comercial municipal mínima, es decir, el valor equivalente a 1 UTM anual; (f) no deben efectuar corrección monetaria; y (g) como medida de simplificación tributaria podrán optar a un régimen de transparencia en el cual no se tribute bajo las normas y tasas del IDPC, sino bajo impuestos finales, ya sea el IGC con tasa progresiva desde 0% al 35%, o IA con tasa general de 35%, con créditos asociados determinados de manera específica.
- ii) Régimen con tasa reducida de 25% y tributación en base a retiros: El segundo régimen al cual podrán acceder las PYME, se caracteriza porque las empresas deberán: (a) llevar contabilidad simplificada<sup>206</sup>; (b) determinar CPT, en base a propuesta realizada por el SII con los datos entregados

<sup>204</sup> Oficio N°14.931 emitido por el Ministerio de Hacienda, “*Proyecto de Modernización Tributaria*”, 22 de agosto de 2019, p. 75.

<sup>205</sup> Requiere que independiente del régimen al cual se someta el inversionista, para el caso de elegir transparencia, este deba ser un socio persona natural por el impacto en impuestos finales.

<sup>206</sup> La contabilidad simplificada involucra la obligación de llevar un libro de ingresos y egresos, o “libro caja”.

por el contribuyente y proporcionados en base a caja; (c) pagar patente comercial en base al CPT determinado por el SII; (d) llevar registros de manera simplificada, y únicamente si percibe o genere rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta, o rentas que cumplieran su tributación; (e) no deben efectuar corrección monetaria; (f) realizar depreciación instantánea; y (g) pagar los impuestos finales en base a retiros de los socios o accionistas.

Aquellas empresas que dejen de cumplir con los requisitos para acogerse a esta cláusula o decidan salir de ella, no se les afectará con el pago de un peaje de salida, como fue la situación del año 2014 explicada anteriormente<sup>207</sup>, y podrán reintegrarse a él transcurridos 5 años comerciales consecutivos, permitiendo de esta manera una adecuación real con el desarrollo natural de las PYME, y sus posibles regresiones económicas.

### *III. Desafíos pendientes para futuras reformas*

Si bien el Proyecto se dedica a desarrollar varios de los ejes definidos por las mismas PYME como esenciales para su crecimiento, aún existen temas pendientes de solución y que no se encontrarán exentos de controversias. Entre ellos, se encuentran por ejemplo los beneficios a zonas francas aplicables únicamente a contribuyentes que llevan contabilidad completa, lo que es una materia que consideramos debe ser prontamente regulada y modificada en beneficio de empresarios PYME. Si sumamos el bajo o nulo incentivo a la inversión establecido tanto en este Proyecto como en las reformas tributarias anteriores, y agregamos que en Chile la carga impositiva de este tipo de contribuyentes se encuentra totalmente alejada de aquellos rangos establecidos por la OCDE<sup>208</sup>, podemos señalar que existen temas pendientes para ayudar a aquellos que desean incentivar la producción, aumentar el capital de trabajo y crecer de manera estable.

Se espera que, con la aplicación de esta cláusula, y el apoyo a contribuyentes de manera efectiva a través de las propuestas de CPT y F22, en conjunto con la creación de la DEDECON, se cree un sistema de ayuda efectiva a las PYME, y puedan éstas ejercer sus actividades, apoyándolas en su cumplimiento tributario.

Muchas expectativas se forman a partir de la lectura del Proyecto, queda esperar los resultados finales de su discusión, y que su aplicación en definitiva beneficie a las PYME.

---

<sup>207</sup> Para poder ingresar al régimen simplificado del 14 ter, las sociedades debían pagar los saldos que mantenían anotados en su registro FUT, al igual que aquellas sociedades que mantenían retiros en excesos, a través de un impuesto sustitutivo de tasa 32%, o tasa especial variable cumpliendo con ciertos requisitos, del cual el más relevante era que sus socios fueran solo personas naturales. Esto significó la pérdida de caja de muchas de las PYMES.

<sup>208</sup> Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean, OCDE.

## LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO A LAS HERENCIAS

El Impuesto a las Herencias ha recaudado más de mil millones de USD entre los años 2009 y 2018, de acuerdo a cifras entregadas por el SII, y sólo en el año 2018, el Fisco recaudó \$118.037 millones<sup>209</sup>. Este impuesto ha sido uno de los temas a tratar en la discusión sobre el Proyecto de Modernización Tributaria (“Proyecto”). Uno de los tópicos relevantes y que se desarrolla a continuación, consiste en el análisis de la doble tributación generada por este impuesto, y que el Proyecto pretende eliminar.

### *I. Generalidades del Impuesto a las Herencias*

El Impuesto a las Herencias se encuentra regulado en la Ley N°16.271 de 1965 denominada “Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones” (LIHAD), y se aplica sobre el valor líquido de la asignación, de acuerdo con una escala progresiva, que va por tramos desde el 1% a 25%, dependiendo del grado de parentesco que exista entre el causante con el heredero o legatario, según corresponda. En este sentido, mientras más lejano sea el parentesco de la persona que hereda, se podrá aplicar un recargo a la tasa, y en definitiva mayor será la carga tributaria.

Respecto al momento de declaración y pago del impuesto, se debe distinguir según se trate de herencia testada o intestada: en el primer caso, se debe declarar y pagar al realizar la tramitación de la posesión efectiva ante el Registro Civil<sup>210</sup>; y en el segundo caso, la tramitación es ante un juez civil, y una vez dictada la sentencia de posesión efectiva, se remiten los antecedentes ante el SII, para que éste emita el giro del impuesto, o bien, se emitirá certificado de exención del referido impuesto, según corresponda. En ambos casos, sólo una vez pagado el impuesto, o declarada la exención, es posible que los herederos puedan disponer de los bienes adquiridos vía sucesión por causa de muerte.

---

<sup>209</sup> De acuerdo a cifras entregadas por la Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios del SII.

<sup>210</sup> De acuerdo a Ley N°19.903, que regula el procedimiento de declaración y pago del impuesto desde 2004.

Por otra parte, el impuesto debe declararse y pagarse simultáneamente, dentro del plazo de dos años desde la fecha en que se difiere la asignación hereditaria<sup>211-212</sup> y debe ser pagado de forma individual por cada uno de los herederos, según corresponda, y siempre que superen el tramo exento.

## II. ¿Qué ocurre en la práctica?

Actualmente, cuando fallece una persona, sus herederos o asignatarios deben pagar un impuesto por los bienes que cada uno recibe como herencia, situación que deben enfrentar muchas familias al fallecimiento de uno de sus parientes. Además, se genera el problema de que al recibir como herencia bienes inmuebles, bienes muebles, cuentas por cobrar del fallecido, los herederos pueden no contar con la liquidez para pagar el impuesto.

Luego, la distorsión aumenta si al poco tiempo del fallecimiento del pariente, fallece el cónyuge sobreviviente a éste, ya que los herederos vuelven a tributar, en parte, por el mismo patrimonio.

En este sentido, si la misma renta que se transmitió en primer término desde el causante inicial a su cónyuge, hoy patrimonio de este último, paga de nuevo un impuesto en cabeza del heredero, es evidente que hay doble tributación al menos en términos económicos. En definitiva, lo pernicioso de esta doble tributación consiste en la carga tributaria total a que puede conducir.

Por tanto, podemos notar que se genera un problema de liquidez en el pago del impuesto, lo que en definitiva hace que los herederos se vean obligados a liquidar parte de la herencia que reciben para pagar el impuesto<sup>213</sup>. Considerando que en casos estos herederos deben incluso vender la casa familiar, finalmente los actos jurídicos que se efectúan en la obtención de liquidez pueden acarrear otros efectos tributarios, como pago de impuestos por enajenación de inmuebles, siempre que se cumplan los requisitos al efecto.

Asimismo, las pequeñas y medianas empresas también se ven afectadas en estas situaciones, ya que en el caso de familias empresarias, muchas veces el patrimonio de la empresa está invertido en la misma (por ejemplo, en máquinas o activo fijo), y para pagar el impuesto ven dos alternativas: endeudarse o vender la empresa. En este sentido, no es un problema de “patrimonio”, sino de liquidez en el pago del impuesto.

<sup>211</sup> Art. 50 LIHAD.

<sup>212</sup> Sin perjuicio que cualquier asignatario podrá declarar y pagar el impuesto, extinguiendo el total de la deuda, teniendo derecho a repetir en contra de los demás obligados al pago.

<sup>213</sup> Siempre y cuando se cumpla con lo dispuesto en el art. 58 LIHAD: “*Aun antes de estar pagado o garantizado el pago del impuesto y siempre que, a juicio del Servicio, no hubiere menoscabo del interés fiscal, esta oficina podrá autorizar la enajenación de determinados bienes, bajo las condiciones que ella misma señale*”.

El Proyecto busca eliminar esta doble tributación descrita, mediante el establecimiento de una exención en la LIHAD y facilidades en el pago del impuesto, que se describen en el siguiente punto.

### III. El Proyecto de Modernización Tributaria

El Proyecto, dentro de sus propuestas, incluye modificaciones a la LIHAD, dentro de las cuales podemos destacar:

- i) Pretende eliminar la doble tributación en sucesión de cónyuges, convivientes civiles e hijos en común, mediante el establecimiento de una exención respecto de legitimarios del primer causante y del cónyuge o conviviente civil sobreviviente:

*“Con todo, si deferida la asignación y pagado efectivamente el impuesto sea dentro del plazo legal o vencido este, fallece el cónyuge o conviviente civil sobreviviente, el valor equivalente a la parte de los bienes que corresponda a los legitimarios de estos últimos y que se afecta con el impuesto establecido en esta ley, estará exento del mismo respecto de quienes sean legitimarios tanto del primer causante como del cónyuge o conviviente civil sobreviviente.”*

- ii) Pretende otorgar una rebaja del 30% del monto del impuesto determinado, con el objeto de beneficiar a personas inscritas en el Registro Nacional de Discapacidad, que tengan la calidad de asignatarios o donatarios:

*“Una vez determinado el impuesto a pagar por aplicación de las reglas generales, los asignatarios o donatarios que se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Discapacidad tendrán derecho a una rebaja del 30% del monto del impuesto determinado, con un tope anual de 8.000 unidades de fomento.”*

- iii) Instaaura facilidades en el pago del impuesto, beneficiando a los asignatarios, ya que les permite solicitar el diferimiento del pago del impuesto a la herencia en cuotas anuales pagaderas en tres años, con intereses:

*“El impuesto deberá pagarse dentro del plazo de dos años, contado desde la fecha en que la asignación se defiera. Si el impuesto no se pagare dentro del plazo de dos años, se adeudará, después del segundo año, el interés penal indicado en el artículo 53 del Código Tributario. (...) Con todo, el pago del impuesto podrá diferirse en cuotas anuales pagaderas en tres años. Para tal efecto, los contribuyentes deberán, dentro del plazo señalado en el inciso primero de este artículo, presentar la solicitud de diferimiento del pago ante el Servicio, en cuyo caso se deberá aplicar el reajuste establecido en el inciso primero del artículo 53 del Código Tributario y el interés mensual del contemplado en el inciso tercero de dicho artículo sobre el monto reajustado. Las cuotas se contarán por años completos y a contar del año inmediatamente siguiente al vencimiento del plazo establecido en el inciso primero. El contribuyente que solicite esta modalidad no podrá solicitar la condonación de los intereses. Cada cuota de impuesto deberá pagarse, por cada asignatario, hasta el 31 de diciembre de cada año calendario, correspondiendo la primera cuota al año en que se resuelve la solicitud. Si uno o más herederos no paga cualquiera de las anualidades dentro*

*de la fecha indicada, el o los herederos que no pagaron las anualidades señaladas deberán pagar el impuesto insoluto hasta el 30 de marzo del año calendario siguiente al incumplimiento.”*

#### *IV. Observaciones*

Las medidas propuestas en el Proyecto han sido valoradas por instituciones como la Asociación de Empresas Familiares, ya que estiman lo anterior como un apoyo a la operación y continuidad de empresas familiares. Creemos que las medidas propuestas tienen por objeto beneficiar especialmente a familias de menores recursos, o familias cuyas empresas o negocios correspondan al tramo de pequeñas y medianas empresas. Por otra parte, se debe destacar la inclusión de convivientes civiles en la norma de exención, considerando la realidad actual en Chile.

De todas formas, quedan dudas respecto a la forma en que se aplicará el interés y reajuste al impuesto, una vez que alguno o todos los herederos soliciten el diferimiento del pago del impuesto, aspecto que creemos será regulado vía administrativa por el SII, en la medida que entre en vigor la normativa señalada.

No obstante lo anterior, es cuestionable la aplicación de intereses, considerando que legalmente la declaración y pago del impuesto se debe realizar dentro del plazo de dos años, pero ¿el interés se aplica respecto de las cuotas que se paguen después de los dos años, o simplemente se aplica a todas las cuotas?

Creemos que es necesario tener en consideración lo anterior, ya que el interés mensual asciende a 1,5% del impuesto reajustado, sumando un 18% anual, y si la solicitud es presentada fuera del plazo de pago del impuesto, se podría llegar hasta el 54% del impuesto adeudado. En este sentido, en el supuesto que entre en vigencia la norma propuesta, es un aspecto que debe ser considerado por los herederos.

Ahora bien, las medidas propuestas sí permiten que los asignatarios o herederos no tengan que recurrir a enajenar un activo o solicitar un crédito bancario para pagar el impuesto, considerando que actualmente no hay forma de postergar el plazo para el pago del gravamen.

En definitiva, se debe esperar a ver los próximos pasos que siguen para que el Proyecto sea aprobado totalmente, entre en vigor, e implemente las medidas analizadas en materia de herencias.





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

---



# JURISPRUDENCIA JUDICIAL

## “Pinturas Tricolor S.A. con SII V DR Valparaíso” Rol N°3972-17, CS, 12/02/2019

**Materia:** Deducción de gastos en escenario de inexistencia de ingresos tributables.

La Excm. Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, que a su vez confirmó el fallo de primer grado, el cual no hizo lugar a la reclamación interpuesta por el reclamante en contra de una resolución del SII, que denegó la solicitud de devolución por PPUA.

Señala el recurrente que los contribuyentes que tienen activos, pasivos, y/o patrimonio que no se autoprotege de la inflación, deben aplicar las normas de corrección monetaria de conformidad con lo dispuesto en el art. 41 de la LIR, lo que debe reconocerse a nivel de RLI, ya sea como un ingreso o un gasto, según corresponda. Indica de esta forma el contribuyente que, para la determinación de su RLI, realizó la deducción correspondiente por impuestos diferidos, y en virtud de lo dispuesto en el art. 32 de la LIR, realizó los ajustes ordenados conforme al art. 41 de la señalada ley, sin embargo, el SII, y la sentencia recurrida dispusieron que la contribuyente no ha generado rentas tributables que le permitan deducir gastos necesarios para producir renta, interpretación que a su juicio, implicaría un equivocado concepto del sistema de determinación de la RLI, confundiendo la naturaleza de los ajustes efectuados, adicionando requisitos impertinentes, impidiendo así la aplicación de normas obligatorias de determinación de la base imponible del IDPC.

El Máximo Tribunal por su parte, refiriéndose a la sentencia de primera instancia señala que el tribunal de primer grado antes de examinar la procedencia de los ajustes realizados, como primera cuestión debe determinar si en el escenario de inexistencia de ingresos es posible deducir gastos generando una pérdida tributaria, concluyendo que el concepto de gasto corresponde al sacrificio económico que, sin tener el carácter de costo, dice relación con el funcionamiento y desarrollo de la empresa como unidad destinada a generar renta, excluyendo el art. 31 de la LIR todos aquellos gastos que no tengan como finalidad o destino la generación de ingresos tributables, conforme al giro de la sociedad, lo que se

traduce en que debe demostrarse el vínculo entre la renta que se obtiene o se pretende obtener y el sacrificio económico para producirla.

En consideración de lo anterior, el Tribunal de Casación, para rechazar el recurso, sostiene que *“al encontrarse la reclamante en un contexto de inexistencia no sólo de ingresos tributarios desde el inicio de sus actividades, sino que también de una efectiva actividad productiva destinada a producir la renta, las pérdidas que se han considerado en la determinación de la renta líquida del ejercicio están constituidas por las partidas denominadas “Impuestos Diferidos” y “Corrección Monetaria Patrimonio Tributario”, las que no han tenido como destino generar rentas afectas al impuesto de primera categoría conforme el giro de la empresa, como tampoco se ha acreditado, ni indicado determinada y específicamente su relación directa con los potenciales ingresos que en un futuro la empresa pudiera obtener, ni como aquellos han sido estrictamente necesarios para producir una renta que no se ha perseguido obtener, como aparece de la absoluta ausencia de actividades del giro de la empresa.”*, concluye así que *“en tal escenario de inexistencia de ingresos tributables, no es procedente, entonces, deducir los gastos señalados en autos generando pérdida tributaria del ejercicio”*.

**“Solicitud de pronunciamiento acerca de la inaplicabilidad por inconstitucionalidad de los arts. 31 inc. 1°; 33 N°1, letra g); 21, inc. 1°, literal i), de la LIR, presentado por el Juez Tributario y Aduanero de la Región del Biobío, en la causa sustanciada ante el mismo tribunal requirente, “ISAPRE MASVIDA S.A. con SII VIII DR CONCEPCIÓN”, RUC 16-9-0001482-5, RIT GR-10-00131-2016.”**  
**Rol N°3869-2017-INA, TC, 27/03/2019**

**Materia:** Inaplicabilidad por inconstitucionalidad del art. 31 inc. 1° LIR.

El TC rechazó el requerimiento de inaplicabilidad promovido por el Juez Tributario y Aduanero de la Región del Biobío, que impugnaba las normas que impedían considerar como gasto necesario las costas pagadas en los recursos por alza de los planes de salud, en virtud de un reclamo tributario promovido por Isapre Masvida en contra de Liquidaciones del SII, que determinó como gasto rechazado afecto al Impuesto Único del art. 21 de la LIR, las costas personales pagadas por la Isapre con motivo de los recursos de protección interpuestos por sus afiliados en contra del alza de los precios base de los planes de salud. El SII fundamenta sus Liquidaciones en el Oficio N°137 de 22 de agosto de 2016, que interpreta que los gastos señalados no cumplen con los requisitos para ser considerarse como aceptados, afectándose así con la tributación establecida en el art. 21 de la LIR.

El requerimiento por su parte, señala que la interpretación del SII al respecto implica la infracción de los siguientes principios constitucionales: igualdad a la ley; infracción al derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho a defensa; a la

libertad para desarrollar actividades económicas; a la igualdad y no discriminación arbitraria en materia tributaria; al principio de confianza legítima; principio de proporcionalidad, justicia e igualdad ante los tributos, en cuanto las Isapres serían los únicos contribuyentes del Impuesto a la Renta a las que se les rechazaría la rebaja de gasto de las costas personales a las que ha sido condenada en juicio.

El SII por su parte, solicitando el rechazo del requerimiento de inaplicabilidad, señala en primer lugar que, el conflicto es una cuestión de mera legalidad, por lo que no corresponde al tribunal pronunciarse acerca de cuestiones de interpretación o resolver antinomias de los preceptos legales, ya que ello es privativo de los jueces del fondo. En este caso no existiría un conflicto de constitucionalidad, sino que lo buscado más bien es impugnar un acto administrativo, esto es, el Oficio N°137 de 22 de agosto de 2016. Por otro lado, indica que no es efectivo que se vulnere la garantía del numeral 20, ni el ordinal 2° del art. 19, en relación con la igualdad de los tributos, ya que no se trata de establecer una igualdad aritmética, sino de asegurar el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en situaciones análogas.

El TC, indica en primer lugar, que la supuesta infracción a la igualdad ante la ley no se configura, toda vez que señala que *“la igualdad ante la ley no es, desde luego, un derecho absoluto: se encuentra sujeta a la posibilidad de diferenciaciones razonables entre quienes no se encuentran en una misma condición”*. Indica de este modo que dicho principio no es un derecho absoluto; sino que se encuentra sujeto a la posibilidad de diferenciaciones razonables entre quienes no se encuentran en una misma condición. Lo que se prohíbe constitucionalmente, por tanto, es la diferenciación arbitraria. Lo que, en la especie, no es tal.

Respecto a la tutela judicial efectiva, el TC desestima dicho argumento, indicando que *“no se advierte como la reclamante ha podido ser limitada en su derecho a defenderse mediante la debida intervención de un letrado, sobre todo considerando que la trasgresión constitucional requiere, para su configuración, que la afectación al derecho a defensa jurídica inhiba la participación o intervención de letrado en la representación y asesoramiento de quien ha sido imputado de incurrir en actos ilegales o arbitrarios que inciden en el legítimo ejercicio de derechos constitucionalmente protegidos”*.

En cuanto a la supuesta afectación a la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos, en relación con la tutela judicial efectiva y la alegación de la infracción al derecho a defensa, el TC indica que las Isapres no están impedidas de informar los recursos de protección que se sigan en su contra. Indica asimismo que, las sentencias de las Cortes de Apelaciones, han resuelto, en lo fundamental *“que la facultad revisora que ostentan las entidades de salud provisional debe entenderse condicionada a un cambio efectivo y verificable del valor de las prestaciones de salud, en razón de una alteración sustancial de sus costos”*, de forma que, para revertir la aceptación de los recursos de protección interpuestos por los afiliados bastaría que las Isapres, ajustaran su conducta a la interpretación que la CS ha realizado en orden a los requisitos necesarios, para que el aumento en los precios bases de salud sea legítimo.

Ahora, en relación con la supuesta infracción a la igualdad ante las cargas públicas, el TC indica que la interpretación del SII en el Oficio N°137 de 22 de agosto de 2016, no es razón convincente para indicar que hay una infracción a este principio. Ello porque *“el legislador tributario grava por igual a todas las instituciones de salud previsional que se encuentren en la misma condición, sin discriminar o hacer diferencias respecto de ellas, por lo que toda sociedad que se encuentre en la misma posición jurídica estará obligada, en principio, y siempre que concurren similares fundamentos de hecho, al pago del impuesto único de artículo 21 de la LIR por el desembolso de costas personales”*.

Es importante destacar que el TC se pronunció el presente año respecto de otros requerimientos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentados por las Isapres (ROLES N°3498-17-INA; N°3732-17-INA; N°3843-17-INA; N°4041-17-INA; 4097-17-INA).

### **“Ingeniería y Movimientos de Tierras Tranex Limitada con SII” Rol N°18.256-2017, CS, 15/04/2019**

**Materia:** Cobro retroactivo de Impuesto Territorial a un contribuyente de buena fe.

La Excma. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por el SII en contra de la sentencia de la Iltma. Corte Apelaciones de Santiago, que confirmó el fallo de primer grado, que, a su vez, acogió el reclamo presentado por el contribuyente, dejando sin efecto la resolución que ordenó la rectificación del cobro de contribuciones de un inmueble de propiedad del contribuyente, así como el cobro retroactivo de ciertos periodos tributarios del Impuesto Territorial.

El SII indica que la Ley N°17.235, permite a dicho organismo modificar los avalúos de los bienes raíces, facultad que ejerce a la luz de lo dispuesto en su art. 10, entre las que se encuentra la situación descrita en la letra f), esto es: la omisión de bienes en la tasación del predio de que forman parte, rigiendo la modificación desde la fecha en que estuvo vigente el avalúo que contenía el error o la omisión, por así disponerlo el art. 13 del citado cuerpo de normas. Señala así que, en el caso de autos se encuentra asentada la omisión de bienes, por tanto, resulta aplicable el cobro retroactivo del tributo, no importando si se trata o no de un contribuyente de buena fe, puesto que el legislador no hizo distinción alguna sobre el particular.

El Tribunal de la instancia, como argumentos para desestimar las alegaciones del SII, estimó que la retroactividad del art. 13 de la Ley N°17.325, en relación con el art. 10 letra f) de la misma ley es pro contribuyentes, toda vez que en caso de omitirse en la tasación de bienes que deprecien, un predio, o de existir errores en las operaciones aritméticas que determinen una superficie del inmueble

mayor a la real, dichas modificaciones deberán hacerse efectivas en favor del contribuyente desde el momento que estuvo vigente el avalúo que contenía el error u omisión, puesto que el legislador proscribió el efecto retroactivo de los actos administrativos, salvo que produzcan efectos favorables para los interesados, y no lesionen derechos de terceros. En el mismo sentido, argumentaron que la omisión en la tasación es una conducta en que puede incurrir el SII, pero no el contribuyente, debiendo tenerse en consideración que en el caso de autos el reclamante se encontraba de buena fe al tiempo de adquisición del inmueble en cuestión.

La Excma. Corte Suprema, indica que la omisión en la tasación del predio de que forman parte también es una conducta del Servicio y no del contribuyente, ya que solo puede omitir tasar quien realiza la tasación, es decir el SII. Agrega asimismo que la retroactividad es extraordinaria y restringida, mientras que la buena fe es protegida y premiada, así como que librar al contribuyente de buena fe de los efectos retroactivos del nuevo avalúo, se acomoda al espíritu general de nuestra legislación en materia de retroactividad y buena fe, y por otra parte evita una situación contraria a la equidad natural, como lo sería dar idéntico trato a los contribuyentes de buena y mala fe de frente a la omisión del SII. De esta forma, el Máximo Tribunal, rechaza el recurso indicando que *“la recta interpretación del artículo 13 inciso 2 de la Ley inciso 2 de la Ley 17.235, no puede sino llevar a concluir que el efecto retroactivo previsto en esa disposición se dirige solo a los contribuyentes que se hallan de mala frente a la omisión de bienes por el Servicio en la tasación del bien raíz.”*

**“Inversiones Tongoy con SII Dirección Regional Metropolitana  
Santiago Oriente”**

**Rol N°71-2018, C.A. de Santiago, 25/07/2019**

**Materia:** Doctrina de los actos propios y principio de congruencia procesal.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago acogió el recurso de apelación deducido por el contribuyente en contra de la sentencia de primera instancia que acogió en parte la reclamación interpuesta en contra de una Liquidación emitida por el SII para el AT 2010. El recurso de apelación se fundamenta principalmente en la afectación de la doctrina de los actos propios y del principio de congruencia procesal.

En relación con la afectación a la doctrina de los actos propios, señala el recurrente que, en el contexto de un procedimiento de investigación criminal, el Primer Departamento de Fiscalización de Grandes Empresas del SII emitió el Informe N°8, en el cual se señala que las cesiones de derechos realizadas entre empresas que forman parte de un grupo familiar, que motivaron la investigación del Ministerio Público, habían sido correctamente determinadas, estableciendo que no había irregularidad alguna en las operaciones. Asimismo, señala que, en

relación con un requerimiento de antecedentes formulado por el SII respecto del contribuyente, finalmente se le devolvieron todos los antecedentes contables aportados. No obstante lo anterior, el contribuyente fue objeto de una Citación por parte del SII, con posterioridad a los hechos relatados, llevada a cabo por el Departamento de Fiscalización de Personas, Mini y Pequeñas Empresas, emitiéndose finalmente la Liquidación reclamada, en base a los mismos hechos tratados en el Informe N°8.

El tribunal de alzada por su parte, de un análisis de los inc. 2° y 6°, del art. 3° de la Ley N°19.880, concluye que es indudable sostener que el Informe N°8 es un acto administrativo, cumpliendo con todos los elementos propios de este tipo de actos. De esta forma, indica que cobra especial relevancia la Teoría de los Actos Propios, toda vez que *“la formulación “venire contra factum proprium non valet”, proclama el principio general de derecho que establece la inadmisibilidad de actuar contra los actos propios hechos con anterioridad; es decir, prohíbe que una persona pueda ir contra su propio cuestionamiento mostrado con anterioridad para limitar los derechos de otra, que no habría actuado de esa manera movido por la buena fe de la primera”*. Indica de esta forma que, el núcleo de esta teoría se halla en las expectativas legítimas derivadas de la voluntad expresada en el Informe N°8, en cuya virtud el contribuyente pudo planificar su futuro, en el supuesto que la conducta del SII fue debidamente explicitada en orden a declarar la licitud y corrección de la cesión de derechos, al planificar su desenvolvimiento motivado en el primer acto de la administración, el contribuyente adquirió certeza de su situación jurídico-tributaria, pero la actuación fiscalizadora posterior, inconsecuente con la primera conducta, ha causado un daño injusto que violenta los derechos previamente adquiridos.

De esta forma, la actuación *ex post* del SII que motivó la emisión de la liquidación reclamada es una actuación que atenta contra los actos propios de dicho Servicio, por lo que corresponde acoger la reclamación interpuesta.

Por otro lado, el recurso de apelación denunció infracción al principio de congruencia procesal, en cuanto, en primera instancia, ninguno de los litigantes le entregó competencia específica al juez para disponer una eventual reliquidación de impuestos, lo que finalmente fue realizado por el tribunal a quo. Indica la Il. Corte de Apelaciones de Santiago que *“el principio de congruencia procesal se ha entendido, tradicionalmente, como aquel principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes. La congruencia no es más que la derivación del sistema dispositivo, en cuya virtud, los límites de la decisión judicial quedan demarcados por las peticiones y pretensiones deducidas por las partes, ya que de traspasarse dicho límite, se afectaría la competencia específica otorgada al juez, al ir más allá de lo pedido, incurriendo en un vicio de ultra o extra petita”*, señalado entonces que al decidir reliquidar, sin que ninguno de los litigantes se lo haya solicitado, el tribunal de primera instancia ha incurrido en un vicio de *ultra petita*.



La sentencia fue acordada con el voto en contra del Ministro señor Zepeda Arancibia. Asimismo, se destaca que el SII interpuso recurso de casación en el fondo, el que a la fecha de cierre de la presente edición se encuentra pendiente de resolución.

**“Forestal Henríquez Junior SpA con SII Dirección Regional”  
Rol N°8829-2019, CS, 13/08/2019**

**Materia:** Recurso de protección. Respeto de los derechos de los contribuyentes en un proceso de fiscalización del SII.

La Excm. Corte Suprema acoge el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia de la Il. Corte de Apelaciones de Temuco que rechazó el recurso de protección interpuesto por Forestal Henríquez Junior SpA, por estimar arbitrario e ilegal el procedimiento de fiscalización realizado en su contra, revocando con prevención y voto de disidencia, la resolución impugnada, dando lugar a la acción constitucional deducida para el solo efecto de declarar la ilegalidad de las actuaciones reprochadas del SII que se tuvieron por configuradas, y ordena a dicho Servicio de abstenerse de incurrir nuevamente en las mismas o cualquier otra que importe entorpecer, obstaculizar o embarazar la actuación del abogado designado por el contribuyente para su defensa.

El recurso de protección interpuesto en contra del SII se produce en el contexto de un proceso de fiscalización destinado a determinar la supuesta falsedad ideológica de ciertas facturas. En cuanto a los hechos que fundamentan la interposición del recurso de protección, se señala que la actora, en el contexto del proceso de fiscalización, designó abogado representante, el que entregó al SII en dependencias de dicho Servicio un escrito a fin de acompañar el mandato judicial otorgado, negándose el funcionario que recibió dicho antecedente a estampar cargo o firma en la copia de la presentación. Agrega que el gerente general de la sociedad recurrente concurrió a prestar declaración al SII, negándose al abogado representante el ingreso a dicha audiencia, asimismo, negándose a la entrega de copia de lo declarado bajo juramento, no obstante haber sido solicitado expresamente. Fundamenta asimismo su recurso en la excesiva duración de la diligencia de declaración, sin que se le permitiera salir durante ese lapso, alegando la turbación del derecho a la presunción de inocencia, derecho a defensa jurídica, y el derecho a obtener copias de las piezas pertinentes de la investigación. Solicita de esta forma que se ordene al SII dejar sin efecto la fiscalización, y que en su lugar se inicie una nueva, que sea tramitada por otros funcionarios con total respecto a las garantías constitucionales, adoptándose las medidas necesarias para el restablecimiento del imperio del derecho, y se instruyan los sumarios administrativos pertinentes.

El SII por su parte niega los hechos denunciados, señalando que las copias de los antecedentes señalados no fueron solicitadas, así como que tanto el abogado, como la parte declarante no solicitaron que el profesional ingresara a la audiencia de declaración. En relación con la duración de la declaración, indica que el declarante no manifestó molestia alguna durante el transcurso de ella, permitiéndosele incluso contestar su teléfono particular.

La Excma. CS por su parte indica que, si bien es el SII quien en sede administrativa debe llevar a cabo las diligencias necesarias para verificar el efectivo cumplimiento, ello no implica que, en el ejercicio de dicha función pueda desconocer los derechos de los particulares sometidos a escrutinio, resultando, totalmente exigible en esa labor el respeto de los diversos derechos garantizados por la Constitución. Así, la exigencia de un justo y racional procedimiento debe presidir la actuación del Servicio, en la que habrá de permitir, por ejemplo, la intervención del abogado que el contribuyente designe para su defensa, no entabando de forma alguna el desarrollo de su cometido profesional, dándole así la posibilidad de presenciar las declaraciones que su representado deba prestar durante la investigación. Del mismo modo, señala que el Servicio se encuentra obligado a entregar copia de las piezas pertinentes de sus pesquisas al interesado.

Indica que el obrar del SII, es sin duda ilegal y arbitrario, pues no solo carece de toda justificación y racionalidad, sino que, además, vulnera el art. 8 bis del CT, que ordena al Servicio respetar los derechos de los contribuyentes en el ejercicio de sus potestades fiscalizadoras.

Así las cosas, considera que las conductas realizadas por el Servicio importan una vulneración del derecho al debido proceso, como así también al derecho a la igualdad, ambos principios establecidos en nuestra Carta Fundamental.

Por su parte, el Ministro Muñoz, es de opinión que se ha configurado otro proceder ilegal y arbitrario en el comportamiento del SII, consistente en la excesiva duración de la interrogación, indicando que, el art. 196 del Código Procesal Penal, ordena otorgar el descanso prudente y necesario al imputado si su deposición se prolonga por mucho tiempo, por lo que si en el contexto de una investigación realizada por el Ministerio Público éste debe entregar las facilidades mínimas para que el interrogado pueda participar en la diligencia de buena manera y con pleno uso de sus capacidades, con mayor razón la Administración debe actuar de un modo semejante.

La sentencia fue acordada con el voto en contra de la Ministra Sra. Sandoval y del Abogado Integrante Sr. Pierry.

**“Isapre Consalud S.A. con SII Grandes Contribuyentes  
Segundo TTA de la Región Metropolitana”  
RUC 16-9-0001498-1, 23/08/2019**

**Materia:** Costas personales pagadas por Isapres por recursos de protección en contra de alza de planes de salud, son gastos necesarios para producir renta.

El 2º TTA de la Región Metropolitana, acogió el reclamo interpuesto en contra de las liquidaciones emitidas por la Dirección de Grandes Contribuyentes del SII, para los AT 2013, 2014 y 2015, en cuanto considera que las costas personales deben catalogarse como gasto rechazado del art. 33 N°1 de la LIR, debiendo aplicárseles el Impuesto Unico del art. 21 de la señala ley.

De esta forma, la controversia dice relación con las costas personales a que es condenada la reclamante, derivadas de la interposición de Recursos de Protección por sus afiliados por concepto de alza unilateral de los planes de salud y la necesidad de dicho gasto.

El reclamante sostiene en primer lugar que el SII habría aplicado en las Liquidaciones, en forma retroactiva, un nuevo criterio sobre el tratamiento de las costas, afectando así la Buena Fe en materia tributaria. Esto, ya que hasta antes de la dictación del Oficio N°137 de 22 de agosto 2016, no existía un criterio oficial sobre este tema, y el SII, en la práctica, nunca había objetado la deducción de las costas como un gasto necesario. El sentenciador sobre este punto indica que, como el mismo reclamante indica, hasta antes de la dictación del oficio señalado, no existía un criterio oficial del SII al respecto, por lo que no cumplen en el caso los requisitos del art. 26 del CT, que requiere que exista un cambio de criterio por parte del SII, rechazando en definitiva dicha alegación.

De esta forma, el tribunal se centra en el análisis de la procedencia del gasto por costas procesales como un gasto necesario de acuerdo con lo dispuesto en el art. 31 de la LIR, analizando en primer lugar las diversas teorías de la naturaleza jurídica de las costas, afirmando que *“las partes con ocasión del ejercicio de su derecho dentro de un pleito judicial, deben efectuar diferentes desembolsos, y que con el afán de evitar que se produzca por dicho motivo un detrimento a la parte que resulta totalmente vencedora se establece en su favor la condena en costas, es decir, estamos en presencia de una cuestión accesoria que busca el equilibrio en el ejercicio del derecho por la vía del resarcimiento para el vencedor, evitando así cualquier elemento de tipo subjetivo que permita explicarlas”*.

En relación a la necesidad del gasto, el sentenciador indica que el asunto recae en el sentido que se debe otorgar a este vocablo. Para esto, señala que la Excma. Corte Suprema en diversos fallos ha señalado respecto del concepto de gasto necesario que *“éste sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorio. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo “necesarios”, esto es aquellos desembolsos en que*

*precisa, forzosa e inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretenda determinar”, de esta forma, se entiende que la CS ha entendido “obligatorio” a aquellos desembolsos en que se deben incurrir para generar la RLI, lo que solo podrá determinarse caso a caso considerando las máximas de la experiencia, sin perder de vista el fin último de la empresa que es obtener utilidades. Así las cosas, el TTA señala que “ha arribado a la conclusión que la interpretación sistemática y jurídicamente más coherente de “necesario” es aquella que exige una relación potencial posible entre ingresos y gasto, conforme lo determina la actividad empresarial y la contabilidad de la empresa.”. Señala asimismo que, el único de los requisitos del art. 31 de la LIR cuestionado por el SII, es la necesidad del gasto.*

Por su parte, el SII indicó que, respecto de la necesidad del gasto por costas personales, éstos no se relacionaban con el giro de la empresa, ya que no serían de carácter obligatorio e inevitable, que no estarían vinculados con la generación de ingresos afectos a IDPC. Sobre este punto, el sentenciador señala que la reclamante es una institución de salud previsional, cuyo giro se encuentra delimitado por lo dispuesto en el art. 173 del DFL N°5, del Ministerio de Salud del año 2006, por lo que se puede confirmar que Consalud S.A., tiene un giro único, el cual corresponde al financiamiento de la prestaciones y beneficios de salud y actividades afines a éste, y que, como consecuencia de ello, ésta generará ingresos solo a partir del desarrollo del mismo quedando por ley obtenerlos de otra manera o a través del ejercicio de actividades diferentes a la descrita. Asimismo, el señalado DFL N°5, consagra en el art. 197 la facultad para que las Isapres aumenten anualmente de manera unilateral el precio base de los planes de salud, por lo que, el aumento de los del precio base de los planes de salud se realiza en virtud de una facultad consagrada legalmente, puesto que de no ejercerla no podrían generar ingresos, es decir, utilidades que les permitieran desarrollar sus actividades, ni cumplir con sus obligaciones. De esta forma, señala que los ingresos de la reclamante derivan solamente de su giro único, lo que implica que todos los gastos que ésta efectúa se ven relacionados con el mismo, más allá de la calificación que tributariamente se les pueda dar.

Ahora, en cuanto a las costas personales, el TTA señala que éstas constituyen un gasto que deriva del derecho de las Isapres a obtener utilidades, y del derecho a defensa que le asiste a toda persona. A la vez indica que el reclamante tendría una expectativa legítima de renta, toda vez que con la adecuación de la prima busca equilibrar los ingresos con el monto de los costos de las prestaciones.

En razón de lo anterior, el tribunal concluye que, respecto del pago de las costas personales, constituyen un gasto que deriva de su derecho consagrado legalmente, y del derecho a defensa que le asiste a toda persona. Así las cosas, los gastos cuestionados por el SII, se relacionan con el giro único que tiene la reclamante, transformándose en un gasto necesario para producir la renta, obligatorio e inevitable, puesto que, en caso contrario, se podría arribar al absurdo de que una empresa que goza de un objeto único no podría aumentar los planes de salud, toda vez que se expondría a una mal entendida litigación temeraria.

En conclusión, el sentenciador establece que la reclamante ha logrado acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el inc. primero del art. 31 de la LIR, en particular a la necesidad del gasto cuestionada por el SII, siendo por ello improcedente la relación normativa efectuada por el ente fiscal efectuada en el Oficio N°137 de 22 de agosto de 2016 y en las liquidaciones reclamadas en autos, razón por la cual se señala la procedencia de la rebaja efectuada por el reclamante, atendido el carácter de necesario del gasto cuestionado. Se hace presente que el SII redujo recurso de apelación en contra de la sentencia en comento, el que se encuentra pendiente de resolución.

**“Deka Inmobiliaria Chile One SpA con SII Dirección  
Regional Metropolitana Santiago Oriente”  
Rol N°287- 2018, CA de Santiago, 02/09/2019**

**Materia:** Procedencia devolución por crédito por pago de Impuesto Territorial, análisis valorativo de la prueba en instancia jurisdiccional.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago acogió el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia de primera instancia que rechazó el reclamo interpuesto en contra de una Resolución del SII que denegó parcialmente la devolución solicitada por concepto de crédito por impuesto territorial para el AT 2013.

El SII por medio de la Resolución reclamada denegó parcialmente la devolución solicitada por el contribuyente invocando el crédito por pago de impuesto territorial, fundamentado en una supuesta subdeclaración de ingresos del contribuyente, y en que la procedencia de los créditos invocados podrían ser excesivos.

El tribunal de alzada comienza su sentencia poniendo énfasis en que el SII, tanto en su defensa fiscal, como en el acto reclamado, no habría explicado en que consistiría la subdeclaración de ingresos alegada, sumado al hecho que la denegación de la devolución fue parcial. En virtud de lo anterior, el tribunal se cuestiona si basta que el SII formule una mera aseveración para tener por justificada una resolución denegatoria, privando con ello al contribuyente de la legítima expectativa de obtener la devolución de sus impuestos. Señala que, de arribar a una respuesta positiva, el deber de fundamentación y motivación de los actos administrativos perdería todo sentido, y pondría a la autoridad tributaria en una situación de superioridad frente al contribuyente en los tribunales de justicia, en circunstancias que la garantía del debido proceso exige como punto de partida una situación de igualdad entre las partes.

Indica que la sentencia recurrida, que reprochó la falta de antecedentes probatorios sin señalar cuáles serían los antecedentes idóneos, pasó por alto importantes antecedentes presentados por el contribuyente tales como Formularios 29, RLI, FUT, Libro de Ventas, Libro Auxiliar de Activo Fijo, facturas, contratos

de arrendamiento, cesiones, entre otros, sin realizar siquiera un análisis probatorio de dichos antecedentes, ninguno de los cuales fue objetado por el SII, por lo que el ejercicio de valoración del tribunal de primera instancia, debió ir encaminado a ponderar el valor probatorio de dichos antecedentes, tomando en especial consideración los Formularios 29, que, de conformidad con el inc. 2° del art. 21 del CT, al no haber sido establecidos como no fidedignos, no pueden ser proscritos ni por el SII, ni menos, por el sentenciador.

De un análisis de los antecedentes probatorios acompañados al proceso, señala que la subdeclaración de ingresos señalada por el SII no es tal, existiendo únicamente una pequeña diferencia entre lo declarado en los Formularios 29 y el Formulario 22, que no puede ser estimada como subdeclaración de ingresos, ni menos estimar que provoque perjuicio fiscal, disponiendo así que *“el vago e impreciso cuestionamiento realizado por el ente fiscal relacionado con los ingresos será desestimado, al no haberse justificado suficientemente los mismo y existir coherencia entre lo declarado en el Formulario 22 y la información contenida en los Formularios 29”*.

En relación con el cuestionamiento fiscal relacionado con la procedencia de los créditos invocados para acceder a la devolución, señala que la sentencia de primera instancia incurrió en un grave ejercicio hermenéutico de las normas que regulan la tributación de los bienes raíces no agrícolas, toda vez que siendo la recurrente una SpA, por aplicación del inc. 2°, del N°6 del art. 2 de la LIR, le son aplicables el inc. 3° de la letra d) del art. 20 de la LIR, y la letra a) del N°1 del señalado artículo, vigentes a la época de los hechos, que se refieren a la sociedades anónimas, resultando procedente utilizar como rebaja el impuesto territorial pagado, correspondiendo entonces analizar la acreditación del pago efectivo del tributo y la calidad jurídica de quién invoca el beneficio.

Al respecto indica que, de un análisis de la abundante prueba acompañada por la reclamante, se acredita que ésta es la propietaria de los inmuebles a que hace mención, encontrándose asimismo acreditado el pago del Impuesto Territorial, agregando que *“al utilizar las máximas de la experiencia, conforme a las reglas de la sana crítica, puede concluirse que resulta bastante improbable que un tercero pague la suma de \$591.346.362 por concepto de impuesto territorial, en circunstancias que no podrá aprovechar la rebaja de dicho tributo en su declaración de renta propia. Bajo un parámetro de lógica elemental, es muy probable que el pagador sea el dueño del inmueble, o al menos, el usufructuario del mismo”*. Añade a lo anterior que, el SII si hubiera estimado que la contribuyente no era dueña de los inmuebles, debió desplegar actividad probatoria correspondiente en tal sentido, por lo que, a falta de prueba contraria, señala que el sentenciador debió darle valor a la prueba rendida, cuestión que no realizó.

Finaliza su sentencia señalando que, es deber de la judicatura no solo enunciar la prueba aportada por las partes, sino que el mandato impuesto por el legislador es la de realizar un análisis valorativo de la misma, al tenor de lo dispuesto en el art. 132, inc. 11° y 15° del CT, acogiendo el recurso de apelación interpuesto

por el contribuyente, condenando en costas al SII. Se hace presente que el SII no dedujo recurso de casación en la forma y/o fondo en contra de la sentencia en comento, por lo que ésta se encuentra firme y ejecutoriada.

**“I. Municipalidad de Lo Barnechea con Inversiones  
Los Peumo Limitada”**

**Rol N°14.927-2018, CS, 25/09/2019**

**Materia:** Las sociedades cuyo giro son las inversiones pasivas no se encuentran afectas al pago de Patente Municipal.

La Excma. Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto por Inversiones Los Peumo Limitada, en contra de la sentencia de la Itma. Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó la sentencia de primera instancia, que acogió la excepción de prescripción parcial, pero rechazó las excepciones contempladas en los numerales 7° y 14° del art. 464 del CPC.

El recurso de casación denuncia la infracción de los arts. 23, 24 y 26 de la Ley de Rentas Municipales, en cuanto señala que lo gravado en el art. 23 de la señalada ley es el ejercicio efectivo de una o más de las actividades que en ella se indican, entre las que no figuran las ejercidas por la recurrente, que es una sociedad de inversión que tiene por único objeto aportar capital y obtener de ello una rentabilidad, sin que materialmente importe una actividad comercial que se ejecute en un local o lugar determinado, ni requerir un permiso de funcionamiento, agregando que la referencia del art. 24 a las sociedades de inversión o de profesionales no tiene la virtud de alterar el hecho gravado, que atañe únicamente a actividades secundarias o terciarias.

La sentencia recurrida por su parte, dispuso que de las actividades descritas en la escritura de constitución de la recurrente importan la obtención de lucro o ganancia, configurando el hecho gravado del art. 23 de la Ley de Rentas Municipales, señalando de esta forma el Tribunal de Alzada que el giro de la ejecutada está descrito en términos tan amplios que necesariamente ha de entenderse que consideran actos de comercio de conformidad con el art. 3° del C. de Com., por lo que al ser calificadas las actividades de la empresa como actos de comercio, en los términos establecidos en el señalado art. 23, debe ser gravada con el pago de patente municipal, por corresponder a una actividad terciaria.

La Excma. Corte Suprema por su parte señala que, el hecho que se encuentra gravado con patente municipal es el ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, salvo las actividades primarias en que no media un proceso de elaboración de productos, por lo que la actividad realizada por las sociedades cuyo giro son las inversiones pasivas, no constituyen ni configuran el hecho gravado en el art. 23 de la Ley de Rentas Municipales. Agrega asimismo que, “*de acuerdo al principio*

*constitucional de reserva legal en materia tributaria, corresponde interpretar con carácter estricto los elementos que configuran la relación jurídica que se analiza en el basamento fáctico y los elementos que la conforman —sujeto, hecho gravado, tasa, base imponible—, sin que el desarrollo reglamentario de dichos elementos pueda llegar a ampliar o extender el hecho gravado más allá del límite y de los lineamientos determinados por el legislador, no siquiera por la vía de extender su interpretación por vía complementaria”.*

Por su parte, y en lo que dice relación con el art. 24 de la Ley de Rentas Municipales, la Excma. CS dispone que la alusión de la disposición a las sociedades de inversión no puede entenderse en términos que el legislador haya constituido a dichas sociedades por su sola naturaleza como sujetos gravados con patente municipal, con total prescindencia del ejercicio efectivo de las actividades afectas a dicho tributo, ya que la norma correctamente interpretada alude exclusivamente a los fines de establecer un domicilio donde pagar la patente siempre, siempre que se verifique el hecho gravado.

El recurso es acogido por el tribunal de casación, que dispone que Inversiones Los Peumo Limitada no se encuentra gravada con patente municipal por su actividad de inversión pasiva, no correspondiendo hacer una interpretación extensiva del hecho gravado para aplicarle dicho tributo, dado que el principio de legalidad en materia tributaria determina que no se cumplen con los presupuestos de los arts. 23 y siguientes de la Ley de Rentas Municipales.

La sentencia recurrida fue acordada con el voto en contra de los Ministros señores Guillermo Silva G. y Juan Eduardo Fuentes B.

### **“Uber Chile SpA”**

**Rol N°11246-2019, CS, 14/10/2019**

**Materia:** Levantamiento de secreto bancario.

La Excma. Corte Suprema rechazó el recurso de queja presentado por Uber Chile SpA, en contra de los integrantes de la Undécima Sala de la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmaron la sentencia de primer grado, dictada por el Primer TTA de la Región Metropolitana que, en autos sobre levantamiento de secreto bancario, dieron lugar a la solicitud del SII respecto a levantar la reserva o secreto bancario del contribuyente.

El Primer TTA de la Región Metropolitana, para acoger la petición del SII, indica en primer lugar, que en el proceso el SII ha realizado las actuaciones y trámites exigidos por los arts. 62 y 62 bis del CT, normas que regulan el procedimiento para solicitar la autorización judicial para acceder a los antecedentes bancarios del contribuyente. Asimismo, señala que, se evidencia en autos que el SII agotó la vía administrativa para acopiar la información necesaria que engloba el proceso de fiscalización que lleva adelante en contra de la contribuyente, sin embargo, es imperioso contar con información relevante acerca de operaciones



que realiza Uber Chile, pero que se encuentran amparadas por secreto bancario, las cuales fueron solicitadas al contribuyente, pero negadas por él.

El Excmo. Tribunal por su parte, indica que, a efectos de resolver adecuadamente el asunto, es importante tener en cuenta que el SII, tiene dentro de sus facultades la fiscalización de los contribuyentes, conforme al Párrafo 2º, del art. 6 del CT. Añade que, *“en el ejercicio de aquella facultad, la ley lo autoriza a solicitar autorización judicial, conforme al artículo 62 del Código Tributario, para el correcto ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, con el fin de poder obtener antecedentes indispensables para verificar la veracidad e integridad de las declaraciones de impuestos, determinando el Tribunal competente, el procedimiento y recursos pertinentes, que en el ejercicio de dicha facultad caben el artículo 62 bis del mencionado cuerpo legal”*.

Indica que, de los antecedentes que el contribuyente entregó dentro del proceso de fiscalización del SII, aparecen cuentas corrientes y movimientos bancarios, que resultaron no justificados, a juicio del ente fiscalizador, dado que no se acredita el origen de los dineros que sustentan los gastos y desembolsos de los mismos, ejerciéndose la facultad de solicitar judicialmente autorización para el levantamiento del secreto bancario.

Asimismo, agrega que, *“dada la obligación de cumplir con el artículo 21 del Código Tributario, en orden a llevar por parte del contribuyente fiscalizado contabilidad completa, como el mismo reconoce, es que para satisfacer las exigencias legales que pesan sobre el organismo encargado de la fiscalización se le otorga por la ley, los mecanismos legales pertinentes para cumplir el cometido legal asignado.”* Además, se considera que fue en dicho contexto que los jueces recurridos estimaron, luego de revisar los antecedentes, que los hechos consignados en el expediente, y plasmados en la sentencia del Primer TTA, justificaban el uso de la facultad que confieren los arts. 62 y 62 bis del CT, de las cuentas ya referidas mantenidas por Uber Chile SpA, con el Banco Chile.

A continuación, el fallo señala que, *“dicha calificación no es sino el resultado de un proceso interpretativo y valorativo de parte de los jueces, pues importa categorizar los requisitos que la ley exige para el uso de las facultades excepcionales que contemplan los artículos 62 y 62 bis referidos, que tienden a la determinación correcta y acertada de la base imponible sobre la cual se tributa en el país y en especial a la obligación por parte de los contribuyentes de acreditar el origen de los dineros, con los que se efectúan pagos y desembolsos, de acuerdo a lo indicado en el artículo 68 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, máxime si se trata de movimientos de dinero de montos elevados, y sobre los cuales, en consecuencia debe justificar su origen y destino a efectos tributarios”*.

# JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

## SELECCIÓN OFICIOS DE RENTA, IVA Y OTRAS NORMAS PUBLICADOS DURANTE 2018 Y 2019

### Ley de Impuesto sobre la Renta

1. ORD. N°2805 DE 28.12.2018
2. ORD. N°2386, DE 19.11.2018
3. ORD. N°1958 DE 20.09.2018
4. ORD. N°1778 DE 27.08.2018
5. ORD. N°1510, DE 29.05.2019
6. ORD. N°1370, DE 16.05.2019
7. ORD. N°1369, DE 16.05.2019
8. ORD. N°833 DE 25.03.2019
9. ORD. N°514, DE 08.02.2019
10. ORD. N°454, DE 06.02.2019
11. ORD. N°2245 DE 30.08.2019

### Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios

1. ORD. N°2100, DE 09.08.2019
2. ORD. N°1371, DE 16.05.2019
3. ORD. N°1034, DE 15.04.2019
4. ORD. N°686, DE 05.03.2019
5. ORD. N°516 DE 08.02.2019
6. ORD. N°1304, DE 08.05.2019

### Otras normas tributarias

1. ORD. N°2384, DE 19.11.2018
2. ORD. N°1305, DE 08.05.2019
3. ORD. N°868, DE 02.04.2019
4. ORD. N°778, DE 15.03.2019

## OFICIOS RENTA

### ORD. N°2805 DE 28.12.2018

**Palabras clave:** Reorganización, división, registro SAC, Crédito Total Disponible, crédito por impuestos pagados en el extranjero.

Se le consulta al SII sobre los efectos de la división de una sociedad en relación con los nuevos regímenes de tributación a que se refieren las letras A y B del art. 14 de la LIR. Específicamente, sobre el efecto de la división respecto del crédito por los impuestos pagados en el exterior imputables contra impuestos finales registrados en el SAC, como también respecto del Crédito Total Disponible que se determine en el mismo ejercicio comercial, pero en una fecha previa a la que se efectúa la división.

Respecto de la primera consulta, el SII señala que de acuerdo a los nuevos regímenes generales de tributación del art. 14 de la LIR, en el caso de división de una sociedad, el registro SAC, que incluye entre sus componentes al crédito imputable contra impuestos finales proveniente de impuestos pagados en el exterior, debe asignarse en proporción al CPT que se asigne.

Por su parte, respecto de su segunda consulta, el SII procedió a reevaluar el criterio contenido en el Oficio N°283 de 2013, el cual establecía que “...el crédito por impuestos pagados en el extranjero sólo puede ser aprovechado por el contribuyente que percibió los referidos dividendos y en ningún caso por la nueva sociedad resultante de la división”. En su lugar, el SII entiende que el Crédito Total Disponible que se determine producto de dividendos o retiros de utilidades recibidos desde el exterior en el ejercicio comercial en que se efectúa la división, en una fecha previa a ésta, tanto en la parte que se imputa contra el IDPC como en la parte que se imputa contra los impuestos finales, deberá ser asignado a la empresa o sociedad que nace de la división en la misma proporción que le corresponda sobre el CPT que se divide.

### ORD. N°2386, DE 19.11.2018

**Palabras clave:** División, Ley N°20.780, asignación de saldos, art. 14° A y 14° B LIR.

Se solicita el pronunciamiento del Servicio respecto a la forma de asignar los saldos vigentes de los registros establecidos en el art. 14 de la LIR, en la división de sociedades luego de la Reforma Tributaria. Se pide confirmar los siguientes criterios: 1) en la división de una sociedad con patrimonio financiero positivo y con un CPT negativo, saldos se mantendrían en la sociedad continuadora; 2) en la división de una sociedad con patrimonio financiero positivo y con un CPT negativo, puede nacer una sociedad cuyos activos asignados impliquen un CPT positivo, haciendo más negativo el CPT de la sociedad continuadora, en este caso ¿los saldos se mantienen en sociedad continuadora o son asignados a la sociedad

con patrimonio tributario positivo?; 3) en la división de una sociedad con patrimonio financiero negativo y con un CPT positivo, saldos deben ser asignados a cada una de las empresas en proporción al CPT.

Al respecto, el Servicio señala que a partir de la Reforma Tributaria de la Ley N°20.780 de 2014, se determinó que las rentas acumuladas y reinversiones recibidas, se asignarán a cada una de las sociedades partícipes de la división en la proporción que le corresponde en el CPT respectivo, además, la diferencia de depreciación entre la acelerada y la normal debe ser traspasada a las sociedades que nacen de la división, conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la diferencia. De esa manera, el Servicio concluye que: 1) los saldos existentes en los registros tributarios, deben permanecer en la sociedad continuadora, salvo la diferencia de depreciación entre la depreciación acelerada y la normal consignada en el registro DDAN, la cual se asignará a la sociedad donde se radiquen los activos que originaron tal diferencia; 2) si bien producto de la división puede nacer una sociedad cuyos activos asignados impliquen un CPT positivo y el CPT de la sociedad continuadora podría hacerse más negativo, esa operación no puede alterar el resultado tributario que ésta tenía antes del proceso de división, por lo cual, los saldos se distribuyen según el punto 1); 3) respecto de la división de una sociedad con patrimonio financiero negativo y con un CPT positivo, según dispone el art. 94° de la Ley N°18.046, es una figura que no puede llevarse a cabo.

### ORD. N°1958 DE 20.09.2018

**Palabras clave:** Inversiones en el exterior, rentas pasivas, entidades controladas extranjeras, artículo 41 G LIR.

En relación con el Oficio N°2.399 de 2017, un contribuyente le solicita al SII confirmar la forma de determinar el monto de las UF 2.400 que establece el N°6 de la letra D del art. 41 G de la LIR, por cuanto la Res. Ex. SII N°120, de fecha 26/12/2016, modificada por la Res. Ex. SII N°105, de fecha 17/10/2017 establece el deber de informar en la Declaración Jurada N°1929 las “*Inversiones en el exterior en entidades extranjeras controladas a las que se refiere el artículo 41 G.- de la LIR, independientemente de si éstas hubieran o no percibido o devengado rentas pasivas durante el ejercicio*” por los contribuyentes que tengan dichas inversiones en el exterior.

Al respecto, el SII señala que el deber de informar en la DJ N°1929 para los contribuyentes que tengan inversiones en el exterior en entidades extranjeras controladas a las que se refiere el art. 41 G de la LIR no se encuentra supeditado a que se graven las rentas pasivas. No obstante, señala que luego del estudio de los antecedentes se hace necesario rectificar el criterio establecido en el Oficio N°2.399 de 2017, en el sentido de que para apreciar el cumplimiento del límite de UF 2.400 que establece el N°6 de la letra D del art. 41 G de la LIR, se deben

considerar las rentas pasivas de la entidad controlada en el extranjero, computándolas de la misma forma en que se determinan las rentas líquidas imponibles del IDPC.

### ORD. N°1778 DE 27.08.2018

**Palabras clave:** Tributación trust, beneficiarios, rentas pasivas, entidad controlada extranjera, art. 41 G LIR.

Se le consulta al SII sobre ciertos aspectos tributarios relacionados con los beneficios obtenidos desde una fundación constituida en el exterior, a saber, un *trust* irrevocable, discrecional y complejo respecto del cual el beneficiario residente chileno no tiene capacidad de exigir distribución de beneficios, ni derecho a las utilidades ni intervención en este. El carácter de beneficiario únicamente le concede un derecho limitado a ser informado de los resultados financieros, a exponer al “consejo” del *trust* de necesidades que ameritan una distribución efectiva para gastos de vida o a demandar por gestión dolosa del *trust*.

Al respecto, el SII entiende que las circunstancias no encuadran en ninguna de las hipótesis de control descritas en el art. 41 G de la LIR, pues los derechos e influencia que el beneficiario detenta sobre dicha entidad son limitados y, además, porque la decisión de distribuir beneficios se encuentra reservada discrecionalmente en la voluntad del Consejo de Administración de la fundación.

En cuanto a las distribuciones que pueda realizar el trust, el SII señala que en principio las rentas obtenidas por el beneficiario calificarían dentro de aquellas contempladas en el art. 20 N°5 de la LIR para efectos de su tributación. Finalmente, el beneficiario del *trust* no estaría obligado a realizar una Declaración Jurada bajo los términos de la Res. Ex. N°47 de 2014, puesto que únicamente es el *trustee* de un *trust* con domicilio o residencia en Chile quien efectivamente se encuentra obligado dicha declaración.

### ORD. N°1510, DE 29.05.2019

**Palabras clave:** Ley N°19.983, Ley N°21.131, pago a treinta días, intereses moratorios, gasto necesario, crédito, incobrabilidad.

Se solicita que el Servicio complemente la respuesta emitida mediante oficio N°1304 de 2019 respecto al pago a treinta días. En particular se solicita: 1) indicar, en relación a los intereses moratorios del nuevo art. 2° bis de la Ley N°19.983, la oportunidad en que los contribuyentes deben emitir facturas de ventas y servicios no afectos o exentos de IVA, considerando que el monto total de los intereses a cobrar dependerá de la fecha de pago efectiva de ésta; y 2) Respecto de los casos en que la Ley permita cobrar intereses moratorios al acreedor, sin que éste ejerza este derecho, si dichos intereses deben ser considerados ingresos devengados, si deben o no agotarse los medios de cobro para efectos de rebajar

como gasto necesario para producir renta, el castigo de dichos intereses como créditos incobrables.

En cuanto a la primera consulta, el Servicio señala que no aplican las reglas contenidas en la Res. Ex. N°6080 de 1999 a los intereses legales del art. 2° bis de la Ley N°19.983. Por lo tanto, para cumplir la finalidad de dichos intereses, vale decir, el resguardo del interés fiscal, la emisión de dichas facturas debe ser coetánea a la percepción de los intereses legales consultados, cumpliendo, además, con que deban emitirse indicando que se encuentran totalmente pagadas. En cuanto a la segunda consulta, señala que los intereses moratorios que se analizan, efectivamente constituyen ingresos devengados para el acreedor, en atención a que la Ley le otorga a éste el derecho al cobro de los intereses por la mera circunstancia de no verificarse el pago dentro del plazo señalado. Por su parte, la deducción como gasto necesario para producir la renta del crédito indicado que resulte insoluto, será posible para el acreedor siempre que se cumplan las condiciones generales de incobrabilidad contenidas en el art. 31° N°4 de la LIR.

### **ORD. N°1370, DE 16.05.2019**

**Palabras clave:** Deducción gasto tributario, indemnización legal por años de servicio, traspaso trabajador, empresas intragrupo.

La situación planteada por el contribuyente al SII, dice relación con la indemnización por años de servicio pagada a trabajadores que han sido traspasados de una sociedad a otra, dentro del mismo grupo económico, sin el concepto de continuidad laboral, establecido en el art. 4, inc. 2° del Código del Trabajo. El contribuyente menciona que la operación sería la siguiente:

- a. El empleador original y el trabajador firman el finiquito, terminando la relación laboral.
- b. Luego se firma el contrato de trabajo entre el nuevo empleador y el trabajador, siguiendo las disposiciones del Código del Trabajo.
- c. Conjuntamente con el contrato de trabajo, se firma un acuerdo entre empleador original, empleador nuevo y el trabajador en donde se deja establecido el tiempo trabajado y la última renta devengada de dicho trabajador con su empleador antiguo (expresada en unidades de fomento).
- d. En el momento del despedido del trabajador, la indemnización es pagada en su totalidad por el último empleador.
- e. En virtud del acuerdo señalado, éste le cobra al primer empleador el monto equivalente a la indemnización que le corresponde a este último, considerando los años trabajados y la última renta devengada en dicha empresa.

Se solicita al SII pronunciarse respecto de la correcta interpretación de la normativa tributaria frente a la situación planteada, o confirmar que el pago efectuado

producto del acuerdo entre el empleador original, nuevo empleador y el trabajador constituye un gasto aceptado tributariamente para el primer empleador, ya que se cumplirían con las condiciones establecidas por la legislación vigente y por último confirmar que el nuevo empleador solo puede registrar como gasto tributario la indemnización legal que corresponde a los años efectivamente trabajados en dicha sociedad, sin considerar los años trabajados en la antigua sociedad.

Ante esto, el Servicio indica que en lo relativo a las indemnizaciones pagadas por años de servicio al trabajador, sólo pueden calificarse como gasto necesario, para efectos tributarios, aquellas que el empleador no puede dejar de pagar por corresponder a un imperativo legal, ello, con independencia si el obligado reconoce, asume o cumple voluntariamente dicha obligación. Así, se concluye que si en definitiva la indemnización es financiada por el empleador original y el nuevo empleador, en forma proporcional al tiempo de permanencia del trabajador en cada empresa, pertenecientes ambas a un mismo grupo económico; y del convenio o acuerdo celebrado entre las partes, se desprende claramente que su intención fue consignar que el trabajador conservará su derecho a la indemnización por los años trabajados en la antigua empresa cuando pasó a desempeñarse con la nueva contribuyente, considerando por consiguiente los años laborados en la primera, y cuyo pago tiene como fundamento una indemnización obligatoria de carácter legal, es procedente aceptar dicho pago como gasto, al corresponder tal desembolso, a la restitución de una indemnización legal efectuada por la segunda empresa por cuenta de la primera. Lo anterior lógicamente, solo en caso que no se haya ya aprovechado como gasto el pago por indemnizaciones por años de servicio por el período trabajado para la primera empresa, por tratarse por ejemplo de una indemnización pactada a todo evento, de manera que en la especie se estuviese imputando dicho gasto dos veces a las rentas brutas de dos contribuyentes. Por último, el SII reitera que sólo el monto que corresponda a dichos conceptos y límites, podrá imputarse como gasto por la nueva compañía y por la anterior, constituyendo cualquier exceso el pago de una indemnización voluntaria, la que solo se admitirá como gasto necesario para producir la renta si se cumplen los requisitos previstos en la norma, en cuanto a que sean pagadas o abonadas en cuenta conforme a normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa.

### **ORD. N°1369, DE 16.05.2019**

**Palabras clave:** Artículo 21, impuesto multa, pago multas al Fisco extranjero, establecimientos permanentes.

Se solicita al SII pronunciarse respecto al pago de multas asociadas a la gestión de un EP en el exterior, para efectos de la aplicación del art. 21 de la LIR, si la palabra “Fisco” comprende solo a las autoridades chilenas, o también a las autoridades con potestad sancionatoria, en el país de que se trate.

De acuerdo a la LIR, en su inc. segundo del art. 21, se establece que no se afectarán con el impuesto multa respectiva “los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley”.

En ese sentido, el Servicio señala que lo que se reconoce en Chile, en el caso de rentas obtenidas en el extranjero a través de un EP, es el resultado y no los ingresos considerados en forma singular. Este resultado debe determinarse aplicando las normas que la LIR establece para cuantificar la base imponible de primera categoría.

En este contexto, el SII concluye que es estéril e inconducente analizar si la expresión “Fisco” que hace el art. 21 de la LIR alcanza o se refiere sólo al Fisco Nacional, toda vez que si la conducta infraccional se comete a través de un EP se paga la multa al Fisco que es titular de la potestad sancionatoria, esto es, el Fisco extranjero, y si es así, debe darse por cumplida la exigencia y el supuesto del art. 21.

### **ORD. N°833 DE 25.03.2019**

**Palabras clave:** Cláusula de No Competir, gasto necesario, art. 31 LIR.

Se le consulta al SII sobre la calificación como gasto necesario para producir la renta, respecto del pago que un empleador efectúa a ex ejecutivo que cuenta con información privilegiada de la empresa, con motivo de su desvinculación en virtud de la Cláusula de No Competencia (CNC).

Al respecto, el SII concluye que, cumpliendo cabalmente con los requisitos indicados en el art. 31 inc. 1° de la LIR, el pago de una CNC con motivo de la desvinculación de un trabajador, podría deducirse en la determinación de la RLI de un contribuyente. No obstante, dichos requisitos deberán ser verificados en el respectivo procedimiento de fiscalización, acreditando especialmente que el trabajador desvinculado manejaba información relevante para el desarrollo del giro del contribuyente, que el negocio puede ser replicado competitivamente en un corto tiempo, la ausencia de barreras de entrada al negocio, ausencia de fidelización, ausencia de diferenciación de marcas y/o ausencia de contratos de exclusividad con los proveedores, o cualquier otra circunstancia que dé sustento a este acuerdo de pago.

### **ORD. N°514, DE 08.02.2019**

**Palabras clave:** Crowdfunding, financiamiento colectivo, donación.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie respecto del tratamiento tributario y las obligaciones tributarias derivadas del financiamiento colectivo de una empresa a través de una plataforma “*crowdfunding kickstarter*”. Según la presentación del contribuyente quienes aportan pueden hacerlo a cambio de una recompensa, o a cambio de nada. Se operará en la plataforma a través de un intermediario



(persona natural) que utilizará su propia cuenta para subir el proyecto a la plataforma, cobrando un porcentaje por los servicios y les enviará los fondos a Chile. La empresa es una SpA constituida en Chile que recibe los fondos desde el extranjero, el contribuyente agrega que muy probablemente las mochilas sean fabricadas en China y distribuidas a los aportantes que se encuentran en el extranjero, desde el extranjero. Las mochilas no pasarán por Chile, a menos que los aportantes al proyecto sean de este país.

Respecto a los efectos, el SII indica que:

1. La SpA constituida en Chile que recibe los fondos desde el extranjero, deberá reconocerlos al momento de su percepción y hasta el monto de lo percibido, clasificando tales rentas en el N°5 del art. 20 de la LIR. De todas formas, un tratamiento tributario diverso podría conferirse en caso que los fondos sean recibidos, cumpliendo las formalidades propias, como una donación o aporte de capital.
2. Si la operación fuere estructurada como una donación, el monto donado ascendería al monto efectivamente recibido, donación que no se encontraría gravada con el impuesto a las donaciones, en la medida que el acto jurídico o contrato celebrado en el extranjero no sólo cumpla con las disposiciones legales del país respectivo sino además pueda calificar como donación de acuerdo a nuestra legislación. Asimismo, en frente de la LIR, constituye INR.
3. Este tipo de financiamiento colectivo, creado conforme a disposiciones de derecho extranjero, no se encuentra regulado en la legislación chilena, de modo que los residentes en Chile que utilicen dicho instrumento de financiamiento se rigen por las normas tributarias que correspondan a la naturaleza de las operaciones envueltas. El SII concluye que, salvo que la operación no se materialice a través de otras figuras, no existe un impuesto específico o regulación tributaria para este modelo de financiamiento.
4. El SII carece de competencia para pronunciarse acerca de la licitud o legalidad de utilizar este modelo, de acuerdo a sus competencias.
5. Para que la venta de un bien sea gravada con IVA es requisito que el bien se encuentre ubicado en el territorio nacional al momento de celebrarse la respectiva convención por la cual se transfiere su dominio. Por ende, en la medida que las mochilas se fabriquen y vendan encontrándose en el extranjero, las ventas no estarían afectas a IVA, por carecer de un factor de conexión conforme al art. 4 de la Ley de IVA. El SII indica que tratándose de bienes que no ingresarán al territorio nacional o que ingresen al amparo de un régimen de admisión temporal suspensivo de derechos aduaneros hasta el momento de su salida al país de destino, se deberá emitir una factura de venta de mercaderías no nacionalizadas. Por el contrario, tratándose de bienes cuyo país de destino es Chile, debe documentarse con una boleta o factura de venta.

6. Por último, la sociedad deberá emitir los documentos que sean necesarios conforme a la naturaleza que adopten los aportes, conforme las reglas generales, independientemente desde donde provengan.

### **ORD. N°454, DE 06.02.2019**

**Palabras clave:** Impuesto adicional, aplicación Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional, Impuesto sustitutivo al FUT.

Se solicita al SII pronunciarse, para el caso de dos personas de nacionalidad noruega, sin domicilio ni residencia en Chile, que efectuaron retiros que corresponden a utilidades recibidas de una sociedad, en donde si bien esos retiros no quedaron afectos al IA al momento de la remesa, sí pagaron impuesto conforme al régimen transitorio de tributación sobre utilidades tributables acumuladas en el FUT. Así, solicitan pronunciarse sobre si dichas remesas han pagado o no IA para efectos del CDTI con Noruega.

La norma transitoria señalada establece un régimen que anticipa la declaración y pago del IGC o IA de las rentas acumuladas en el FUT, pendientes de tributación con dichos impuestos finales. El régimen indicado permite a los contribuyentes pagar, a título de impuesto de LIR, un impuesto sustitutivo de los impuestos finales indicados, con lo cual se da por cumplida la tributación contemplada para esas rentas.

Así, el SII concluye que los retiros, distribuciones o remesas que se efectúen con cargo a utilidades acogidas al régimen de Impuesto sustitutivo al FUT, han sido efectivamente gravadas con el IA establecido en la LIR, impuesto que se encuentra comprendido dentro de la definición de “Impuesto chileno” a que se refiere el CDTI entre Chile y Noruega y además, es un impuesto que ese Convenio permite aplicar, motivo por el cual se cumplen todos los requisitos que el art. 23 del CDTI requiere para que el impuesto pagado en Chile se deduzca como crédito en la determinación del impuesto que se pague en Noruega.

### **ORD. N°2245, DE 30.08.2019**

**Palabras clave:** Ley pago a treinta días, intereses moratorios, comisión fija, gasto aceptado, ingreso, medios de cobro.

Se solicita al SII, entre otros temas, pronunciarse sobre el momento en que deben reconocerse tributariamente los intereses y la comisión fija establecidas, respectivamente, en los arts. 2 bis y 2 ter de la Ley N°19.983.

Desde la perspectiva de los ingresos del acreedor, el Servicio señala que el derecho personal del acreedor para requerir al deudor el pago de los intereses y de la comisión fija nace desde que transcurre el plazo mencionado en la Ley, sin haberse pagado la obligación contenida en la factura, ingresando en el

patrimonio del acreedor un derecho personal, bien incorporal mueble. Producto de ese ingreso al patrimonio del acreedor, el interés y la comisión fija se encuentran devengados, debiendo formar parte de la RLI del contribuyente, debiendo también ser considerados para la determinación del PPM del acreedor.

Por su parte, desde la perspectiva del gasto para el acreedor, el Servicio concluye que se entenderán agotados prudencialmente los medios de cobro de los intereses y comisión fija si el pago de ellos no se ha verificado dentro del plazo de 3 meses, contabilizados desde la mora del deudor. Por lo tanto, en tanto se acredite fehacientemente que la deuda se relaciona con el giro del contribuyente, fue oportunamente contabilizada y su castigo ocurrió durante el ejercicio en cuestión, transcurridos 3 meses sin que se haya verificado el pago, estos se considerarán como gastos del art. 31 inc. cuarto N°4 de la LIR.

Desde la perspectiva del gasto para el deudor, el SII considera que los intereses y la comisión fija, para que puedan disminuir la renta líquida imponible, la obligación principal a la cual accedan deberá cumplir íntegramente con los requisitos de los costos o de los gastos, esto es, deberán acceder a la adquisición de bienes o de servicios relacionados con el giro de la empresa. De lo contrario, se deberá considerar como gasto rechazado. Adicionalmente, el momento en el cual deberá reconocerse tributariamente el interés o comisión fija es al adeudarse o pagarse, según lo que ocurra primero.

Por último, en el caso de contribuyentes acogidos al régimen del art. 14 ter letra A de la LIR (correspondiendo su base imponible del IDPC a la diferencia de sus ingresos percibidos y sus egresos efectivamente pagados), tratándose del acreedor de los intereses y de la comisión fija deberán reconocerse como ingresos una vez que estos sean percibidos. Por su parte, el deudor de los mencionados intereses y de la comisión fija, deberá reconocerlos como gasto cuando éstos sean efectivamente pagados.

## OFICIOS IVA

### ORD. N°2100, DE 09.08.2019

**Palabras clave:** Arrendamiento, bienes corporales muebles, Oficio N°2118 de 2018, territorialidad.

Se solicita al Servicio reconsiderar o aclarar el oficio N°2118 de 2018, sobre el arrendamiento de bienes corporales muebles bajo los siguientes antecedentes: 1) Una sociedad residente en Chile realiza leasing de bienes a clientes domiciliados en el extranjero; 2) Los bienes (insumos médicos) son enviados al cliente desde el país de origen y que, bajo ninguna circunstancia, ingresan temporal o definitivamente en Chile; 3) Mediante Oficio N°163 de 2015, en un caso similar, se consideraría que la operación no estaría gravada con IVA, toda vez que no se cumpliría con el requisito de territorialidad ya que toda la operación sería realizada

en el extranjero; 4) Posteriormente, mediante Oficio N°2118 de 2018, habría modificado este criterio, señalando que si estaría afecto a IVA si el arrendamiento se hace con empresas relacionadas, cumpliéndose el requisito de territorialidad, ya que se entiende que es en Chile donde se desarrolla efectivamente la actividad.

Al respecto, el Servicio señala que, hay que distinguir entre hecho gravado general y especial (arts. 2 y 8 Ley de IVA, respectivamente), distinción que permitirá determinar las reglas de territorialidad de la “prestación” que se indica por el contribuyente. En virtud del art. 5 de la Ley de IVA, el Servicio ha entendido que se erigen dos principios alternativos: a) si la actividad que genera el servicio se realiza en Chile o si el servicio es utilizado en territorio nacional, está gravado. Ahora bien, el Oficio N°2118 señala un caso en que los bienes corporales que se arriendan, para cumplir su prestación, son trasladados desde Chile hacia el extranjero, por lo que la “prestación” se verifica en el territorio nacional, entendiéndose que se encuentra gravado con IVA. A contrario sensu, si los bienes corporales muebles adquiridos y arrendados en el extranjero, jamás ingresan al territorio nacional, la “prestación” no se verifica en Chile, a pesar de que el arrendador sea un contribuyente con domicilio o residencia en Chile. Distinto sería si esos bienes adquiridos ingresan al territorio nacional para su arrendamiento en Chile. En conclusión, no se estima procedente reconsiderar lo resuelto en el Oficio N°2118 de 2018, sino que aclarar o precisar su alcance en los términos señalados, toda vez que se trata de una situación completamente distinta a la señalada en el Oficio N°163 de 2015.

### **ORD. N°1371, DE 16.05.2019**

**Palabras clave:** Compra y venta de Criptomonedas, intermediación, Activos Digitales.

Se le solicita al SII pronunciarse respecto al tratamiento de IVA que una empresa debe darle a los servicios de compra y venta de criptomonedas; envío y recepción de criptomonedas y peso chileno; y depósito de criptomonedas y peso chileno.

Al respecto, el SII señala que es preciso distinguir entre las distintas operaciones. Tratándose de la compra y venta de criptomonedas, realizadas a nombre propio, esta no se encuentra afectada a IVA, por recaer en este caso sobre bienes incorpóreos, debiendo emitirse a su respecto una factura por venta o servicios no afectos o exentos de IVA. Por el contrario, el SII señala que tratándose de comisiones por servicios de compra y venta de criptomonedas por cuenta de terceros, como su envío, recepción y depósito se enmarcan en la intermediación de activos digitales, los cuales se encuentran gravados con IVA por provenir del ejercicio de las actividades comprendidas en el N°4 del art. 20 de la LIR, debiendo emitirse a su respecto una boleta o factura afectada a IVA, según si el adquirente es un consumidor final o un contribuyente del impuesto.

**ORD. N°1034, DE 15.04.2019**

**Palabras clave:** Concepto prestación de servicios de alojamiento, Régimen simplificado letra A) del art. 14 ter LIR.

Se solicita al SII pronunciarse respecto de si los criterios establecidos en materia de IVA para definir la prestación de servicios de alojamiento, resultarían aplicables o no a las normas de la LIR y, específicamente, al momento de evaluar los requisitos para acceder y mantenerse en el régimen simplificado de la letra A) del art. 14 ter de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017. La consulta se refiere a contribuyentes que, dadas las características turísticas propias de la XI Región de Aysén, desarrollan el giro de alojamiento o arriendo de cabañas. La actividad desarrollada por dichos contribuyentes, normalmente se refiere a la entrega de una habitación o cabaña sin mayores prestaciones adicionales a aquellas básicas, tales como baño, cama, calefacción y, en algunos casos, televisión por cable e internet. Se indica que no existen prestaciones de servicios de carácter personal, como aquellos de carácter alimentario, aseo, mucamas, lavandería entre otros.

El SII indica que el régimen de tributación indicado por el contribuyente, exige, entre otros requisitos, que no podrán acogerse los contribuyentes que obtengan ingresos provenientes de ciertas actividades, cuyo monto en conjunto exceda el 35% de los ingresos brutos totales del AC respectivo, excluyendo expresamente de esta restricción las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas. Por lo tanto, quedan comprendidas como rentas para computar el límite fijado en la norma, aquellas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces no agrícolas.

Respecto a esto último, el SII interpreta que la prestación de los servicios propios de una empresa hotelera, por corresponder a una actividad mercantil, se clasifican en el N°3 del art. 20 de la LIR, siendo así un hecho gravado básico de servicio, de acuerdo a la definición de “servicio” de la Ley de IVA. Por el contrario, el SII indica que el mero arrendamiento de un inmueble amoblado, no obstante clasificar en el N°1 del art. 20 de la LIR y, por tanto, en principio no estar gravado con IVA bajo la definición de servicio de la Ley de IVA, igualmente se grava en tanto hecho gravado especial “servicio” conforme la letra g), del art. 8° de la Ley de IVA. Por tanto, el SII interpreta que el criterio para calificar la prestación como arrendamiento de inmueble amoblado o, en su caso, como servicio de alojamiento turístico para los efectos de la Ley de IVA, debe ser consistente con su clasificación en los N°s 1 y 3, respectivamente, del art. 20 de la LIR, no procediendo calificar las prestaciones propias de un arrendamiento de inmueble amoblado como servicio de alojamiento turístico sólo para efectos de hacer aplicable lo dispuesto en el art. 14 ter, Letra A, de la LIR.

El SII respecto a las condiciones de la consulta del contribuyente, indica que las habitaciones o cabañas se encuentran ubicadas en zonas de características

esencialmente turísticas, siendo de esperar que, fuera de los servicios básicos señalados, se presten algunos servicios mínimos, como los servicios de aseo, siquiera para mantener los inmuebles en condiciones de permitir el alojamiento de turistas. En consecuencia, se estima que, atendidas las condiciones, características y ubicación de las cabañas que se describen en la presentación, de hecho, los servicios prestados en las referidas cabañas podrían calificar como servicios de alojamiento turístico, clasificadas en el N°3 del art. 20 de la LIR y, por tanto, susceptibles de acogerse al sistema previsto en el art. 14 ter, Letra A, de la misma ley.

### **ORD. N°686, DE 05.03.2019**

**Palabras clave:** Instrumentos de inversión, Fondos de Pensiones, Fondo de Cesantía Solidario, Ley N°20.956, activos inmobiliarios.

Se solicita un pronunciamiento al SII sobre el carácter de contribuyentes, para efectos de IVA, de los Fondos de Pensiones y el Fondo de Cesantía Solidario, ya que en virtud de los cambios de la Ley N°20.956 los referidos fondos se encuentran autorizados para invertir en activos inmobiliarios, pudiendo adquirir el dominio de los mismos.

Al respecto, el Servicio señala que, tanto los Fondos de Pensiones como el Fondo de Cesantía Solidario, son patrimonios administrados por sociedades anónimas, las cuales son las que se hacen cargo de las operaciones de cada fondo, desprendiéndose una clara distinción entre los fondos respectivos y su sociedad administradora, de forma tal que las operaciones de cada fondo son efectuadas por la respectiva sociedad administradora a nombre de dichos fondos, quienes serán los titulares de los instrumentos representativos de las inversiones realizadas y de los bienes adquiridos, los que se registrarán y contabilizarán en forma separada de las operaciones realizadas por la sociedad administradora con sus recursos propios.

De esta forma el Servicio llega a las siguientes conclusiones: (i) Los Fondos de Pensiones y el Fondo de Cesantía Solidario pueden ser contribuyentes de IVA, en la medida que desarrollen efectivamente operaciones gravadas con este impuesto; en estos casos deberán, además, contar con RUT propio, independiente de la sociedad administradora respectiva, debiendo cumplir con todos los deberes tributarios que la normativa vigente impone a los contribuyentes de IVA; (ii) será la respectiva sociedad administradora la que deberá efectuar la imputación de los créditos fiscales a los débitos fiscales que resulten relacionados exclusivamente con las operaciones gravadas con IVA que realice el fondo correspondiente, debiendo efectuar la declaración (formulario 29) y pago del impuesto en forma mensual.

**ORD. N°516 DE 08.02.2019**

**Palabras clave:** Fusión por incorporación, sociedades de hecho.

Se le solicita al SII pronunciarse respecto al tratamiento del IVA en un caso de fusión por incorporación en que la absorbida emite y recibe facturas con posterioridad a la fusión, además de presentar declaraciones de impuestos por dichas operaciones.

Al respecto, el SII señala que las operaciones realizadas en nombre de una sociedad disuelta y absorbida con recursos propios deben considerarse realizadas por una sociedad de hecho, sin personalidad jurídica, en la cual sus miembros serán los accionistas de la sociedad disuelta, correspondiendo en consecuencia a un contribuyente distinto de la sociedad absorbida y/o continuadora. Aclarado lo anterior, el SII se remite a lo señalado en ocasiones anteriores, en cuanto a que los saldos de Crédito Fiscal de IVA que queden a favor de una empresa absorbida en un proceso de fusión sólo podrán ser utilizados por el contribuyente que los generó, esto es, por la empresa absorbida, extinguiéndose su derecho a tales remanentes al momento de su disolución, por efecto del término de giro. Por esta misma razón, y atendido el hecho de que la sociedad absorbida continúa operando en nombre de la sociedad disuelta con recursos propios como una sociedad de hecho, es que el SII expresa que estas operaciones deben entenderse realizadas por otro contribuyente (una sociedad de hecho), por lo que los créditos y débitos fiscales originados en dichas operaciones no podrán ser aprovechadas por la absorbente, ya que jurídicamente habrían sido realizadas por un contribuyente distinto a ésta. Ahora, si las operaciones efectuadas por la sociedad absorbida con posterioridad a la fusión se realizaron con recursos aportados a la sociedad absorbente en la escritura de fusión, de forma tal que la sociedad absorbida actuó como una mandataria de aquella, el efecto de dichas operaciones debiera radicarse en la absorbente, procediendo realizarse los ajustes correspondientes.

**ORD. N°1304, DE 08.05.2019**

**Palabras clave:** Ley N°19.983, pago 30 días, Impuesto de Valor Agregado.

Se solicita al SII pronunciarse respecto a los efectos tributarios de las modificaciones introducidas a la Ley N°19.983 por la Ley N°21.131, que establece pago a treinta días. En particular, en relación al instrumento que sustente ejecutar el cobro de intereses y comisión moratoria y el sistema de tributación a que se deberá acoger el mismo.

En este sentido, el art. 2 bis de la Ley N°19.983 establece que en el hecho en que de no verificarse el pago dentro del plazo respectivo, se entenderá, para todos los efectos legales, que el deudor ha incurrido en mora, devengándose desde el primer día de mora o simple retardo y hasta la fecha del pago efectivo, un interés moratorio. El Servicio concluye que este concepto no se encuentra gravado con IVA ya que la norma se refiere expresamente a intereses “pactados”, calidad que

no tendrían los intereses moratorios por ser de fuente legal. Además, siendo el devengamiento una parte esencial para el establecimiento de la obligación tributaria y por la necesaria lógica que debe existir entre las diversas disposiciones de la ley, al no haber establecido el legislador una disposición al respecto, dichos intereses de fuente legal no quedarían comprendidos en el N°1 del art. 15 de la Ley de IVA. Por su parte, siendo accesorios a la obligación respectiva, no corresponde analizarlos autónomamente para efectos de la aplicación de algún hecho gravado básico o especial.

Respecto de la emisión de documentos tributarios, el Servicio indica que, la regla general es que los contribuyentes deban emitir “Facturas de Ventas y Servicios No Afectos o Exentos de IVA” por los intereses moratorios no gravados con IVA en análisis, salvo que el cesionario tenga la calidad de Banco o Institución Financiera (como podría ser en este caso una empresa de factoring no bancario que verifiquen los requisitos para ser calificadas como tales).

Por otro lado, el art. 2° ter de la Ley N°19.983 establece el derecho a percibir una comisión por recuperación del 1% del saldo insoluto adeudado de cargo del comprador o beneficiario del bien o servicio que esté en mora al titular del crédito expresado en la factura respectiva. El SII, en relación al tratamiento tributario de dicho concepto, concluye que no resulta posible que se verifique el hecho gravado “servicio” (y por ende no se encuentra gravada con IVA), toda vez que aquél requiere que se efectúe una acción o prestación por parte de una persona para otra distinta, lo cual no ocurriría, ya que la “comisión” en análisis tiene como supuesto la “recuperación de pagos”, enmarcándose, por tanto, en las gestiones que el acreedor desarrolla para obtener la solución de la deuda, y que, como resulta lógico, desarrolla en su propio beneficio. Adicionalmente, el Servicio dispone que no se debe emitir una factura exenta o no afecta por este concepto, siendo suficiente la emisión de cualquier otro documento de carácter interno que acredite fehacientemente la operación realizada.

## OFICIOS OTRAS NORMAS

### ORD. N°2384, DE 19.11.2018

**Palabras clave:** Pago de ITE, emisión de nuevos bonos, canje por bonos previamente emitidos.

Se solicita al SII pronunciarse respecto al ITE que gravaría la emisión de bonos para su canje contra otros bonos previamente emitidos. En concreto, un contribuyente celebró un contrato de emisión de bonos por series de títulos de deuda, pagándose en ambos casos la tasa máxima de ITE. Vigentes los bonos, fue necesario cambiar la compañía de seguros que actuaba como garante de éstos atendido que, como consecuencia de la crisis económica del año 2008, cayó su calificación crediticia, afectando la carga financiera de la empresa emisora de los bonos.



Por lo anterior, el contribuyente emitió nuevas series de bonos, con el fin de canjearlos por los bonos originalmente emitidos. Estas nuevas series habrían sido emitidas en iguales en términos y condiciones a los bonos originales, salvo en lo relativo a la sociedad garante y otros cambios menores vinculados con la garantía de los bonos.

Al respecto, el SII señala que propósito del canje de bonos previamente emitidos por los cuales se pagó oportunamente la tasa máxima, no se estarían originando nuevos pasivos ni generando nuevas captaciones de recursos para el emisor de los bonos, ya que se trataría del mismo pasivo al cual sólo se le están introduciendo modificaciones que dicen relación con la extensión del plazo de vencimiento de la obligación de pago original y, eventualmente, con los intereses, no existiendo por tanto, una nueva emisión de bonos que pueda constituir un hecho gravado con ITE.

Es decir, junto con mantener las condiciones de la emisión original de los bonos (interés, plazos de vencimiento), sólo se estaría mejorando la garantía por razones no imputables al contribuyente, sin perjuicio de haberse pagado en su oportunidad la tasa máxima del impuesto en la emisión original.

Finalmente, el SII concluye que en la medida que los bonos mantengan las mismas condiciones de los bonos originales, los cuales pagaron la tasa máxima del impuesto, y con el objeto de canjear los bonos originales por otros con mejores garantías, se estima que la emisión y colocación de los bonos no se encuentra gravada con ITE.

### **ORD. N°1305, DE 08.05.2019**

**Palabras clave:** Renta Vitalicia, Norma General Antielusiva, Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie sobre la factibilidad de traspasar a sus hijos mayores el 75% de las acciones de su sociedad de inversiones SpA, sin que se considere elusiva. El contribuyente señala algunos elementos de la operación, entre otros, que el valor patrimonial de los activos asciende a la suma de \$1.545.000.000 y la renta vitalicia se fijaría en la suma de \$6.000.000 mensuales, debiendo pagar cada hijo la suma de \$2.000.000 con cargo a las utilidades de la sociedad. Las utilidades anuales a la fecha de la presentación de la consulta ascienden aproximadamente a \$90.000.000. La renta vitalicia se constituirá en favor del padre y sucesivamente de la madre. El padre tiene 65 años y la madre 64 años, ambos en perfecto estado de salud. Se asume sobrevivida de 25 años. Las acciones adquiridas por los hijos quedarán prendadas para garantizar el pago de la renta vitalicia

El Servicio expone las normas sobre el contrato de renta vitalicia e indica que en el marco de este tipo de operaciones y para evaluar si se trata de actos potencialmente elusivos es importante verificar, por ejemplo, si existen relaciones

familiares entre las personas naturales que participan en la operación, específicamente, si existen potenciales relaciones heredero-causante. Asimismo, en lo que se refiere a las obligaciones de las partes, será importante considerar, por un lado, si el acreedor traspasará en razón del referido contrato gran parte de su patrimonio y si las modalidades para el pago de los deudores —plazos y condiciones— se ajustan a lo esperado en este tipo de contratos, considerando edad y/o estado de salud de los acreedores y origen de los fondos. Indica que es un hecho que efectivamente existen relaciones familiares entre los participantes del contrato de renta vitalicia y que el contribuyente declara que los acreedores de la renta vitalicia tendrían una sobrevivida de 25 años, lo que solo sería declarado, pero no acreditado por el solicitante. Indica que, de conformidad a lo expuesto por el contribuyente, no es posible determinar si los montos involucrados en la operación son efectivamente proporcionales, en el sentido que, si lo entregado por el acreedor se corresponde con lo que los hijos se obligan a pagar mensualmente, en tanto solo se tiene información sobre valores contables, y no se aportan antecedentes que acrediten que la valoración de la sociedad se ajusta a valores de mercado. Por otro lado, el SII indica que lo que respecta a la efectividad de la operación, el monto a pagar por los hijos no saldría de sus patrimonios, sino que provendrán de las utilidades que origina la misma sociedad que es traspasada por el padre en razón del contrato de renta vitalicia, utilidades anuales que serían suficientes para cubrir el monto a pagar por concepto de renta vitalicia quedando incluso un excedente a favor de los hijos, por lo que para ellos, en principio, el contrato de renta vitalicia sólo significaría un incremento en su patrimonio, siendo cuestionable calificar la renta vitalicia descrita como onerosa.

El SII indica que en este caso, formalmente se cumplirían los requisitos señalados en el CC para perfeccionar el contrato de renta vitalicia, pero que existen una serie de elementos que podría considerar en una eventual revisión asociada a la posible disposición de manera anticipada de herencia con el presunto fin de evitar la tributación que correspondería de conformidad con la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, haciendo aplicable lo dispuesto en el art. 63 de la misma ley. Lo anterior si se comprueba que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación o anticipo a cuenta de herencia, se liquidará y girará el impuesto que corresponda. El SII concluye que si, en una eventual fiscalización, se determina que, habiendo elusión, existen elementos que modifican la figura analizada y por ello no pueda subsumirse en ninguna de las hipótesis específicas que contempla el art. 63 antes mencionado, no se descarta, la posibilidad de aplicar la NGA.

### ORD. N°868, DE 02.04.2019

**Palabras clave:** IVA, cesión de contratos de promesa de compraventa de inmuebles celebrados con anterioridad al 1 de enero de 2016

Se solicita al SII pronunciarse respecto al IVA en la adquisición de bienes inmuebles que tienen como antecedente un contrato de promesa de compraventa celebrado con anterioridad al 1° de enero de 2016. En concreto, una empresa ha celebrado una serie de contratos de promesa de compraventa de bienes inmuebles, debidamente protocolizados, con personas naturales con fechas anteriores al 1° de enero del año 2016. Así, se presentan dudas sobre si la venta de los inmuebles objeto de la promesa, estarían gravados o no con IVA, en caso de que las promesas fueran cedidas en el presente ejercicio.

El art. sexto transitorio de la Ley N°20.780, dispone que las modificaciones introducidas por el art. 2 de la misma Ley, no se aplicarán a las ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles, que se efectúen en virtud de un acto o contrato cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad al 1° de enero de 2016, en un contrato de promesa celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. Debemos considerar que el beneficio sólo operaba para aquellas ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles que quedaran gravadas como consecuencia de las modificaciones introducidas en el contexto de la reforma tributaria a la Ley de IVA, es decir, las ventas de bienes inmuebles efectuadas por una “empresa constructora”. A contar del 1° de enero del 2016, se amplió a todas las ventas de inmuebles, sean éstos nuevos o usados, en la medida que sean efectuadas por un vendedor habitual, con la salvedad referida a las transferencias de terrenos, la cual no se encuentra gravada con IVA.

Así, aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos de dicha norma mantendrán, al momento de celebrar las ventas prometidas, la tributación vigente con anterioridad al 1° de enero de 2016. De esta forma, un contrato de promesa celebrado en cumplimiento requisitos legales ya indicados, producirá los efectos dispuestos en el art. sexto transitorio, no obstante el hecho que con posterioridad a dicha fecha se efectúe su cesión a un tercero que asuma la calidad de promitente vendedor o comprador, según corresponda, sin alteraciones sustanciales al contrato original. Finalmente, el SII señala que podrá hacer uso de sus facultades legales para verificar que dichas cesiones no tengan una finalidad elusiva, es decir, que tales actos no tengan como único objeto obtener la liberación del pago de IVA.

### ORD. N°778, DE 15.03.2019

**Palabras clave:** Venta cuota de dominio, derechos reales, bienes corporales inmuebles, norma anti elusión, tasación, mayor valor, venta afecta a IVA.

Se solicita un pronunciamiento por parte del Servicio sobre la aplicación de los arts. 4° bis, 4° ter, y 4° quáter del CT respecto de la siguiente operación: (i) Una

clínica (la “Clínica”) que forma parte de un grupo empresarial en que la actividad principal es la prestación de servicios de salud ambulatorios y hospitalarios a nivel nacional; (ii) una sociedad inmobiliaria (la “Inmobiliaria”) destinada a la adquisición o construcción de inmuebles y su explotación, quien en arriendo un inmueble a la Clínica, (iii) se pretende efectuar una reestructuración societaria fusionando ambas sociedades, mediante la incorporación de los activos y pasivos de la Inmobiliaria en la Clínica. Sin embargo, previo a la fusión, la Inmobiliaria enajenará a precio mercado una cuota o porción sobre los inmuebles de su propiedad y que forman parte de su activo fijo a la Clínica, operación que por encontrarse afecta a IVA, consumiría o extinguiría gran parte del remanente de crédito fiscal IVA de la Inmobiliaria, y a su vez, el impuesto soportado por la Clínica pasará a constituir crédito fiscal IVA a favor de ésta y así poder ocuparla contra sus débitos; (iv) de acuerdo al contribuyente, la razón económica de la fusión es simplificar la malla societaria y disminuir mayores costos de administración.

A consecuencia de lo anterior, el contribuyente hace tres consultas: (i) Si la venta que la Inmobiliaria hará a la Clínica, se encuentra gravada con IVA; (ii) si la utilización del IVA que soportará la Clínica en la compra de una cuota o derechos sobre un inmueble de propiedad de la Inmobiliaria, seguida de la fusión entre ambas sociedades puede ser calificado como abuso o simulación; (iii) de calificarse como elusiva la operación anterior, solicita precisar si, tras el proceso de fusión, el remanente de Crédito Fiscal IVA acumulado en la sociedad absorbida al momento de la fusión, pasará a constituir un IVA irre recuperable que, por tanto, podrá ser traspasado a costo por la continuadora legal.

Al respecto el SII señala que, de acuerdo al esquema presentado, habrá de determinarse en las instancias de fiscalización si la venta de la cuota de dominio sobre el inmueble o de derechos incorporales que recaigan sobre él se encuentra gravada con IVA, de suerte que el débito fiscal generado en dicha operación pueda consumir o extinguir gran parte del remanente de crédito fiscal IVA de la Inmobiliaria, al tiempo que el impuesto soportado en la compra por la Clínica pase a constituir crédito fiscal IVA en favor de ésta, que podrá utilizar contra sus débitos. Ahora bien, en caso que la venta de la cuota de dominio sobre el inmueble o derechos incorporales que recaen sobre él no se encuentre afecta a IVA, no se advertiría la existencia de algún impuesto eludido, a contrario sensu, si es una operación que está afecta a IVA, la operación podría ser analizada a la luz de la NGA si no se observan razones jurídicas o económicas relevantes, que sean distintas a las meramente tributarias, en particular, la enajenación previa a la fusión de una cuota de dominio sobre un inmueble o derechos incorporales que recaigan sobre ellos.

# 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.



