

Anuario de Derecho Tributario

Nº 9, Noviembre 2017

Anuario de Derecho Tributario

N° 9, Noviembre 2017

DIRECTOR

Cristián Meneses Valenzuela

COMITÉ EDITORIAL

Paula Parra Hein

Arturo Selman Nahum

María Ángela Ruz Ocaranza

COMITÉ CIENTÍFICO

Sergio Illanes Laso

Liselott Kana

Rodrigo Ugaldea Prieto

Sergio Alburquenque Lillo

Arturo Garnham Bravo

Vicente Furnaro Lobos

Hugo Hurtado Araneda

Ximena Niño Roa

Cristián Molina Cabezas

ASISTENTES EDITORIALES

Mónica Aguilar Valderrama

Javier Melo La Rivera

Francisco Ossandón Cerda

Juan Pablo Obaid Lennon

María Paz Plaza Vallejos

Ignacio Pinochet Raviola

Camila Riquelme Iriarte

Espir Aguad Toledo

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO
N° 9, NOVIEMBRE 2017

Derechos Reservados

Diseño e impresión
versión | producciones gráficas Ltda.

Índice

- 9 **Nota del Director**
- 11 **Siglas y Abreviaturas**
- I. Artículos de Doctrina**
- 17 Efectos de la eliminación del PPUA sobre rentas acumuladas. *Por Carlos Ara Gonzalez*
- 33 El ejercicio de la acción penal por delitos tributarios en los países miembros de la OCDE. *Por Carolina Gálvez B., Catalina Giraudo O. y Francisca Gómez L.*
- 65 Normas de Ventas Indirectas y Convenios para Evitar la Doble Tributación. *Por Juan Pablo Navarrete*
- II. Notas de Actualidad**
- 85 CFC Rules: Conceptos y desafíos de la nueva norma de control de elusión tributaria internacional
- 89 Ley N° 20.956: Sobre medidas para impulsar la productividad
- 95 Normas CRS: Estándar Común de Reporte en Chile

III. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- 105 Jurisprudencia Judicial
- 121 Jurisprudencia Administrativa
- 151 **Normas de P ublicaci n**

Nota del Director

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

Entendemos que, en el ámbito local, debido a la implementación de nuevas políticas tributarias a través de las Leyes N° 20.780, de Reforma Tributaria y N° 20.899, de “Simplificación”, los temas sobre los cuales nuestra publicación versa han adquirido una especial notoriedad pública. En el marco internacional, las medidas implementadas en torno a BEPS se han tomado la agenda tributaria internacional.

El presente número cuenta con tres secciones. La primera de ellas contempla artículos de doctrina de académicos y destacados profesionales del área, previamente aprobados por nuestro Comité Científico. En esta edición se presentan los siguientes artículos: (i) Efectos de la eliminación del PPUA sobre rentas acumuladas; (ii) El ejercicio de la acción penal por delitos tributarios en los países miembros de la OCDE; y (iii) Normas de Ventas Indirectas y Convenios para Evitar la Doble Tributación.

La segunda sección trata temas de actualidad tributaria y busca plantear problemáticas que generen un mayor interés en la investigación de esta rama del derecho.

Por último, la tercera sección del presente volumen, contiene un análisis jurisprudencial, incluyendo oficios del Servicio de Impuestos Internos emitidos durante el 2016 y 2017 a la luz de la Reforma Tributaria,

sentencias de la Corte Suprema, Corte de Apelaciones y Tribunales Tributarios Aduaneros.

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

CRISTIÁN MENESES VALENZUELA
Director

Siglas y Abreviaturas

Art. Artículo.

Arts. Artículos.

AT. Año Tributario.

BC. Banco Central de Chile.

CC. Código Civil Chileno.

C de Com. Código de Comercio.

CDTI. Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional.

CFC Rules. Controlled foreign corporation rules.

CP. Código Penal.

CPC. Código de Procedimiento Civil.

CRS. Estándar comun de reporte.

CS. Corte Suprema.

CT. Código Tributario de Chile.

Director Nacional. Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

Director Regional. Director Regional del Servicio de Impuestos Internos.

DFL. Decreto con Fuerza de Ley.

DO. Diario Oficial.

DL. Decreto Ley.

ECE. Entidades controladas extranjeras.

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

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

Excma. Excelentísima.

FATCA. Ley estadounidense de cumplimiento fiscal de cuentas en el extranjero.

FUNT. Fondo de Utilidades No Tributables.

FUT. Fondo de Utilidades Tributables.

I.G.C. Impuesto Global Complementario.

GR. Procedimiento General de Reclamación.

GS. Procedimiento de Aplicación de Sanciones.

IA. Impuesto Adicional.

Iltma (a veces I). Ilustrísima.

Iltmas. Ilustrísimas.

IDPC. Impuesto de Primera Categoría.

Inc. Inciso.

IRS. Internal Revenue Service, equivalente al Servicio de Impuestos Internos.

IPC. Índice de Precio al Consumidor.

ITE. Impuesto de Timbres y Estampillas.

IVA. Impuesto al Valor Agregado (D. L. 825).

Ley del IVA. D.L. 825.

LIR. Ley de Impuesto a la Renta (D.L. 824).

LMV. Ley de Mercado de Valores.

Ltda. Limitada o de Responsabilidad Limitada.

Modelo OCDE. Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

N° Número.

N°s Números.

NCG. Norma de Carácter General.

OCDE / OECD. Organización para la Colaboración y el Desarrollo Económico.

ORD. Ordenanza.

Pag. (a veces p). Página.

Pags. (a veces p ó pp.). Páginas.

PPUA. Pago provisional por utilidades absorbidas.

- LUF.** Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.
- Real Academia.** Real Academia de la Lengua Española.
- Reg.** Reglamento.
- RIT.** Rol Interno del Tribunal.
- S.A.** Sociedad Anónima.
- SII. a veces Servicio.** Servicio de Impuestos Internos.
- Sec.** Sección.
- SNA.** Servicio Nacional de Aduanas.
- 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

EFFECTOS DE LA ELIMINACIÓN DEL PPUA SOBRE RENTAS ACUMULADAS

CARLOS ARA GONZALEZ¹

INTRODUCCION

Este año corresponde elegir a un nuevo presidente de la república y todos los candidatos, sin ninguna distinción, han señalado que en su gobierno promoverán cambios a los sistemas tributarios vigentes a contar del 1 de enero de 2017, algunos con mayor profundidad y, otros, efectuarán ajustes que simplifiquen la tributación de las empresas.

Con el objetivo que los equipos asesores del futuro gobierno, cuenten con un aporte técnico respecto a un tema que resulta relevante por las razones que se analizarán en este trabajo, el suscrito pone a disposición de la Comunidad Profesional, un análisis del tratamiento de las pérdidas tributarias y la eliminación de la recuperación de los impuestos ya pagados o de créditos asociados a las rentas acumuladas, que se conoce como PPUA (pago provisional por utilidades absorbidas) contenido en la Reforma Tributaria.

La Reforma Tributaria tiene su origen en la aprobación de las siguientes leyes:

- a) Ley 20.780, publicada en el Diario Oficial el día 29 de septiembre de 2014, y
- b) Ley 20.899, publicada en el Diario Oficial el día 8 de febrero de 2016.

¹ El autor de este artículo es Contador Auditor, Magister en Dirección y Planificación Tributaria, Director del Instituto Chileno de Derecho Tributario, socio Fundador de la Consultora Ara y Bustamante, autor de diversos trabajos técnicos, publicados en medios impresos y digitales. A la fecha cuenta con 35 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.

Es necesario tener presente que la Ley 20.899, nace producto de la discusión a nivel académico y profesional, donde existía un consenso que la Ley 20.780, había incorporado situaciones a la tributación de las rentas empresariales que generaban ciertas complejidades, y por eso la Ley tuvo como objeto simplificar el escenario que provocaría la primera.

Un aspecto central de la reforma tributaria contenida en los cuerpos legales mencionados es el nacimiento de los regímenes de tributación de las rentas de empresas de primera categoría obligadas a determinar una renta efectiva sustentada en la contabilidad completa y un balance general. Estos regímenes son los siguientes:

- 1) Régimen 100% integrado, donde la base de impuestos finales se determina con base a la aplicación de criterios de atribución del resultado tributario de la entidad y de retiros o distribuciones que se efectúen en exceso de las cantidades que la Ley ordena determinar y/o registrar y los que se imputen a la diferencia entre la depreciación acelerada contenida en los números 5 o 5 bis del artículo 31 de la Ley de la Renta y la depreciación normal, que se denomina DDAN.
- 2) Régimen Parcialmente Integrado, donde la base de impuestos finales se determina con base a los retiros o distribuciones de rentas afectas mantenidas en la empresa, los que se imputen a la DDAN y los que se efectúen en exceso de las cantidades que la ley obliga a registrar.

Uno de los cambios que incorporó la Ley 20.780, en la Ley de la Renta, fue la sustitución del segundo párrafo del N° 3, del inciso tercero (antes de la reforma, ahora es cuarto) que contenía el derecho de los contribuyentes de recuperar el impuesto de primera categoría que proporcionalmente había afectado a las utilidades absorbidas por las pérdidas tributarias, tanto las percibidas de otras empresas en el ejercicio o las rentas o utilidades acumuladas, ya sea propias o de terceros, pasando a una situación en que sólo se puede solicitar la devolución de los créditos asociados a los dividendos o retiros percibidos en el ejercicio de terceras empresas y que dada la imputación que realice la empresa origen se califiquen de afectos a impuestos finales.

En términos simples, (para algunos, también dramáticos) al 31 de diciembre de 2016 se acabó la imputación de las pérdidas a las utilidades acumuladas al 31 de diciembre del ejercicio anterior que se generó la pérdida tributaria.

I TRATAMIENTO EN EL TIEMPO DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

Las rentas empresariales hasta el 31 de diciembre de 1983 tributaban a nivel de impuestos personales, en base a renta devengada, salvo las sociedades anónimas que era en base a renta distribuida, anticipándose un impuesto con tasa 40%, contenido en el artículo 21 de la Ley de la Renta que se aplicaba sobre las rentas no distribuidas, cuyo origen sea la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría más otras cantidades devengadas o percibidas por las empresas que no formaban parte de la renta líquida imponible (en otras palabras, sobre el fondo de utilidades tributables). El impuesto de primera categoría no estaba concebido como un crédito en contra de los impuestos personales, en cambio el impuesto tasa adicional contenido en el artículo 21 si constituía un crédito contra los impuestos personales, pero sin derecho a devolución.

En esa época en la determinación de la renta líquida imponible se podían deducir las pérdidas tributarias de hasta cinco ejercicios anteriores,² beneficio que se otorgaba al mismo contribuyente que las había soportado.³

La Ley 18.293, publicada con fecha 31 de enero de 1984, da origen al régimen tributario que rigió hasta el 31 de diciembre de 2016, que estableció que el tributo corporativo determinado por las empresas constituyera un crédito en contra de los impuestos que debían satisfacer los propietarios de las entidades, y que éstos estaban obligados a tributar en el ejercicio que hicieran retiros o distribuciones. Con relación a las pérdidas tributarias se estableció que se pueden deducir de los resultados futuros y sin límite de tiempo y también, lo que resultó una novedad, se podían deducir de las utilidades no retiradas.

La Ley 18.489, publicada el 4 de enero de 1986, consagra el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas, en cuanto a que en el caso que las pérdidas tributarias se dedujeran de las utilidades no retiradas, el contribuyente adquiriría el derecho a solicitar la devolución del impuesto de primera categoría que hubiese afectado a dichas utilidades, norma legal “que **tiende a solucionar la falta de equidad** que se produce respecto

² Modificación introducida por el artículo 12 del DL 1874, publicado en el DO el 9.08.1977. Antes eran dos ejercicios.

³ Circular 109, de 17 de agosto de 1977.

de la utilización del crédito que se origina en el pago del impuesto de primera categoría, a que tienen derecho los propietarios de las empresas, en aquellos casos en que utilidades no retiradas son absorbidas total o parcialmente por pérdidas posteriores”., como señala el Informe Técnico que acompañó el proyecto de Ley que dio origen a la Ley 18.489.^{4 5}

Con fecha 19 de junio de 2001, se publica la Ley 19.738, “Normas para Combatir la Evasión”, la que agrega un requisito adicional en cuanto a que no se pueden deducir las pérdidas tributarias soportadas por el contribuyente de los ingresos futuros, en la medida que la empresa sufriera un cambio en su propiedad⁶ y además ocurriera que a contar de tal hecho hiciera un cambio de giro en los últimos 12 meses anteriores o posteriores a él, o comenzara a recibir exclusivamente ingresos por dividendos o retiros o reinversiones o no tuviera activos suficientes para desarrollar su actividad.

Cabe señalar que la imputación de las pérdidas tributarias a las rentas acumuladas se realizaba con preferencia a los retiros efectuados por los empresarios o socios de sociedades de personas, en cambio, en las sociedades anónimas, los dividendos se imputaban con preferencia a la pérdida tributaria. En otras palabras, el impuesto de primera categoría era recuperado primero por la misma empresa, en el caso de las empresas individuales y sociedades de personas y en el caso de las sociedades anónimas, los accionistas recuperaban primero el crédito por impuesto de primera categoría.

A contar del 1 de enero de 2017, producto de la reforma a la Ley de la Renta, contenida en las leyes 20.780 y 20.899, las pérdidas tributarias se podrán deducir de los dividendos o retiros afectos percibidos por las empresas en el mismo ejercicio de la determinación de la pérdida tributaria, o de los ingresos futuros.

⁴ La Circular 59, de 1986 señala que la modificación legal rige a contar del Año Tributario 1987.

⁵ La Circular 17, de 1993, estableció el orden de imputación de las pérdidas tributarias, asimilándolo al mismo orden de imputaciones de los retiros o distribuciones de utilidades, es decir, comenzando por las utilidades más antiguas.

⁶ Este concepto se refiere a la incorporación de socios o accionistas nuevos que adquieran o terminen de adquirir al menos el 50% de la propiedad de la empresa.

II

DETERMINACIÓN Y REGISTRO DE LAS UTILIDADES EN LOS REGIMENES DE RENTA ATRIBUIDA Y DE RETIROS O DISTRIBUCIONES

1. *Régimen de Renta Atribuida*

El artículo 14 de la Ley de la Renta, vigente a contar del 1 de enero de 2017 otorga la opción a ciertos contribuyentes de poder acogerse al régimen de tributación contenido en la Letra A, denominado “Renta Atribuida”, por la manera en que las rentas obtenidas por las empresas a contar de este ejercicio tributan a nivel de los impuestos global complementario o adicional, en cuanto a que los propietarios tendrán que acordar qué parte o cuota de la Renta Líquida Imponible le corresponde tributar a cada uno de sus propietarios en el mismo ejercicio de la determinación del resultado de la empresa. Contra el impuesto personal que proceda, los propietarios tendrán derecho a deducir el 100% del impuesto de primera categoría.

El resultado tributario positivo de la entidad, la empresa deberá anotarlo en el Registro señalado en la letra a), del Número 2, de la Letra A del artículo 14, denominado “RAP” a objeto de deducir de dicho monto los gastos rechazados no afectos a la tributación contenida en el artículo 21, pagados en el ejercicio, y los retiros o distribuciones. Ambas imputaciones no tienen ningún efecto en la tributación de los propietarios, pues como se dijo, lo que los afecta es el resultado tributario de la entidad, con base a una cuota asignada en función del criterio de atribución adoptado.

Los retiros o distribuciones que sí afectan la situación de los propietarios son aquellos que se efectúen en exceso de los montos anotados en el RAP, y que deban imputarse al registro mencionado en la letra b) del Número 2, de la Letra A del artículo 14, denominado DDAN, donde se anota la diferencia entre cualquiera de las depreciaciones aceleradas contenidas en los números 5 o 5 bis, del artículo 31 de la Ley de la Renta, y la depreciación normal que corresponde a la que se determine anualmente en función de los años de vida útil establecido por el Servicio de Impuestos Internos. También afectan a sus propietarios los retiros o distribuciones que no se puedan imputar a ninguna de las cantidades anotadas en los registros ya mencionados y en el establecido en la letra c), del número 2, de la Letra A, del artículo 14, denominado REX y que contiene las cantidades que sean exentas de Impuesto Global Complementario o Adicional

y los ingresos no constitutivos de renta. Es decir, los propietarios de estas empresas se afectarán con el impuesto personal que proceda, por las cantidades retiradas que provengan de flujos cuyo origen no se controla y que no necesariamente deban corresponder a cantidades tributables.

En todo caso, las cantidades tributables que pueden existir en estas entidades pueden corresponder a lo siguiente:

- a) Saldo de FUT existente al 31 de diciembre de 2016;
- b) Diferencia entre el Capital Propio Tributario, el capital enterado y las rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta;
- c) Rebaja aplicada en la determinación de la Renta Líquida Imponible por aquellos contribuyentes que el artículo 14 Ter Letra C les otorga el derecho a deducir el 50% de la Renta Líquida Imponible no retirada;
- d) Cantidades que se hayan obtenido por la empresa con ocasión de haber tributado en base a letra B, o por empresas absorbidas que hayan tributado en ese régimen o empresas que hayan hecho término de giro y que hayan tributado en el régimen de la Letra B.

A los retiros afectos se les puede otorgar alguno de los siguientes créditos:

- a) El anotado en el registro mencionado en la letra d), del número 2, de la Letra A, del artículo 14, denominado SAC, que contiene los créditos generados con ocasión de un cambio desde el régimen contenido en la Letra B, del artículo 14 al régimen de la Letra A, de una fusión donde la empresa absorbente tributa en base a este régimen y la empresa absorbida lo hacía en base a la Letra B, y de un término de giro efectuado por una empresa acogida al régimen B, donde la empresa propietaria tribute en base a la Letra A. Este crédito se otorga con el factor 0,333333.
- b) El anotado en el registro del crédito FUT determinado al 31 de diciembre de 2016. Este crédito se otorga con la tasa promedio determinada a la fecha señalada, o la fecha que proceda cuando se haya absorbido a una empresa que tenga crédito de FUT en sus registros.
- c) En el caso de no existir ninguno de los créditos mencionados anteriormente, la empresa podrá pagar a título de impuesto de primera categoría la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho tributo (25%) sobre el retiro o distribución, incrementado. La empresa podrá

deducir de la renta líquida imponible de los ejercicios siguientes, el monto del retiro incrementado, sin perjuicio que el impuesto pagado voluntariamente se debe agregar a la renta líquida imponible.

En el evento que los contribuyentes dejen de cumplir los requisitos para poder mantenerse en el régimen analizado o que opten por incorporarse al régimen tributario contenido en la letra B, del artículo 14 o al contenido en el artículo 14 Ter, deberá determinar el saldo inicial del registro mencionado en la letra a), del número 2, de la Letra B (RAI) o el ingreso diferido a que se refiere el inciso primero del número 2, del artículo 14 Ter Letra A, aplicando la siguiente fórmula:

| | | |
|---|-------------|---------------|
| Capital Propio Tributario | | \$520.625.000 |
| Menos | | |
| Saldo del Registro RAP (1) | 96.528.000 | |
| Saldo del Registro REX | 45.210.300 | |
| Capital efectivamente enterado reajustado | 125.660.000 | (265.398.300) |
| RAI Inicial | | 255.226.700 |

(1) El saldo del RAP corresponde a las cantidades que completaron la tributación mediante la atribución a los propietarios.

Este cálculo permite determinar las cantidades obtenidas por las empresas que no han completado la tributación y que estén formando parte de los activos de ellas.

2. *Régimen parcialmente integrado*

El artículo 14 de la Ley de la Renta, vigente a contar del 1 de enero de 2017 otorga la opción a ciertos contribuyentes de poder acogerse al régimen de tributación contenido en la Letra B, así como a otros los obliga⁷, denominado “Régimen Parcialmente Integrado”, por existir derecho a recuperar a título de crédito sólo una parte del gravamen de primera

⁷ Las sociedades anónimas, abiertas o cerradas, y a otras sociedades que estén integradas por, a lo menos, una persona jurídica local.

categoría en contra del impuesto a pagar por los socios o accionistas, o por la misma empresa, en caso de término de giro, norma que se aplica también en el caso de cambio de régimen o fusión de empresas.

El resultado tributario positivo de la entidad tiene relación con la determinación del impuesto cedular, sin embargo, para los efectos de controlar las cantidades afectas a los impuestos que procedan respecto de los socios o accionistas, se debe registrar, de conformidad a lo señalado en la letra a), del Número 2, de la Letra B, del artículo 14, la siguiente suma (RAI):

- Capital Propio Tributario
- Menos
 - Capital enterado, reajustado
 - Cantidades Exentas de Impuestos e Ingresos No Constitutivos de Renta.

Los retiros o distribuciones que afectan a los propietarios son aquellos que se imputen a RAI, al registro mencionado en la letra b) del Número 2, de la Letra A del artículo 14, denominado DDAN, donde se anota la diferencia entre cualquiera de las depreciaciones aceleradas contenidas en los números 5 o 5 bis, del artículo 31 de la Ley de la Renta, y la depreciación normal que corresponde a la que se determine anualmente en función de los años de vida útil establecido por el Servicio de Impuestos Internos. También afectan a sus propietarios los retiros o distribuciones que no se puedan imputar a ninguna de las cantidades anotadas en los registros ya mencionados ni al establecido en la letra c), del número 2, de la Letra B, del artículo 14, denominado REX. Es decir, los propietarios de estas empresas se afectarán con el impuesto personal que proceda, por las cantidades retiradas que provengan de flujos cuyo origen no se controla y que no necesariamente deban corresponder a cantidades tributables.

A los retiros afectos se les puede otorgar alguno de los siguientes créditos:

- a) El anotado en el registro mencionado en la letra d), del número 2, de la Letra A, del artículo 14, denominado SAC, que contiene los créditos generados con ocasión del pago del impuesto de primera categoría (sujeto a restitución del 35%) y a los registrados en el SAC de las empresas atribuidas y que se hayan cambiado al régimen contenido en la Letra B. (crédito no sujeto a restitución del 35%).

- b) El anotado en el registro del crédito FUT determinado al 31 de diciembre de 2016. Este crédito se otorga con la tasa promedio determinada a la fecha señalada, o la fecha que proceda cuando se haya absorbido a una empresa que tenga crédito de FUT en sus registros.
- c) En el caso de no existir ninguno de los créditos mencionados anteriormente, la empresa podrá pagar a título de impuesto de primera categoría la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho tributo (25,5% o 27%) sobre el retiro o distribución, incrementado. La empresa podrá deducir de la renta líquida imponible de los ejercicios siguientes, el monto del retiro incrementado, sin perjuicio que el impuesto pagado voluntariamente se debe agregar a la renta líquida imponible.

En el evento que los contribuyentes se hayan mantenido en el régimen parcialmente integrado cinco ejercicios comerciales a lo menos y opten por acogerse al régimen de renta atribuida, deberán afectarse con el impuesto contenido en el artículo 38 bis (termino de giro) que tiene una tasa de 35%, sobre el saldo del RAI, incrementado por los créditos existentes en los registros pertinentes.

En el caso que opten por incorporarse al régimen tributario contenido en el artículo 14 Ter, deberá determinar el ingreso diferido a que se refiere el a que se refiere el inciso primero del número 2, del artículo 14 Ter Letra A, que corresponde al saldo del registro RAI, incrementado por los créditos asociados a dicha cantidad.

3. *El capital propio tributario como parámetro para medir las rentas y/o cantidades acumuladas afectas a impuestos*

Conforme a lo explicado anteriormente, el monto del capital propio tributario se utiliza en diversas determinaciones de rentas acumuladas y/o cantidades que en la medida que se retiren o distribuyan, se realice un término de giro o exista un cambio de régimen o fusiones.

Hasta el 31 de diciembre de 2016, la medición de dichas sumas se efectuaba mediante la determinación del fondo de utilidades tributables, que normalmente consideraba rentas obtenidas por las empresas pendientes de ser retiradas o distribuidas, salvo cuando las empresas obtenían dividendos o retiros (estos últimos en los años 2015 o 2016) de empresas que no tenían saldos de utilidades, tributables o no tributables, ni de diferencias de depreciación acelerada y normal, cantidades que por

su calidad de afectas impuestos finales se debían registrar en el fondo de utilidades tributables.

El artículo 41 de la Ley de la Renta define el capital propio tributario como la diferencia entre los activos, depurados de los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden, y los pasivos exigibles que no correspondan a gastos no necesarios para producir la renta. Es decir, en la suma del capital propio tributario está contenido el capital, las utilidades, tributables y no, y otras cantidades percibidas.

Entre las cantidades percibidas hasta el 31 de diciembre de 2016, que no correspondieran a utilidades o consumos de FUT que no correspondían a flujos efectivos, se encuentran las siguientes situaciones:

- Excesos de retiros percibidos hasta el 2014;
- Empresas que traspasaron FUT, bajo la mecánica denominada “FUT Devengado”⁸;
- Retiros presuntos deducidos del FUT;
- Corrección Monetaria del Capital Propio Inicial, en la parte que esté formado por Activos Monetarios.

Otras diferencias corresponden a ciertas normas de imputación de ciertas partidas: retiro parcial o total del Impuesto de Primera Categoría, lo que implicaba que el impuesto pagado no se rebajara del FUT, situación de las contribuciones de bienes raíces como crédito en contra del impuesto de primera categoría.

⁸ Esto ocurría cuando en una empresa de la cual se hacían retiros en exceso del fondo de utilidades tributables, y que participaba en una sociedad de personas que una vez que se hicieran todas las imputaciones propias quedaba con remanente de FUT, debía traspasarse obligatoriamente parte o todo el saldo, hasta imputar los retiros.

III

LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS, DESDE LA ÓPTICA DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO

Las pérdidas tributarias corresponden a situaciones en que los ingresos brutos obtenidos por una empresa son menores al costo directo de los bienes vendidos o servicios prestados y a los gastos necesarios para producir la renta.

¿Pero qué pasa a nivel de cuentas de activos y pasivos, cuando existe una pérdida tributaria?

Veamos el siguiente ejemplo:

Año 1:

A nivel de balance

| | |
|-----------------------|-----------|
| Activos Tributarios 1 | \$600.000 |
| Activos Tributarios 2 | \$400.000 |
| Pasivos Tributarios | \$300.000 |
| Capital | \$200.000 |
| Utilidad | \$500.000 |

En este caso, el capital propio tributario, corresponde a lo siguiente:

| | |
|---------------------------|-------------|
| Activos | \$1.000.000 |
| Menos | |
| Pasivos Tributarios | \$300.000 |
| Capital Propio Tributario | \$700.000 |

A nivel de resultados

| | |
|-----------------------|-------------|
| Ingresos | \$3.000.000 |
| Menos Costos y Gastos | \$2.500.000 |
| Utilidad | \$500.000 |

Conciliación

El capital propio tributario de \$700.000, corresponde a la suma de:

| | |
|-----------------------------|-----------|
| Capital | \$200.000 |
| Utilidades | \$500.000 |
| = Capital Propio Tributario | \$700.000 |

Año 2:

Antecedente: en el año 2 se vendió un activo que tenía un costo de \$300.000, en \$120.000. Se obtuvo una pérdida de \$180.000.

| Glosa | Año 1 | Aumento | Disminución | Año 2 |
|---------------------------|-----------|---------|-------------|---------|
| Activo Tributario 1 | 600.000 | | 300.000 | 300.000 |
| Activo Tributario 2 | 400.000 | 120.000 | | 520.000 |
| Neto | 1.000.000 | 120.000 | 300.000 | 820.000 |
| Menos Pasivos Tributarios | | | | 300.000 |
| Capital Propio Tributario | | | | 520.000 |

Conciliación

| | |
|--|-------------|
| Capital | \$200.000 |
| Resultados acumulados ejercicio anterior | \$500.000 |
| Pérdida del Ejercicio | (\$180.000) |
| Capital Propio Tributario | \$520.000 |

Se puede observar que por medio de la comparación entre los capitales propios se puede determinar el resultado tributario de un ejercicio y la cuantía de las rentas acumuladas, si se consideran, además, los retiros o distribuciones como una disminución de capital propio.

En consecuencia, la existencia de una pérdida tributaria en un ejercicio, desde la óptica del capital propio disminuye su monto y siendo más precisos, disminuye la cuantía de las rentas acumuladas.

Entonces, ¿qué ocurre con los impuestos que afectaron las rentas acumuladas, si éstas soportan una disminución de su valor, producto de una pérdida tributaria?

Hasta el 31 de diciembre de 2016, las empresas con pérdidas tributarias podían solicitar la devolución del impuesto de primera categoría que había gravado a las utilidades que eran absorbidas con una pérdida tributaria, disposiciones que fueron incorporadas, por una razón de equidad, por la ley 18.489, de 1986, sin embargo, a contar del 01 de enero de 2017, las pérdidas tributarias tendrán las siguientes imputaciones⁹:

⁹ De acuerdo al nuevo número 3, del artículo 31 de la Ley de la Renta, vigente a contar del 01 de enero de 2017.

- A los dividendos y retiros afectos a impuestos percibidos por las empresas que se acojan a lo señalado en la Letra A o B, del artículo 14, pudiendo recuperar los créditos asociados a dichas cantidades.
- A los resultados obtenidos en ejercicios siguientes, disminuyendo el gravamen que debiese afectar a dicho resultado.

En todo caso, hasta el 31 de diciembre de 2016, si no existían rentas acumuladas o utilidades percibidas en el ejercicio, las pérdidas tributarias se podían deducir de los resultados obtenidos en los ejercicios siguientes, tal como es a contar del 01 de enero de 2017.

Cabe destacar que las pérdidas tributarias absorben rentas acumuladas no por imperio de una norma legal, sino que es un asunto de que el valor tributario (también financiero) de una empresa es el resultado acumulado a una fecha determinada.

Veamos lo siguiente, utilizando los valores utilizados anteriormente:

a) Con recuperación de impuestos

| Glosa | Renta | Impuesto | Tasa |
|-----------------------|--------------|-----------------|-------------|
| Resultados acumulados | \$500.000 | 135.000 | 27% |
| Pérdida del Ejercicio | (\$180.000) | (48.600) | 27% |
| Rentas acumuladas | \$320.000 | 86.400 | 27% |

b) Sin recuperación de impuestos

| Glosa | Renta | Impuesto | Tasa |
|-----------------------|--------------|-----------------|-------------|
| Resultados acumulados | \$500.000 | 135.000 | 27% |
| Pérdida del Ejercicio | (\$180.000) | | |
| Rentas acumuladas | \$320.000 | 135.000 | 42% |

Lo que efectivamente se puede retirar o distribuir son sólo \$320.000, por lo que no se podrá recuperar el total del impuesto pagado, lo que resulta una vulneración a lo señalado en el artículo 20 de la Ley de la Renta,¹⁰ en cuanto a que la ley establece que dicho impuesto debe ser imputado a los impuestos que graven a los socios o accionistas que efectúan los retiros o perciben las distribuciones.

¹⁰ De conformidad a lo señalado en el artículo 20, el impuesto de primera categoría señala que podrá ser imputado al impuesto global complementario o adicional, de conformidad a lo señalado en los artículos 56, N° 3 y 63.

Ahora bien, en el evento que en el ejercicio de determinación de la pérdida tributaria se obtienen dividendos o retiros afectos se tiene derecho a recuperar los créditos asociados a dichas cantidades percibidas, por tanto, lo que podría cambiar es la naturaleza de los créditos a recuperar, pero no se distorsiona la relación entre el aumento del capital propio tributario producto de lo percibido y la disminución producto de la pérdida, y la situación va a depender de cuál de los dos montos es mayor.

Un asunto que debe llamar la atención es que la Ley¹¹ señala que la compensación se produce entre el valor de la pérdida tributaria y las cantidades percibida incrementadas, siendo que el incremento en si no es un aumento de capital propio, sin perjuicio que el monto a solicitar en devolución sí lo es.¹²

La Ley permite deducir la pérdida tributaria de los resultados obtenidos en los ejercicios siguientes, lo que de alguna implica que la disminución de capital propio tributario que corresponde a la pérdida tributaria permite no enterar impuestos por futuros aumentos de capital propio producto de resultados positivos.

Lo anterior permite entender que la modificación incorporada por la Reforma Tributaria tiene por objetivo que el Fisco no devuelva impuestos ya pagados, pero si renuncie a recaudar en el futuro, lo que si consideramos empresas en marcha, en el tiempo se produce un equilibrio. El tema es qué ocurre si la empresa hace término de giro.

El artículo 38 bis establece que del impuesto de 35% se pueden descontar los impuestos pagados por las empresas al momento del término de giro¹³ y que estén contenidos en los saldos de créditos, cuyos registros están obligadas a llevar¹⁴ pero no establece el derecho a pedir la devolución en el caso de resultar un saldo a favor de dichos registros,

¹¹ El artículo 31, N° 3 de la Ley de la Renta.

¹² En el ejemplo que el SII incluye en la Circular 49, de 2016, página 173, determina un dividendo no absorbido por la pérdida de \$29.382, siendo que la pérdida era de \$78.000 y el dividendo percibido por \$80.000.

¹³ La base imponible afecta al 35% o que debe ser atribuida para efectos de los impuestos finales corresponde a la diferencia positiva entre el valor positivo del capital propio tributario y el capital enterado reajustado y el saldo de los ingresos no constitutivos de renta, cantidad que se debe incrementar por los saldos de créditos que se registren a esa fecha.

¹⁴ Se debe llevar el registro de los créditos sujetos a la restitución del 35% y de los créditos que no tienen dicha obligación.

por tanto, si la empresa ha registrado una pérdida tributaria, y como se explicó anteriormente, las rentas acumuladas se disminuyeron producto de ello, los impuestos pagados por éstas no se podrá recuperar.

Lo señalado anteriormente puede ocurrir en los dos regímenes tributarios contenidos en las Letras A y B, del artículo 14, pero en el primero, puede tener efectos mucho menores, dada la base de afectación con los impuestos finales.

CONCLUSIONES

1. El autor de este artículo propone la restauración del pago provisional por utilidades absorbidas acumuladas en las empresas, con el objeto de subsanar la pérdida de parte o todo el crédito por concepto de impuesto de primera categoría, que se deriva de la aplicación de las disposiciones vigentes a contar del 1 de enero de 2017, considerando a que el derecho a su recuperación consagrado en el artículo 20 de la Ley de la Renta, no está restringido, salvo por la obligación de restituir el 35% del crédito otorgado por las empresas acogidas al régimen de la Letra B, del artículo 14, con relación al impuesto de primera categoría determinado a contar del 1 de enero de 2017.
2. Mediante esta reincorporación se otorga la equidad que pretendió la Ley 18.489, de 1986, y que rigió durante 30 aproximadamente, por lo que el autor de este trabajo, espera que sea parte de las reformas tributarias que proponga el gobierno que asumirá en el mes de marzo de 2018.
3. De esta manera también el sistema tributario tendrá una integración en el concepto de rentas acumuladas y créditos asociados, las que el legislador a contar de este año dispone su medición mediante el cálculo del capital propio tributario.

EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL POR DELITOS TRIBUTARIOS EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE

CAROLINA GÁLVEZ B.¹⁵

CATALINA GIRAUDO O.¹⁶

FRANCISCA GÓMEZ L.¹⁷

RESUMEN

A raíz del proyecto de ley que pretende modificar la titularidad de la acción penal tributaria en nuestro país, el presente trabajo tiene por objeto realizar un análisis comparativo acerca del tratamiento que los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”) le han dado a ésta. En especial, se verificará si es la Autoridad Administrativa o el Ministerio Público de cada país, el organismo que ejerce el monopolio o un rol preponderante en el ejercicio de la acción penal sobre los delitos tributarios. Lo anterior, con la finalidad de aportar nuevos antecedentes en materia de tributación internacional en la discusión actual.

PALABRAS CLAVE: Acción penal tributaria, delitos tributarios, Autoridad Administrativa, OCDE

¹⁵ Abogada, Pontificia Universidad Católica de Chile. Senior Manager en PwC. Magíster en Derecho Mención Dirección y Gestión Tributaria Universidad Adolfo Ibáñez.

¹⁶ Abogada, Universidad Adolfo Ibáñez. Asistente en PwC.

¹⁷ Abogada, Pontificia Universidad Católica de Chile. Asistente en PwC.

I INTRODUCCIÓN

Con fecha 15 de marzo de 2015 fue ha ingresado a tramitación en la Cámara de Diputados de Chile el Proyecto de Ley¹⁸ que tiene por objeto modificar el artículo 162 del Código Tributario¹⁹ (en adelante “CT”), permitiendo que la titularidad de la acción penal en los delitos tributarios, que actualmente le corresponde al Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), sea compartida con el Ministerio Público.

Actualmente el artículo 162 del CT dispone lo siguiente en su inciso primero:

“Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena corporal sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio. Con todo, la querrela podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director”.

Los incisos sextos y séptimos de la misma norma agregan:

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

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

De acuerdo a lo anterior, el artículo 162 del CT establece que en la actualidad el ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios corresponde exclusivamente al SII, teniendo como excepción el caso en que puede presentarse una querrela por el Consejo de Defensa del Estado pero sólo a requerimiento del Director del SII, lo que confirma la exclusividad del SII en el ejercicio de la acción penal respecto de los ilícitos tributarios.

¹⁸ El Proyecto de Ley N° 9954-05 fue presentado en la legislatura 363 de la Cámara de Diputados de Chile, con fecha jueves 19 de marzo del 2015.

¹⁹ Inciso primero del artículo 162 del DL N°830. CHILE. Código Tributario. Publicado en el diario Oficial del 27 de diciembre de 1974.

En relación a este artículo, el Proyecto de Ley establece en la parte pertinente lo siguiente:

“ARTÍCULO ÚNICO: *Modifíquese el artículo 162 del DL 830, Código Tributario, de la siguiente manera:*

a) *En el inciso primero elimínese la palabra “sólo”.*

b) *Agréguese el siguiente inciso segundo nuevo:*

El Ministerio Público podrá investigar y ejercer la acción pública por los delitos tributarios de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones que realizare.

c) *Elimínese el inciso sexto.*

d) *Sustitúyase el inciso séptimo por el siguiente:*

El Servicio de Impuestos Internos podrá solicitar los antecedentes respecto a delitos tributarios al fiscal que tuviere a cargo la investigación, con la sola finalidad de decidir si ejercerá las atribuciones que le otorga el inciso primero del presente artículo”.

Así, mediante el texto con el que se pretende modificar el artículo 162 del CT, se introducirían distintos cambios, por medio de los cuáles el SII dejaría de detentar la potestad exclusiva para el ejercicio de la acción penal en el caso de los delitos tributarios. En efecto, la nueva norma permitiría que el Ministerio Público ejerza la acción pública por los delitos tributarios de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones que realice.

Este tipo de discusión legislativa no es nueva en la comunidad internacional, razón por la que resulta de particular interés conocer el tratamiento legislativo que reviste esta situación en países que presentan estándares de alto nivel técnico, con el objetivo de comprender la estrategia que han optado los mismos, al momento de decidir el organismo encargado de detentar la acción penal tributaria.

En este contexto, hemos pretendido indagar en el estudio sobre la titularidad de la acción penal en materia tributaria, en 29²⁰ de los 35 países²¹ pertenecientes actualmente a la OCDE, organización de la cual Chile forma parte desde enero del 2010.

²⁰ Téngase presente que, para efectos de esta publicación, no serán consideración los siguientes países pertenecientes a la OCDE: Austria, Letonia, Suecia, Eslovenia, Lituania e Israel.

²¹ Al 20 de septiembre de 2017, los países que actualmente son miembros integrantes de la OCDE, ordenados según la fecha de ingreso a la misma, son los siguientes:

Creemos que el poder conocer la realidad legislativa de los países de la OCDE, países que representan las economías más poderosas del mundo y que gozan de un alto nivel de tecnicidad y experiencia en esta materia, podrían ser un referente para nuestro país al momento de buscar la mejor estrategia para combatir los delitos tributarios.

II ANTECEDENTES PREELIMINARES

La OCDE se describe a sí misma como una organización que ayuda a los países miembros frente a los retos económicos, sociales y de gobernanza de una economía globalizada, ofreciendo una plataforma donde los gobiernos de diferentes naciones puedan trabajar de manera conjunta para compartir experiencias con miras a buscar soluciones principalmente a problemas de impacto económico, social y ambiental. De esta forma, *“el diálogo, el consenso, las evaluaciones y las revisiones entre pares conforman el núcleo del trabajo de la OCDE, la que constituye una de las fuentes más grandes y confiables a nivel internacional en los ámbitos de las estadísticas y de la información económica y social”*²².

Es importante tener presente que una de las ventajas de pertenecer a esta organización radica en que los países miembros, se comprometen con estándares de alto nivel técnico, identificando mejores prácticas, a través del análisis y comparación de datos y estadísticas, realizando pronósticos y tendencias que a nivel de la comunidad internacional se den en un determinado asunto en particular.

En este contexto, en los últimos años, la OCDE ha fortalecido su compromiso relativo a los asuntos de materia tributaria, poniendo especial énfasis en el tratamiento del combate contra los delitos tributarios y el rol que juegan las autoridades administrativas en la prevención, investigación

Canadá, Estados Unidos, Reino Unido, Dinamarca, Islandia, Noruega, Turquía, España, Portugal, Francia, Irlanda, Bélgica, Alemania, Grecia, Suecia, Suiza, Austria, Países Bajos, Luxemburgo, Italia, Japón, Finlandia, Australia, Nueva Zelanda, México, República Checa, Hungría, Polonia, Corea del Sur, Eslovaquia Chile, Eslovenia, Israel, Estonia, Letonia.

²² Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales de Chile [en línea] Dirección del Ministerio de Relaciones Exteriores, Gobierno de Chile <<https://www.direcon.gob.cl/ocde/>> [consulta: 31 agosto 2017].

y persecución de los mismos. Es así, como en el año 2013, la OCDE lanzó la segunda edición de un estudio acerca de la cooperación interinstitucional con miras a combatir los delitos tributarios y financieros, tanto de países miembros de la OCDE, como de algunos países invitados. En dicha instancia se logró constatar que este tipo de delitos habrían aumentado, tanto en sofisticación como en diversidad.

Asimismo, en el mencionado estudio se pretendió comparar y analizar diversos ámbitos en las relaciones de las autoridades de cada país, a la hora de combatir la lucha contra estos ilícitos.

Para efectos de esta publicación, nos detendremos en el capítulo segundo de la publicación emitida por la OCDE recién mencionada, la que se refiere a modelos organizacionales de los agentes que combaten los delitos tributarios, teniendo en especial consideración para esta oportunidad, el estudio particular de modelos de organización de los países miembros de la OCDE, en la fase de investigación, de la persecución penal de los ilícitos en comento.

Bajo este escenario, la OCDE, a través de sus agentes especializados, y para efectos del estudio antes mencionado, clasificó la etapa de investigación de la persecución penal de los delitos tributarios en los países miembros de dicha organización, en 4 modelos²³, los que a modo de resumen se indican a continuación:

- Modelo N°1: La Autoridad Administrativa es la responsable para dirigir y conducir la investigación de los delitos tributarios. En estos casos, la Oficina del Ministerio Público, no cumple ningún rol en dichas investigaciones, y solamente puede proveer de asesoramiento a los investigadores respecto al proceso legal o a los medios de prueba. Según el estudio de la OCDE, compartirían características de este modelo, los siguientes países: Australia, Canadá, Alemania, Grecia, India, Irlanda, Japón, Corea del Sur, Malasia²⁴, Nueva

²³ OCDE. 2013. Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes. [en línea] <<http://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-second-edition.pdf>> [consulta: 31 agosto 2017] Esta publicación fue presentada y lanzada en la tercera reunión internacional sobre crímenes fiscales, celebrado en Estambul los días 7 y 8 de noviembre de 2013, organizado por el GIB (la Administración Tributaria turca), VDK (la Inspección Tributaria turca) y MASAK (la Unidad Turca de Inteligencia Financiera).

²⁴ Téngase presente que, para el estudio de dicha publicación de la OCDE, se invitó a países que no eran miembros de la misma, como por ejemplo: Malasia, Singapur, Sudáfrica, Uganda y Azerbaiyán, entre otros. Lo anterior, en el contexto de que el

Zelanda, Singapur, Sudáfrica, Suiza, Uganda, Reinos Unidos y Estados Unidos.

- Modelo N°2: La Autoridad Administrativa conduce la investigación, pero lo hace bajo la dirección del Fiscal o en el caso de España, bajo jueces examinadores: Este modelo se aplica para los siguientes países: Austria, Azerbaiyán, El Salvador, Estonia, Hungría, Letonia, Países Bajos, Portugal, Serbia, Suecia, España y Estados Unidos.
- Modelo N°3: Una agencia tributaria especializada afuera de la autoridad administrativa es la encargada de conducir la investigación: En este caso, la agencia especializada, conduce la investigación bajo la supervisión del Ministerio de Finanzas del respectivo país, los países que mantienen este régimen son los siguientes: Ghana, Grecia, Islandia y Turquía.
- Modelo N°4: La agencia especializada afuera de la autoridad administrativa encargada de conducir la investigación es la policía o el Fiscal, lo que ocurre en los siguientes países: Bélgica, Brasil, Burkina Faso, Francia, Finlandia, Chile, Colombia, Costa Rica, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Islandia, Lituania, Luxemburgo, México, Noruega, Perú, Eslovaquia, Eslovenia y España.

Resulta a lo menos curioso notar como el estudio antes mencionado, inserta a Chile dentro del cuarto modelo de organización de las agencias de cada país en la investigación de los delitos tributarios, clasificando a nuestro país, como de aquellos en donde la policía o el Fiscal es la encargada de conducir la investigación de dichos ilícitos y siendo el Director del SII el encargado de iniciar la acción penal.

Lo anterior ocurre, porque el artículo 162 del CT establece que “*El Ministerio Público informará al Servicio, a la brevedad posible, los antecedentes de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones de delitos comunes y que pudieren relacionarse con los delitos a que se refiere el inciso primero. (...) Si no se hubieren proporcionado los antecedentes sobre alguno de esos delitos, el Servicio los solicitará al fiscal que tuviere a su cargo el caso, con la sola finalidad de decidir si presentará denuncia o interpondrá querrela, o si requerirá que lo haga al Consejo de Defensa del Estado. De rechazarse la solicitud, el Servicio podrá*

trabajo de la OCDE se extiende más allá los países que lo integran, a través del Centro para la Cooperación con No-Miembros (CCNM), del Centro de Desarrollo y a través de iniciativas regionales que cubren Europa del Este, Asia, América Latina y el Medio Oriente.

*ocurrir ante el respectivo juez de garantía, quien decidirá la cuestión mediante resolución fundada”.*²⁵

Lo anterior, en virtud de la atribución que tiene el Ministerio Público para investigar los hechos constitutivos de delitos que le ha sido entregada por la Constitución Política de la República, en su artículo 83.²⁶

Sin embargo, debe tenerse presente, como veremos más adelante, que de no ser por la Autoridad Administrativa de nuestro país, el Ministerio Público, no conocería de que existe un ilícito que debe investigar, puesto que en Chile, cuando la Administración Tributaria descubre evidencia de un posible delito fiscal, es el Director del SII quien iniciará la acción penal tributaria, siendo dicha autoridad, la que tiene la titularidad exclusiva de ejercer la acción penal en materia de ilícitos tributarios.

El análisis de los modelos de organización establecidos por la OCDE, se encuentra resumido en el Cuadro N°1²⁷:

En este contexto, si bien hemos detectado que en el caso de la persecución penal de los delitos tributarios, la OCDE, ha emitido publicaciones refiriéndose al estudio de la investigación de los delitos tributarios, como la recientemente señalada, en general, ésta organización no se ha referido a la autoridad encargada de accionar el procedimiento penal, ni a cómo se interrelacionan las autoridades administrativas, los Fiscales, la policía, o cualquier agente que participe de alguna forma en la persecución de los delitos a la hora de decidir si un determinado contribuyente es acusado penalmente o no por el delito tributario cometido.

²⁵ Inciso sexto y séptimo del artículo 162 del DL N°830. CHILE. Código Tributario. Publicado en el diario Oficial del 27 de diciembre de 1974.

²⁶ Artículo 83 del Decreto 100. CHILE. Constitución Política de la República. Publicado en el diario Oficial del 22 de septiembre de 2005.

²⁷ OCDE, Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes, 2013. P.31 [en línea] <<http://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-second-edition.pdf>> [consulta: 31 agosto 2017]. Téngase presente, además, que tanto Estados Unidos, como Islandia y España, se encuentran incluidos en dos categorías diferentes por contener sistemas mixtos de investigación de los delitos tributarios. Por lo demás, cabe mencionar que Italia (país miembro de la OCDE), no se encuentra incluido en ninguna categoría, por tener una clasificación que no encaja en ninguno de los cuatro modelos.

CUADRO N° 1

| Model 1 Tax administration directs and conducts investigations | Model 2 Tax administration conducts investigations, directed by prosecutor | Model 3 Specialist tax agency outside tax administration conducts investigations | Model 4 Police or public prosecutor conduct investigations |
|---|---|---|---|
| Australia | Austria | Ghana | Belgium |
| Canada | Azerbaijan | Greece | Brazil |
| Germany | El Salvador | Iceland | Burkina Faso |
| Greece | Estonia | Turkey | Chile |
| India | Hungary | | Colombia |
| Ireland | Latvia | | Costa Rica |
| Japan | Netherlands | | Czech Republic |
| Korea | Portugal | | Denmark |
| Malaysia | Serbia | | Finland |
| New Zealand | Sweden | | France |
| Singapore | Spain | | Iceland |
| South Africa | United States | | Lithuania |
| Switzerland | | | Luxembourg |
| Uganda | | | Mexico |
| United Kingdom | | | Norway |
| United States | | | Peru |
| | | | Slovak Republic |
| | | | Slovenia |
| | | | Spain |
| 16 countries | 12 countries | 4 countries | 19 countries |

Asimismo lo ha dispuesto la International Fiscal Association, (en adelante “IFA”), la que ha establecido a propósito de la falta de investigaciones acerca de la persecución de delitos tributarios lo siguiente: “*Sin embargo, no hay un solo enfoque sobre cómo cada condado estructura las diferentes etapas y asigna competencias entre el Inspector de Impuestos y el Fiscal*”.²⁸

De esta manera, habiendo revisado el funcionamiento de la etapa de la investigación en dichos procedimientos, resulta relevante observar qué es lo que ocurre una vez que la autoridad encargada de realizar la investigación de este tipo de delitos, detecte la existencia de un posible delito tributario y a través de un estudio inédito, comprender la interrelación de las diversas autoridades de cada país al momento de iniciar la persecución penal del mismo.

Es por lo anterior, que hemos optado por continuar con la estrategia de la OCDE, haciéndonos cargo de este vacío doctrinal, para lo que hemos decidido organizar nuestro estudio en los siguientes modelos de comprensión:

- Modelo 1: Países miembros de la OCDE, en donde la Autoridad Administrativa tiene el ejercicio exclusivo o un rol preponderante en el ejercicio de la acción penal para perseguir los delitos tributarios.
- Modelo 2: Países miembros de la OCDE, en donde el Ministerio Público tiene un rol exclusivo o preponderante en el ejercicio de la acción penal para perseguir los delitos tributarios.

El análisis de estos modelos de organización, se encuentra resumido en el Cuadro N°2:

²⁸ Antón, A. Taxation of illegal activities Part 1: “The case of income taxes. International Fiscal Association, IFA research paper”. 2015. Traducción libre de las autoras de esta publicación.

CUADRO N°2

| Modelo 1 | Modelo 2 |
|--|--|
| La Autoridad Administrativa ejerce un rol exclusivo o preponderante | El Ministerio Público ejerce un rol exclusivo o preponderante |
| Chile | Finlandia |
| Nueva Zelanda | Grecia |
| Japón | República Checa |
| Luxemburgo | Italia |
| Canadá | Bélgica |
| Australia | Irlanda |
| España | Noruega |
| Eslovaquia | Portugal |
| Alemania | Reino Unido |
| Francia | |
| Corea del Sur | |
| Países Bajos | |
| Estados Unidos | |
| Dinamarca | |
| Turquía | |
| Hungría | |
| Estonia | |
| México | |
| Islandia | |
| Suiza | |
| 20 países | 9 países |

III

ESTUDIO PARTICULAR DE LOS MODELOS DE ORGANIZACIÓN EN RELACIÓN AL EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE

Modelo 1: La Autoridad Administrativa tiene el monopolio o un rol preponderante en el ejercicio de la acción penal.

III.1.1. EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL POR LOS DELITOS TRIBUTARIOS ES EXCLUSIVO DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA

Decimos que el ejercicio de la acción penal es exclusivo de la Autoridad Administrativa de un país, toda vez que es éste el organismo encargado, no solo de realizar la investigación de los delitos tributarios, sino que al mismo tiempo la ley le confiere atribuciones que le permiten decidir si iniciar o no la persecución penal.

Los países que se encuentran dentro de esta categoría, tienen un sistema de persecución de la acción penal tributaria en donde en virtud de sus respectivas legislaciones, tanto la investigación del ejercicio de dicha acción, como la posterior acusación del fiscal o alguna autoridad fuera de ella, no tiene ningún tipo de intervención, puesto que consideran que es la Autoridad Administrativa, la institución mejor capacitada para decidir si cierta investigación tiene sustento suficiente para iniciar una acción penal en contra de un contribuyente.

Los agentes integrantes de cada Autoridad Administrativa, son miembros que cumplen con una capacidad técnica alta en los asuntos que se someten a su conocimiento, especialmente en materias de derecho tributario, experiencia que no podemos decir que compartan los fiscales en nuestro país, pues no se distingue respecto a éstos, algún área en particular.

Recordemos que este es el mismo argumento que se encuentra detrás de aquella postura que sustentan aquellos detractores de la reforma al Proyecto de Ley N°9954-05, el cual pretende modificar la titularidad de dicha acción penal, para que ésta sea compartida con el Ministerio Público. Lo anterior ocurre pues en opinión de algunos, *“Detrás del ejercicio privado de la acción penal por parte del director del Servicio de Impuestos Internos, está también el reconocimiento de que ese organismo técnico es el mejor capacitado para detectar desde el ámbito de su ejercicio de fiscalización los casos de posibles delitos tributarios, así como para ponderarlos desde el punto de vista criminal y tributario;*

lo que realiza a través del procedimiento reglado de recopilación de antecedentes y un equipo de profesionales dedicados exclusivamente a la investigación de éstos, que actúa coordinadamente con otras áreas del propio organismo fiscalizados".²⁹

Observando la experiencia internacional de los países miembros de la OCDE, inmediatamente nos damos cuenta, que existen únicamente dos países que reconocen en la Autoridad Administrativa tributaria a un agente con autoridad exclusiva para decidir si perseguir un delito tributario o no. Dichos países corresponden a Chile y a Nueva Zelanda.

Habiendo quedado claro en un momento anterior de nuestra publicación, que el artículo 162 del Código Tributario es el que dispone que el encargado de iniciar la acción penal tributaria corresponde al Director del SII, así también ocurre en el caso de Nueva Zelanda, en donde la posición general en términos de la Ley de Administración Tributaria de 1994, es que los procedimientos judiciales contra los contribuyentes (tanto procedimientos civiles como penales), sólo pueden ser presentados por el Director del Departamento de Hacienda, como Director Ejecutivo del Departamento de Hacienda de dicho país.³⁰

Lo anterior, según lo dispone el artículo 149 B de la Ley de Administración Tributaria, la cual establece, bajo el título "*Procesos por delitos*", en su número (1) lo siguiente: "*Un documento acusatorio por un delito contra esta ley sólo puede ser presentado por el Director*".³¹

Es así como el proceso comienza cuando el Director del Departamento de Hacienda, presenta un documento de imputación en el Tribunal de Distrito más cercano al lugar donde se ha cometido el delito, o más cercano al lugar donde la persona que presenta el documento de acusado puede ser encontrado, a menos que las partes acuerden lo contrario, lo anterior según lo establece el artículo de la Ley de Procedimiento Penal de 2011 (CPA).³²

²⁹ Selamé F. Acción penal tributaria: ¿Disuasión o castigo?, columna de opinión [en línea] La Tercera en internet 4 de junio del 2017. <<https://www.pwc.com/cl/es/prensa/columnas-de-opinion/Accion-penal-tributaria-Disuasion-o-castigo.html> >

³⁰ Información interna obtenida por miembro de PwC de Nueva Zelanda. Traducción libre por las autoras de esta publicación.

³¹ Tax Administration Act. 1994 de Nueva Zelanda, [en línea] <<http://www.legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/341.0/DLM348343.html>> [Consulta 5 septiembre 2017] Traducción libre por las autoras de esta publicación.

³² Lennard M, Keating K, Chapman S. Tax Litigation in New Zealand: overview. Thomson Reuters, Practical Law [en línea] <<https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/762307>

III.1.2. LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA ES LA ENCARGADA DE REALIZAR LA ACUSACIÓN Y EL MINISTERIO PÚBLICO QUIEN REALIZA LA INVESTIGACIÓN

En este subgrupo de países miembros de la OCDE, encontramos a aquellos que al momento de detectar un posible delito tributario, es la Autoridad Administrativa la encargada de realizar la investigación y enviar los antecedentes al Ministerio Público, para que sea éste quien finalmente decida si realiza la acusación.

De esta forma, si bien la Autoridad Administrativa de cada país miembro de la OCDE no tiene el rol exclusivo de ejercer dicha acción penal, se mantiene como aquella autoridad que ejerce un rol preponderante en el ejercicio de este tipo de delitos, por cuanto además de ser la autoridad encargada de realizar la investigación, cumple el rol de ser el organismo facultado para que una vez detecte la existencia de éstos delitos, debe informar dicha investigación al Ministerio Público o fiscal de cada país.

Del mismo modo, si es que a raíz de su investigación, considera que no existen pruebas suficientes que permitan acusar penalmente a un contribuyente, no informará dicha investigación al Ministerio Público o fiscal, quien al no tener conocimiento de éstos, no podrá ejercer la titularidad de la acción penal en su contra.

Los países que se rigen bajo este modelo son varios, los que si bien varían en algunos de sus elementos, tienen en común el rol preponderante del ejercicio de dicha autoridad en el combate de los delitos de carácter tributario.

De esta forma, por ejemplo en Japón, según lo establece el artículo 74-2 y siguientes de la Ley de Impuesto Nacional, en el caso de que se sospeche que existe delito fiscal, será la Autoridad Administrativa (en particular, los funcionarios administrativos que tienen autoridad para investigar los delitos fiscales en virtud de la legislación japonesa), el organismo encargado de investigar los asuntos relacionados con los delitos tributarios. Dicha investigación consistirá en la entrevista a los sospechosos e inspección de sus bienes y documentos, con el fin de aclarar los hechos del caso.

Ahora bien, cuando las Autoridades Administrativa consideren, como resultado de su investigación, que el delito fiscal ha sido cometido,

08?transitionType=Default&contextData=(sc.Default) > [consulta: 02 agosto 2017].
Traducción libre por las autoras de esta publicación.

inmediatamente comenzará una acusación formal del delito según lo establece el artículo 12-2 de la Ley Nacional de Control de Violaciones de Impuestos.

Una vez que el contribuyente es acusado del delito fiscal por parte de la Autoridad Tributaria Administrativa, se realiza una investigación por parte de un fiscal bajo la legislación del Código de Procedimiento Penal, y si como resultado de la investigación por parte del fiscal, éste tiene fundada sospecha de que el ilícito tributario ha sido cometido como resultado de un delito penal, instituirá el enjuiciamiento en un tribunal.³³

De esta manera, el rol preponderante a la hora de instaurar el proceso penal por delitos tributarios es la Autoridad Administrativa, toda vez que es ésta la encargada de comenzar la acusación formal del delito.

En Dinamarca, la mayoría de los casos penales los inician las Autoridades Tributarias, de hecho, en la práctica muy pocos casos comienzan en la Fiscalía. Por tanto, son las Autoridades Administrativas quienes toman la decisión de entregar un caso a la Fiscalía para su posterior investigación y evaluación. Ahora bien, una vez que el caso llega a la Fiscalía, es el fiscal quien decide si procede o no realizar una acusación en contra de un contribuyente en los Tribunales de Justicia, sin embargo, se les permite a las Autoridades Administrativas, tomar la decisión de ejercer o no la acción penal tributaria en los casos de fraude intencional por una suma menor a 35.000 euros.

Por tanto, quien realiza la investigación y decide si un caso pasará a ser investigado por la Fiscalía es la Autoridad Administrativa, sin perjuicio que, en los caso de fraude que superen los 35.000 euros será la Autoridad Penal quien ostente la titularidad del ejercicio de la acción penal tributaria y por ende decida si presentar una acusación o no.³⁴

De una forma similar, en Luxemburgo el proceso comienza cuando la Autoridad Administrativa remite los antecedentes a la Autoridad Penal. La Autoridad Administrativa es quien transfiere el caso a la Autoridad

³³ Hashidate K. Tax Litigation in Japan: overview. Thomson Reuters, Practical Law. [en línea] <[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/26227831?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/26227831?transitionType=Default&contextData=(sc.Default))> [consulta: 05 septiembre 2017] Traducción libre por las autoras de esta publicación.

³⁴ Información interna obtenida por miembro de PwC de Dinamarca.

Penal si ésta considera que se cumplen los elementos de un delito tributario.³⁵ De esta forma lo establece el artículo 23 de las instrucciones del Código Criminal de este país “*Toda (cualquiera) autoridad constituida, todo oficial público o funcionario quien dentro del ejercicio de sus funciones adquiere el conocimiento de un crimen o de un delito está obligado a informar sin esperar al procurador de estado y de transmitir a ese magistrado todas las informaciones, partes y atestados que le conciernen*”.³⁶

En el caso de Australia, los delitos fiscales relacionados con los procesos penales son generalmente remitidos por la Oficina de Impuestos de Australia (la Autoridad Administrativa) al fiscal del Commonwealth (el Ministerio Público) para determinar si el asunto será procesado ejerciendo éste último la titularidad del ejercicio de la acción penal tributario.

España también se encuentra dentro de esta clasificación ya que cuando la Administración Tributaria considera que la conducta de un contribuyente puede ser constitutiva de delito fiscal deberá enviar dicho expediente al Ministerio Público el cual será el encargado de evaluar la eventual responsabilidad penal del acusado.

Sin embargo, a partir del año 2012 en España existe la posibilidad de que se lleven a cabo dos procedimientos contra el mismo contribuyente en dicho país, ya sea, en sede penal y civil. De esta forma, la Autoridad Administrativa seguirá conociendo y emitiendo su evaluación, según corresponda, pero todos los elementos de la obligación tributaria que se relacionen con el potencial delito serán separados de los asuntos civiles.³⁷

El caso de Alemania difiere de los anteriores países mencionados, ya que, la Autoridad Administrativa no solo es la encargada de realizar la investigación de los delitos, sino que además, se encuentra facultada para dar inicio a la persecución penal.

Lo anterior, conforme a lo que se establece en la sección 386 sobre la Jurisdicción de la Autoridad Tributaria en el caso de delitos tributarios del Código Tributario Alemán el que dispone:

³⁵ Información interna obtenida por miembro de PwC de Luxemburgo.

³⁶ Code d’Instruction criminelle de Luxemburgo [en línea] <http://legilux.public.lu/eli/etat/leg/code/instruction_criminelle/20161001> [consulta: 05 septiembre 2017].

³⁷ Rodríguez-Ramos L. Tax Litigation in Spain: overview. Thomson Reuters, Practical Law. [en línea] <[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/36247452?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/36247452?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1)> [consulta: 01 septiembre 2017].

“(1) Cuando se sospeche un delito fiscal, la Autoridad Tributaria investigará los hechos del caso. Se entenderá como Autoridad Administrativa en el sentido de este capítulo la oficina principal de aduanas, la oficina de impuestos, la Oficina Central Federal de Impuestos (...).

(2) La Autoridad Tributaria llevará a cabo la investigación de forma independiente dentro de los límites establecidos en el apartado 1 del artículo 399 y en los artículos 400 y 401 cuando el acto:

1. es exclusivamente un delito tributario, o

2. contraviene simultáneamente otras leyes penales y su contravención se refiere a impuestos eclesiales u otros gravámenes de derecho público vinculados a la valoración del gravamen, impuestos básicos impersonales y monto de los impuestos.

(3) La subsección (2) no se aplicará tan pronto como se emita una orden de arresto(...) contra el acusado por el acto.

*(4) La Autoridad fiscal podrá entregar la materia penal a la fiscalía en cualquier momento. La fiscalía puede hacerse cargo de la materia penal en cualquier momento. En ambos casos, el Ministerio Público podrá, con el consentimiento mutuo de la Autoridad Administrativa, devolver la materia penal a la Autoridad Administrativa”.*³⁸

En virtud de lo anterior, por regla general es la Fiscalía quien tiene la responsabilidad exclusiva de procesar los delitos. Sin embargo, cuando existe una sospecha inicial sobre un fraude tributario y se cumplen alguno de los requisitos del apartado (2) es la Autoridad Administrativa quien ejerce la titularidad de la acción penal tributaria, sin perjuicio que si existiera una orden de arresto en contra del acusado el caso debe ser derivado a la Autoridad Penal correspondiente.

Respecto a Francia, la situación igualmente es diversa a los países antes mencionados, ya que, cuando la Autoridad Administrativa pretende presentar una denuncia por delito tributario, requiere la opinión favorable de la comisión de infracción tributaria. La comisión es un órgano independiente compuesto por jueces de la Corte Suprema Administrativa, la Corte Suprema Civil, el Tribunal de cuentas y personas calificadas.

³⁸ The fiscal code of Germany [en línea] <http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p2325> [consulta: 01 septiembre 2017] Traducción libre por las autoras de esta publicación.

El procedimiento ante la comisión de infracción tributaria es escrito y el contribuyente es informado por la Administración Tributaria cuando trae el caso a esta comisión, a menos que dicha autoridad prevea un riesgo de que el acusado pueda actuar para impedir la persecución penal (por ejemplo, la evasión fiscal buscando refugio en territorios no cooperativos).

Una vez que la Autoridad Tributaria obtiene una opinión favorable de la comisión de infracción tributaria podrá presentar una denuncia penal, que se transmitirá al fiscal. La función del fiscal consiste en supervisar la investigación penal, de este modo es la Autoridad Penal quien conduce la investigación y además es la que decide si cerrar el caso o ejercer la acción penal tributaria en contra del acusado.

Sin perjuicio de las atribuciones de la Autoridad Penal en la etapa de la investigación criminal la posibilidad iniciar un procedimiento penal por delitos tributarios se encuentra limitado a que exista una solicitud específica de las Autoridades Administrativas tras la aprobación de la comisión de fraude fiscal y solo en ese caso la Autoridad Penal podrá ejercer acción penal tributaria en contra del contribuyente.³⁹

De esta misma forma, en Corea del Sur igualmente encontramos una gran relevancia de la Autoridad Administrativa quien no solo realiza la investigación sino que al mismo tiempo hace un llenado de los cargos para que la Fiscalía pueda ejercer la acción penal en contra de un contribuyente.

El procedimiento criminal en este país comienza cuando el Director del Departamento de Hacienda, presenta un documento en el Tribunal del Distrito correspondiente, permitiendo la ley, la posibilidad de que esta autoridad pueda delegar algunas de sus funciones en ciertas circunstancias, sin embargo, dicho poder de delegación no se extiende para permitir a que la Autoridad Tributaria delegue funciones o poderes en relación con la imposición de sanciones civiles y penales.⁴⁰

Así también, en el caso de Corea del Sur, los delitos prescritos en las disposiciones de la Ley de evasores fiscales, disponen que el fiscal no podrá ejercer la acción penal sin que los cargos sean llenados por cualquiera de los siguientes comisionados: a) Dirección nacional de Servicios Tributarios, b) Oficina regional y c) Oficina Tributaria.

³⁹ Jacquot N, Mispelon P. Tax Litigation in France: overview. Thomson Reuters, Practical Law. [en línea] <[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-624-3429?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-624-3429?transitionType=Default&contextData=(sc.Default))> [consulta: 01 septiembre 2017].

⁴⁰ Información interna obtenida por miembro de PwC Corea del Sur.

Sin embargo, la presentación de tales cargos no es requisito obligatorio para que el fiscal realice acusaciones o investigue. Por ejemplo el comisionado de una oficina tributaria puede presentar cargos a petición de un fiscal después de la emisión de una orden de arresto y el inicio de un procedimiento de litigio, en este caso se considera que el actuar del fiscal es lícito. En lo que respecta a los delitos graves en temas de evasión fiscal que conllevan grandes reclamaciones fiscales o gravámenes importantes, las Autoridades Fiscales o Administrativas estarán obligadas a iniciar una investigación de evasión fiscal. Después de la investigación, la autoridad administrativa debe emitir una determinación sobre el presunto delito fiscal a través de un comité de deliberación antes que el litio pueda comenzar.⁴¹

En los Países Bajos igualmente encontramos a una Autoridad Administrativa empoderada ya que las controversias fiscales son normalmente tratadas por la Autoridad Administrativa de conformidad con el Derecho Administrativo. Sin embargo, en caso de fraude fiscal o negligencia grave, las Autoridades Administrativas pueden entregar el caso a la Autoridad Penal para que éste inicie un procedimiento penal.

Este traspaso del caso desde la Autoridad Administrativa a la Autoridad Penal ocurre raramente, ya que, las Autoridades Administrativas están facultadas para imponer sanciones de acuerdo a la legislación de este país⁴². La ley, especialmente describe que existen dos tipos de sanciones que puede imponer dicha autoridad a los contribuyentes: sanciones punitivas, que se aplican en caso de negligencia dolosa o grave y recargos por incumplimiento, que no requieren negligencia intencional o grave.

Las sanciones antes mencionadas pueden ser impuestas en los siguientes casos y solo a modo de ejemplo: en la presentación tardía de las declaraciones, cuando se presentan declaraciones de impuestos incorrectas o cuando exista retrasos en los pagos de los impuestos.

Cabe tener presente que conforme a la legislación de este país no se aplicará ninguna sanción administrativa si un contribuyente es condenado por un tribunal penal o por un delito descrito en el artículo 68 o 69 de la Legislación Administrativa anteriormente señalada, la cual contempla dos clases de sanciones, cuando el contribuyente entrega información falsa o presenta una declaración falsa.

⁴¹ Hyung Yu C. Tax Litigation in South Korea: overview. Thomson Reuters, Practical Law. [en línea] <[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/6-623-5650?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/6-623-5650?transitionType=Default&contextData=(sc.Default))> [Consulta: 07 septiembre 2017].

⁴² GSTA: General State Taxes Act.

Lo anterior se entiende conforme al principio *non bis in ídem*, por tanto, no es posible imponer tanto una sanción administrativa como una sanción penal por la misma.⁴³

Continuando con aquellos países en que la Autoridad Administrativa tiene un rol preponderante podríamos llegar a señalar que Estados Unidos se encuentra dentro de éstos dado que encontramos un extenso proceso de investigación que debe pasar por distintas etapas administrativas antes de llegar a las Autoridades Penales.

Las investigaciones criminales en los Estados Unidos pueden iniciarse a partir de la información obtenida dentro del Servicio de Rentas Internas (en adelante también, IRS) cuando un agente de ingresos (auditor) o un oficial de ingresos (recaudador) detectan posibles fraudes tributarios. La información también se recibe rutinariamente del público, así como de las investigaciones en curso por otras agencias o por las oficinas de abogados que se encuentran en este país.

La primera etapa de este proceso de investigación que se lleva a cabo por la IRS se denomina “investigación primaria” en esta etapa los agentes especiales analizan la información relevante para determinar si puede haber ocurrido un fraude tributario o algún otro delito financiero. Posteriormente el supervisor del agente especial revisa esta información preliminar y toma la determinación de aprobar o rechazar el desarrollo posterior de la investigación. Si el supervisor aprueba, el agente especial podrá iniciar una “investigación penal”.

Una vez abierta la investigación, el agente especial obtiene los hechos y las pruebas necesarias para establecer los elementos del delito, en este proceso se utilizan diversas técnicas de investigación para obtener evidencia, incluyendo entrevistas a testigos de terceros, vigilancia, ejecutar órdenes de búsqueda, citar registros bancarios y revisar datos financieros. Se debe tener una especial consideración al hecho de que el agente especial (Autoridad Administrativa) trabaja en estrecha colaboración con el fiscal del IRS y los abogados de la Fiscalía, esto permite que se garanticen todos los aspectos legales de la investigación y las recomendaciones de la Fiscalía se aborden correctamente.

Una vez reunidas y analizadas todas las pruebas, si el agente especial y su supervisor determinan que las pruebas son suficientes para apoyar un enjuiciamiento, el agente procede con la preparación de un informe

⁴³ Información interna obtenida por miembro PwC de Países Bajos.

escrito detallando las conclusiones respecto de la violación de la ley y recomendando el enjuiciamiento. Este informe se denomina “informe de agente especial” y es revisado por numerosos funcionarios, entre ellos:

1. El supervisor de primera línea del agente, llamado agente especial supervisor;
2. Equipo de revisión de la calidad de las investigaciones penales, Revisión centralizada de casos;
3. Agente especial adjunto de Investigación Criminal (en adelante también, CI⁴⁴) en el cargo;
4. Agente especial de CI en el cargo.

Si el CI determina que la investigación debe ser procesada penalmente, se envía una recomendación de la acusación a:

1. El Departamento de Justicia, División de Impuestos (si es una investigación de impuestos) o
2. El fiscal de los Estados Unidos para todas las demás investigaciones.

Por tanto, podemos concluir que en Estados Unidos la administración tributaria es una autoridad que se encarga de la investigación, y solo puede dar recomendaciones al departamento de justicia respecto al inicio de un procedimiento penal. Sin embargo, su actuación es preponderante porque en cada nivel de revisión (señalados anteriormente) se puede llegar a determinar que la evidencia no sustenta cargos criminales y la investigación no debe ser procesada. Por otro lado, quien ejerce la titularidad de la acción penal en Estados Unidos no es la Fiscalía de los Estados Unidos sino el Departamento de Justicia a través de una división especializada de impuestos.

Además, si el Departamento de Justicia de los Estados Unidos acepta la investigación para enjuiciamiento, se solicitará la ayuda del fiscal especial del IRS (Autoridad Administrativa) para la preparación del juicio, sin perjuicio que, la investigación desde esta etapa sea llevada a cabo por la Autoridad Penal correspondiente.⁴⁵

⁴⁴ El CI, es una sección llamada criminal investigation dentro del IRS.

⁴⁵ The IRS from USA government [en línea] < <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/how-criminal-investigations-are-initiated> > [consulta 20 septiembre 2017].

III.1.3. SISTEMA MIXTO: EN DETERMINADOS CASOS DEPENDIENDO DE LA NATURALEZA DEL HECHO PUNIBLE O SU CUANTÍA, PUEDE REALIZAR LA ACUSACIÓN PENAL TANTO EL MINISTERIO PÚBLICO COMO LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA

En este caso, si bien es la propia legislación, la que de una manera colaborativa, le ha otorgado dicho rol a ambas autoridades, limitando por ende su actuación en atención a la naturaleza del hecho punible, o a la cuantía del mismo, se permite en ciertos casos que sea la Autoridad Administrativa la encargada de accionar el procedimiento penal en los casos de delitos tributarios, ejerciendo un rol preponderante en este sentido.

Un ejemplo de lo anterior, ocurre en Turquía, por cuanto los delitos fiscales difieren en cuanto a la autoridad facultada para iniciar y llevar a cabo la investigación contra un contribuyente en función de la naturaleza de la sanción prevista para la infracción fiscal correspondiente.⁴⁶

Existen casos donde se prevén sanciones monetarias administrativas para ciertos delitos fiscales que corresponden a fracciones comunes irregulares, en que la Autoridad Administrativa tributaria está facultada para iniciar y llevar a cabo la investigación de dichos delitos. Una vez que mediante una denuncia se le ha informado al Ministerio Público la existencia de un delito, debe comenzar inmediatamente a investigar para decidir si existe un motivo para iniciar la acusación.

Sin embargo, cuando se prevén penas privativas de libertad para ciertos delitos fiscales como por ejemplo el delito de evasión fiscal, el artículo 367 del Código de Procedimiento Tributario de dicho país, establece que el fiscal debe solicitar inmediatamente la realización de la auditoría fiscal por parte de la Autoridad Administrativa, encontrándose por ley obligado a informar la existencia de dichos posibles delitos apenas tenga conocimiento de éstos. De esta manera, el Ministerio Público no puede iniciar una investigación de manera independiente, incluso si se da cuenta de que se ha producido una evasión fiscal, ya que por el contrario, el fiscal debe notificar primero a la Administración Tributaria, que investigará si hay alguna base para una investigación criminal. Si el fiscal cree que la evidencia recogida muestra la posibilidad de que se cometa un delito, preparará una acusación. Los procedimientos penales comienzan si la acusación del Ministerio Público es aceptada por el Tribunal Penal. Durante el proceso penal, el gobierno puede presentar su evaluación y opiniones en cualquier momento.

⁴⁶ Información interna obtenida por miembro de PwC de Turquía.

De igual manera dentro de este modelo encontramos a Eslovaquia, ya que en éste país cualquiera puede presentar una denuncia penal para el inicio de un procedimiento penal de acuerdo con el artículo 62 del Código de Procedimiento Penal Eslovaco. Sin embargo, sólo los agentes de la policía que son parte de la Autoridad Administrativa podrán ejercer la investigación en un plazo de 30 días desde la recepción de la denuncia penal conforme al artículo 199 del mismo cuerpo legal.

Cabe tener presente que al igual que el resto de los países señalados en esta clasificación el ejercicio de la acción penal en Eslovaquia corresponde al fiscal (Autoridad Penal) quien realiza la acusación o moción dependiendo del proceso ante los tribunales de justicia.

Es importante a este respecto que, lo estipulado en la sección 397 del mismo cuerpo legal, donde se establece que es la Autoridad Tributaria *“se considerará que el procedimiento penal se ha iniciado tan pronto como la autoridad de impuestos, la policía, la oficina del ministerio público, alguno de sus investigadores o el juez de una corte criminal adopten alguna medida con el objeto de identificar la acción penal contra alguien por un delito fiscal. La medida y el tiempo en que se tomó se incluirán en los registros sin demora indebida. El acusado será informado de la iniciación de un proceso penal a más tardar cuando sea llamado a revelar hechos o suministrar documentos relacionados con el delito que se sospecha”*. (Énfasis añadido)⁴⁷

En Hungría, por otro lado, el Departamento Penal de la Autoridad Tributaria Húngara, lleva a cabo investigaciones en materia de delitos fiscales y, en general, el fiscal sólo supervisa la investigación. Sin embargo, ambas autoridades pueden ordenar la investigación de la sospecha de un delito *“ex officio”*. En consecuencia, la investigación criminal puede iniciarse sin queja penal, por orden de ambas autoridades. Ahora bien, si la investigación penal fue iniciada por la orden del fiscal, las investigaciones individuales son llevadas a cabo por la autoridad investigadora y supervisadas por el fiscal designado.⁴⁸

En el derecho Suizo, se distinguen los siguientes delitos tributarios: a) Incumplimiento negligente de los deberes procesales, b) Evasión de impuestos y c) Fraude fiscal. El fraude fiscal es una forma calificada de evasión de impuestos en donde además de hacer que la Autoridad Tributaria se abstenga por error de emitir una evaluación final o de

⁴⁷ Información interna obtenida por miembro de PwC Eslovaquia.

⁴⁸ Información interna obtenida por miembro de PwC de Hungría.

hacer que dicha evaluación sea incompleta, este delito obliga al contribuyente a utilizar documentos falsificados (para impuestos directos); o desarrollar maquinaciones para engañar a propósito a las Autoridades Administrativas tributarias de una manera que no es fácil de descubrir (para los impuestos indirectos).

Este es un típico caso en que se distingue la persecución penal según la naturaleza del delito cometido, lo anterior por cuanto, tanto la negligencia en el cumplimiento de los deberes procesales como la evasión fiscal son procesadas por las Autoridades Administrativas, en cuyo caso, la pena real variará dependiendo del grado de culpa o negligencia. Por otro lado, el fraude fiscal, que suele ser castigado con pena o encarcelamiento, más la sanción correspondiente por evasión de impuestos, es procesado por Autoridades Fiscales Penales Ordinarios y está incluido en el registro penal permanente de una persona.⁴⁹

De acuerdo con el Código de Procedimiento Penal de Estonia, los procedimientos penales serán llevados a cabo por las Oficinas de Corte Fiscal y los órganos de investigación de la Administración Tributaria, a través de la Comisión Tributaria y Aduanera de Estonia, la que es considerada como un órgano de la investigación respecto a los delitos por violación de las Leyes Tributarias y Aduaneras. La comisión recién mencionada, tiene un departamento de investigación cuyas principales funciones son evitar, prevenir y detectar delitos penales relacionados con la violación de la legislación tributaria y las normas aduaneras, llevando a cabo, si es necesario, actividades de vigilancia de acuerdo a las normas establecidas por Ley.

Ahora bien, si el procedimiento penal es iniciado por la Comisión Tributaria y Aduanera, se deberá notificar inmediatamente a la Fiscalía del inicio del procedimiento, en caso contrario, si el proceso penal es iniciado por la Fiscalía, la oficina comunicará los sustentos en materia penal de acuerdo a la jurisdicción en la cual se realiza la investigación, convirtiéndose un país que integra esta categoría, toda vez que tanto la Autoridad Administrativa como la Fiscalía, pueden iniciar la acción penal tributaria.⁵⁰

En el caso de México, es bastante claro que la forma de persecución de los delitos fiscales varía en atención a la naturaleza del ilícito. Lo anterior,

⁴⁹ Información interna obtenida por miembro de PwC de Hungría.

⁵⁰ Información interna obtenida por miembro PwC de Estonia.

queda demostrado según lo establece el Código fiscal de la Federación Mexicana en su artículo 92, el que dispone lo siguiente:

“Artículo 92.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código. Los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en los artículos 102, 103 y 115.

III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

*En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal”.*⁵¹

De esta manera, existen tres tipos de delitos fiscales, de acuerdo a su forma de persecución:

- a) Los delitos que comienzan con una querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (en adelante SHCP), y que en virtud de lo establecido en el artículo recién señalado corresponden a los siguientes: los actos similares al contrabando, defraudación fiscal, actos similares a la defraudación fiscal delitos relativos al Registro Federal de Contribuyentes, aquellos relativos a declaraciones, contabilidad y documentación, los de depositarios e interventores fiscales, los cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos, y revisión de mercancías ilegalmente, todos ellos, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.
- b) Los delitos que requieren de declaratoria del fisco federal, el que debe referirse al daño o perjuicio sufrido, como son lo son el contrabando y las situaciones cuando se presumirá cometido el delito

⁵¹ Código Fiscal de la Federación de México [en línea] http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_160517.pdf [consulta: 15 agosto 2017].

de contrabando y el robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados; y

c) Los que se persiguen de oficio, por el Ministerio Público Federal.

Respecto a los delitos que deben comenzar con una querrela por parte de la SHCP, solo ésta, *“está facultada para formular la acusación correspondiente; lo cual se explica, por un lado, en que este tipo de delitos atacan contra la hacienda pública; y por otro, porque si cualquier ciudadano pudiera presentar tal acusación, ello podría generar un efecto pernicioso, pues una persona podría estar en aptitud de formular acusaciones hacia otras que se dediquen a la misma actividad económica con el sólo fin de eliminar a su competencia o de colocarla en una situación de presión o aprieto; los empleadores, por ejemplo, tendrían constantemente la amenaza de parte de sus empleados de una posible acusación por defraudación fiscal o de su tentativa punible, lo que implicaría una permanente situación de “amenaza” por sus trabajadores. En este caso, la norma particular establecida en la legislación fiscal, atiende a la naturaleza del ilícito y se justifica plenamente”*.⁵²

Respecto a estos delitos, la SHCP debe explicar todos los hechos del caso e incluir el monto del daño patrimonial sufrido por el gobierno. La querrela penal se presenta ante la Procuraduría General de la República, la que cuenta con una Unidad Especial de Investigación de Delitos Fiscales y Financieros, y el Ministerio Público a cargo de la investigación debe obtener toda prueba que demuestre que tanto que el acusado actuó de una manera en que se cumplen todos los elementos del delito y que el acusado cometió o participó en el crimen.⁵³

Resulta relevante tener presente, que cuando hablamos de la persecución de delitos fiscales en México, no cumple un rol relevante la Autoridad Administrativa, que corresponde al Servicio de Administración Tributaria de México (SAT), órgano desconcentrado de la SHCP y que mantiene el rol de aplicar la legislación fiscal y aduanera, sin poder, iniciar la persecución de delitos fiscales.

⁵² Que reforma el artículo 92 del código fiscal de la federación a cargo del diputado Marcos Pérez Esquer [en línea] <http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2011/12/asun_282730201112011320781275.pdf> p. 6 [consulta: 20 septiembre 2017].

⁵³ Zenteno G, Matus F, Ruiz N, Palafox A. Tax Litigation in México: overview. Thomson Reuters, Practical Law. [en línea] <[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/46227156?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/46227156?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1)> [consulta: 22 agosto 2017].

Ahora bien, otro caso bastante particular lo encontramos en el caso de Islandia, en donde La Dirección de Investigaciones Tributarias de Islandia (Autoridad Administrativa) investiga casos en los que se sospecha de fraude fiscal y otras violaciones a la legislación fiscal.

El objetivo de una investigación es doble, en primer lugar, que las conclusiones de la investigación sirvan de base para la tasación que realiza la Autoridad Administrativa, y en segundo lugar que las conclusiones de la investigación sirvan de base para el procedimiento penal. Más específicamente, la Dirección de Investigaciones Fiscales investiga las violaciones a la legislación tributaria y a las normas contables.

Al concluir la investigación de un caso, la Dirección de Investigaciones Tributarias decide si se iniciará un proceso penal. En caso de que la Dirección de Investigaciones Tributarias determine que existen causas penales, la Dirección podrá iniciar tales procedimientos de tres maneras: 1. Ofrecer al contribuyente una multa y concluir el proceso penal acordando una multa impuesta por la Dirección de Investigaciones Tributarias. 2. Al presentar una demanda de pago de una multa ante la Junta Estatal de Rentas Internas. 3. Remitiendo el caso a la Policía.

La gravedad de las presuntas violaciones determina principalmente cuál es la ruta que se toma en cada caso.⁵⁴

Modelo 2: El Ministerio Público tiene el monopolio o un rol preponderante en el ejercicio de la acción penal

En contraposición a los países señalados anteriormente, es este modelo encontramos aquellos países en los cuales la Autoridad Administrativa del respectivo país, no juega ningún rol a la hora del combate de los delitos tributarios, más bien, mantiene una actitud pasiva o de mero soporte, consejo o apoyo a la hora de perseguir dichos delitos, ya sea refiriéndonos a la investigación, o bien a la persecución de los mismos.

En el caso de Reino Unido es la Fiscalía Penal y el Director del Ministerio Público quien puede iniciar procedimientos penales por delitos tributarios dentro del Reino Unido y no la Autoridad Administrativa de dicho país, esto no siempre estuvo legislado de esta forma sino que anteriormente se le había otorgado dicha facultad de iniciar y conducir

⁵⁴ The directorate of tax investigations in Iceland [en línea] <https://www.srs.is/english/> [consulta: 19 septiembre 2017].

procedimientos tributarios penales al Director de la Fiscalía de Ingresos y Aduanas que forma parte de la Autoridad Administrativa de dicho país.

Posteriormente, dado la incapacidad de esta institución de llevar procedimientos penales de manera adecuada es que el año 2014 a través de una orden en la cual las funciones del Director de la Fiscalía de Ingresos y Aduanas fueron transferido al Director de Ministerio Público. Como tal, el Director del Ministerio Público, como jefe del servicio de Fiscalía penal, es el único que actualmente puede instituir y conducir procedimientos penales en Inglaterra y Gales. Sobre esta base, no es posible que la Autoridad Administrativa inicie un proceso penal por delitos tributarios.

Por tanto, en Reino Unido el único órgano competente para ejercer la acción penal tributaria es la Autoridad Penal.⁵⁵

Un ejemplo claro de este modelo es Finlandia, en donde la Autoridad Administrativa ni siquiera participa en los procesos de investigación o de querrela, puesto que es la policía la encargada de realizar la respectiva investigación.

En el caso de la acusación penal, el organismo encargado corresponde al fiscal, quien es la única persona autorizada por ley para perseguir delitos tributarios, los que incluyen proceso por fraude fiscal y fraude fiscal agravado.

Lo anterior, según lo establece el artículo Sección 1 (1) del Código de Procedimiento Criminal, *“Una causa penal no es admisible a menos que se haya presentado un cargo por el delito por una persona que por ley tiene el derecho de hacerlo. (2) Sin embargo, un tribunal de justicia puede, por propia iniciativa, castigo por una infracción de procedimiento. Derecho del Ministerio Público de acusar Sección 2 (1) El Ministerio Público tiene la obligación de acusar al delito y de enjuiciar el caso. 2) Si se dan condiciones especiales, por ejemplo, una solicitud de la parte perjudicada o el consentimiento de una autoridad, han sido establecidos por ley para la presentación de una carga, se observarán”*.⁵⁶

Así también, en el caso de Grecia, la instauración de un procedimiento penal por evasión fiscal es instruida por el Ministerio Público, actuando de oficio o a petición de las Autoridades Administrativas griegas.⁵⁷

⁵⁵ Información internada proporcionada por miembro de PwC de Reino Unido.

⁵⁶ Criminal Procedure Act, Finland. Criminal and Penal Law. Act 689- 1997, [en línea] <http://www.ilo.org/dyn/natlex/natlex4.detail?p_lang=en&p_isn=73919&p_classification=01.04> [consulta 02 agosto 2017]. Traducción libre por las autoras de esta publicación.

⁵⁷ Información internada proporcionada por miembro de PwC de República Checa.

En República Checa, en general, todas las personas, sean autoridades públicas, personas jurídicas y además personas naturales están obligadas a cumplir con las cartas de solicitud de las autoridades encargadas de hacer cumplir la ley (Órgano de policía, fiscal o Tribunal) para la ejecución de sus acciones.

Adicionalmente, si una Autoridad Tributaria conoce dentro de su competencia hechos que tengan relación con fraude fiscal o algún delito tributario, está obligada a notificarlo. Ahora bien, no hay ninguna persona/proceso especial designado para los delitos fiscales y cualquier persona puede presentar una queja penal, ya que únicamente las autoridades encargadas de hacer cumplir la ley decidirán las medidas adicionales que se deben tomar.⁵⁸

En el caso de Italia, a su vez, si los hechos notificados indican la comisión de un delito, la autoridad policial iniciará el enjuiciamiento penal y una vez concluida la investigación, el fiscal podrá interponer un auto de procesamiento contra el respectivo contribuyente, el que podrá ser una persona jurídica o natural. De esta manera, para iniciar un proceso penal por un delito tributario, el Ministerio Público deberá formalizarlo a través de la inclusión del contribuyente en un respectivo registro que indique que se encuentra bajo una investigación. Cabe tener presente que la duración de la investigación es de 6 meses, con la posibilidad de que sea extendida hasta 18 meses.

Después de la investigación, el Ministerio Público envía un escrito detallado al contribuyente, quien tiene el derecho de reclamar con contra-argumentos y presentar prueba. Todos los argumentos y pruebas son sometidos a una primera audiencia preliminar ante el juez, quien deberá evaluar si esta investigación establece prueba suficiente para un juicio. Los procedimientos penales y fiscales son independientes entre sí. Esto significa que un acuerdo final con la Autoridad Administrativa no impide el inicio de un proceso penal.⁵⁹

En Bélgica la persecución penal se lleva a cabo bajo la autoridad y supervisión del Ministerio Público, por tanto, la facultad de iniciar un procedimiento penal contra un contribuyente compete exclusivamente al

⁵⁸ Información interna obtenida de miembro PwC de República Checa.

⁵⁹ Russo A, Cavallaro F, Tornambé F. Tax Litigation in Italy: overview. Thomson Reuters, Practical Law. Law [en línea] < [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/66235631?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/66235631?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1) > [consulta 02 agosto 2017] Traducción libre por las autoras de ésta publicación.

Ministerio Público. De esta forma la Autoridad Penal posee la titularidad del ejercicio de la acción penal tributaria.⁶⁰

En el caso de Irlanda también, la legislación criminal se contempla en la misma legislación tributaria civil. Respecto al inicio del procedimiento penal por delitos tributarios es importante señalar que es el Ministerio Público o la Fiscalía junto con una mera asistencia de la Autoridad Administrativa es quien decide respecto de si ejerce o no la acción penal tributaria.⁶¹

De la misma forma, en el caso de Canadá⁶², la Autoridad Administrativa de este país, bajo un programa de investigación criminal actualmente investiga casos significativos de evasión fiscal, y cuando ha encontrado evidencia suficiente que justifique un cargo penal refiere esos casos al Departamento de Justicia correspondiente.⁶³ Es por esto que dicha autoridad no tiene la facultad para iniciar un procedimiento penal, ya que cumple el rol de ayudar y trabajar conjuntamente con el Departamento de Justicia de Canadá, siendo este último el que finalmente tiene el derecho a decidir si inicia o no un procedimiento penal tributario.

De acuerdo al procedimiento criminal de Noruega, es la Fiscalía la autoridad que tiene el derecho de comenzar o llevar a cabo una investigación y decidir si ejercer la acción penal tributaria en contra de un contribuyente. La Autoridad Administrativa de este país no tiene el poder de iniciar una investigación, pero podrá presentar una denuncia a la Fiscalía cuando exista una causa probable para creer que un contribuyente ha cometido una violación a la regulación tributaria que pueda ser considerado como un delito tributario.⁶⁴

Ahora bien, Portugal también lo podemos clasificar en este modelo, por cuanto, encontramos una estrategia legislativa distinta, porque si bien

⁶⁰ Chéruiy, C. Tax Procedure in Belgium, Audit to Litigation, A first insight. [en línea] <<https://www.loyensloeff.com/media/5478/tax-procedure-in-belgium.pdf>> [consulta: 03 agosto 2017] Traducción libre por las autoras de ésta publicación.

⁶¹ Información interna obtenida de miembro PwC de Irlanda.

⁶² Información interna obtenida por miembro PwC de Canadá.

⁶³ Chodikoff D, Purse G. Tax litigation in Canada: overview. Thomson Reuters, Practical Law. [en línea] <[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/Document/I8ddd9499ebee11e598dc8b09b4f043e0/View/FullText.html?transitionType=CategoryPageItem&contextData=\(sc.Default\)](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/Document/I8ddd9499ebee11e598dc8b09b4f043e0/View/FullText.html?transitionType=CategoryPageItem&contextData=(sc.Default))> [consulta: 20 septiembre 2017] Traducción libre por las autoras de ésta publicación.

⁶⁴ Información interna proporcionada por miembro PWC de Noruega.

corresponde a la Autoridad Administrativa la investigación de los delitos en comento y el Ministerio Público es el encargado de ejercer la acción penal, el proceso comienza con la toma de conciencia de la existencia de un delito por parte del Ministerio Público, transformando a dicho organismo en quien dirigirá la investigación que realice la administración.

Lo anterior, se confirma de acuerdo al artículo 40 de la Ley N° 15/2001, “régimen general de las infracciones tributarias” en cual señala lo siguiente: *“adquirida la noticia de un crimen tributario se procede a la investigación, bajo la dirección del ministerio público, con las finalidades y en los términos del procedimiento de proceso penal a los órganos de la administración tributaria y a los de la seguridad social caben, durante la investigación, los poderes y funciones que el código de proceso penal atribuye a los órganos y las autoridades de policía criminal, presumiéndoles delegada la práctica de actos que el ministerio público puede asignar aquellas entidades, independientemente del valor de la ventaja patrimonial ilegítima”*.⁶⁵

IV CONSIDERACIONES FINALES

En el contexto de esta investigación, hemos podido observar cómo únicamente dos países miembros de la OCDE tienen un sistema donde exclusivamente el ejercicio de la acción penal en materia de los delitos tributarios, recae en la Autoridad Administrativa, pudiendo entenderse de un primer acercamiento que este podría ser un modelo no considerado por la mayoría de los países de la OCDE.

Sin embargo, al realizar un análisis más profundo, nuestra conclusión es que la mayoría de los países de la OCDE tiene un sistema en que la Autoridad Administrativa o algún organismo técnico altamente calificado en materia tributaria tiene un rol preponderante y protagónico tanto en la investigación como en la decisión del ejercicio de la acción penal por delitos tributarios.

En este sentido, estamos convencidas que el Proyecto de Ley Boletín 9954-05 tiene el inconveniente de otorgarle titularidad para el ejercicio

⁶⁵ Regime Geral de Infracções Tributárias, Portugal. [en línea] <<https://sites.google.com/a/pttax.net/rgit/rgit/rgit-artigo-35-a-50>> [consulta: 20 septiembre 2017] Traducción libre por las autoras de ésta publicación.

acción penal al Ministerio Público, sin un filtro previo realizado por el SII entidad altamente calificada y de un conocimiento exclusivo en la materia dentro del ámbito público en Chile.

Estimamos que en nuestro país, el modelo a aplicar, de querer entregarse un rol mayor al Ministerio Público, debería considerar que el SII, dado su alto nivel de especialidad y tecnicidad continué tomando la decisión acerca del ejercicio de la acción penal, ya sea en caso de investigaciones propias o realizadas por el Ministerio Público, sin perjuicio que éste último pueda trabajar en forma coordinada con el SII en la investigación y realizarle recomendaciones no vinculantes acerca del ejercicio de la acción penal en materia tributaria.

NORMAS DE VENTAS INDIRECTAS Y CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

JUAN PABLO NAVARRETE⁶⁶

RESUMEN

El artículo hace una breve reseña de las normas de ventas indirectas introducidas en la Ley de Impuesto a la Renta el año 2012 y las contextualiza a nivel de derecho comparado. Para efectos de analizar la aplicabilidad de dichas normas a un residente de un país que tenga un Convenio para Evitar la Doble Tributación con Chile, se describen las funciones de dichos Convenios en el marco del derecho tributario internacional, principalmente en relación al modelo de Convenio de la OCDE. A continuación, se analiza la principal línea argumentativa que –a juicio del autor– serviría de base para estimar que los Convenios no impedirían la aplicación de las normas de venta indirecta: las modificaciones específicas introducidas por Chile al modelo de Convenio de la OCDE aceptadas por los demás Estados contratantes y la comprensión de la regulación de la venta indirecta en Chile como normas específicas de control sobre ventas directas. Luego, el autor hace un análisis de los argumentos que él defiende para sostener que determinados Convenios firmados por Chile sí impedirían la aplicación de las normas de venta indirecta. Finalmente, el artículo hace un análisis crítico sobre la ausencia de argumentos en la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos sobre esta materia y señala que en un corto plazo se deberían ventilar a nivel de tribunales los argumentos que sustenten una u otra postura.

⁶⁶ Juan Pablo Navarrete es socio de EY y abogado de la Universidad de Chile. Fue ayudante del Departamento de Derecho Económico y de Ciencias del Derecho de esa misma universidad. Además, tiene un magister de tributación en Georgetown University y de tributación internacional en New York University.

I NORMAS DE VENTA INDIRECTA

Históricamente, las ventas efectuadas por no residentes de sociedades extranjeras con activos subyacentes en el país no eran tributables en Chile.

Tras el bullado caso de la venta de Minera Disputada Las Condes por parte de Exxon a Anglo American, en que se estimó que la estructura y venta de sociedades en el extranjero eran parte de una planificación agresiva que sólo buscaba evitar el pago de impuestos en Chile, el gobierno del Presidente Lagos estableció las primeras normas de ventas indirectas en la Ley 19.840 del 23 de noviembre de 2002.

Dichas normas consideraban como rentas de fuente chilena, y por lo tanto tributables en Chile aunque el enajenante sea un no residente, las ganancias de capital obtenidas en la venta de sociedades en el extranjero cuando: (i) el comprador fuera un residente en Chile; y (ii) que a través de esa venta se adquiriera indirectamente más del 10% de una sociedad constituida en Chile.

La condición de que el adquirente fuera un no residente le restó relevancia práctica a esas normas, ya que expresamente quedaron excluidas de tributación las ventas indirectas de activos en Chile cuando vendedor y comprador eran no residentes en Chile.

Las normas de venta indirecta que nos rigen en la actualidad fueron incorporadas en el gobierno del Presidente Piñera a través de la Ley 20.630 del 29 de septiembre de 2012 (la reforma tributaria del gobierno de la Presidenta Bachelet el 2014 sólo hizo ajustes menores a estas normas).

El ámbito de aplicación de estas normas del año 2012 es bastante más amplio que las del año 2002. Éstas básicamente disponen que son rentas de fuente chilena las ganancias de capital obtenidas en la venta de sociedades en el extranjero cuando: (i) se transfiera el 10% o más de una entidad extranjera; y (ii) los activos subyacentes en Chile que indirectamente se enajenan representen al menos el 20% del total de los bienes enajenados en la transacción o cuando el valor de dichos activos en Chile sea igual o superior a 210.000 UTA (en ambos casos considerando valores de mercado).

Además de las reglas anteriores, se incluyen disposiciones específicas cuando las sociedades enajenadas están en paraísos fiscales, normas de relación, de recaptura (para operaciones dispersas en un periodo de 12 meses), de reorganización y de retenciones.

1. Breve reseña de las Normas Chilenas a nivel de Derecho Comparado

Los países que gravan las ventas indirectas lo hacen a través de la aplicación de normas generales anti-elusión (“GAAR”) o de normas específicas anti-elusión (“SAAR”)⁶⁷, las cuales pueden estar establecidas en la ley doméstica o en Convenios para Evitar la Doble Tributación (“Convenios”)⁶⁸.

Por regla general, el modelo de GAAR prescinde de la recalificación de las ganancias en el extranjero como rentas de fuente local, siendo el caso más paradigmático el de China. En el caso del modelo de SAAR, se recalifican por regla general dichas rentas –bajo determinados estándares de materialidad– como de fuente local⁶⁹.

Atendiendo a esta clasificación, y considerando además el origen de su dictación y su contenido, las normas de venta indirecta chilenas pueden ser catalogadas como normas específicas de control sobre ventas directas establecidas a nivel de ley doméstica⁷⁰, lo cual es especialmente relevante para el análisis de la problemática a nivel de Convenios.

Similar origen y características pueden observarse en las normas de venta indirecta de otros países como India, Perú, Panamá, Ecuador y República Dominicana.

Al igual que el caso chileno, en dichos países también han sido casos de alta connotación pública los que han originado la dictación de normas de ventas indirectas⁷¹. El caso más emblemático es el de Vodafone en India en 2007, el cual motivó la dictación de normas de venta indirecta en ese país con efecto retroactivo a partir de 1961.

⁶⁷ CUI, Wei. Taxation of Non-residents’ Capital Gains. Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries, ONU, 2014. pp. 144-151.

⁶⁸ SUFFIOTTI, Gonzalo. Taxation of indirect share transfers: a recent phenomenon of concern in cross-border transactions. Tesis para optar al grado de magister, London School of Economics, 2014. pp. 25-30.

⁶⁹ CUI, Wei. Taxing Indirect Transfers: Improving an Instrument for Stemming Tax and Legal Base Erosion. Virginia Tax Review, Volume 33 (4): 2014. pp. 682-688.

⁷⁰ Como se verá más adelante, hay dos casos en que Chile introduce SAAR a nivel de Convenio.

⁷¹ PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (FMI, OCDE, ONU, GBM). Tributación de las transferencias indirectas transnacionales. 2017. pp. 27-30. [en línea] <<https://www.imf.org/~/media/Files/News/press-release/pr17308s.ashx>> [consulta: 31 de octubre de 2017].

2. *Ventas Indirectas y Convenios*

Las normas de ventas indirectas chilenas reseñadas anteriormente no se refieren al caso en que el enajenante o vendedor sea residente de un país con el cual Chile tenga vigente un Convenio, lo cual en ningún caso es un vacío atendido al rango legal de los Convenios.

Como veremos en detalle más adelante, la postura del Servicio de Impuestos Internos (“SII”) en esta materia es que los Convenios no impiden la aplicación de las normas de venta indirecta.

Sin embargo, y teniendo en cuenta que las interpretaciones que hace el SII de la ley no son vinculantes para los contribuyentes, quienes pueden objetarlas en sede judicial, este tema ha sido bastante debatido en los círculos académicos y profesionales ligados al derecho tributario.

3. *Doble Tributación Internacional y Modelos de Convenios*

La manera correcta de enfocar este problema, a mi juicio, es atender al carácter y función que cumplen los Convenios en el marco del derecho tributario internacional.

Por regla general, el problema de la doble tributación internacional se presenta cuando hay dos países que invocan jurisdicción para gravar la misma renta: (i) un país como fuente de la renta (al ser renta de fuente local ese país aplica impuestos aunque el contribuyente sea un no residente); y (ii) otro país como el de la residencia del contribuyente (si bien para ese país la renta no es de fuente local, es obtenida por un residente que tributa en dicho país por sus rentas de fuente mundial).

Atendida esa situación, los Convenios regulan distintos tipos de rentas y operan fundamentalmente a través de dos mecanismos para evitar el problema de la doble tributación⁷²: (i) restringen la potestad tributaria del país fuente de la renta (ya sea fijando tasas máximas o derechamente limitando completamente la facultad de gravar dicha renta); y (ii) establecen que el país de la residencia debe contemplar en su legislación interna exenciones o dar créditos por los impuestos pagados respecto a esas rentas en el país fuente.

⁷² VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. Berkeley Journal of International Law, Volume 4: 1986. pp. 27-29.

Para los efectos de analizar esta función de evitar la doble tributación en los Convenios en relación a las normas de venta indirecta, se debe observar que el modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)⁷³ funciona como una lista taxativa⁷⁴ de tipos de rentas que pueden ser gravadas en el país fuente. Por lo tanto, toda renta que no forme parte de ese listado taxativo, sólo puede ser gravada en el país de la residencia.

La norma del modelo de Convenio de la OCDE que establece dicho carácter taxativo es la del Artículo 21-1 (“Otras Rentas”) que dispone una regla de clausura en favor del país de la residencia que señala lo siguiente: *“Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado”* (sólo se exceptúan de esta regla de clausura las rentas inmobiliarias a través de establecimientos permanentes).

Respecto al tratamiento de las ganancias de capital en el Artículo 13 del modelo de Convenio de la OCDE, hay dos elementos que deben ser considerados:

- a) No se establece que el país fuente pueda gravar la ganancia de capital en la venta de acciones de sociedades (salvo cuando más del 50% de su valor proviene de propiedad inmobiliaria situada en dicho país);
- b) Existe una norma de clausura en favor del país de la residencia en el Artículo 13-5 que, cumpliendo una función análoga a la del Artículo 21-1 antes mencionada, dispone lo siguiente: *“Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante en que resida quien enajena”*.

Nótese, por tanto, que bajo el modelo de Convenio de la OCDE el país fuente ni siquiera puede gravar la venta directa de acciones en ese país (salvo la situación de excepción en relación a la propiedad inmobiliaria antes señalada⁷⁵).

⁷³ OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). [en línea] <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>> [consulta: 31 de octubre de 2017].

⁷⁴ ROHATGI, Roy. Basic international taxation. New Delhi, Taxmann, Volume 1, 2007. pp. 100-102.

⁷⁵ Las disposiciones del tratado multilateral que modifica los Convenios (conocido bajo su sigla en inglés como “MLI”) firmado por Chile el 7 de junio de 2017 (pero que aún

Similar situación ocurre en el modelo de Convenio de Estados Unidos⁷⁶.

En el caso del modelo de la Organización de Naciones Unidas (“ONU”), sólo a partir de la versión del año 2011 se incluye la posibilidad que el país fuente grave la venta directa de acciones, pero no las indirectas⁷⁷.

Dada la pertenencia de Chile a la OCDE desde el año 2010, y que incluso antes de ser miembro nuestro país ha utilizado desde el año 1998⁷⁸ el modelo de Convenio de la OCDE⁷⁹, en adelante me referiré principalmente a ese modelo y a las modificaciones que Chile le ha introducido.

4. *Modificaciones introducidas por Chile al Modelo de Convenio de la OCDE*

Bajo las normas del modelo de Convenio de la OCDE antes reseñadas, el análisis de la aplicación de las normas de venta indirecta sería simple: dado que los Convenios no le dan jurisdicción al país fuente para gravar la venta directa de acciones (salvo la situación de los inmuebles antes referida), dicho país tampoco puede grabar las ventas indirectas.

no está vigente), no modifica el análisis del modelo de Convenio de la OCDE efectuado anteriormente y sólo hace precisiones en relación al caso especial de sociedades cuyo valor deriva en más de un 50% de propiedad inmobiliaria. Lo mismo ocurre a nivel de los comentarios al modelo de Convenio de la OCDE.

⁷⁶ U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, United States Model Income Tax Convention 2016. [en línea] <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>> [consulta: 31 de octubre de 2017].

⁷⁷ ONU, Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo 2011. [en línea] <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf> [consulta: 31 de octubre de 2017].

⁷⁸ Anteriormente, el año 1976, Chile había suscrito un Convenio con Argentina bajo el Modelo del Pacto Andino el cual fue desahuciado el año 2012. En la actualidad ambos países tienen un Convenio vigente bajo el modelo de la OCDE.

⁷⁹ “*Los CDTI vigentes en Chile han seguido al modelo de Convenios para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE), por lo que los comentarios emitidos por OCDE y que clarifican la aplicación de tal concepto en base a la finalidad perseguida por los CDTI, pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 32 de la Convención de Viena*”, Circular N° 57 de 2009 del SII.

Sin embargo no lo es, debido a que nuestro país ha solicitado en todos los Convenios que ha firmado modificaciones estructurales tanto al Artículo 21 como al Artículo 13 del modelo de Convenio de la OCDE.

Dado lo anterior, el efecto de los Convenios en la aplicación de las normas de venta indirecta debe necesariamente analizarse a la luz del contexto, alcance y finalidad de las modificaciones al modelo de Convenio de la OCDE que Chile ha negociado.

Empecemos viendo cuáles son esas modificaciones.

Con pequeñas variantes, la norma de clausura del Artículo 21-1 antes vista se neutraliza a través de un párrafo 3° no contemplado en el modelo de Convenio de la OCDE que dispone lo siguiente⁸⁰: “*No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionados en los artículos anteriores de este Convenio y procedentes del otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado*”.

Respecto a la norma sobre ganancias de capital del Artículo 13, el elemento en común es que Chile en todos los Convenios ha negociado cambios al modelo de la OCDE que dejen clara la potestad tributaria de nuestro país para gravar la venta directa de acciones de sociedades chilenas (lo cual recién fue recomendado por el modelo de la ONU el año 2011).

Sin embargo, la forma en que se logra ese resultado y sus redacciones son disímiles. Para efectos de sistematización, se pueden distinguir los siguientes grupos de Convenios firmados por Chile en relación al tipo de Artículo 13 (las diferencias que no son relevantes para el análisis de la venta indirecta no se consideran):

- Grupo A: La norma de clausura en favor del país de la residencia del Artículo 13-5 del modelo de Convenio de la OCDE se reemplaza por completo, señalándose que: “*Nada de lo establecido en el presente Convenio afectará la aplicación de la legislación de un Estado Contratante para someter a imposición las ganancias de capital provenientes de la enajenación de cualquier otro tipo de propiedad distinta de las mencionadas en este Artículo*”.

En este grupo se encuentran los primeros Convenios firmados por Chile bajo el modelo de la OCDE –con Canadá y México– y el con Nueva Zelanda y Brasil.

⁸⁰ Este párrafo está tomado del modelo de la ONU, desde su primera edición en 1980.

- Grupo B: Se introduce una norma no contemplada en el modelo de la OCDE que permite al país fuente gravar la venta de acciones sin límite de tasa.

En este grupo se encuentran: Ecuador, Polonia, Perú, Dinamarca, Noruega, Malasia, Rusia, Paraguay, Tailandia, República Checa, Sudáfrica y China.

- Grupo C: Se introduce una norma no contemplada en el modelo de la OCDE que permite al país fuente gravar la venta de acciones sin límite de tasa, a menos que se cumplan ciertas condiciones (en esos casos se establece un límite máximo de tributación que es generalmente de 16%).

En este grupo se encuentran: Corea, Croacia, España, Reino Unido, Francia⁸¹, Suecia, Irlanda, Portugal, Bélgica, Colombia, Suiza, Australia⁸², Austria, Italia y Japón.

- Grupo D: Se introduce una norma no contemplada en el modelo de la OCDE que permite expresamente gravar las ventas indirectas. En este grupo se encuentra el Convenio con Argentina (también el firmado con Uruguay el cual todavía no está vigente).

5. *Grupos de Convenios Firmados por Chile y Venta Indirecta*

Atendiendo a la clasificación anterior, se puede concluir que en el caso del Grupo A y Grupo D los Convenios firmados por Chile no impiden la aplicación de las normas de venta indirecta.

La controversia, por tanto, se centra en los Convenios del Grupo B y Grupo C.

⁸¹ En reuniones que he tenido con el Departamento de Normas Internacionales del SII, se ha planteado que la redacción de este Convenio permitiría claramente la aplicación de las normas de venta indirecta. Si bien la forma y orden del Artículo 13 de este Convenio tiene notorias diferencias con el resto de los Convenios firmados por Chile, no comparto esa opinión.

⁸² Gonzalo Suffiotti identifica en este Convenio una remisión a las SAAR domésticas de Chile que, por tanto, permitiría gravar la venta indirecta: “*Sin embargo, nada en este Artículo afectará el derecho de ese otro Estado a someter a imposición tales ganancias, de conformidad con su legislación (...)*”. Si bien es un razonamiento interesante, no me parece concluyente. SUFFIOTTI (2014), *Ibíd.*, nota al pie N° 131.

Hay quienes han querido ver una diferencia entre ambos grupos para efectos de la norma de venta indirecta (sólo por este motivo los separé), fundado en lo siguiente:

- a) El SII señaló que las normas de venta indirecta eran aplicables en el caso de un Convenio del Grupo C (el con España); y
- b) Los Convenios del Grupo C se refieren a las tenencias indirectas y los del Grupo B no.

Sin embargo, a mi juicio, el razonamiento anterior es incorrecto por las siguientes razones:

- a) En análisis de la problemática de los Convenios y la venta indirecta debe hacerse bajo la perspectiva de poder cuestionar la interpretación del SII en esta materia.
- b) Dicho eso, se podrá estar de acuerdo o no con la interpretación del SII (que será analizada más adelante), pero a mi juicio no es discutible que la opinión del SII es que ningún Convenio firmado por Chile impide la aplicación de las normas de venta indirecta.
- c) Al citar el Convenio con España, el SII deja claro que lo hace a vía solamente de ejemplo.
- d) La referencia que hacen los Convenios del Grupo C a la tenencia indirecta no es respecto a la venta, sino respecto al porcentaje de posesión para efectos del límite máximo de tasa.
- e) Finalmente, no tendría ninguna racionalidad interpretar que en los Convenios donde Chile aceptó parcialmente restringir su potestad tributaria en la venta directa de acciones no haya impedimento para aplicar las normas de venta indirecta (Grupo C); pero que sí exista tal impedimento en los Convenios donde Chile no aceptó limitación alguna (Grupo B).

Basado en las consideraciones anteriores, en adelante me referiré por Convenios a los del Grupo B y C (salvo que se indique lo contrario).

6. *Análisis e Interpretación Legal de la Controversia*

Frente al entusiasmo que generó entre algunos tributaristas la aplicación de una suerte de regla *a contrario sensu* respecto al Convenio recientemente firmado con Argentina (si en ese Convenio se estableció expresamente que se podían gravar las transferencias indirectas eso significaría que en el resto de los Convenios no se podría), lo primero que hay

que señalar es que las leyes tributarias son de derecho público y, por lo mismo, no se pueden invocar *prima facie* en un análisis de interpretación legal las normas de los Artículos 19 al 24 del Código Civil⁸³.

En el caso particular de los Convenios, además, existen las normas de la Convención de Viena sobre Interpretación de los Tratados y la norma especial del Artículo 4-2 del modelo de Convenio de la OCDE (el alcance de la expresión “*a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente*” es sin embargo objeto de alta controversia entre los autores de derecho tributario internacional⁸⁴).

Habiendo hecho esta aclaración respecto al método de interpretación legal, me parece que la controversia analizada en este artículo es discutible, en el sentido que existirían argumentos legalmente plausibles para sostener ambas posiciones. Sin perjuicio de lo anterior, y adelantando conclusiones, mi opinión es que el efecto de los Convenios debiera ser la no aplicación de las normas de venta indirecta.

Para sostener la postura contraria, esto es que los Convenios no excluirían la aplicación de las normas de venta indirecta, el principal argumento viene dado por entender las normas de venta indirecta como normas de control. De hecho, como se analizó anteriormente, ese es inequívocamente el origen de la dictación de estas normas en Chile.

Dicho origen, se refleja también en su contenido. En efecto, bajo la perspectiva de control o SAAR, las normas de venta indirecta establecen estándares de materialidad respecto a los activos chilenos (no todas las transferencias de sociedades extranjeras con activos subyacentes en Chile se encuentran gravadas) y fórmulas alternativas para calcular la ganancia de capital (a elección del contribuyente) que excluyan los activos fuera de Chile.

Por lo tanto, y teniendo en cuenta lo anterior, si Chile expresamente ha solicitado alterar el modelo de Convenio de la OCDE para gravar la venta de acciones de sociedades chilenas, pudiera argumentarse que el otro país contratante ha aceptado también las normas de control sobre dichas ventas.

⁸³ VERGARA, Alejandro. El derecho administrativo como sistema autónomo: el mito del código civil como derecho común. Santiago, Legal Publishing, 2010. pp.29-66.

⁸⁴ LANG, Michael. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Vienna, Linde, 2010. pp. 39-42.

Sin perjuicio que esta es la línea de argumentación es persuasiva, la posición de que los Convenios excluirían la aplicación de las normas de venta indirecta me parece la correcta por las siguientes razones:

- a) Las normas de control, por tener ese carácter, deben necesariamente interpretarse en sentido restrictivo.

En el marco de los Convenios, los lineamientos de la OCDE han sido que las normas de control de las legislaciones internas (ya sean bajo el modelo de GAAR o SAAR) que no están explicitadas en los Convenios no pueden afectarlos⁸⁵.

Incluso los lineamientos de la ONU (también usados por el SII en sus interpretaciones administrativas), que son más favorables que los de la OCDE hacia el país fuente y que contemplan desde el año 2011 la posibilidad que dicho país grave la venta directa de acciones, señalan que en un caso de SAAR a nivel doméstico (que es el caso de Chile en ventas indirectas) que estén en pugna con un Convenio, éste último debe prevalecer⁸⁶.

- b) Sin perjuicio de que Chile exige en sus Convenios reversar la norma de cláusula en favor del país de la residencia en el Artículo 21, la norma residual modificada en favor del país fuente debe entenderse en todo caso respecto a rentas en que dicho país pueda reclamar un criterio de atribución de potestad tributaria (o factor de conexión) reconocible por el otro país contratante. Si no es ese el caso, debe haber una disposición expresa en el Convenio que la explicita⁸⁷.

En efecto, pareciera complejo en el Convenio con Bélgica por ejemplo, argumentar que ese país debiera reconocer –sin norma expresa

⁸⁵ OCDE (2014), *Ibíd.*, Comentarios al Artículo 1, Párrafos 9.2, 22.1 y 22.2. De todas formas, la OCDE no desarrolla las diferentes hipótesis de conflicto entre ley doméstica y Convenios como sí lo hace la ONU.

⁸⁶ ONU (2011), *Ibíd.*, Comentarios al Artículo 1, Párrafo 15: “*En general, cuando la aplicación de la legislación interna y de los acuerdos fiscales da lugar a conflictos, deben prevalecer las disposiciones de estos últimos acuerdos. Ello es consecuencia lógica del principio de pacta sunt servanda, incorporado en el artículo 26 de la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados. Así pues, si la aplicación de esas normas tuviera como efecto un aumento de la responsabilidad fiscal de un contribuyente más allá de lo que autoriza un acuerdo fiscal, se incurriría en contradicción con las disposiciones del acuerdo y estas disposiciones deberían predominar en virtud del derecho internacional público*”.

⁸⁷ VERGARA, Gonzalo. Factores de conexión en el impuesto adicional. *Revista de Estudios Tributarios* N° 8, 2013. pp. 66-73. [en línea] <<http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/viewFile/41087/42632>> [consulta: 31 de octubre de 2017].

en el Convenio– la potestad tributaria de Chile para considerar como renta de fuente chilena la que proceda de una venta en que la compañía vendida, el vendedor y el comprador son belgas.

De hecho, en un caso similar que involucraba empresas francesas con activos subyacentes en India, permitiendo el Convenio entre esos dos países la tributación en el país fuente de las ventas directas de acciones (como es el caso de Chile en sus Convenios) y habiendo introducido India normas especiales de ventas indirectas a nivel doméstico (al igual que Chile en un contexto de control tras un caso de alta connotación⁸⁸), la Andhra Pradesh High Court de India resolvió que ese país no podía aplicar tributación sobre esa transacción en virtud del Convenio entre ese país y Francia⁸⁹.

- c) Invocar un criterio de atribución de potestad tributaria no reconocible en sí mismo ni explicitado en un Convenio, también es complejo en materia de créditos por impuestos pagados en el extranjero, que se regula en el Artículo 23-A de los Convenios.

De hecho, desde la perspectiva del país residencia, los créditos se otorgan –por regla general– bajo las siguientes condiciones: (i) por impuestos pagados en el extranjero; (ii) respecto de rentas de fuente extranjera⁹⁰; y (iii) obtenidas por un residente que tributa por su renta de fuente mundial.

¿Cómo podría Bélgica en el ejemplo anterior considerar como renta de fuente extranjera (segundo requisito) la que proceda de una venta de una compañía belga en que el vendedor y comprador también son belgas sin que exista mención alguna a una situación así en el Convenio?

De hecho, es probable que Bélgica no diera crédito en un caso así por estimar que dicha renta es de fuente local. El problema del enfoque seguido por Chile y otros países (SAAR a nivel de ley doméstica que recalifican las rentas provenientes de ventas indirectas como de fuente local) es que generan problemas doble tributación que generalmente no son solucionados a nivel de Convenios (por

⁸⁸ Ver nota al pie N°71 anterior.

⁸⁹ SANOFI CASE [en línea] <http://itatonline.org/archives/?dl_id=950> [consulta: 31 de octubre de 2017].

⁹⁰ Esto reconoce excepciones en casos de EP y recientemente en Chile tras la dictación de la Ley 20.956.

haber dos países que estiman que la renta es de fuente local), a menos que el contribuyente solicite un procedimiento de acuerdo mutuo al amparo del Artículo 25 lo que es complejo y tiene varias limitaciones de admisibilidad.

La concurrencia de los 3 requisitos señalados anteriormente para la procedencia de créditos por impuestos pagados en el extranjero y los problemas de doble tributación que puede generar que dos países consideren una misma renta de fuente local, puede incluso requerir una solución expresa a nivel de los mismos Convenios.

Por ejemplo, en el caso del Convenio entre Chile y Estados Unidos (que aún no se encuentra vigente), los dividendos que reparte una sociedad chilena a una sociedad estadounidense (dueña de más del 10% de la chilena) es considerada como una renta de fuente local tanto por Chile como Estados Unidos. Bajo esas condiciones, Estados Unidos no podría dar crédito por los impuestos pagados en Chile sobre dicha renta, al no ser considerados en ese país como renta de fuente extranjera.

Para que Estados Unidos pueda dar crédito en esa situación, fue necesaria una regla especial que señala que para los efectos del Convenio esas rentas se consideran de fuente chilena (Artículo 23-3-c).

Como hemos señalado, nada se acuerda en los Convenios en relación a la pretensión de Chile de considerar como renta de fuente local la venta de una sociedad domiciliada en el otro país contratante o en un tercer país.

- d) Se puede incluso sostener que la concreción de esa pretensión puede implicar una violación por parte de Chile, al menos de los Convenios vigentes con anterioridad a las normas domésticas de venta indirecta.

Volviendo al ejemplo del Convenio con Bélgica mencionado anteriormente, es interesante notar lo siguiente: antes de la dictación de las normas de venta indirecta del año 2012 la renta en cuestión hubiera sido calificada bajo el Artículo 13-5 del Convenio (como el comprador también está en Bélgica no son aplicable tampoco las normas del año 2002); sin embargo, luego de la dictación de esas normas, la pretensión chilena sería que esa renta se encuentre comprendida en el Artículo 13-4 del Convenio.

El problema es que, tal como lo resolvió la Corte Suprema de Holanda el año 2003, ese es un caso paradigmático de violación de

Convenio: cambios en las legislaciones domésticas que tienen como consecuencia la aplicación de una regla distributiva distinta a la regla distributiva aplicable al momento de la conclusión del Convenio, en que la nueva regla distributiva resulta en atribución de jurisdicción tributaria al país que efectuó la modificación legal a nivel interno, en circunstancias que la norma distributiva previamente aplicable atribuía jurisdicción tributaria al otro Estado contratante⁹¹.

Chile podría intentar argumentar que aún antes del año 2012 dicho caso estaba comprendido en el Artículo 13-4 del Convenio con Bélgica, aun cuando Chile no decidiera en ese entonces aplicar impuestos sobre dicho tipo de rentas. Sin embargo, una alegación de esa naturaleza debiese ser desestimada.

- e) Sin perjuicio de las consideraciones sobre la norma de clausura del Artículo 21 efectuadas anteriormente, el tema determinante es que los Convenios mantienen a nivel del Artículo 13 sobre las ganancias de capital la norma de clausura en favor del país de la residencia del modelo de la OCDE (reitero que estoy analizando los Convenios del Grupo B y C).

Respetando el carácter taxativo que impone dicha norma respecto a las ganancias de capital (y en armonía con el carácter taxativo general que inspira el modelo de Convenio de la OCDE), el listado de situaciones específicas y excepcionales en que el país fuente puede imponer tributación debe interpretarse necesariamente de forma restrictiva, y en dicho listado no se encuentra la posibilidad de gravar las ventas indirectas.

Por lo mismo, cualquier pretensión de analogía o interpretación extensiva en esta materia, basada en normas de control a nivel doméstico (ya sea en la modalidad de GAAR o SAAR), debiera ser descartada tal como lo sugieren los lineamientos de la OCDE y de la ONU⁹².

- f) Un último argumento es el relativo a la introducción de SAAR en los Convenios⁹³ con Argentina y Uruguay (este último no se encuentra aún vigente).

⁹¹ DE PIETRO, Carla. Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law. *World Tax Journal*, Volume 7 (1): 2015. pp. 80-87.

⁹² Ver notas al pie N° 85 y 86 anteriormente.

⁹³ En ONU (2011), *Ibíd.*, Comentarios al Artículo 1, Párrafo 33, se hace una consideración crítica sobre el abuso de este mecanismo.

Si bien, como señalé anteriormente, debe descartarse la aplicación de normas de interpretación de derecho privado (como la regla *a contrario sensu*, que ni siquiera en dicho ámbito opera entre leyes), la incorporación expresa de la venta indirecta en esos Convenios no viene sino a confirmar los argumentos expuestos anteriormente en el sentido que un hecho gravado de esas características debe necesariamente acordarse de forma expresa entre las partes que suscriben un Convenio.

7. Interpretación del SII

Como señalé anteriormente, la solución de la controversia tratada en este artículo (en favor de cualquiera de las dos posiciones) debiera analizarse principalmente a la luz de las modificaciones introducidas por Chile al modelo de Convenio de la OCDE.

Lamentablemente, dicho análisis no se recoge en las interpretaciones por vía administrativa que el SII ha efectuado respecto a esta materia, donde simplemente se asume que los Convenios no excluyen la aplicación de las normas de venta indirecta.

Las reglas que ha dado el SII en esta materia son las siguientes⁹⁴:

- Circular N° 14 del 7 de marzo de 2014 (“Circular N° 14”):

En un apartado muy breve relativo a los Convenios, la Circular N° 14 parte señalando lo siguiente: “*en virtud de lo estipulado en los Convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por Chile que se encuentren vigentes, se estima que los términos de éstos resultan aplicables a las rentas e impuesto referido, cuando el enajenante o adquirente en su caso, sean personas residentes del otro estado contratante*”.

Lamentablemente, el SII no ofrece ningún argumento que sustente la afirmación “*se estima*”.

Luego el SII instruye que en el caso de Convenios la tributación aplicable dependerá de si –en el marco de las normas de venta indirecta– se opta por tributar como si los activos subyacentes en Chile se hubieran vendido directamente o no. En el primer caso, la

⁹⁴ Se ha revisado la jurisprudencia administrativa del SII hasta el día 31 de octubre de 2017.

norma a aplicar es la del Artículo 13 del Convenio; en el segundo caso, la del Artículo 21⁹⁵.

Como vimos, dada la modificación que introduce Chile al Artículo 21 del modelo de la OCDE en todos los Convenios que ha firmado, esta regla de la Circular N° 14 llevaba implícitamente resuelto el problema de que Chile sí puede gravar las ventas directas, pero sin desarrollar un argumento.

La instrucción del SII respecto a la aplicación del Artículo 13 en abstracto –como lo hace esa circular– no resolvía tampoco el problema, por los distintos tipos de Artículo 13 que hemos comentado y porque el SII dejó abierta la interrogante sobre qué numeral del Artículo 13 recogía la situación de una venta indirecta. Sin embargo, de la redacción de la Circular N° 14 se desprendía que la postura del SII era que Chile podía gravar la venta indirecta en todos los Convenios⁹⁶.

- Circular N° 59 del 14 de noviembre de 2014 (“Circular N° 59”):

El SII parte anunciando un cambio de criterio (y por eso se publicó en el diario oficial), el cuál es que siempre debe estarse a la tributación indicada en el Artículo 13 de los Convenios (y no más en el Artículo 21)⁹⁷, señalándose que la tributación se verá caso a caso teniendo en cuenta los distintos tipos de Artículo 13 acordados por Chile en sus Convenios.

⁹⁵ La disyuntiva entre el Artículo 13-5 o el Artículo 21 como norma residual en ganancias de capital fue analizada por RUST, Alexander, en Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Kluwer Law International, 2015. Por razones de especificidad y coherencia sistémica, dicho autor concluye que no debiese invocarse en esta materia nunca el Artículo 21.

⁹⁶ Para el caso en que se tome la opción de tributar como si los activos subyacentes en Chile se hubieran vendido directamente, el SII tampoco fue claro en determinar a qué nivel debía operar el Convenio (en caso que lo hubiere). Si bien, de acuerdo a los principios generales del derecho tributario internacional, debería ser a nivel del país del vendedor, la Circular N° 14 sugiere que esta opción del contribuyente implica una ficción de entender –para todos los efectos tributarios– que la venta la realiza la compañía extranjera que tiene directamente los activos en Chile (nota al pie N° 8 de esa circular). De la misma forma, la Circular N° 14 tampoco fue clara en determinar a qué nivel debían operar los requisitos del hoy extinto Régimen Único del Impuesto de Primera Categoría en las ganancias de capital: ¿Quién debía tener las acciones más de 1 año? ¿El vendedor extranjero en la target extranjera que se vende o el extranjero que tenía directamente las acciones en Chile en relación a esas acciones?

⁹⁷ Con este cambio, el SII sigue a RUST (2015), *Ibíd.* (ver nota al pie N° 95 anterior).

Lo anterior, representaba un avance. Primero, porque los Artículos 21 de los Convenios firmados por Chile oscurecen y no se hacen cargo del tema. Y, segundo, porque se reconoció que el efecto de los Convenios en la aplicación de las normas de venta indirecta podía ser distinto según el tipo de Artículo 13 (o, bajo mi enfoque, según el tipo de modificaciones al Artículo 13 del modelo de Convenio de la OCDE).

Sin embargo, luego la Circular N° 59 hace un análisis que puede estimarse como correcto o no, según la posición que se tenga respecto a la controversia analizada en este artículo: citando como ejemplo el Convenio con España, el SII señala que la tasa reducida de 16% en venta directa de acciones también está disponible en ventas indirectas⁹⁸, en la medida que se cumplan los dos requisitos que establece el Convenio para la aplicación de dicha tasa⁹⁹.

Descartándose la posibilidad de hacer una distinción entre este tipo de Convenios (Grupo C) y los que no establecen tasa máxima (Grupo B) por las consideraciones efectuadas anteriormente, la

⁹⁸ La posibilidad de aplicar una tasa reducida de Convenio no se mencionó en los ejemplos que da la Circular N° 14 –antes analizada– a propósito de la opción de tributar como si los activos subyacentes en Chile se hubieran vendido directamente. No obstante ello, del Oficio N° 1481 del 22 de agosto de 2014 (tres meses antes de la Circular N° 59), se desprende más claramente esta posibilidad, aunque sin mencionar expresamente lo de la tasa reducida.

⁹⁹ Hay 4 temas en relación a la tasa reducida de 16% del Convenio con España que no están suficientemente claros en la Circular N° 59. Primero, en relación al requisito de que el vendedor no posea un 20% o más de la sociedad vendida, no queda claro si la Circular N° 59 no menciona la contra-regla del protocolo del Convenio por parecerle innecesario dar más detalles o por estimar que dicha contra-regla sólo está disponible en ventas directas (estimo que debiese ser lo primero). Segundo, la Circular N° 59 no menciona en qué país está el vendedor (pareciera serle irrelevante), lo que es consistente con la ficción en esta materia (ver nota al pie N° 26 anterior en relación a la Circular N° 14). Si bien podría desprenderse –de una interpretación literal de la Circular N° 59– que lo relevante es el Convenio (si existe) del país de la sociedad target extranjera que se vende, una interpretación armónica de la circular lleva a concluir que lo relevante es el país de la sociedad extranjera que tiene directamente los activos en Chile. Tercero, la Circular N° 59 no señala si para acceder a la tasa reducida de 16%, el contribuyente debe optar por tributar como si los activos subyacentes en Chile se hubieran vendido directamente (o pasa a ser irrelevante tras el cambio de criterio en siempre es aplicable el Artículo 13 de los Convenios). Y, cuarto, en caso de ser necesaria esa opción, no queda claro si la misma está o no vinculada a la elección en materia de costos (en mi opinión son dos elecciones independientes).

ventana de ambigüedad que había dejado la Circular N° 14 respecto al Artículo 13 se cerró completamente en la Circular N° 59: aún en los Convenios con una norma de clausura en favor del país de la residencia a nivel de las ganancias de capital (Grupo B y Grupo C, que son los controvertidos), el SII señalaba que Chile sí podía gravar las ventas indirectas.

Lamentablemente, el SII nuevamente no explicó por qué llegó a esa conclusión.

8. *Fase Final de la Controversia*

La palabra final sobre este tema la tendrán las Cortes cuando conozcan el caso de un contribuyente que sea fiscalizado desafiando la legalidad de la interpretación del SII en esta materia¹⁰⁰.

Debiera ser ese el momento en que el SII explique con más detalle su postura y se explicita en un proceso formal la postura de muchos tributaristas (dentro de los que me incluyo) que opinan que los Convenios del Grupo B y Grupo C excluyen la aplicación de las normas de venta indirecta.

¹⁰⁰ A la fecha de esta columna sólo tengo conocimiento de solicitudes de devolución de impuestos pagados en ventas indirectas –habiendo un Convenio aplicable– que han sido rechazadas por el SII y se encuentran en fase de reclamo ante los Tribunales Tributarios Aduaneros. Dichos procesos, sin embargo, están sujetos a una reserva parcial que impiden que sean analizados.

II

Notas de Actualidad

CFC RULES: CONCEPTOS Y DESAFÍOS DE LA NUEVA NORMA DE CONTROL DE ELUSIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL

Una de las finalidades de la Ley N°20.780 sobre Reforma Tributaria, fue modificar e incorporar nuevas normas de control de elusión tributaria internacional, particularmente aquellas que dicen relación con rentas pasivas obtenidas por Entidades Controladas Extranjeras (“ECE”) o comúnmente denominadas CFC Rules¹⁰¹, las cuales comenzaron a regir a partir del 01 de enero de 2016.

De esta manera, el nuevo art. 41 G incorporado a la LIR tiene por objeto terminar con el diferimiento del impuesto sobre rentas pasivas obtenidas por entidades extranjeras controladas por contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile.

En este contexto, las declaraciones anuales de renta presentadas por los contribuyentes para el AT 2017, cuyo plazo venció el 30 de abril de 2017, debieron incluir las rentas obtenidas por entidades extranjeras que califiquen como ECE.

En otras palabras, los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas, gravándose con IDPC más GC o IA, constituyendo una excepción a la regla general de nuestra

¹⁰¹ Por sus siglas en inglés: Controlled Foreign Corporations Rules.

legislación tributaria que establece que las rentas obtenidas en el exterior deben tributar y ser reconocidas en Chile solamente cuando son “percibidas” por el contribuyente local.

Cabe hacer presente que las CFC Rules sólo son aplicables cuando las rentas pasivas de la ECE excedan del 10% de los ingresos totales de aquella y si estas son iguales o superiores a UF 2.400, al término del ejercicio respectivo. Como contrapartida, si las rentas pasivas representan el 80% o más del total de los ingresos de la ECE, el total de los ingresos de ésta serán considerados como rentas pasivas y, en consecuencia, agregadas a la base imponible de sus controladoras.

Para estos efectos, la letra C del art. 41 G enumera y describe los ingresos que deberán considerarse como “rentas pasivas”, considerándose como tales aquellas que, por regla general, no provienen de una actividad productiva o comercial, sino más bien, de la administración de capitales e inversiones, tales como dividendos, intereses, ganancias de capitales e incluso aquellas rentas que las ECE obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, cuando se cumplan copulativamente los requisitos establecidos en la norma legal.

Por otro lado, la LIR establece los supuestos para determinar si una entidad extranjera califica como “controlada”, entendiéndose por tales aquellas que, cualquiera sea su naturaleza, posean personalidad jurídica propia o no (tales como sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o trusts, constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el extranjero), cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

- a) Sean controladas por entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile; y,
- b) Que las rentas de la entidad controlada, no deban computarse en Chile de conformidad al art. 41 B, N°1 de la LIR, es decir, como agencias y otros establecimientos permanentes en el exterior.

En efecto, uno de los temas importantes para la aplicación práctica de la norma es el análisis de los factores que permiten calificar a una entidad como “controlada”. De acuerdo al principio general, el control de una entidad se constituye por la posesión directa o indirectamente, de una persona o entidad, por sí solo o en conjunto con otras personas o entidades relacionadas, del 50% o más del capital, utilidades o derecho a voto; o que tengan facultades unilaterales para modificar estatutos o remover directores o administradores; o que la entidad controlada esté

constituida en un país de baja o nula tributación, pero el verdadero desafío es la determinación del concepto de personas o entidades relacionadas, debido a la amplia referencia que establecen las letra a), b) y d) del art. 100 de la Ley N° 18.045.

Es importante recordar que, en un principio, para la determinación de personas o entidades “relacionadas”, la Ley N° 20.780 hacía una referencia amplia al art. 100 de la LMV, pero fue la Ley N° 20.899 de 2016, sobre Simplificación a la Reforma Tributaria, la que delimitó dicha referencia solo a los casos específicos descritos en las letras a), b) y d) de dicho art. Lo anterior es relevante puesto que, de acuerdo a la historia de la Ley N° 20.899 y las intervenciones realizadas sobre la materia durante el trámite legislativo, se puede constatar que los argumentos para limitar el concepto de relación toman gran relevancia para efectos de su aplicación práctica, puesto que responden a objetivos muy específicos:

- a) Excluir de las normas de relación aquellas relaciones de tipo subjetivo, como la del parentesco, de manera que solo tengan que ver con relaciones de naturaleza contractual o de propiedad¹⁰².
- b) Limitar la posibilidad de que la SVS, a través de normas administrativas (en conformidad al pár. segundo del art. 100 de la LMV), pudiera ampliar la norma de relación, afectando un elemento del hecho gravado y, en consecuencia, el principio de legalidad¹⁰³.

Otro de los temas relevantes en la aplicación práctica de las nuevas CFC Rules dice relación con las obligaciones administrativas que deberán cumplir los contribuyentes controladores locales, sea que se trate de una persona natural o jurídica. En ambos casos, el contribuyente deberá determinar las rentas efectivas en base a contabilidad completa por cada una de las inversiones (entidades controladas) en el extranjero, tal como si la sociedad estuviere domiciliada en Chile.

Lo anterior implica llevar un registro detallado de cada una de las rentas, para lo cual deberán considerarse las disposiciones contenidas en los arts. 29 al 33 de la LIR, siendo entonces aplicables las normas sobre la correcta deducción de los “gastos necesarios” para producir esa renta,

¹⁰² De acuerdo a las exposiciones de Pedro Castro (Jefe de Departamento de Impuestos Directos de la Subdirección normativa del SII) y Alejandro Micco (Subsecretario del Ministerio de Hacienda).

¹⁰³ De acuerdo a la intervención de Francisco Selamé como expositor en la Comisión de Hacienda del Senado.

así como también la posibilidad de ser considerados por la autoridad tributaria como gastos rechazados afectos a la tasa del impuesto multa del 40% que establece el art. 21 de la LIR.

Por otro lado, cuando en la determinación de las rentas pasivas que deben computarse en Chile resulte una pérdida o resultado negativo, incluida una pérdida de ejercicios anteriores, esta no podrá ser reconocida en el país, para efectos de ser agregada al resultado de la renta líquida imponible del IDPC correspondiente del controlador, al término del ejercicio.

Finalmente, el art. 41G establece la posibilidad de reconocer como crédito en Chile, tanto los impuestos pagados o adeudados en el extranjero, como el IA pagado en Chile, aplicado sobre las rentas pasivas que deba reconocerse en el país, para lo cual se aplicará lo dispuesto en el art. 41C de la LIR, cuando exista un CDTI suscrito por Chile que se encuentre vigente con el país que aplicado los impuestos acreditables en Chile; o las reglas del art. 41B de la LIR, en el caso de que no exista un CDTI vigente.

Como puede observarse, el cumplimiento del nuevo art. 41 G en el contexto de su primer año vigente para efectos de operación renta será un desafío para más de un contribuyente local, el cual no estará exento de diversas interpretaciones y complicaciones, sobre todo para aquellos contribuyentes que el año pasado informaron sus inversiones en el extranjero al aprovechar el beneficio de repatriación de capitales con la tasa preferencial del 8%, quienes probablemente serán los primeros en la lupa de la autoridad tributaria.

LEY N° 20.956: SOBRE MEDIDAS PARA IMPULSAR LA PRODUCTIVIDAD

En el D.O. de 26 de octubre de 2016 se publicó la Ley N° 20.956, conocida como “Ley de Impulso a la Productividad” (en adelante, la “Ley”), que introdujo modificaciones en diversos cuerpos legales. Los principales ejes de la Ley son profundizar el sistema financiero, promover la exportación de servicios y simplificar trámites, con miras a impulsar el crecimiento económico y la inversión en el país.

Desde el punto de vista tributario, la referida Ley efectuó modificaciones a la LIR, Ley de IVA y a la Ley N° 19.983, sobre transferencia y mérito ejecutivo a la copia de la factura, que en su mayoría entraron en vigencia el 1° de noviembre de 2016, y que continuación detallamos.

I MODIFICACIONES A LA LIR

1. *Incentivo a inversionistas en instrumentos del art. 104 de la LIR (Bonos)*¹⁰⁴

El art. 104 de la LIR establece una tributación preferente para aquellos contribuyentes que invierten en instrumentos de deuda de oferta pública y que cumplan con los requisitos señalados en la norma. En

¹⁰⁴ Las instrucciones en relación las modificaciones de esta norma fueron efectuadas a través de la Circular SII N° 71 de 2016.

general, el beneficio consiste en que no constituirá renta el mayor valor obtenido en la enajenación de dichos instrumentos, sin perjuicio de la tributación que le corresponda a los intereses generados por los mismos.

La Ley, por su parte, efectuó las siguientes modificaciones:

- Se modificó la forma de calcular los intereses devengados por los tenedores de estos instrumentos, con el objetivo adecuar de su forma de cómputo a los términos de emisión de cada instrumento en particular¹⁰⁵.
- Se incorpora una nueva norma de retención en el art. 74 N° 7 de la LIR (pasando, en consecuencia, a ser la anterior forma de retención el nuevo art. 74 N° 8 de la LIR). Esta nueva norma de retención consiste en que los emisores de los instrumentos deberán, por regla general, practicar ellos la retención de impuesto con tasa del 4% sobre los intereses devengados a la fecha de cada pago de interés o cupón, o de un pago anticipado o rescate. De esta manera, sólo procederá la retención de impuesto practicada por los representantes o custodios de contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país (a que se refiere el nuevo art. 74 N° 8 de la LIR), sólo en el evento en que se haya establecido expresamente en las condiciones de emisión del respectivo instrumento, que la retención la efectuarán los mencionados sujetos.
- La retención se declarará y pagará dentro de los 5 días hábiles siguientes a la retención, sin reajuste alguno.
- En el caso de tenedores locales, el 4% sobre los intereses devengados podrá darse de abono a los impuestos anuales de IDPC o GC, según corresponda¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Se reemplaza en el cálculo del interés devengado del art. 20 N° 2 de la LIR el guarismo “365” (en referencia a un año calendario), por la expresión “los días del año calendario, en base a lo establecido en los términos de emisión del instrumento respectivo para el pago del interés o cupón”.

¹⁰⁶ Para el caso de inversionistas que no tengan la calidad de contribuyentes para la LIR, podrán solicitar por escrito al SII la devolución del 4% de intereses devengados, dentro de los 12 días siguientes el mes de la retención.

2. *Crédito por impuestos pagados en el extranjero del art. 41 A de la LIR*

Antes de la dictación de la Ley N° 20.956, la letra C del art. 41 A de la LIR, permitía imputar como crédito en Chile los impuestos pagados en el extranjero sólo respecto de asesorías técnicas o prestaciones similares. Con la modificación efectuada por la Ley, se extiende también el beneficio del uso del crédito mencionado anteriormente a todos los servicios que sean calificados como de exportación por el SNA.¹⁰⁷

Asimismo, en el art. 41 A de la LIR se crea una nueva letra D, pasando por tanto la anterior letra D a ser E. En esta nueva letra D, se establece que aquellos contribuyentes que sin perder el domicilio o la residencia en Chile, perciban rentas gravadas en el extranjero del trabajo dependiente o independiente, podrán imputar como crédito contra dichos impuestos los impuestos a la renta pagados o retenidos en el extranjero.

Lo anterior implica, en términos prácticos, que se amplió la posibilidad de imputar como crédito los impuestos del trabajo pagados en el extranjero a países con los que Chile no ha suscrito un CDTI.

3. *Modificaciones al IA del art. 59 de la LIR*

El art. 59 de la LIR, en su inc. 1°, establece que se gravarán con una tasa de IA de 15%, los pagos efectuados a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile por concepto de:

- a) Uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y de nuevas variedades vegetales;
- b) Uso, goce o explotación de programas computacionales¹⁰⁸; y,
- c) Servicios de ingeniería, profesionales o técnicos pagados a personas naturales o jurídicas sin domicilio o residencia en Chile, cualquiera sea el lugar donde se ejecute la prestación.

Antes de la dictación de la Ley, la tasa por los pagos mencionados anteriormente aumentaba a un 30% en el evento que el beneficiario se encontrare domiciliado en alguno de los países a que refieren los arts. 41 D y 41 H de la LIR (denominados “países de nula o baja tributación” o

¹⁰⁷ Esta norma tiene vigencia retroactiva desde el 1° de enero de 2016.

¹⁰⁸ Sin perjuicio de la exención a los programas computacionales “estándar”.

“*paraísos fiscales*”), o que éste se encuentre relacionado con el pagador, en los términos señalados en la norma.

Con la modificación introducida por la Ley N° 20.956, se elimina la sobretasa de 30% por los conceptos mencionados en el párrafo anterior, para el caso que el pago sea realice a una parte relacionada, procediendo la misma únicamente cuando el beneficiario se encuentre domiciliado en un país de nula o baja tributación.

Adicionalmente a los cambios señalados, se modificó el N° 2 del art. 59 de la LIR, en el sentido que se amplió la exención de IA beneficiado ahora también a trabajos y servicios de ingeniería o técnicos, en el caso de servicios exportables, siempre que el SNA califique dichos servicios como exportación.

II MODIFICACIONES A LA LEY DE IVA

1. *Exención a servicios de exportación calificados como mixtos*

El art. 12, letra E), N° 16 de la Ley de IVA señala que estarán exentas de dicho impuesto los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el SNA califique dichos servicios como exportación.

La Ley modifica la referida norma en el sentido que amplía la exención del impuesto también a los servicios de exportación calificados “mixtos”, es decir, para aquellos servicios que son parcialmente prestados en Chile y que son utilizados en el extranjero.

2. *Recuperación IVA por servicios prestados en el extranjero*

El nuevo párrafo introducido en el inc. 4° del art. 36 de la Ley de IVA señala que igualmente podrán acceder a los beneficios de recuperación de IVA de exportadores los prestadores de servicios, siempre que éstos sean prestados y utilizados íntegramente en el extranjero y, además, hubiesen estado afectos a IVA de haberse prestado o utilizado en Chile.

Lo anterior, tendrá aplicación sólo en la medida que en el país en que se hayan prestado o utilizado los servicios se aplique un impuesto interno de idéntica o similar naturaleza al establecido en la Ley de IVA.

III

MODIFICACIONES A LA LEY N° 19.983, SOBRE MÉRITO EJECUTIVO A COPIA DE LA FACTURA

También se modificó la Ley N° 19.983, que regula la transferencia y otorga mérito ejecutivo a la copia de la factura. Los cambios tienen como objetivo una mejora en la eficiencia del mercado que opera normalmente con facturas (principalmente empresas de *factoring*), así como mayores certezas en relación a los plazos para la aceptación o rechazo de las mismas.

Previo a la entrada en vigencia de la Ley de Impulso a la Productividad, conforme al art. 3° de la Ley N° 19.983, se entendían irrevocablemente aceptadas las facturas si no se reclamaba en contra de su contenido, mediante alguno de los siguientes procedimientos: (i) devolviendo la factura y la guía o guías de despacho, en su caso, al momento de la entrega, o; (ii) dentro de los ocho días corridos siguientes a su recepción, o en el plazo que las partes hayan acordado, el que no podrá exceder de treinta días corridos.

Con la modificación, se aclara que el reclamo indicado en el numeral (ii) anterior, además del “contenido de la factura”, puede versar sobre *“la falta total o parcial de la entrega de las mercaderías o de la prestación del servicio”*.

Asimismo, se modifica el numeral indicado en el sentido que las partes ya no pueden acordar el plazo para reclamar la factura, debiendo la misma necesariamente entenderse aceptada transcurridos los ocho días corridos siguientes a su recepción, salvo que exista un reclamo dentro de dicho plazo.

En el mismo sentido, se incorpora un nuevo inc. al art. 4° que estipula que en caso que el recibo de la factura no haya sido efectuado en el plazo señalado y tampoco haya existido reclamo en contra de su contenido o de la falta total o parcial de entrega de las mercaderías o de la prestación del servicio *“se presumirá que las mercaderías han sido entregadas o el servicio ha sido prestado. En este último caso, la factura quedará apta para su cesión, sin necesidad de que el recibo conste en la misma”*.. Por lo tanto, la Ley consagra un acuse de recibo “ficto”.

Finalmente, un nuevo inc. en la norma señalada anteriormente la factura también se tendrá por irrevocablemente aceptada cuando el deudor, dentro del plazo de ocho días señalado anteriormente, declare expresamente aceptarla, no pudiendo con posterioridad reclamar en los términos ya indicados.

NORMAS CRS: ESTÁNDAR COMÚN DE REPORTE EN CHILE

I INTRODUCCIÓN

Luego de las polémicas internacionales vividas en los últimos años, tales como los conocidos “*Panamá Papers*” o la “*Lista Falciani*”, que reveló una lista de cuentas no declaradas en el banco HSBC de Suiza, la OCDE, se ha enfocado en enfrentar la evasión fiscal internacional mediante una serie de medidas, desarrollando la solución mediante una mezcla de transparencia, intercambio de información y cooperación entre las Administraciones Tributarias.

Es así como nace el Estándar Común de Reporte (en adelante, CRS¹⁰⁹), régimen de transparencia y comunicación de información financiera, basado en los Acuerdos Intergubernamentales suscritos con ocasión de FATCA, y a través del cual se busca evitar la evasión fiscal y facilitar el intercambio automático de información sobre cuentas financieras a nivel global, entre los más de 100 países que lo han suscrito, incluido entre ellos Chile.

Esta nueva política de transparencia se encuentra vigente desde el 1° de julio de 2017, con el objeto de que todas las instituciones financieras implementen procedimientos para controlar y revisar cuentas, para reportarlas al SII, y a su vez a las demás jurisdicciones suscritas al Convenio

¹⁰⁹ Por sus siglas en inglés: “Common Reporting Standard”.

de CRS. Por último, desde el año 2018 se esperan las primeras acciones de intercambio de información.

II ASPECTOS PRINCIPALES DE CRS

CRS es una norma vigente en Chile¹¹⁰, que involucra tres agentes: instituciones financieras, sus clientes y el SII. A continuación, los aspectos principales de CRS:

- a) **Quiénes deben reportar:** Las Instituciones Financieras¹¹¹ con residencia tributaria en Chile, y aquellas que no lo sean pero mantengan en Chile una o más sucursales, están obligadas a revisar y reportar determinadas cuentas al SII. En este sentido, los clientes de aquellas instituciones deben entregar a estas su información personal y una declaración firmada de su residencia tributaria.
- b) **Procedimiento de debida diligencia:** Las Instituciones Financieras deben revisar y reportar todas las cuentas financieras, nuevas y preexistentes, que mantienen de sus clientes que tengan residencia tributaria en el extranjero.

Para ello, las instituciones deben haber implementado los procesos de debida diligencia, solicitando a sus clientes que presenten una declaración, dentro de un procedimiento de “auto certificación”¹¹². Dentro de este procedimiento de revisión, es esencial la declaración de residencia tributaria del titular de la cuenta en la institución financiera, ya que funciona como indicio para identificar aquellas cuentas que están afectas a CRS.

¹¹⁰ Regulada por Reg. que fija Obligaciones de Identificación de Cuentas Financieras, publicado en el D.O., el 05 de julio de 2017.

¹¹¹ Para estos efectos, se entienden como Instituciones Financieras, las siguientes: instituciones de custodia, instituciones de depósito, entidades de inversión y compañías de seguro específicas. Excluye de este concepto a: a) entidades estatales, organización internacional o BC; b) fondo de pensiones de una entidad estatal o las señaladas en la letra a); c) un emisor calificado de tarjetas de crédito; d) otras entidades determinadas por el Ministerio de Hacienda previa solicitud, y previo informe del SII.

¹¹² En la declaración de auto certificación, deben indicar: Nombre, domicilio, N° de identificación tributaria, fecha y lugar de nacimiento, las distintas residencias tributarias que mantengan, y la entrega de su consentimiento para el intercambio de información con las distintas jurisdicciones participantes.

- c) **Cuentas reportables:** Deben ser reportadas todas las cuentas financieras nuevas y preexistentes (especialmente, la información de auto certificación y el saldo o valor de la cuenta al último día del año calendario), que se encuentren afectas a CRS, que son aquellas cuyos titulares tienen residencia tributaria en el extranjero, especialmente jurisdicciones participantes de CRS. Se excluyen del reporte y del proceso CRS aquellas cuentas que no presenten un mayor riesgo de evasión, por encontrarse reguladas, como sería el caso de las cuentas de pensiones.

Para determinar la obligación de CRS, las instituciones financieras deben distinguir los tipos de cuentas de clientes en el proceso de revisión, según se trate de:

- i. Cuentas nuevas y Cuentas preexistentes: Las primeras son aquellas abiertas desde el 01.07.2017; y las segundas aquellas que abiertas hasta el 30.06.2017.
 - ii. Cuentas de mayor valor y Cuentas de menor valor: Tratándose de titulares personas naturales, las cuentas de mayor valor son aquellas que superen USD 1.000.000 al 31.12.2017 (nueva) o 30.06.2017 (preexistente), y en períodos posteriores de revisión; y las de menor valor, aquellas que no superen este monto en las fechas señaladas.
- d) **Rol del SII:** El SII se encargará de verificar el cumplimiento de entrega de información por parte de las instituciones financieras y sus clientes. Luego, entregará la información de residencias fiscales en el extranjero de clientes a autoridades fiscales donde se radiquen estas residencias.

III IMPLEMENTACIÓN EN CHILE DE CRS

Con fecha 7 de noviembre de 2016 se publicó, en el D.O., la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, para efectos de intercambiar con otros Estados que ya han suscrito la misma Convención, información relevante para fines tributarios, de forma automática.

Los más de cien Estados que suscribieron la normativa CRS señalada acordaron que CRS se constituyera como el procedimiento común para realizar el intercambio de información automático, que establece procesos

de revisión e identificación de cuentas financieras relacionadas con personas que tengan su residencia tributaria en jurisdicciones extranjeras.

La implementación de CRS en Chile implica que las instituciones financieras residentes en jurisdicciones participantes hayan implementado procesos de debida diligencia para documentar e identificar cuentas que deban ser reportadas. La implementación consiste en dos etapas, que explicamos a continuación.

a) Paso 1: Due diligence, identificación de cuentas

Las instituciones financieras deben realizar un proceso de categorización y revisión de cuentas, distinguiendo cuentas: 1) nuevas o preexistentes; 2) cuyos titulares sean personas naturales o jurídicas; y, 3) si superan determinado monto, tratándose de personas naturales (USD 1.000.000) o personas jurídicas (USD 250.000), para aplicar la normativa CRS, especialmente determinar si serán revisadas y los plazos de revisión.

| Titularidad | Cuentas preexistentes | | Cuentas nuevas | |
|---------------------------------|---|---|---|-------------|
| | Mayor valor | Menor valor | Mayor valor | Menor valor |
| Persona natural (USD 1.000.000) | Plazo límite de revisión al 30.06.2018. | Plazo límite de revisión al 30.06.2019. | Revisión sin distinción en apertura de la cuenta. Solicitud de declaración sobre residencia tributaria del titular. | |
| Persona jurídica (USD 250.000) | Sujeta a revisión si supera umbral al 30.06.2017, y luego al 31.12.2017. Plazo límite de revisión al 30.06.2019. | No sujeta a revisión, si no supera umbral al 30.06.2017, y luego al 31.12.2017. | | |

En el caso de cuentas preexistentes, la institución financiera realiza esta revisión para buscar algún “indicio” que se refiera a que la residencia tributaria del titular de la cuenta, o de algún controlador de la misma, esté ubicada en una jurisdicción extranjera, para posteriormente remitir la información mediante el intercambio automático. En esta búsqueda y revisión, la institución financiera podrá recurrir a la información que

posea, e incluso recurrir al ejecutivo de cuentas para solicitar información respecto de la residencia tributaria del titular de la cuenta.

Para estos efectos, aquella cuenta que presente el indicio de que su titular posea residencia en el extranjero, será considerada como una “Cuenta Financiera Relacionada con Personas con Residencia Tributaria en el Extranjero”, lo que implica, que los antecedentes de esta cuenta serán remitidos al SII, y posteriormente el SII podrá enviar la información a la jurisdicción donde se presente la residencia extranjera.

b) Paso 2: Intercambio de información con el SII y jurisdicciones participantes

Realizado el proceso de revisión señalado, la institución financiera deberá remitir los antecedentes al SII, y luego el SII remitirá los antecedentes de la cuenta reportable a la jurisdicción con la que tenga relación, según la residencia tributaria detectada.

Actualmente, no existe una normativa que señale cómo se realizará el intercambio de información, y tampoco que regule las sanciones frente al incumplimiento de la normativa de CRS. No obstante, con fecha 24 de agosto de 2017, a través del Mensaje N° 126-365, la Presidenta de la República ingresó a la Cámara de Diputados un Proyecto de Ley que contempla diversas medidas tributarias, entre ellas el cumplimiento de la normativa CRS.

El Proyecto contempla la incorporación de normas sancionatorias e interpretativas, que señalamos a continuación:

- i. Obligación de las instituciones financieras de mantener un registro de los procedimientos efectuados junto a la documentación de respaldo, por un plazo mínimo de 7 años.
- ii. Sanciones ante el incumplimiento de la normativa CRS:
 - a. Una multa equivalente a 1 UTA por cada una de las cuentas respecto de las cuales se infrinjan las siguientes obligaciones:
 - Ejecutar los procedimientos de revisión e identificación de cuentas;
 - Entrega de información al SII de forma oportuna y completa;
 - Mantención de registro de procedimientos por la institución.
 - b. Una multa equivalente a 40 UTA en caso de entrega de información maliciosamente falsa por parte del titular de la cuenta o sus controladores a la institución financiera.

c) Consecuencias del intercambio de información.

i. Países adheridos y no adheridos

Se han unido al modelo CRS más de 100 países, destacando aquellos que han sido considerados como paraísos fiscales, tales como: BVI, Islas Caimán, Panamá, entre otros.

Asimismo, se debe destacar la no participación de EE.UU., y las consecuencias que esto podría tener, en paralelo con su sistema FATCA. El funcionamiento de FATCA implica que EE.UU. puede solicitar información de ciudadanos estadounidenses que mantengan inversiones en otros países, más no necesariamente la entrega de información de residentes tributarios de otras jurisdicciones.

Por tanto, si bien CRS busca que entre países se logre una mecánica de intercambio de información global, el sistema FATCA de EE.UU. no permite el mismo objetivo, en consecuencia, esto podría generar menor transparencia fiscal internacional y que las inversiones que mantengan personas en EE.UU., no sean revisadas por autoridades fiscales de otras jurisdicciones, convirtiéndose eventualmente este país en una suerte de “paraíso fiscal”.

ii. Secreto bancario

El intercambio de información financiera que implica CRS, puede generar la vulneración del secreto bancario de personas residentes de países que no sean parte de CRS. En Chile, la ley señala que las operaciones bancarias quedan sujetas a reserva y los bancos podrán darlas a conocer a quienes demuestren un interés legítimo, y que no se genere daño patrimonial al cliente.

Con la entrada de CRS, se exige transparencia casi total de los antecedentes bancarios de los clientes, incluyendo el conocimiento de sus saldos de cuentas bancarias y de su información personal, hasta de su domicilio o residencia tributaria. Lo anterior podría afectar de forma negativa a tanto a los residentes de países adheridos a CRS, como aquellos que no lo están, ya que se revelaría información que en general siempre ha sido considerada privada y protegida por el secreto bancario.

iii. Inversiones en el extranjero no declaradas

El art. 24° transitorio de la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria, estableció un sistema de declaración y pago para contribuyentes residentes en Chile, denominado “Repatriación de Capitales”, que permitió la

declaración y pago de rentas situadas u obtenidas en el extranjero no declaradas y respecto de las cuales no hayan sido pagados los impuestos respectivos, a las que se les permitió aplicar un impuesto único de tasa 8%.

El sistema señalado ya no se encuentra vigente, y para quienes no se hayan acogido a éste, se considera la no declaración y/o pago como una circunstancia agravante a las infracciones del art. 97 N° 4 del CT. Por tanto, además de las posibles sanciones a las que se puedan exponer quienes no hayan declarado y/o pagado el impuesto de tasa 8%, con la entrada de la normativa CRS y el intercambio automático de información entre autoridades de las jurisdicciones participantes, estas personas se verán expuestas al descubrimiento por parte del SII a través del cruce de información, y a la posible aplicación de impuestos y sanciones.

III
Jurisprudencia Judicial
y Administrativa

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

**“Comercial Bulnes Limitada con Servicio de Impuestos Internos
VIII DR. Concepción”
Rol N° 4.997-2017 C.S 02/03/2017**

Materia: Revisión de pérdidas de arrastre sin límite de prescripción cuando inciden en tributos actuales.

La Excma. Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción, que confirmó la sentencia de primera instancia, la cual denegó la devolución solicitada por el contribuyente.

El reclamante invoca un gasto haciendo valer pérdidas de arrastre de ejercicios anteriores, y alega que la facultad fiscalizadora del Servicio para revisar dichas pérdidas se encuentra prescrita. Agrega que la referida fiscalización solo puede hacerse dentro de los plazos de prescripción, siendo estos 3 años, de acuerdo al artículo 200 del Código Tributario.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción concuerda con el fallo de primer grado, indicando que el SII no ha cometido una infracción al artículo 200 del Código Tributario, sino que se ha limitado a controlar la efectividad de los gastos que se hicieron valer, por concepto de pérdidas de arrastre en la determinación del año declarado, analizando únicamente si es procedente invocar dichos gastos en ese periodo, de acuerdo a los requisitos legales del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La Excma. Corte Suprema destaca que este conflicto jurídico ha sido planteado y debatido en reiteradas ocasiones, asentándose una doctrina clara, indicando que tratándose de la determinación de un impuesto

actual en que el contribuyente invoca un gasto, haciendo valer pérdidas de arrastre que provienen de ejercicios anteriores, a la luz del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no procede que el SII ejerza sus facultades fiscalizadoras para revisar impuestos prescritos, sino que puede controlar que los gastos que se hacen valer en esa determinación, se encuentren justificados. Así, la jurisprudencia es clara, en materia de pérdidas de arrastre se permite la revisión de operaciones que exceden el periodo de prescripción, siempre que incidan en tributos actuales. La Excma. Corte Suprema recalca que esta materia se encuentra fuertemente resuelta, motivo por lo que se desestima en cuenta la pretensión del reclamante, por carecer de forma manifiesta de fundamento.

**“Inversiones Hermanos Leiva Céspedes Limitada con SII-VII
Dirección Regional Talca”
Rol N°16.930-2016, C.S. 23/01/2017**

Materia: Facultad de tasar precio de venta de un inmueble.

La Excma. Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Illma. Corte de Apelaciones de Talca, que revocó el fallo de primer grado, y desestimó la reclamación deducida contra las Resoluciones Exentas y Giro emitidos por el SII.

El recurrente invoca que es improcedente la tasación que ha efectuado el SII, respecto del valor de venta de los inmuebles de propiedad del contribuyente, dado que carece de un análisis detallado de los factores comerciales y económicos, ni se señalan los antecedentes relacionados con los precios tenidos a la vista para resolver.

El fallo indica que el inciso sexto del artículo 64 del Código Tributario, expresa en lo pertinente lo siguiente: “(...)el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva(...)”. Agrega el tribunal que los precios sí aparecen fuera del valor de mercado en comparación con la venta de otros bienes raíces del lugar y época, rechazándose la reclamación deducida por el contribuyente.

Se hace hincapié en que el contribuyente se encontraba en la situación jurídica de probar que tal determinación no correspondía, ya que en él recaía el peso de la prueba, de acuerdo al artículo 21 del Código

Tributario. Asimismo, indica que el Tribunal a quo ponderó la prueba presentada empleando criterios objetivos, de lo cual obtuvo el valor comercial de los bienes raíces en cuestión, de manera de no entrar en una subvaloración en la compraventa de los mismos.

Asimismo, señala que mediante el recurso se impugnan hechos sin siquiera proponer otros, dentro del contexto que la Excma. Corte Suprema únicamente puede revisar hechos en caso de denunciarse y acreditarse la infracción de normas reguladoras de la prueba, lo cual no ha ocurrido en la especie, motivo para rechazar el recurso de casación en el fondo deducido por el contribuyente.

**“Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad
presentado por Marcelo Zapata Cancino, en representación
de Eventos y Estudios First Team Ltda., respecto del inciso cuarto
del artículo 171 del Código Tributario, en los autos sobre recurso
de apelación caratulados “Fisco con Ode Moyon, Jorge y otros”,
de que conoce la Corte de Apelaciones de Valparaíso,
bajo el Rol N° 553-2016”
Rol 3.107-2016-INA; T.C 25/05/2017**

Materia: Inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso cuarto del artículo 171 del Código Tributario.

La sociedad Eventos y Estudios First Team Ltda., interpone recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 171, inciso cuarto, del Código Tributario, en el marco de un proceso de cobro de contribuciones. Al efecto, el artículo objeto de cuestionamiento señala lo siguiente: *“Además de los lugares indicados en el artículo 41° del Código de Procedimiento Civil, la notificación podrá hacerse, en el caso del impuesto territorial, en la propiedad raíz de cuya contribución se trate (...)”*.

En cuanto a los hechos se expone que en el año 2012, se habría notificado por cédula, en los términos del artículo 171, inciso cuarto, del Código Tributario, a una persona natural quien no era representante legal de la sociedad en cuestión, ni se encontraba en el país al momento de verificarse el emplazamiento y requerimiento de pago. Se alega que la notificación no reunió las características básicas para deducir la mínima efectividad del acto de comunicación, dado que además se comunicó por cédula en un sitio eriazado o baldío, donde no tiene el contribuyente deudor su domicilio. No obstante, se dio por verificado el requerimiento de

pago de las referidas contribuciones por parte del Fisco, y se procedió a la subasta del inmueble sin notificación formal de remate.

En razón de lo anterior, se interpuso el incidente de nulidad procesal sobre todo lo obrado por falta de emplazamiento, y en subsidio la nulidad de la subasta efectuada. El tribunal de instancia rechazó el incidente, sustentando que el inciso cuarto del artículo 171 del Código Tributario se trata de una norma especialísima que se aplica por sobre toda norma procesal común y que conforme a ésta, en cuanto se declare el lugar de notificación el inmueble cuya contribución se cobra, basta fijar la cédula en el terreno para que su dueño se entienda notificado. El tribunal esgrime que lo que se persigue es el inmueble que causó el pago de impuestos y no la persona, por lo cual no resulta indispensable la notificación al representante legal, y por ello razona que las actuaciones del funcionario que notificó fueron legales y válidas.

La sociedad requirente alegó que existe una infracción constitucional en la decisión anterior, por cuanto se vulnera el derecho al debido proceso, siendo la correcta notificación un elemento esencial del debido proceso, por lo que no puede haber una notificación defectuosa o inexistente. Agrega que la notificación requiere la posibilidad de percibir el mensaje y que el receptor pueda conocerlo. Como segunda vulneración se alega el desconocimiento del derecho a la igualdad ante la ley, dado que el Fisco tiene privilegios procesales al poder notificar de una manera que no reúne las características de una notificación válida, y por último de alega la infracción constitucional por la vulneración al derecho de propiedad.

Así, la sociedad solicita que se declare inaplicable el artículo 171, inciso cuarto, del Código Tributario, por ser contrario a la Constitución Política de la República.

El requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad es acogido finalmente por el Tribunal Constitucional, bajo el supuesto que la aplicación del precepto legal en cuestión, vulnera el derecho a un procedimiento racional y justo, que se asegura por el artículo 19 N°3, inciso sexto, de la Constitución Política de la República. Dentro de las consideraciones para esta decisión, se indica que toda sentencia debe basarse en un proceso previo legalmente tramitado, correspondiéndole al legislador establecer las garantías de un procedimiento de investigación racional y justa. Así también debe existir un oportuno conocimiento de la acción y debido emplazamiento, bilateralidad de la audiencia, aportación de pruebas y derecho a impugnar lo resuelto por el tribunal, lo cual es consecuencia de una adecuada defensa. Finalmente, se esgrime que la finalidad de la

notificación es poner en conocimiento al afectado de la alegación que se entabla en su contra teniendo así posibilidad de controvertir en juicio.

Se hace presente que la causa fue acordada con el voto en contra de los Ministros Carlos Carmona, Marisol Peña, Gonzalo García y Nelson Pozo, quienes fueron del parecer de rechazar el requerimiento de inaplicabilidad.

**“Servicio de Impuestos Internos con MegaExport SpA”
Rol N°15.443-2017; C.S 07/06/2017**

Materia: El perjuicio fiscal debe ser efectivo y acreditarse por el SII para la correcta aplicación del artículo 97 N°4, inciso tercero, del Código Tributario.

La Excma. Corte Suprema rechazó, por manifiesta falta de fundamento, el recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos en contra de la sentencia de la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó la sentencia de primera instancia dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, que rechazó el Acta de Denuncia N°5 de 2016.

EL SII en su recurso, sostiene que se infringió entre otras normas, el artículo 97 N°4, inciso tercero, del Código Tributario, dado que se acreditó que la denunciada realizó maniobras destinadas a obtener devoluciones indebidas de IVA exportador por medio de supuestas operaciones comerciales, y pese a ello no se aplicó la sanción pertinente, bajo el argumento que no hubo un perjuicio fiscal real, por no haber obtenido finalmente dichas devoluciones. El SII sostiene que, a pesar de no haber obtenido la devolución, ello no impide que concurren la figura infraccional, pudiendo entonces perseguirse y sancionarse la conducta indebida.

Frente a lo anterior, la Excma. Corte Suprema sostiene que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 97 N°4, inciso tercero, del Código Tributario, la demostración de la conducta ilícita recae en la parte denunciante, y que debió demostrarse que el Fisco sufrió un perjuicio consecuencia que el contribuyente obtuvo fraudulentamente la devolución solicitada, lo cual no ocurrió en la especie, por lo que no puede imponérsele multa alguna, ya que no se acreditó el monto de lo defraudado.

Por ello, se decide por los jueces que no se ha cometido la conducta infraccional por parte del contribuyente, no habiéndose quebrantado las normas denunciadas, por lo que se rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el SII, por adolecer de manifiesta falta de fundamento.

**“Constructora FV Limitada con S.I.I. Santiago Oriente”
Rol N°19.287-2016, C.S 08/08/2017**

Materia: Improcedencia de aplicar la multa del artículo 97 N°11 del Código Tributario en un reintegro por devolución indebida de impuestos que no se obtuvo de forma dolosa.

La Excma. Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el SII en contra de la sentencia dictada por la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó la sentencia de primera instancia en cuya virtud se acogió parcialmente el reclamo del contribuyente, dejando sin efecto la multa del 60% impuesta en las liquidaciones.

El fondo de la controversia corresponde determinar la sanción aplicable al caso de una devolución improcedente, por cuanto, el tribunal a quo únicamente consideró aplicable lo dispuesto en el artículo 97, inciso sexto, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, mientras que el SII, argumenta que resultan aplicables los artículos 24 y 97 N°11 del Código Tributario. Adicionalmente, se señala que el precepto inicialmente mencionado no libera de castigo al contribuyente que debe reintegrar una devolución indebida, ya que tal restitución con reajustes e intereses opera sin perjuicio de aplicarse también el artículo 97, N° 4°, del mismo cuerpo normativo, siempre y cuando la devolución obtenida haya sido consecuencia de una declaración o solicitud maliciosamente falsa o incompleta, de modo que no cabe sostener que la ley exonera al que obra en forma negligente, pero no dolosa.

Explica el SII en su recurso de casación en el fondo, que el artículo 24 del Código Tributario establece que los montos que el contribuyente deba reintegrar por cantidades por las que haya recibido una devolución o imputación, se estimarán como gravámenes afectos a retención, lo cual permite inducir que la ley asimila sin distinción la obligación de reintegro de devoluciones indebidamente obtenidas, a impuestos sujetos a retención. Por su parte, el artículo 97 N°11 ya mencionado, establece que el retardo en el entero de los impuestos sujetos a retención se castigará como ahí se prevé, de suerte que, en palabras del SII, se ha configurado en la situación actual la transgresión acusada, al inferir que la única disposición que rige es el tantas veces citado artículo 97, inciso sexto, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pero deja de lado aquella que resulta decisoria de la litis, en cuanto a la sanción a infligir a la acción del contribuyente, a saber, el artículo 97, N° 11°, del Código Tributario.

La Excma. Corte Suprema, analizando las normas antes señaladas, sostiene que los magistrados decidieron el conflicto en base a la primacía del dogma de especialidad consagrado en el artículo 13 del Código Civil, toda vez que la peculiar redacción del artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta así lo ordena. En efecto, la sola circunstancia que el inciso sexto de esta regla prescribe la forma en que ha de procederse a la devolución de lo indebidamente percibido, con el objeto de asegurar el valor de lo entregado de modo improcedente, para mantenerlo sin cambios reales, y agrega a continuación que ello es “sin perjuicio de aplicar las sanciones” que establece una norma precisa que indica, permite colegir que la obtención de una devolución de impuestos no dolosa no aparece sujeta a otra modalidad que la de la restitución de lo entregado, con los ajustes que habiliten la conservación de su valor real.

Así las cosas, y en razón que las multas que la ley tributaria asigna emanan de la potestad sancionatoria del Estado, y como tales han de ser impuestas con estricta sujeción a la legalidad. En esas condiciones, si se han ceñido a las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pero se efectuó la devolución improcedente que motivó esta contienda, y es ella la que regula su restitución y se remite expresamente a la normativa general tributaria para determinar las conductas a reprimir específicamente, no puede elucidarse que el reintegro en comento, y cuya configuración escapa a las acciones descritas en el artículo 97, N° 4°, del estatuto del ramo, deba también castigarse con fórmulas extrañas a esta compilación.

En razón de lo anterior, se vislumbra una correcta aplicación de las normas indicadas, por lo que se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos.

“Honda Motor de Chile S.A. con Villalón”
Rol N°19.153-2017, C.S 12/10/2017

Materia: Improcedencia del Recurso de Protección para conocer de cuestiones de fondo en materia tributaria.

La Excma., Corte Suprema, acogió recurso de apelación deducido por el Servicio de Impuestos Internos, en contra de la sentencia de la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago, que había acogido el recurso de protección interpuesto por el contribuyente Honda Motor Chile S.A., en contra del Ordinario N°3259, de 7 de diciembre de 2016, que privó a las camionetas

marca Honda, modelo Ridgeline de beneficios tributarios, sometiéndolas a un régimen tributario diverso de los bienes de su categoría, al considerar dicho acto como arbitrario e ilegal.

El Ordinario del SII, señaló que no es posible otorgarle el beneficio tributario establecido en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que autoriza a un contribuyente obligado al pago de IVA que adquiere un vehículo categorizado como camioneta, y en cuanto cumpla con los requisitos legales, a obtener un crédito contra el débito fiscal determinado en el mismo periodo tributario, así como también establece la imposibilidad que el precio o costo de adquisición del bien, sea deducido de la base imponible para determinar el Impuesto a la Renta, por considerar que el vehículo marca Honda, Ridgeline, al estar construido sobre un sistema de “monocasco”, perdería su condición de camioneta, y por ende los señalados beneficios establecidos a este tipo de vehículos.

El Máximo Tribunal, fundamentó entonces el rechazo del recurso de protección del contribuyente, y revocación de la sentencia apelada, en cuanto consideró que el conflicto del asunto, no corresponde a una materia que debe ser dilucidada mediante la acción cautelar de urgencia, ya que la discusión de fondo es la procedencia de un crédito fiscal y la admisibilidad de un gasto en la determinación de la renta líquida, lo que no es posible de cautelar mediante el recurso de protección, ya que ésta no constituiría una instancia de declaración de derechos.

Por su parte, en la discusión ante la Ilma. Corte de Apelaciones, el contribuyente señaló, en su recurso que, el Ordinario N°3259, infringiría las siguientes garantías reconocidas en nuestra Carta Fundamental: Artículo 19 N°21, derecho a desarrollar cualquier actividad económica; Artículo 19 N°2, que consagra la igualdad ante la ley; Artículo 19 N°22, no discriminación arbitraria en el trato que debe dar el Estado y sus organismos en materia económica; y el derecho a la propiedad consagrado en el Artículo 19 N°24.

A su vez fundamentó su recurso en que por medio del Oficio Ordinario N°87, el SII estimó que el modelo anterior de Honda Ridgeline, sí revestía las características de una camioneta, dando derecho a beneficios tributarios; agrega que el SII a través de su Oficio Ordinario N°2669 de 11 de agosto 1988, establece como un elemento esencial para calificar a un vehículo como camioneta, el hecho que su construcción esté especialmente acondicionada para el transporte de mercaderías, no siendo relevante si el casco está conformado por una o varias piezas.

El SII por su parte esgrimió como defensa, la infracción de los siguientes aspectos formales en el recurso deducido: (i) la acción de protección no sería la vía idónea, porque la procedencia de un crédito fiscal y la admisibilidad de un gasto es una cuestión de fondo, es decir, una cuestión de lato conocimiento en un juicio tributario; (ii) el recurso es extemporáneo, porque el acto recurrido es solo una respuesta a una consulta de un contribuyente, en base a criterios interpretativos ya fijados por el SII, en Circulares y Oficios Ordinarios precedentes; (iii) existen recursos administrativos pendientes; y (iv) falta de legitimación activa para recurrir.

Por otro lado, alegó la inexistencia de afectación a las garantías constitucionales denunciadas debido a que el acto recurrido se habría dictado conforme a criterios generales, objetivos, uniformes respecto de todos aquellos contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica, no refiriéndose al régimen tributario del propio recurrente en la adquisición o importación de los vehículos que luego vende, sino a la eventual tributación de los montos desembolsados por terceros compradores de dichos vehículos, futuros e incierto, no existiendo derechos indubitados al respecto.

Por su parte, la Corte de Apelaciones solicitó oficios al Centro de Control y Certificación Vehicular del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones y a la Asociación Nacional Automotriz, quienes informaron que el vehículo en cuestión se trataría efectivamente de una camioneta.

De esta forma, la ICA acogió el recurso de protección deducido, arguyendo principalmente que ésta sería una vía idónea para conocer de este tipo de asuntos, si se considera que lo que la recurrente reclama, es estar siendo perjudicada por el Servicio en sus derechos constitucionales, al crear en su contra una perturbación y un peligro de carácter inminente y cierto, que nace de la discriminación tributaria injusta.

En cuanto al fondo del asunto, la Corte de Apelaciones estimó que el Oficio N°3259 es ilegal, pues da un trato discriminatorio, al hacer una diferencia no establecida en la ley, impidiendo entonces la aplicación de los beneficios tributarios establecidos para los vehículo de las mismas características, vulnerándose las garantías constitucionales establecidas en el artículo 19 N°s 2, 21, 22 y artículo 20 de la Constitución Política de la República, estableciendo en definitiva que los efectos del Oficio recurrido, no son aplicables a camionetas marca Honda, modelo Ridgeline, las que al cumplir los parámetros expuestos en el Oficio Ordinario N°2.

667/1998 del SII, deben ser objeto del tratamiento tributario de las demás camionetas, que acceden a beneficios tributarios en materia de IVA y gastos en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta, condenándose en costas al recurrido.

**“Saul Francisco Tarque Vega con Servicio de Impuestos Internos
Dirección Regional de Arica y Parinacota”
Rol N° 8.047-2017, C.S 11/05/2017**

Materia: Infracción doctrina actos propios.

La Excma. Corte Suprema rechazó recurso de casación en el fondo deducido por el SII, en contra de la resolución de la Ilma. Corte de Apelaciones de Arica, que confirmó la sentencia de primera instancia que anuló la liquidación de impuestos reclamada por el contribuyente.

El SII fundamenta su recurso señalando que por la vía del reclamo tributario no correspondía anular la liquidación practicada, toda vez que, si bien le fue otorgada prórroga para dar respuesta a la citación que precedió a la liquidación, ésta fue concedida fuera del plazo establecido en el artículo 63 del Código Tributario, no generando en consecuencia el efecto de ampliar el plazo para dar respuesta a dicho requerimiento, habiéndose entonces practicado la liquidación válidamente.

Expone el SII a continuación que, la eventual nulidad del acto no puede ser declarada por cualquier vicio, sino por uno que afecte su validez, y en el caso al haberse solicitado la prórroga fuera de plazo, la notificación de la liquidación, no ocasionó perjuicio alguno.

En los hechos, con fecha 26 de mayo de 2016 se otorgó por la Jefa del Departamento de Fiscalización, ampliación del plazo para dar respuesta a la citación, previa solicitud del contribuyente, otorgada hasta el día 2 de junio de 2016. Sin embargo, con fecha 27 de mayo de 2016, fue notificado de la liquidación de fecha 16 de mayo de 2016.

La sentencia dictada por la Ilma. Corte de Apelaciones de Arica, confirmando la sentencia de primera instancia, señaló que el plazo para contestar la citación se encontraba pendiente al momento de practicarse y notificarse la liquidación –sin perjuicio de que la prórroga le haya sido otorgada fuera de plazo legal–, y fue autorizada por funcionaria competente. De esta forma, el contribuyente contaba con un nuevo plazo legal para dar respuesta a la citación, el que debió ser respetado por el SII, en cuanto la inadvertencia de éste al otorgar la prórroga fuera de plazo, no

puede afectar los derechos básicos del contribuyente, como el de Certeza Jurídica y Buena Fe.

La Excma. Corte Suprema señala a su vez que, lo que cabe analizar en el caso, es si la reclamada puede ir en contra de su propia actuación, ya que es un hecho no discutido que la prórroga fue otorgada por funcionaria competente. Así las cosas, de acuerdo a la doctrina asentada, a nadie le es lícito hacer valer un derecho civil o procesal en contradicción con su anterior conducta jurídica, doctrina conocida como “de los actos propios”.

Señala a continuación que, dicha doctrina impide jurídicamente el que una persona afirme o niegue la existencia de un hecho determinado, en virtud de haber ejecutado antes un acto, puesto que nadie puede contradecir lo dicho o hecho por él mismo, con perjuicio de un tercero. Los actos propios entonces, encuadran el derecho de los litigantes, de forma que no pueden pretender que cuando han reclamado o negado la aplicación de una determinada regla en beneficio propio, puedan aprovechar instrumentalmente la calidad ya negada precedentemente, con perjuicio de los derechos de su contraparte.

De esta forma se concluye que, la decisión de segunda instancia se encuentra debidamente decidida, no solo porque se le otorgó al contribuyente un plazo mayor para aportar los antecedentes que le permitieran desvirtuar la imputación efectuada, sino porque fue el propio SII, quien le concedió dicha ampliación, aun cuando el plazo para dicha solicitud se encontrara vencido, no pudiendo ir entonces el ente fiscalizador en contra de sus propias actuaciones.

**“Comercial Marchigue S.A. con SII V. D.R. Valparaíso”
Rol N° 14.862-2016, C.S. 19/01/2017**

Materia: Acciones acogidas al artículo 18 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La Excma. Corte Suprema acogió recurso de casación en el fondo, deducido por el contribuyente en contra de la sentencia de la Ilma. Corte de Apelaciones de Valparaíso que confirmó el fallo de primera instancia que rechazó la reclamación interpuesta en contra de la liquidación por diferencias de impuestos, relacionada con la subdeclaración de contribuciones y el mayor valor obtenido en la venta de acciones.

La sentencia recurrida, rechazó la totalidad de las alegaciones realizadas por la reclamante, sentenciando que la liquidación fue emitida

dentro de los plazos de prescripción, por su parte, en relación con la falta de fundamentación alegada, sostiene que el contribuyente debía acreditar el contenido y veracidad de sus declaración, sin embargo, en instancia administrativa no aportó la totalidad de los antecedentes requeridos, y en cuanto al tratamiento tributario de la venta de acciones, que es lo impugnado por el Recurso de Casación, si bien el tribunal de alzada dio por cumplidos los requisitos del artículo 18 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, añadió que no se cumplió la obligación de aportar la contabilidad completa y fidedigna más sus antecedentes de respaldo, por lo que no podía reconocerse la calidad de hecho no gravado, al mayor valor obtenido en la enajenación de acciones.

La Excma. Corte Suprema, acogió el recurso de nulidad deducido por el contribuyente, considerando a propósito de la infracción del artículo 18 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que hay que tener en cuenta que el mayor valor en la enajenación de acciones es un hecho no gravado que tiene distintas hipótesis, las que contemplan diferencias en el tratamiento contable y en la determinación del ingreso no constitutivo de renta. La aplicación del artículo 18 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta depende entonces, de las condiciones de adquisición y enajenación de las acciones, y de ello derivan situaciones disímiles, al punto que una de ellas no requiere la contabilización del mayor valor, cual es la hipótesis establecida en el inciso primero de dicha norma.

Añade que, es preciso tener claro que analizar los requisitos para que un determinado ingreso constituya renta, no es lo mismo que examinar los procedimientos contables que permitan calcular su importe, por lo que para que la operación no genere renta, la ley no requiere del registro del ingreso, por lo que no procede exigir la contabilidad completa para reconocer esta circunstancia.

Siendo entonces un hecho de la causa que la reclamante demostró haber cumplido con los requisitos del artículo 18 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no le está permitido a los jueces del grado imponer una condición adicional, no prevista en la ley, para declarar que los ingresos obtenidos por el mayor valor en la enajenación de acciones no constituyen renta, más aún si no se ha establecido como un hecho de la causa que el contribuyente se encuentra en alguna de las hipótesis en las cuales se acude a la contabilidad para calcular el monto no sujeto a impuesto.

De esta forma, el Excmo. Tribunal acoge el recurso deducido por el contribuyente, dictando al efecto sentencia de reemplazo, dejando sin

efecto la liquidación reclamada, en aquella parte que incorpora a la base imponible de primera categoría el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones.

“Inversiones Costeras SpA contra Servicio de Impuestos Internos VIII DR”

Rol N° 35.288-2017, C.S. 20/09/2017

Materia: Imposibilidad de denegar o restringir timbraje de facturas fundado en situaciones no contempladas en el artículo 8 ter del Código Tributario.

La Excma. Corte Suprema acogió recurso de protección interpuesto por el contribuyente Inversiones Costeras SpA., en contra de la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos de Concepción, que denegó el timbraje de facturas electrónicas, en cuanto en los registros de dicho Servicio figuraba una situación pendiente por delito tributario.

El contribuyente fundamenta su recurso en que la denegación de timbraje de facturas electrónicas por parte del SII, es una actuación arbitraria e ilegal que infringe las garantías constitucionales reconocidas en los números 2, 21 y 22 del artículo 19 de la Constitución Política de la República.

Por su parte, el Servicio explica que, Néstor Velásquez Sánchez, representante de Inversiones Costeras SpA., registra dos querellas presentadas por el SII, como autor del delito previsto y sancionado en el artículo 97 N°8, del Código Tributario. Agrega de esta forma que, el SII cuenta con la facultad de aceptar o rechazar las solicitudes de timbraje, pudiendo negarse en caso que los contribuyentes presenten antecedentes tributarios negativos, estimando así que su actuación fue legal y razonada, sosteniéndose a su vez en lo dispuesto en la Resolución Exenta N°45, de 1 de septiembre de 2003, que establece normas y procedimiento de operación respecto de los documentos electrónico, y la Resolución Exenta N°80, de 22 de agosto de 2014.

Agrega el recurrente que la negativa del SII para timbrar facturas no se puede sostener en que presenta antecedentes negativos debido a la interposición de las dos querellas señaladas, ya que se trata de una hipótesis que no se contiene en el artículo 8 ter del Código Tributario, que regula el tema.

La Excma. Corte Suprema, luego de un análisis de las normas aplicables al caso, concluye que no existe disposición alguna que faculte al SII para denegar o restringir el timbraje de facturas en la forma efectuada, señalando a su vez que, en ningún caso, y por aplicación del principio de jerarquía normativa, una resolución de dicho Servicio podía contener y hacer aplicable una hipótesis no regulada expresamente en la ley, cuyo contenido tampoco se puede alterar o modificar, por tratarse las Resoluciones Exentas del SII de normas de inferior categoría.

Continúa el Excmo. Tribunal señalando que lo anterior, no es óbice para el ejercicio de las facultades fiscalizadoras del SII, en particular, la revocación de emisión de facturas electrónicas, siempre que se dé alguna de las hipótesis contenidas en el artículo 8 ter del Código Tributario, concluyendo así que el SII al adoptar la medida impugnada, actuó fuera del ámbito de su competencia y sin ajustar su actuar a la normativa tributaria vigente, incurriendo en un acto ilegal y arbitrario que vulneró las garantías constitucionales del recurrente, contenidas en el artículo 19 N° 21 y N° 22 de la Constitución Política de la República.

**“Reclamante: Petróleos Marinos de Chile Ltda. Reclamado:
Servicio de Impuestos Internos V. Dr. Valparaíso”
Rol N° 101-2016, C.A de Valparaíso 22/06/2017**

Materia: Obligación del SII de tasar operación, en vez de rechazar menor valor generado en un aporte, aduciendo falta de acreditación por parte del contribuyente en cuanto al valor de mercado de la operación.

La Ilma. Corte de Apelaciones de Valparaíso acogió recurso de apelación interpuesto por el contribuyente Petróleos Marinos de Chile Ltda. en contra de la sentencia de primera instancia, dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, que rechazó el reclamo interpuesto en contra de la Res. Ex 17.000 N°150/2014 del Servicio de Impuestos Internos, que rebajó la pérdida tributaria declarada y autorizó parcialmente la devolución solicitada, ordenando en consecuencia dejar sin efecto la señalada Resolución

La sentencia de primera instancia rechazó el reclamo deducido por el contribuyente, en cuanto estimó que los antecedentes aportados fueron insuficientes para demostrar fehacientemente la pérdida tributaria declarada en la cuenta “*Pérdida valor aporte Inversión*”, al no haberse

acreditado la necesidad de la operación y el valor de mercado del aporte de las acciones.

La Ilma. Corte de Apelaciones de Valparaíso por su parte, considera que el cuestionamiento del SII a la necesidad del gasto y la efectividad de la pérdida se hizo única y exclusivamente porque las acciones se aportaron a un valor más bajo que el tributario, entre empresas relacionadas, el precio fue fijado unilateralmente, y sin que se acreditara que éste respondiera al real de mercado.

De esta forma, el Tribunal de Alzada sostiene que, si el hecho cuestionado fue el valor del aporte monetario, en cuanto éste no correspondería al valor de mercado, el SII tenía la posibilidad, y la carga, de tasar esas acciones de acuerdo con el artículo 64 del Código Tributario, por lo que si dicho Servicio señaló como razón para establecer que no se acreditó la existencia de un gasto necesario, el que se trató de un traspaso de acciones entre empresas relacionadas cuyo valor fue fijado unilateralmente en un monto inferior al contable, es esa precisamente la hipótesis prevista por la ley para establecer el mecanismo de tasación. La tasación, como demostración técnica que es, es de cargo del SII, y le es exigible por la general necesidad de razonabilidad, aplicable a toda actuación administrativa.

Continúa su exposición señalando que, como contrapartida al mecanismo de tasación, se encuentra la necesidad de aceptar la declaración del contribuyente, si se decide no utilizar el mecanismo del artículo 64, ya que en caso contrario, estaría el SII cayendo en la arbitrariedad de rechazar un gasto por estimar que no se ajusta al precio de mercado, sin decir cuál es ese valor, y en el caso, objetando el precio simplemente porque ignora si éste se ajusta o no a valor de mercado.

Por lo anterior, el peso de la prueba del contribuyente, de acuerdo al artículo 21 del Código Tributario, dice relación solo con la existencia misma de la operación y del precio asignado al aporte, lo cual fue efectivamente acreditado al Servicio, no pudiendo por tanto prescindir de dichos antecedentes, salvo que procediera a efectuar la tasación, todo lo cual implicó acoger el recurso deducido, y revocar la sentencia de primera instancia ya que, al haberse rechazado parcialmente la pérdida solo por una duda respecto del precio del aporte, duda que no se tradujo en la única medida legal que correspondía, la tasación, la resolución reclamada se transformó en ilegal.

Cabe destacar que a la fecha de redacción del presente resumen, se encuentra pendiente de fallo el Recurso de Casación en el Fondo interpuesto por el SII en contra de la sentencia dictada por la Ilma. Corte de Apelaciones de Valparaíso.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

OFICIOS RENTA

ORD. N° 2227, DE 13.10.2017

Palabras clave: Art. 59, Inc.2°, material audiovisual, proveedor extranjero, cambio de criterio.

Un contribuyente de giro empresa de telecomunicaciones, solicita al SII confirmar una serie de criterios relacionados con la aplicación del IA, a las cantidades que paga a sus proveedores de contenido audiovisual no domiciliados ni residentes en Chile. Señala el consultante que dentro de los servicios que presta se encuentra el de televisión, el que consiste en la exhibición de material o contenido audiovisual a través de una parrilla de señales fijas o variables. Este contenido es transmitido al contribuyente de manera encriptada por los proveedores extranjeros vía satélite o por medio de un enlace de fibra óptica, el que luego de ser decodificado, es, a su vez, comercializado y distribuido a los clientes del contribuyente por medio de transmisión satelital u otros medios. Dado que la distribución implica la exhibición de contenido protegido por la legislación de propiedad intelectual, el contribuyente debe pagar una serie de regalías a cada uno de sus proveedores. En tal contexto, el contribuyente solicita se confirmen los siguientes criterios: **(i)** los Oficios Nos. 2.281 de 1996 y 1.692 de 2016 se refieren a la tributación que afecta a los servicios de emisión de señal de satélite, efectuados en el extranjero, no siendo aplicables al caso en consulta; **(ii)** el Inc. 2° del Art. 59 de la LIR, grava con IA las cantidades pagadas a productores y/o distribuidores extranjeros en cumplimiento

de un contrato de licencia o regalía por el derecho a distribuir en Chile material audiovisual a través del cine y televisión, como ocurre en el caso en consulta; **(iii)** el término “materiales” indicado en la misma norma, debe entenderse referido al contenido adquirido para ser exhibido a través del cine y televisión; **(iv)** las cantidades pagadas a los proveedores de contenido extranjeros para exhibir en el país señales televisivas de su propiedad se encuentran afectas al IA de tasa 20%; y **(v)** en subsidio, armonizar el criterio contenido en el Oficio N°2.281 de 1996 con la conclusión contenida en el Oficio N°332 de 2010, así como con los avances tecnológicos experimentados en la materia. Al respecto, el SII señala que ha reevaluado el sentido dado a la expresión “materiales” utilizada en el Inc. 2° del Art. 59, estimando que dicho concepto debe entenderse, en lo sucesivo, como contenido de la obra o creación del intelecto de carácter audiovisual y no como continente, medio o soporte tangible en el cual se plasma o porta la obra o creación del intelecto. En consecuencia, la norma citada grava los pagos al exterior por la exhibición de la obra o creación audiovisual sin atender al objeto portante, medio o soporte de dicho contenido. Señala el SII que lo anterior constituye un cambio de criterio respecto de aquel contenido en los Oficios Nos. 1.692 de 2016 y 2.281 de 1996, pronunciamientos que requerían que los materiales para ser exhibidos tuvieren naturaleza tangible como los rollos de películas o cintas de video. De esta forma, para que se verifique el hecho gravado contenido en el Inc.2° del Art. 59 de la LIR, deben concurrir las siguientes condiciones copulativas: **a)** el pago debe hacerse como contraprestación por la autorización para utilizar una obra o creación del intelecto de carácter audiovisual, destinada a ser exhibida en el cine o televisión; **b)** el pago se debe efectuar a un producto o distribuidor sin domicilio ni residencia en Chile; y **c)** la obra debe ser difundida en Chile, a través de su exhibición en el cine o televisión.

ORD. N° 975, DE 09.05.2017

Palabras clave: Art. 57 bis, depósitos a plazo, vencimiento, renovación automática.

Un contribuyente solicita un pronunciamiento en relación a si los depósitos a plazo acogidos al beneficio tributario establecido en el Art. 57 bis de la LIR, respecto de los cuales se produce el vencimiento y renovación automática a contar del 1° de enero de 2017, pueden mantener el beneficio antes indicado. El contribuyente señala que se trataría de

depósitos acogidos desde su origen al beneficio tributario, que provienen de inversiones realizadas en los años calendarios 2013, 2014, 2015 y 2016, cumpliéndose, a contar del año 2017, el plazo de 4 años que permite retirar parte del capital invertido sin generar débito fiscal y sin restituir el crédito fiscal utilizado (límite de 10 UTA). Señala que, a su juicio, el beneficio establecido debiese mantenerse hasta la total extinción de los depósitos, es decir, cuando se materialice el giro o retiro de la inversión; de lo contrario se ocasionaría un perjuicio económico al momento del vencimiento y renovación automática del depósito, por cuanto en ese momento se generaría en forma automática el débito fiscal por ahorro neto negativo (ANN), debiendo el ahorrante restituir íntegramente el beneficio tributario obtenido en años anteriores. En relación a la consulta, el SII señala que el Art. 57 bis, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, contemplaba un incentivo tributario al ahorro en favor de contribuyentes del IGC o Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC), consistente en el otorgamiento de un crédito del 15% del ahorro neto positivo (ANP) imputable contra los IGC o IUSC, según correspondiese. El Art. 57 bis de la LIR fue derogado a partir del 1° de enero del 2017, por la Ley N° 20.780, la que, conjuntamente con la Circular N° 11 del 2015, reguló el tratamiento aplicable a la inversiones o depósitos acogidos al beneficio con anterioridad a su derogación. Ahora bien, específicamente en lo que respecta a la renovación de los depósitos a plazo, el SII mantiene el criterio en cuanto a que el vencimiento de un depósito a plazo constituye un giro o retiro que genera ANN, y su renovación, sea en la misma institución o en otra distinta, constituye una nueva inversión generadora de ANP. Por tanto, concluye el SII que los depósitos a plazo que venzan y se renueven automáticamente a contar del 1° de enero del año 2017, no continuarán acogidos al beneficio del Art. 57 bis de LIR, por cuanto se considerarán retirados y nuevamente efectuados en una fecha en que la norma se encuentre derogada. Así, los depósitos cuyo vencimiento ocurra a contar de dicha fecha, resultarán en ANN al no poder compensarse con una nueva inversión, salvo que pueda resultar imputable en su totalidad al remanente de ANP no utilizado al 31 de diciembre del 2016 cuyo monto anual no exceda del 30% de la renta imponible del contribuyente o 65 UTA.

ORD. N° 843, DE 18.04.2017

Palabras Clave: Convenio para evitar la doble tributación, reorganización empresarial; Art. 64, facultad de tasación, división extranjera, re domicilio.

El controlador de una sociedad residente en Holanda que tiene participación en una sociedad en Chile, la que, a su vez, es controladora de otra sociedad constituida en Chile, está evaluando realizar una reestructuración de sus activos en el extranjero, proceso dentro del cual se incluye el traslado de ciertos activos a Bélgica. Lo anterior, obedecería tanto a eficiencias administrativas, como también a la conveniencia de que la sociedad holding sea considerada residente en Bélgica y goce de ciertos beneficios tributarios por ser residente de un Estado con el cual Chile mantiene un CDTI vigente. Producto de lo anterior, solicita al SII confirmar los siguientes criterios: (i) si en el caso que se efectuara una división societaria de la entidad holandesa de acuerdo a la normativa aplicable en dicha jurisdicción, producto de la cual se asignaría la participación societaria en la sociedad chilena a una nueva compañía holandesa, y en la medida la inversión en la sociedad chilena se registre al mismo valor tributario, no le sería aplicable la facultad de tasación del SII establecida en el Art. 64 del CT; (ii) subsidiariamente, y en caso que el SII estime que no resulta aplicable el Inc. 4° del Art. 64, y por tanto si procede la facultad de tasación, solicita confirmar que los valores utilizados en el proceso de división podrían calificar como valores corrientes en plaza; y (iii) si le aplicaría a la operación de traslado de la sede de dirección o re domicilio de la nueva sociedad creada producto de la división, desde Holanda a Bélgica, el criterio contenido en el Oficio N° 1.985 de 2015, que concluye que si un contribuyente considera que es residente de un Estado con el que Chile mantiene vigente un CDTI y cuenta con un certificado de residencia que acredite tal calidad, Chile, en principio, debe aceptar tal calificación, aun cuando dicha persona hubiere sido con anterioridad residente de un país con el que Chile no mantiene CDTI vigente. Al respecto, y en respuesta a la primera consulta, el SII señala que por medio de la Circular N° 41 de 2001, se estableció que para la aplicación del Inc. 4° del Art. 64, las figuras jurídicas de división y fusión, deben entenderse de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas. De esta forma, no será aplicable la facultad de tasación en la medida que los efectos de la división efectuada en el exterior sean análogos a los de una división efectuada en conformidad a la legislación chilena; particularmente que dicha división sea una distribución del patrimonio de la sociedad que se divide, existiendo una especificación de los derechos preexistentes,

y no una transferencia o transmisión de bienes y que se efectúe bajo un régimen de neutralidad tributaria al no haber ganancias ni pérdidas en la operación. En cuanto a la segunda consulta, el SII confirma que será aplicable el criterio que contiene en el Oficio N° 1.985 de 2015, en cuanto la entidad que traslada su domicilio a Bélgica, y se considere residente en dicha jurisdicción, cuente con un certificado que acredite tal calidad para efectos del CDTI suscrito entre ambos países. Lo anterior, sin perjuicio que la autoridad local competente pueda rebatir dicha calificación a través de un procedimiento establecido en el mismo CDTI.

ORD. N° 476, DE 06.03.2017

Palabras Clave: Pérdida tributaria, liquidación anticipada, fondo de inversión, tasación.

Una Administradora General de Fondos (AGF) solicita un pronunciamiento respecto al tratamiento aplicable a la pérdida tributaria generada como consecuencia de la liquidación anticipada de los fondos de inversión que administra, para determinar si le aplica el régimen general de tributación, pudiendo imputarse a las utilidades de la misma naturaleza generadas durante el período correspondiente o, en caso de no ser procedente tal ratificación, determinar el régimen tributario aplicable a dicha pérdida. A mayor abundamiento, señala el contribuyente que con el objeto de ofrecer a los aportantes de los fondos una solución definitiva y satisfactoria a ciertas irregularidades que afectaron a los fondos y que impidieron reflejar en tiempo y forma los resultados reales de la inversión, formularán a los aportantes una oferta para adquirir el 100% de sus cuotas, al valor equivalente al capital aportado, para, posteriormente, una vez adquirida la totalidad de las cuotas y siendo el único o principal aportante, proceder a la liquidación anticipada de los fondos. Así, siendo el consultante un contribuyente del IDPC que determina renta efectiva según contabilidad completa, deberá reconocer la pérdida que se produzca como consecuencia de la liquidación de los fondos, producto de haber adquirido las cuotas a un precio superior al que tenían en ese momento. Al respecto, el SII sostiene, en primer lugar, que no le corresponde pronunciarse sobre la validez de la operación descrita, resultando ajena a su competencia. A continuación, la autoridad establece que respecto de la enajenación de las cuotas por parte de los primitivos aportantes a la AGF, resultará aplicable la facultad de tasación dispuesta en el N° 8, del Art. 17 de la LIR –en la medida que concurran los supuestos que hacen

procedente dicha facultad–, y con ello, la aplicación del impuesto del 40% establecido en el literal ii, del Inc. 1°, del Art. 21 de la LIR, el que será de cargo de los primitivos aportantes. Por otra parte, el SII concluye que la pérdida que obtendrá la AGF producto de la liquidación anticipada de los fondos, no reúne las condiciones exigidas por el Art. 31 para su aceptación como gasto tributario, no pudiendo, en consecuencia, ser deducida en la determinación de la Renta Líquida Imponible de ésta. Lo anterior, por cuanto la liquidación anticipada de los fondos y, en general, la operación en consulta, se trata de un mecanismo ideado para dejar indemnes a los aportantes primitivos, el que en la especie ninguna AGF requiere para generar sus rentas, que no puede transformarse en un beneficio para disminuir la tributación de estas y que por lo demás no tendría relación directa con el giro habitual de las mismas. Sin perjuicio de lo anterior, no será aplicable a su respecto lo dispuesto en el Art. 21 de la LIR, por tratarse de cantidades representativas de desembolsos de dinero imputables al costo de adquisición del 100% de las cuotas, bienes que una vez adquiridos pasarán a formar parte del activo de la AGF respectiva.

ORD. N° 287, DE 08.02.2017

Palabras Clave: Convenio para evitar la doble tributación, agencia, establecimiento permanente, residencia, beneficiario.

A solicitud de un contribuyente, el SII se pronuncia sobre si una agencia en Reino Unido de una institución financiera residente en un tercer Estado con el cual Chile no mantiene CDTI vigente, puede entenderse como residente del Reino Unido para fines de la aplicación del CDTI suscrito entre Chile y el Reino Unido y, como tal, beneficiarse de lo establecido en el Art. 7° del mismo. El consultante señala que la agencia tiene la calidad de establecimiento permanente (EP) bajo el CDTI vigente entre Reino Unido y el país de residencia de la institución financiera y que se encuentra sujeta a impuesto corporativo en dicha jurisdicción. Al respecto, el SII señala que para tener derecho a los beneficios contemplados en los CDTI Modelo OCDE, se debe ser persona residente de alguno de los Estados Contratantes. A su vez, para ser considerado residente se requiere que una persona cumpla con dos elementos: (i) esté sujeta a tributación general sobre sus rentas de origen local y extranjero en el Estado Contratante del que alega ser residente y; (ii) que dicha tributación sea en razón de un vínculo subjetivo, es decir, un vínculo entre la persona y el Estado Contratante, como lo sería el domicilio, residencia o cualquier otro criterio

de naturaleza análoga, excluyendo aquellos supuestos en que se gravan las rentas en virtud de un vínculo objetivo, es decir, aquellos casos en que un Estado grava las rentas por ser atribuibles a ciertos bienes ubicados o actividades desarrolladas en el mismo. Continuando con el análisis, el SII señala que los EP, así como también las agencias, forman parte de una única persona, que es la empresa o sociedad residente en un Estado determinado, que desarrolla todo o parte de su actividad mediante ese lugar fijo de negocios en otro Estado., conceptos que de cara a los CDTI constituyen un simple umbral para medir el grado de participación de una empresa residente de un Estado en el otro. Concluye el SII que la agencia en consulta no cumple por si misma con los requisitos para ser considerada persona residente para fines de aplicar el CDTI vigente entre Chile y Reino Unido, al ser solo una extensión de las actividades de la institución financiera con residencia en el tercer país con el cual Chile no mantiene un CDTI vigente, quien sería la persona que invoca los beneficios, así como por el hecho que las rentas atribuibles a la agencia se gravan en el Reino Unido solo en virtud de un nexo objetivo, es decir, por el hecho de ser las actividades desarrolladas dentro de su territorio.

ORD. N° 10, DE 05.01.2017

Palabras Clave: Fusión, fusión extranjera, venta indirecta, costo tributario, fecha adquisición de acciones, absorción, tasación.

Un contribuyente solicita un pronunciamiento de parte del SII, en relación a la situación tributaria de ciertas alternativas de fusión de sociedades que se realizarían en el extranjero, de cara a lo establecido en los Arts. 10, Inc. 3°, y 58, N° 3, de la LIR. El caso particular trata de una S.A constituida y residente en España (**SE1**), que es la única socia de una sociedad limitada unipersonal también constituida y residente en España (**SE2**), la que a su vez es socia, con un 42,3% de los derechos sociales, de otra sociedad limitada constituida y residente en ese mismo país (**SE3**), siendo SE1 dueña del restante 57,7% de los derechos de SE3. Por otro lado, SE3 es accionista, con un 69,15% de la propiedad, de una S.A constituida y residente en Chile (**Chile S.A**). En definitiva, SE1 es dueña final del 100% de SE3, poseyendo un 57,7% directamente y el restante 42,3% a través de SE2. Señala el contribuyente que en el marco de un proceso de reorganización, el grupo fusionará, conforme a la legislación española, SE2 y SE3, para lo cual están analizando dos alternativas, ninguna de las cuales involucrará un pago en dinero u otro flujo entre las sociedades

intervinientes, sino que se realizarían a través de una aportación universal de activos y pasivos:

- A. SE3 absorbe a SE2.** SE2 se disuelve y todos sus activos y pasivos se transmiten de manera universal a SE3, siendo el principal activo los derechos que SE2 posee en SE3. Como consecuencia de esta fusión, SE1 recibirá derechos en SE3 en canje de los derechos que posee en SE2, pasando a ser SE1 la única socia y dueña del 100% de los derechos en SE3.
- B. SE2 absorbe a SE3.** SE3 se disuelve y todos sus activos y pasivos se transmiten de manera universal a SE2, siendo el principal activo las acciones que SE3 posee en Chile S.A. Como consecuencia de la fusión, SE1 recibirá derechos adicionales en la sociedad SE2 en canje de los derechos que poseía en SE3. SE1 seguirá siendo dueña del 100% de los derechos en SE2.

En relación a la alternativa (A), el contribuyente solicita confirmar que: (i) no existe enajenación de las acciones de Chile S.A, por cuanto se mantienen en el patrimonio de SE3; (ii) no resulta aplicable el Art. 10, Inc. 3°, de la LIR, respecto a la adquisición que hace SE3 de sus propios derechos, por aplicación del Inc. final del mismo Art.; (iii) para efectos de determinar el costo de los derechos en SE3 en una eventual venta futura, y de cara al Art. 58 N°3, letra a), de la LIR, el costo de adquisición que tendrá SE1 por los derechos en SE3 que recibe en canje, será igual al valor de adquisición que tenía previo a la fusión en los derechos en SE2; y (iv) no se generará renta tributable en Chile con motivo de la entrega de los derechos en SE3 a SE1 como consecuencia del canje de los derechos que esta poseía en SE2. En relación a la alternativa (B), el contribuyente solicita confirmar que: (i) si bien existe una enajenación de las acciones de Chile S.A., no se producirá una renta o mayor valor tributable en Chile, por cuanto la enajenación se produce como consecuencia de una sucesión universal, en que no hay una contraprestación, de modo que no hay un incremento patrimonial; (ii) las acciones de Chile S.A. mantendrán sus atributos, especialmente su costo tributario; (iii) no procedería la facultad de tasación del Art. 64 Inc. 4; (iv) no resultan aplicables las normas de tributación de venta indirecta, respecto a la participación en SE2 que recibirá SE1, ya que se trata de un reemplazo o canje como consecuencia de una fusión, sin que exista un precio ni ganancia o renta alguna que pueda quedar sujeta a dicha tributación; y (v) el costo que tendría SE2 por las acciones de Chile S.A., será el mismo que tenía antes de la fusión, manteniéndose su costo para efectos de una eventual futura enajenación.

Realizado el análisis de las normas legales pertinentes y respecto a la alternativa (A), el SII señaló en primer lugar que no existe cambio en la propiedad de los derechos que tiene SE3 en la sociedad Chile S.A, por consiguiente, dicha entidad conserva el tratamiento tributario aplicable a las citadas acciones en lo relativo a su fecha y costo de adquisición. Por su parte, respecto a la adquisición que hace SE3 de sus propios derechos sociales al absorber a SE2, el SII confirma que no resultaría aplicable la norma de control prevista en el Art. 10, Inc. 3°, de la LIR, ya que, al no haber una enajenación de los derechos representativos de activos subyacentes en Chile, no se dan los supuestos básicos contemplados en esta norma. Ahora bien, en relación a la determinación del costo que deberá considerar SE1 de los derechos que recibe en canje de SE3, el SII concluye que el costo tributario debe corresponder al que tenían los derechos que poseía SE1 en la entidad fusionada, manteniéndose inalterable dicho valor. En efecto, en atención a que la asignación de los derechos de SE3 que se entregan a SE1 solo sería un canje o asignación de los derechos de SE3, no existe una enajenación de los activos subyacentes situados en Chile, no existiendo renta o ganancia para la sociedad que asigna dichos derechos, el SII confirma el criterio en cuanto a que dicha asignación no produce efectos en relación a lo dispuesto en la LIR.

Por su parte, respecto a la alternativa (B), el SII señaló que aun cuando en una fusión legalmente existe enajenación, el aporte que efectúa la sociedad absorbida no tiene contraprestación pues no recibe a cambio acciones o derechos de la entidad absorbente, por lo que, en principio, no existiría un incremento patrimonial sujeto a las normas del Art. 10, Inc. 3 de la LIR. Asimismo, y siempre que la operación se efectúe en el contexto de una reorganización y en el entendido que producto de la misma no se genera renta o un mayor valor para el aportante, el SII no podrá aplicar la facultad de tasación que contempla el inciso 3°, del Art. 64 del CT, atendido a que no se configura ninguno de los hechos gravados del Art. 10, Inc.3. Respecto a los efectos tributarios en relación a la asignación de los derechos de SE2 a SE1, el SII concluye que no resultaría aplicable la norma de control prevista en el Art. 10, Inc. 3° de la LIR, ya que se trataría de una asignación de títulos que solo sustituyen por canje los derechos que una sociedad tenía en la entidad que es absorbida, no existiendo enajenación de derechos o títulos de entidades extranjeras con subyacentes en Chile que hagan procedente la aplicación de dicha norma. Por último, en relación al costo tributario que tendría SE2 sobre las acciones de Chile S.A., el SII sostiene que la sociedad que subsista debe

mantener los activos y pasivos que se le traspasen, registrados al valor tributario que tenían éstos en la sociedad que desaparece.

ORD. N°3368, de 26.12.2016

Palabras Clave: Arts. 41 A, 41 C y 41 G, Impuesto Adicional, crédito por impuesto pagado en el exterior, rentas pasivas.

Un contribuyente solicita al SII pronunciarse sobre ciertas dudas que le surgen en relación a la aplicación de las modificaciones incorporadas por medio de las Leyes Nos. 20.780 y N° 20.899a los Arts. 41 A, 41 C y 41 G, letra C), N° 8 de la LIR. En relación a los Art.41 A y 41 C, el contribuyente solicita aclarar si es procedente imputar como crédito los impuestos pagados en el exterior por empresas subsidiarias ubicadas en terceros países, cuando han sido pagados con anterioridad al 1° de enero de 2017. Por otro lado, respecto a las modificaciones incorporadas al N° 8 de la letra C del Art. 41 G, el contribuyente solicita confirmar que, en el caso hipotético de una empresa local (EL1), dueña de una entidad extranjera (EE), que, a su vez, tiene un crédito en contra de otra empresa local (EL2) relacionada, crédito que devenga intereses que aún no han sido pagados; no se cumplirían los requisitos que establece la norma para que EL1 deba considerar devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por EE. Lo anterior, considerando que aun cuando EE y EL2 sean partes relacionadas en los términos del Art. 41 E de la LIR, no se cumplen los demás requisitos que establece la norma por cuanto los intereses, al no encontrarse pagados, no son gasto deducible por parte de la empresa local (tampoco están sujetos a depreciación o amortización) y, además, cuando se realice el pago de los intereses, estarán afectos a IA con tasa del 35%. En relación a la primera consulta, el SII señala que producto de las modificaciones incorporadas a los Arts. en comento, a partir del 1° de enero de 2017, también se podrán hacer valer como crédito los impuestos pagados en el exterior por sociedades subsidiarias de una entidad extranjera que remesa utilidades a Chile, siempre que las subsidiarias se encuentren domiciliadas en un país con el que Chile mantenga vigente un CDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, concluyendo que en la medida que se cumplan los demás requisitos legales, podrá acreditarse en Chile el impuesto pagado por tales subsidiarias, respecto de las rentas de fuente extranjera que deban computarse en Chile a partir del 1° de enero de 2017, sea que los impuestos que originan el crédito hayan sido pagados

con anterioridad o a contar de esa fecha. En relación a la segunda consulta, el SII señala que de conformidad al N° 8 de la letra C del Art. 41 G de la LIR, se considerarán rentas pasivas las obtenidas por entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en el país, en la medida que se cumplan los siguientes requisitos copulativos: a) las entidades deben ser relacionadas en los términos del Art. 41 E de la LIR; b) las rentas deben constituir un gasto deducible para la entidad chilena (o formar parte de valores sujetos a depreciación o amortización), y c) las rentas estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor a 35%. De esta forma, la no concurrencia de alguno de los tres requisitos copulativos que establece la norma, determinará que las rentas obtenidas por una empresa controlada en el extranjero, por sus operaciones realizadas con contribuyentes locales, no se considerarán como rentas pasivas para los efectos de su reconocimiento en la renta líquida imponible de la entidad controladora. Considerando lo anterior, el SII concluye que en el caso hipotético planteado no se cumplirían los requisitos indicados en las letras b) y c) anteriores, sino solo con el requisito de la letra a), por tanto, no se deberán considerar dichos intereses como rentas pasivas de la empresa controladora local.

ORD. N° 2746, DE 04.10.2016

Palabras Clave: Art. 41 G, rentas pasivas, sociedad de inversión extranjera.

Una sociedad chilena, dueña del 100% de las acciones emitidas por una sociedad de inversión en el extranjero, que, a su vez, posee el 100% de las acciones emitidas por dos sociedades operativas extranjeras que se dedican al negocio naviero y reciben la totalidad de sus ingresos por este tipo de operaciones, plantea que luego de un proceso de reorganización de los activos que posee en el extranjero, mantendría el 100% de las acciones emitidas por la sociedad de inversión extranjera, quien, a su vez, tendría el 60% de las acciones emitidas por una nueva sociedad que se creará producto de la reorganización, la que poseería el 100% de las acciones emitidas por las sociedades operativas extranjeras. Ante la situación descrita, solicita al SII confirmar que la excepción contenida en el N°1 de la letra C del Art. 41 G, aplica tanto para el caso en que los dividendos sean recibidos directamente por una sociedad de inversión controlada extranjera, así como para el caso que los reciba a través de una sociedad de inversión extranjera intermediaria también controlada

por el contribuyente en Chile. Al respecto, el SII explica que la excepción contenida en el N°1, de la letra C, del Art. 41 G de la LIR, establece que no se considerará renta pasiva la distribución, reparto o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile haya obtenido desde otra entidad que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la primera, cuando esta última no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas. Esta excepción aplica tanto para el caso en que los dividendos sean recibidos directamente por una sociedad de inversión controlada extranjera, como para el caso en que sean recibidos a través de una sociedad de inversión intermedia. De esta forma, será procedente la excepción para el caso planteado, en la medida las sociedades operativas efectivamente desarrollen en forma continua y regular el giro aludido, teniendo presente la aplicación de las presunciones legales contenidas en el inciso 3°, de la letra C, del artículo 41 G de la LIR, que indican que todas las rentas obtenidas por entidades constituidas, domiciliadas o residentes en un territorio o jurisdicción a que se refiere el artículo 41 H de la LIR, son pasivas. Finalmente, el SII hace presente que, para la aplicación de la excepción en comento, no constituye un requisito el que las sociedades cuyo giro principal no sea la obtención de las rentas pasivas sean controladas en forma directa o indirecta por el contribuyente domiciliado en Chile.

ORD. N° 2478, DE 05.09.2016

Palabras Clave: DL. N°1.089 de 1975, explotación de yacimientos, invariabilidad tributaria, reforma tributaria.

A solicitud de un contribuyente, el SII emite un pronunciamiento respecto de la situación tributaria de los contratos especiales de operación para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos (“petróleo”) suscritos con el Estado de Chile al amparo del DL N° 1.089 de 1975 y, específicamente, en cuanto a la invariabilidad tributaria de que gozarían los contratos suscritos con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley N°20.780. A mayor abundamiento, el consultante solicita confirmar que, en razón de la invariabilidad tributaria de que gozan los partícipes del contratista de los contratos en cuestión, estos seguirán rigiéndose por la LIR vigente a la fecha de la celebración de cada uno de los contratos. Al respecto, y luego de analizar las disposiciones y alcance del D.L. N°1.089, con particular énfasis en sus Arts. 5 y 12, el SII señala que es posible conferir al contratista de este tipo de contratos un régimen

preferencial, sustitutivo e invariable limitado a los “impuestos” o, en términos más amplios, al “régimen tributario” general establecido en la LIR. Así, de acuerdo al Art. 12 del texto refundido del DL N° 1.089, las rentas de los partícipes del contratista estarán sujetas “al sistema tributario general” establecido en la LIR y los dictámenes que han interpretado dicha ley, “vigentes a la fecha del contrato”. De esta forma, las disposiciones de la mencionada ley y sus dictámenes, que constituirían el “régimen de impuesto a la renta”, sustituirán todo otro impuesto directo o indirecto que gravan a la retribución o a los partícipes del contratista en razón de la misma y serán invariables por el plazo de este contrato. Considerando lo anterior, el SII confirma que los partícipes del contratista de contratos especiales de operación para la exploración y explotación de yacimiento de hidrocarburos suscritos al amparo del D.L antes señalado, así como también los accionistas, socios o casa matriz de cada partícipe, deben sujetarse al régimen tributario establecido en la LIR, según su texto vigente a la fecha de celebración del contrato, sin afectarle las modificaciones posteriores introducidas por la Ley N° 20.780. Con todo, el SII señala que únicamente aplicará dicho criterio respecto de las rentas provenientes de dichos contratos y no de otras rentas que eventualmente puedan obtener los partícipes y sus socios o accionistas.

ORD. N° 2175, DE 02.08.2016

Palabras Clave: Operaciones de “forward”, Declaración Jurada N°1820 y N°1829, derivados, utilización de pérdidas; sanción Art. 13 Ley N° 20.544 de 2011.

Un contribuyente cuyo giro principal es de inversiones y rentista de capital, solicita un pronunciamiento de parte del SII en relación a la siguiente operación. Durante el año 2014 y con motivo de actividades propias del giro, tomó dos operaciones de forward con fecha de vencimiento en el año 2015. A fines de 2014, los forwards se valorizaron a mercado, generando una pérdida que fue rebajada en la determinación de su resultado tributario de primera categoría. Lo anterior, generó una absorción de utilidades tributables que fue objeto de revisión por parte del SII. El SII objetó la pérdida de la operación de derivados basado en que las declaraciones juradas que debía presentar el contribuyente, DJ N°1820 respecto de contratos celebrados, modificados, cedidos o liquidados en el mes anterior y DJ N°1829 anual sobre contratos de derivados, habían sido presentadas fuera de plazo. El Art. 13 de la Ley N°20.544 de 2011 sobre

Tributación de Operaciones Derivados, establece que en el caso que no se presenten oportunamente dichas declaraciones, así como cuando las presentadas contengan información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, los contribuyentes no podrán deducir las pérdidas o gastos provenientes de tales instrumentos, pudiendo, incluso, llegar a afectarla con la tributación del Art. 21 de la LIR. En vista de esto, el contribuyente optó por rectificar la declaración de impuesto, agregando la pérdida generada durante el año comercial 2015, rebajando la pérdida declarada y, consecuentemente, el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas. Debido a que las operaciones de forwards tenían fecha de vencimiento en el año 2015, estas quedaban sujetas nuevamente a la obligación de información al SII mediante las declaraciones juradas antes señaladas. Ahora bien, considerando que una parte de los resultados de las operaciones de derivados se reconocen al momento de la liquidación, surgen dudas respecto a la aplicación de la referida sanción por las pérdidas que se obtengan en la liquidación de los forwards. Al respecto, el SII señala que el Art. 5° de la Ley N°20.544 establece que se entienden como utilidades o pérdidas de operaciones de derivados, todas las utilidades o pérdidas que se originen como consecuencia de la celebración, contratación, cesión de la oposición contractual, liquidación o compensación de derivados. Los contribuyentes que lleven contabilidad deberán registrar los resultados a su valor justo o razonable, al momento de la celebración del contrato. Luego, los resultados por la cesión o liquidación de un derivado deberán considerarse en el ejercicio correspondiente en que se efectuó la cesión o liquidación. Finalmente, el SII concluye que, aun cuando el contribuyente proporcionó oportunamente la información exigida respecto de la liquidación de los instrumentos, tal presentación no le permitió contar con la información necesaria para efectos de la fiscalización de los impuestos que correspondan, debido a que no tomó conocimiento de la suscripción del contrato en la oportunidad establecida, por lo que también resulta aplicable el impedimento de deducir los gastos y pérdidas generados y determinados por el año comercial 2015. De esta forma, la referida restricción no sólo afecta al período no informado, sino que también a los resultados de los ejercicios siguientes cuando provengan de un contrato cuya celebración no fue informada oportunamente.

ORD. N°2080, DE 20.07.2016

Palabras Clave: Pagos compensatorios, empresa de distribución eléctrica, responsabilidad civil de terceros, responsabilidad objetiva, reembolso, sentencia judicial, cuenta por cobrar.

El SII se pronuncia respecto a la solicitud de un contribuyente, empresa concesionaria de distribución de energía eléctrica, respecto a la posibilidad de reconocer como activo las cantidades pagadas por compensación a sus clientes, que no son de su responsabilidad, sino de terceros según lo establecen resoluciones administrativas o judiciales, y a la posibilidad de reconocer un activo cuenta por cobrar, pudiendo castigarla de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 31, Inc. 3°, N°4 de la LIR. Por otro lado, pide confirmar que el pago que efectúe el tercero civilmente responsable a las empresas que abonen las compensaciones a los clientes, en caso de haber deducido dichas cantidades como gasto, constituye un gasto rechazado afecto al Art. 21 de la LIR. Al respecto, el SII señala que el Art. 16 B) de la Ley N°18.410, establece que la interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica no autorizada, dará lugar a una compensación a los usuarios de cargo de la empresa concesionaria de distribución, independientemente del derecho que le asista para repetir en contra de terceros responsables. Señala el SII que esta compensación es un gasto que no resulta necesario para producir la renta, pues no cumple los requisitos del Art. 31. Continuando con el análisis, el SII señala que en el momento en que se produce la compensación, nace para la empresa de distribución un derecho personal de repetir contra aquel que cometió el acto dañoso, sin embargo, no es posible aceptar tributariamente que ese derecho sea reconocido como un activo en ese momento, toda vez que en el caso de una cuenta por cobrar, se procederá a reconocer un activo por el reembolso esperado, cuando sea prácticamente seguro que se vaya a recibir, ya que antes no constituye un derecho sino una mera expectativa. Considerando todo lo anterior, el SII concluye que la compensación efectuada es un gasto que no resulta necesario para producir la renta y al tratarse de una cantidad representativa de desembolso de dinero, se encuentra gravada con el impuesto del Art. 21. Por otro lado, en relación al reconocimiento del activo por cuenta por cobrar, señala que al generarse un Dictamen de la Superintendencia de Electricidad y Combustible, sentencia judicial, o equivalente jurisdiccional, firme y ejecutoriada, u otra resolución equivalente, que responsabiliza a un tercero, la compensación efectuada deviene en una cuenta por cobrar y la empresa distribuidora podrá

rectificar la declaración de impuestos en que declaró y pagó el impuesto del Art. 21 de la LIR, solicitando su devolución y reconociendo la cuenta por cobrar, la que seguirá las reglas generales del N°4 Art. 31 de la LIR. Finalmente, señala el SII que el pago efectuado a la distribuidora por el tercero civilmente responsable constituye un gasto rechazado en los términos del inciso 1° del Art. 21 de la LIR, independientemente de su forma de contabilización (Circular N°45 de 2013).

ORD. N°2058, DE 19.07.2016

Palabras Clave: Impuesto Adicional, comisión, remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, mandato comercial contrato de provisión de servicios de gestión.

Se solicita al SII un pronunciamiento respecto a la calificación como comisión, para efectos de la aplicación del Art. 59, Inc. 4°, N°2 de la LIR, de las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, pagadas en virtud de un contrato sobre provisión de servicios de gestión. El contribuyente domiciliado en Chile celebró un contrato con una entidad sin domicilio ni residencia en Chile, cuyo objeto principal era gestionar y maximizar la relación de la sociedad con los proveedores. El contribuyente enumera en su presentación múltiples obligaciones que asume el prestador de los servicios, dentro de las cuales se comprenden la búsqueda de nuevos proveedores, supervisión de servicios, asistencia en la compra de productos, entre otros. Asimismo, conforme a lo señalado por el consultante, la entidad extranjera prestadora del servicio no actuará a nombre de la sociedad, no la representará, ni tampoco estará facultada para celebrar contratos o adquirir obligaciones a nombre de ésta, salvo autorización expresa. En cumplimiento de sus obligaciones, la entidad extranjera recibiría como pago una comisión contra emisión mensual de una factura. Una vez adquiridos los productos cuya gestión se encarga, estos serán vendidos por el contribuyente dentro del país. El consultante señala que el contrato se enmarca dentro de los Arts. 243 y siguientes del C. de Com., normas que regulan la comisión mercantil, y si alguna de las obligaciones pudiera ser considerada civil, a su juicio, ella accede a un contrato que tiene por objeto principal una actividad comercial. Al respecto, el SII señala que el Art. 59, Inc. 4°, N°2 de la LIR grava con IA, tasa 35%, las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. No obstante, la misma norma dispone que estarán exentas de IA las sumas pagadas al exterior por concepto de “comisiones”, siempre que

las operaciones sean debidamente informadas al SII, y cumplan con los requisitos establecidos en la Resolución Exenta N°1 de 2003. En cuanto al término “comisión”, el SII ha sostenido que debe entenderse delimitado a aquellas que tienen el carácter de mercantiles, aun cuando algunas de las obligaciones que la originan tengan el carácter de civiles, debido a que estas tendrían el carácter de accesorias a una obligación mercantil principal. Añade, además, que el C. de Com., en su Art. 3, N° 4, señala que son actos de comercio “la comisión o mandato comercial”; definiendo a este último como un contrato por el cual una persona encarga la ejecución de uno o más negocios lícitos de comercio a otra que se obliga a administrarlos gratuitamente o mediante retribución y a dar cuenta de su desempeño. En el mismo sentido, el SII ha sostenido el criterio en cuanto a que si la actividad principal de una entidad extranjera consiste en contactar a un proveedor con empresas demandantes de sus bienes o servicios, facilitando la conclusión de sus negocios, ello corresponde a un encargo o un mandato comercial. Considerando lo anterior, el SII concluye que los servicios prestados por la empresa extranjera, conforme a la descripción realizada por el consultante, podrán ser calificados como una comisión o mandato comercial, de aquellas a que se refiere el Art. 59, Inc. 4°, N°2 de la LIR Finalmente, el SII hace notar que a partir del 1° de enero de 2015, y como consecuencia de las modificaciones incorporadas por la Ley N°20.899, no se encuentra vigente el requisito que dice relación con que las operaciones sean informadas al SII.

ORD. N° 1824, DE 23.06.2016

Palabras Clave: Convenio de Doble Tributación Internacional, concepto de establecimiento permanente.

El presente oficio contiene un pronunciamiento en relación al alcance concepto de EP contemplado en el CDTI suscrito entre Chile y Colombia, así como sobre el concepto de EP contemplado en la LIR, en diversas situaciones planteadas por el contribuyente.

Respecto al alcance del concepto de EP bajo el CDTI suscrito con Colombia, el contribuyente plantea la siguiente hipótesis: *“un trabajador de la filial colombiana de una empresa matriz extranjera, presta servicios de consultoría en un proyecto determinado en Chile por un total de 100 días durante el año calendario 2013. Por otro lado, y de manera completamente independiente y no relacionada con los servicios de consultoría, la misma filial colombiana tiene en Chile un proyecto de construcción que dura 5 meses durante el año calendario*

2013”. A este respecto, consulta si la duración de los servicios de consultoría y del proyecto de construcción deben ser sumados para determinar una configuración de EP de la filial colombiana, bajo el artículo 5 N° 3 letra (a) y/o (b) del CDTI Chile y Colombia, o por el contrario, si la prestación de servicios técnicos es independiente del proyecto de construcción para efectos de la generación de un EP, debiendo cada cual ser considerada de forma independiente, y si en este último caso, podrían generarse múltiples EP para una misma empresa. A lo anterior, el SII concluye que si la duración del proyecto no supera los 5 meses, no se configuraría un EP proyecto (subpárrafo a) del párrafo 3 del Art. 5 del CDT). Por otra parte, para la configuración de un EP servicios (subpárrafo b) del párrafo 3 del Art. 5), no se requiere que exista coherencia comercial entre los servicios que la empresa presta o que tales servicios se relacionen a un mismo proyecto. Señala el SII que si las actividades de un proyecto de construcción consideradas en su conjunto no califican como EP proyecto, nada obsta a que se pueda determinar que algunas de las actividades relacionadas al proyecto de construcción constituyen servicios que la empresa presta a terceros y que, como tales, puedan ser consideradas junto a otros servicios prestados por la empresa en Chile para la configuración de un EP servicio. Además, dependiendo de los hechos y circunstancias de cada caso, es posible que una empresa configure múltiples EP en virtud de las distintas categorías contempladas en el Art.5, sin perjuicio que a cada EP se le deba atribuir las rentas propias de sus funciones y actividades.

La segunda hipótesis que plantea el contribuyente es la siguiente: “si la misma filial colombiana tiene en Chile un proyecto de construcción que dura 4 meses, y además tiene actividades en Chile de aquellas que no se considera que configuran un EP (por ejemplo, actividades preparatorias o auxiliares) que duran 3 meses. ¿Deben las actividades preparatorias sumarse a los 4 meses del proyecto, para determinar una situación de EP proyecto?”. A este respecto el SII concluye que si la empresa desarrolla actividades preparatorias o auxiliares al proyecto de construcción, la duración de las mismas debe considerarse en conjunto con la duración del proyecto para determinar si se configura un EP proyecto.

La tercera hipótesis que plantea el contribuyente es: “si la filial colombiana configura un EP en Chile, ¿podrá optar por tributar en Chile en virtud del Art. 59 de la LIR o existe algún caso en que el SII pueda forzar a dicha filial a constituirse como un EP formal bajo ley local?”. El SII en este caso sostiene que si en los hechos la actividad de la empresa configura un EP de acuerdo a los términos contemplados en el Art. 58 N° 1 de la LIR, se encontrará obligada a obtener RUT, iniciar actividades, timbrar documentación y

cumplir con todas las demás obligaciones asociadas a la tributación que establecen los Arts. 38 y 58 N° 1, de la LIR. En caso contrario no existe tal obligación y la empresa quedará sujeta al IA dependiendo de la naturaleza de las rentas que obtenga, tributando de conformidad a las normas de los Arts. 59 o 60 de la LIR. Sin perjuicio de esto último, por aplicación del párrafo 3 del Art. 7 del CDTI, la empresa extranjera tendrá derecho a tributar sobre su renta neta (rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta), para lo cual deberá cumplir con los procedimientos administrativos y obligaciones que rigen para los EPs de acuerdo a los Arts. 58 N°1 y 38, de la LIR. Cabe tener presente que en el caso que la empresa residente en Colombia configure un EP en conformidad con el CDTI, se entenderá que este existe desde que la empresa comenzó a desarrollar en Chile las actividades que dieron lugar al supuesto de hecho contemplado en la norma, incluyendo las actividades preparatorias al proyecto y no desde el momento en que hayan transcurrido los seis meses requeridos.

La cuarta hipótesis y consulta formulada por el contribuyente es: *“si la filial colombiana presta servicios técnicos a través de un empleado por un periodo de 100 días en Chile, y por otra parte, la filial mexicana de la misma empresa matriz (relacionadas entre sí en los términos del Convenio entre Chile con Colombia y México) presta a su vez servicios técnicos por otros 100 días en un proyecto diverso durante el mismo año calendario, ¿se debe entender que se configura un EP de alguna de las dos filiales de la empresa matriz o de ambas o a pesar de ser entidades relacionadas, se deben considerar como empresas independientes para estos efectos, en virtud de los proyectos que se encuentran desarrollando? ¿Varía la conclusión anterior si las entidades relacionadas prestan servicios, cada una a través de sus propios empleados, en relación a un mismo proyecto?”*. A este respecto, el SII señala que siempre que ambas empresas se encuentren relacionadas en los términos del Art. 9 de los respectivos Convenios y que las actividades de los empleados sean idénticas o sustancialmente similares, los períodos de tiempo en que los empleados de la empresa residente en Colombia y de la empresa residente en México se encuentren prestando servicios técnicos en Chile se deben sumar respecto de cada una de las empresas, pudiendo configurarse un EP para cada una de éstas, no obstante no procede la agregación de periodos de actividades que se desarrollan de manera simultánea en Chile. Ahora bien, la agregación de la duración de actividades procede sólo para fines de configurar el estatus de EP en Chile respecto de cada empresa, pero no para efectos de determinar cuáles utilidades son atribuibles a cada EP, definición para la cual se deberá analizar la actividad y funciones de cada EP de manera separada.

Otra hipótesis y consulta que plantea el contribuyente es: “*si la presencia en Chile de trabajadores dependientes directamente de la empresa matriz extranjera (país que no tiene Convenio con Chile), que prestan en Chile servicios técnicos por períodos mayores a 183 días, podría generar en Chile una situación de EP, a pesar de que dichos trabajadores no cuentan con poderes para concluir negocios en nombre de la empresa extranjera. En este sentido, ¿podría el SII aplicar los mecanismos contenidos en los Convenios suscritos por Chile para determinar la configuración de un EP, en aquellos casos en que no existe un convenio disponible?*”. En este caso el SII concluyó que si no hay un CDTI vigente que se aplique a una situación particular, se aplicará solamente la legislación nacional, siendo necesario examinar los hechos y circunstancias de cada caso particular para determinar si se configura un EP de acuerdo a los términos a que se refiere el Art. 58 N° 1, de la LIR

Finalmente, el contribuyente pregunta lo siguiente: “*se consulta acerca de la situación de los trabajadores de filiales de una empresa matriz extranjera (que cuenten con un Convenio vigente) y su tributación a nivel personal por prestar servicios en Chile. Así, ¿cuál sería la tributación de los trabajadores de la filial colombiana que desarrollan actividades en Chile con anterioridad a la constitución de un EP de ésta? Y, por su parte, ¿cuál sería la situación tributaria de los trabajadores que se incorporen a las labores en una fecha posterior a la constitución del EP de su empleador, de acuerdo a alguna de las situaciones del respectivo Convenio?*”. En este caso, el SII señala en primer lugar que independientemente de la tributación aplicable a las rentas de la actividad de la empresa extranjera, haya o no configurado un EP en Chile, el Art. 15 del CDTI es el que regula la situación tributaria personal de los trabajadores. Luego, concluye que si cada trabajador desarrolla sus actividades en Chile por un periodo inferior a 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado y su remuneración no es potencialmente deducible por un residente en Chile ni tampoco por un EP en Chile (es decir, no hay potencial erosión de la base imponible local), las remuneraciones de los trabajadores por sus actividades en Chile solo tributarán en el Estado de su residencia (en este caso Colombia). Por el contrario, si cualquiera de las condiciones del párrafo 2 del Art. 15 del CDTI no se cumple, Chile tendrá derecho a gravar las remuneraciones de los trabajadores por sus actividades en Chile. En este caso, la renta de esos trabajadores se gravará con el IA que corresponda a los servicios que esos trabajadores prestan o con IUSC, dependiendo de su situación de residencia o domicilio en Chile.

OFICIOS IVA

ORD. N° 1095, DE 23.05.2017

Palabras clave: Venta de universalidad, activo fijo.

Los asesores de un contribuyente solicitan al SII confirmar que la venta de una universalidad compuesta por inmuebles y otros bienes del activo fijo, adquiridos hace menos de un año, pero que no comprenden bienes corporales muebles o inmuebles del giro, no constituye hecho gravado. Específicamente, la operación consistiría en la venta de un predio agrícola con sus respectivos derechos de agua, que tiene, además, plantaciones de vides, instalaciones de riego, maquinaria agrícola destinada a su explotación, bodegas y otras construcciones. Señala el consultante que tanto las construcciones como instalaciones, plantaciones y maquinarias forman parte del activo fijo del vendedor. En relación a la situación específica planteada, el SII aclara que la venta de un predio agrícola que incluye bienes y construcciones destinados a la actividad agrícola, implica estar en presencia de la venta de una universalidad, y que la única norma legal que grava con IVA tales ventas, es el Art. 8, letra f) de la Ley de IVA, pero sólo si esta contiene bienes muebles o inmuebles de su giro. De esta forma, en base a lo señalado por el consultante en su presentación, la venta del predio en cuestión no quedaría gravada con IVA bajo el Art. 8, letra f), por no comprender bienes del activo realizable del contribuyente. No obstante, el SII añade que la celebración del contrato antes de transcurrido un año de la adquisición de los bienes, podría implicar habitualidad, ya que los bienes pudieron haber sido adquiridos con ánimo de reventa y no para su uso, lo que debiese ser determinado en la instancia que corresponda. En caso que la venta no se efectúe como una universalidad, deberá analizarse la transferencia de los bienes en forma individual a la luz de la Ley de IVA. Concluye el SII, haciendo énfasis en que todo lo señalado precedentemente es válido solo en la medida que los bienes efectivamente formen parte del activo fijo del vendedor, y que en caso de comprobarse que éste resulta ser habitual respecto a la venta de este tipo de inmuebles, aun cuando la actividad inmobiliaria no se encuentre dentro de su giro, los bienes pasarían a formar parte de su activo realizable y por tanto la venta de la universalidad quedaría gravada en virtud del Art. 8, letra f). Asimismo, el SII añade que podrá hacer uso de sus facultades fiscalizadoras a objeto de verificar que la operación efectuada en la forma descrita no tiene como único objeto evitar el pago del IVA, conforme a los nuevos Arts. 4 bis a 4 quinquies del CT.

ORD. N° 14, DE 05.01.2017

Palabras clave: Art. 12, letra E, N°10, intereses, confirming, factoring.

Un contribuyente solicita un pronunciamiento sobre la aplicación del IVA respecto a los intereses percibidos o devengados por una empresa de factoring, en las distintas modalidades de las operaciones de confirming que efectúa. Luego de realizar el análisis de las principales características que presentan las operaciones de confirming, y de acuerdo a los antecedentes presentados por el consultante, el SII señala que es posible apreciar tres tipos de interés en las operaciones, concluyendo lo siguiente en relación a cada uno de ellos: **(i)** interés asociado a la prórroga del plazo de vencimiento de una factura o crédito; situación en la que la empresa de factoring adquiere de un proveedor una factura o crédito, respecto de la cual el deudor ha solicitado una prórroga de la fecha de vencimiento original, y por la cual la empresa de factoring cobra un interés. A este respecto, el SII señala que la cesión del crédito transfiere al cesionario la calidad de “acreedor” solo respecto del derecho de cobrar el precio, por lo que las prórrogas o acuerdos posteriores que convenga con el deudor no lo convierten *per se* en “vendedor” ni en “prestador de servicios”, ni tampoco implica alterar los términos del contrato respectivo, en cuanto a hecho gravado ya perfeccionado. En consecuencia, no será aplicable a este tipo de intereses el Art. 15 N°1 de la Ley de IVA, aplicando a su respecto la exención contenida en el Art. 12, letra E, N°10. **(ii)** interés moratorio por el no pago de la factura o crédito respectivo a su fecha de vencimiento, ya sea original o prorrogada; respecto al cual el SII también concluye que resulta aplicable la exención del Art. 12, letra E, N°10; y **(iii)** interés asociado al uso de la línea de crédito aperturada por la empresa de factoring al cliente para efectos de hacer efectiva la responsabilidad de este último por el no pago de los créditos. A este respecto, y de acuerdo al tenor del Art. 12, letra E, N°10, el SII señala que resulta patente que el legislador ha declarado la exención del IVA para los intereses provenientes de créditos de cualquier naturaleza, por tanto, no existiendo distinción respecto a la forma que adopte la operación de crédito, debe entenderse que los intereses generados en virtud del uso de una línea de crédito se encuentran exentos de IVA.

ORD. N° 3418, DE 29.12.2016

Palabras clave: Proceso de liquidación concursal, pública subasta.

Se solicita al SII pronunciarse respecto a si la venta de inmuebles de propiedad de una sociedad de giro inmobiliario, efectuada en pública subasta en el contexto de un proceso de liquidación concursal en el marco de la Ley N° 20.720 se encuentra o no afecta a IVA. Asimismo, consulta el contribuyente si la respuesta a la pregunta anterior variaría en caso que el vendedor fuese una persona natural o jurídica de giro no inmobiliario. Al respecto, el SII señala que el Art. 3, N°2 vigente de la Ley de IVA, luego de definir qué se entiende como “vendedor”, y a propósito de la habitualidad, establece ciertas presunciones de no habitualidad, dentro de las cuales se encuentran los casos de ventas forzadas en pública subasta autorizadas por resolución judicial. Ahora bien, continua el SII señalando que en el caso de ventas de inmuebles que forman parte del activo realizable de una empresa inmobiliaria, vendedor habitual de bienes inmuebles y deudor en un procedimiento concursal de liquidación regulado en el Capítulo IV de la Ley N°20.720, realizada en pública subasta y ordenada por la junta de acreedores o por el liquidador; no resulta aplicable la presunción de no habitualidad antes mencionada, por cuando no existe resolución judicial que la ordene. Por otro lado, indica el SII que tratándose de la venta de un inmueble efectuada bajo las mismas condiciones ya señaladas, pero de propiedad de una persona natural o jurídica cuyo giro no es inmobiliario, tampoco resultaría aplicable a su respecto la presunción de no habitualidad a que se refiere el N° 3 del Art. 3, rigiéndose, en consecuencia, por el Art. 8, letra m), por cuanto correspondería a un bien del activo inmovilizado del contribuyente, encontrándose afecta a IVA en la medida que se cumplan las condiciones allí señaladas.

ORD. N° 3220, DE 02.12.2016

Palabras clave: Art. 16, letra g), base imponible, inmueble “usado”.

Un contribuyente que forma parte de la industria inmobiliaria, solicita un pronunciamiento sobre la calidad de inmueble “usado” en diversas situaciones, para efectos de la determinación de su base imponible. En específico, la consulta se basa en que, producto de las normas transitorias contenidas en la Ley 20.780 de 2014, algunas de las ventas efectuadas por inmobiliarias calificarán como operaciones exentas o no gravadas, las que tendrán por objeto inmuebles nuevos. Dentro de los compradores habrá, a su vez, empresas inmobiliarias que adquirirán dichos inmuebles para

posteriormente venderlos, operaciones que, considerando la calidad de “vendedores” de las inmobiliarias, se encontrarán gravadas con IVA. En tal contexto, las inmobiliarias que vendan los inmuebles en cuya adquisición no soportaron IVA, no dispondrán de crédito fiscal para imputar a los débitos fiscales que generen por sus ventas posteriores. En atención a lo anterior, el contribuyente plantea las siguientes consultas: (i) ¿les será aplicable a las aludidas inmobiliarias la norma de la base imponible contenida en el Art. 16 de la Ley de IVA?; (ii) ¿qué deberá entenderse por “inmueble usado”?; (iii) si la inmobiliaria entrega en arriendo el inmueble adquirido, para luego de un tiempo venderlo, sea al mismo arrendatario o a un tercero, ¿se debe considerar que se trata de la venta de un inmueble usado?; (iv) si la inmobiliaria no logra arrendar el inmueble, ni lo utiliza en su propia actividad, y decide finalmente venderlo después de un tiempo, ¿se debe considerar el inmueble como usado? Luego de referirse a los Arts. 6° y 7° Transitorio de la Ley 20.780, el SII señala que el Art. 16, letra g), dispone el cálculo de la base imponible en el caso de ventas de bienes inmuebles usados en cuya adquisición no se hubiese soportado IVA, la que será la diferencia entre los precios de venta y compra. Considerando lo anterior, y contestando a las consultas planteadas, SII concluye: (i) que no procede que las inmobiliarias calculen la base imponible del IVA conforme al Art. 16, letra g), por cuanto en estos casos no se trataría de la venta de un inmueble “usado”, toda vez que este sigue en propiedad de aquellos contribuyentes que por su giro pueden ser o son efectivamente vendedores habituales de tales bienes; (ii) para efectos de la norma en comento, se entenderá que un bien tiene la calidad de “usado” cuando ha sido transferido al usuario final y ha salido de la propiedad de aquellos contribuyentes que por su giro pueden ser o son efectivamente, vendedores habituales de dichos bienes; y finalmente, respecto a las consultas (iii) y (iv), señala que para determinar si aplica o no el Art. 16, letra g), no resulta relevante el tiempo que la inmobiliaria explote el bien, entregándolo en arrendamiento, ya que si al momento de la venta se determina que la inmobiliaria tiene el carácter de vendedor habitual, dicho bien no tendría la calidad de bien inmueble usado, toda vez que seguiría en propiedad de un contribuyente que tiene la calidad de vendedor, conforme a lo dispuesto en el Art. 2, N°3 de la Ley de IVA.

ORD. N° 2953, DE 25.10.2016

Palabras clave: Remanente de crédito fiscal, Art. 27 bis, devolución IVA exportador, activo fijo, devolución anticipada remanente crédito fiscal.

Un contribuyente plantea tener un crédito fiscal anticipado por el Fisco por la adquisición de bienes del activo fijo, que posteriormente serían exportados a un precio menor al de su adquisición. En tal escenario, el contribuyente formula las siguientes consultas al SII: (i) forma en que debe presentarse la declaración de IVA exportador si no se tiene remanente de crédito fiscal debido al pago anticipado de ese remanente, y (ii) si por el solo hecho de haber exportado, sin consideración del precio, es posible dar por extinguida la obligación de retornar el IVA anticipado por la compra de un bien del activo fijo establecida en el Art. 27 bis, sin la necesidad de presentar la solicitud de IVA exportador. Respecto a la primera consulta, el SII señala que para solicitar la devolución de IVA exportador es requisito fundamental la existencia de un crédito fiscal en los registros contables del solicitante, a fin de solicitar su devolución por vía administrativa de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 36 de la Ley de IVA y lo señalado en el D.S. N° 348, de 1975. En consecuencia, no correspondería presentar la solicitud de devolución de IVA exportador en caso de no contar con crédito fiscal que sea objeto de dicha petición. En relación a la segunda consulta, el SII señala que conforme al Inc. 1 del Art. 27 bis, los contribuyentes a los cuales se les haya anticipado la devolución del remanente de crédito fiscal originado en la adquisición del activo fijo, deberán restituir las sumas correspondientes a dicho remanente, mediante los pagos por concepto de IVA generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período de seis o más meses, al cual esas sumas corresponden, y, a través de las cantidades adicionales al débito por el exceso de remanente correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas que realicen, añadiendo que las operaciones exentas de IVA que correspondan a exportaciones, o bien que sean consideradas como tales por la Ley y que, por ende, dan derecho a utilizar el IVA soportado en su desarrollo, no deben ser calificadas como operaciones exentas para efectos de la restitución adicional a que se refiere el Inc. 2° del Art. 27 bis, sino que deben ser consideradas como operaciones normales del giro del contribuyente, y por lo tanto no extinguirían la obligación de restitución del Art. 27 bis.

ORD. N°2871, DE 18.10.2016

Palabras clave: Nota de crédito, variación tipo de cambio.

A solicitud de un contribuyente, el SII se pronuncia respecto a la procedencia de emitir notas de crédito por las diferencias de IVA que se produzcan con motivo de la variación del tipo de cambio que afecte a un contrato pactado en USD, entre la época de la emisión de la factura por el anticipo del 100% de la Fase 1 y el pago efectivo del precio de la misma (el deudor realiza los pagos luego de 30 días de recepcionada la factura). Adicionalmente, el contribuyente solicita confirmar que en el caso que sea procedente la emisión de la nota de crédito, la baja en el tipo de cambio es una rebaja en el precio pactado, y no una cantidad restituida por servicios resciliados de aquellos a que hace mención el Art. 21 N°2 del mismo cuerpo legal. Al respecto, el SII señala que el procedimiento contemplado en el Art. 15 N°1, mediante el cual es posible excluir de la base imponible el monto de los reajustes de valores que ya pagaron IVA, en la parte que corresponda a la variación de la UF, solo es aplicable a las operaciones a plazo. Tratándose de operaciones en moneda extranjera en las que no se ha establecido un plazo para el cumplimiento de las obligaciones, las diferencias generadas producto de la variación del tipo de cambio entre la fecha de facturación y el momento del pago efectivo, forman íntegramente parte del precio pactado en la respectiva operación. Por tanto, si en el referido período se produjera una baja en el tipo de cambio, teniendo como consecuencia el pago de una suma menor a la originalmente facturada, procedería la emisión de una nota de crédito, pues ello se traduce en la rebaja del precio pactado. Adicionalmente, el SII señala que tal criterio es plenamente aplicable si la operación es pactada en USD y pagada en esa misma moneda, pues el elemento de referencia es el precio de venta consignado en la factura, el que necesariamente debe encontrarse expresado en moneda de curso legal, según lo instruye la Circular N° 12 de 22/02/1991.

ORD. N° 1998, DE 12.07.2016

Palabras Clave: Boxes de estacionamiento, arrendamiento, Art. 8 letra i).

Un contribuyente de giro sociedad de inversiones que, entre otros, se dedica a la explotación por cuenta propia o ajena de inmuebles, consulta cual sería el tratamiento aplicable a la explotación, a través del arriendo, de 300 boxes de estacionamientos (inmuebles sin ninguna clase de instalaciones ni bienes muebles), que estaría pensando adquirir de un único

vendedor, junto a los derechos en los bienes comunes, en la proporción que corresponda. En específico, solicita al SII pronunciarse respecto a (i) si el arriendo a largo plazo que pretende celebrar sobre los 300 boxes de estacionamiento, en calidad de arrendadora, con una persona jurídica, la que sólo los podrá explotar mediante el arriendo por días completos, semanas o meses, constituye un hecho exento de IVA, conforme a lo dispuesto en el Art. 12, letra E, N°11 de la Ley de IVA y, (ii) si aplica el mismo tratamiento en caso que la sociedad ofrezca en arrendamiento al público los estacionamientos bajo la modalidad de arriendo por semanas o meses a empresas, organismos públicos y personas naturales.

En relación a las consultas planteadas, el SII señaló (i) que el arrendamiento de 300 estacionamientos desprovistos de instalaciones que posibiliten el desarrollo de una actividad comercial o industrial, ubicados en un mismo edificio, ofrecidos a un tercero que solo podrá explotarlos mediante el arriendo de días completos, semanas o meses, no estaría gravado con IVA, por cuanto no se configura el servicio de estacionamiento desarrollado en playas de estacionamientos establecido en el Art.8 letra i), así como tampoco el hecho gravado de la letra g) del mismo Art. Por su parte, respecto a la consulta (ii), el SII concluye que el estacionamiento ofrecido directamente por la sociedad al público en general, aún bajo la modalidad de día, mes o año, configuraría el hecho gravado especial estipulado en la letra i) del Art. 8 de la Ley de IVA, quedando el arrendamiento, en consecuencia, gravado con IVA.

ORD. N° 1833, DE 23.06.2016

Palabras Clave: Comercio de servicios digitales, cloud, programas computacionales, software, hosting, plataforma en la nube.

El Ministerio de Hacienda solicitó al SII pronunciarse sobre la tributación del IVA e Impuesto a la Renta, del Comercio de Servicios Digitales (Cloud), los que actualmente no califican como exportación de servicios, para efectos de acceder a la exención contenida en el N°16 de la letra E del Art. 12 de la Ley de IVA. Señala el documento presentado que los servicios digitales se caracterizan por basarse en activos intangibles, por el uso masivo de datos, por la adopción de modelos comerciales que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la cual tiene lugar la creación del valor.

Luego de proporcionar una descripción general de distintos servicios digitales y sus principales características, el SII se pronuncia respecto al tratamiento frente al Impuesto a la Renta, señalando, a la consulta planteada por el MMHH, que, en el caso de exportaciones en que podrían existir servicios digitales considerados de asistencia técnica en red y soporte técnico al cliente en red, cuando se proveen estos servicios en conjunto con el hospedaje (hosting) o el uso de programas computacionales que están en la nube, donde los programas y el hosting se ofrecen de servidores situados en el extranjero, las rentas obtenidas por estos servicios si se benefician con el crédito del Art. 41 A de la LIR, por cuanto dichos servicios están específicamente señalados en la letra C del referido Art, no siendo relevante para la aplicación de dicho Art. la ubicación de los servidores con que se proveen los servicios. A similar conclusión llega el SII respecto de la aplicación del beneficio establecido en un CDTI, al tenor del Art. 41 C de la LIR.

En relación a la aplicación del IVA y a las diversas consultas planteadas, el SII señaló lo siguiente:

- a) Los pagos al exterior por servicios digitales prestados por un no residente, utilizados en Chile, se encuentran gravados con IVA, en virtud de los Arts. 5 y 8, letra h) de la Ley de IVA, en caso que exista la cesión del uso de una licencia. Tratándose de servicios no licenciados, como publicidad, hosting, acceso a base de datos, etc., prestados desde el extranjero y utilizados en Chile, éstos se encontrarían gravados con IVA, de conformidad a los Arts. 5 y 2, N° 2, en la medida que tales servicios provengan de actividades comprendidas en los Nos. 3 y 4 del Art. 20 de la LIR. En ambos casos existiría un cambio de sujeto del impuesto de conformidad a la letra e) del Art. 11. Sin perjuicio de lo anterior, dichos servicios podrían quedar exentos de IVA si las rentas cumplen los requisitos legales para ser considerados hecho gravado con IVA, aun cuando queden exentos del mismo. En el caso de servicios digitales pagados desde Chile, desarrollados en el exterior por un no residente y prestado desde un servidor ubicado en el extranjero, habría que determinar, en primer lugar, el lugar donde se utilizarían los servicios, lo que no queda del todo claro. En caso que sean utilizados en Chile, dichos servicios se gravarían con IVA en conformidad a lo señalado anteriormente.
- b) En el caso de la comercialización de servicios digitales mediante una licencia de uso, en que la licencia es de propiedad del exportador nacional, esta se encuentra gravada con IVA, conforme a los Art. 5

y 8, letra h), por entenderse que la prestación del servicio se realiza en el domicilio del titular de la licencia, en este caso Chile. Por su parte, la exportación de los servicios digitales en que no existe licencia de uso, se encontrará gravada con IVA si la prestación del servicio es efectuada en Chile y, además, si los referidos servicios provienen de actividades comprendidas en los Nos 3 y 4, del Art. 20 de la LIR. Sin perjuicio de lo anterior, en caso que el Servicio Nacional de Aduanas califique dicho servicio como exportación, se encontraría exento de IVA.

- c) En el caso de la enajenación de un intangible (software), si los pagos al exterior son por la enajenación del bien corporal mueble que contiene el software, su importación se encontraría gravada con IVA de conformidad al Art. 2 N°1. Asimismo, si el pago se realiza por concepto de la cesión de su uso, a través de su licenciamiento, tratándose del derecho de autor estaríamos frente a un servicio prestado en el extranjero, y si este es utilizado en Chile, se encontraría gravada con IVA, según los Arts. 5 y 8, letra h). Por otro lado, la venta de la propiedad de un intangible (software) al extranjero, por ser un bien incorporeal, no estaría gravada con IVA. Distinta es la situación si lo que se cede al exterior es su uso a través de su licenciamiento, situación que si configuraría un servicio gravado con IVA, el cual podría estar exento de dicho impuesto, si es calificado como servicio de exportación por el SNA.

NORMAS DE PUBLICACIÓN

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

1. Los trabajos deben ser remitidos al correo electrónico: anuarioderechotributario@mail.udp.cl, mecanografiados a interlineado simple, sin espacio entre párrafo y párrafo (o sea, después de punto aparte), con notas a pie de página, todo en tipografía *Times New Roman*, tamaño 12 para el texto y tamaño 10 para las notas, en hoja tamaño carta y en formato Word.
2. La extensión del trabajo podrá tener un máximo de 25 páginas.
3. Cada trabajo deberá ir acompañado con un resumen del mismo de no más de cien palabras, con indicación de las palabras claves del mismo.
4. En el primer llamado a pie de página el autor señalará una breve reseña de sus antecedentes profesionales y/o académicos.
5. Para ser publicados en la siguiente edición del Anuario, los trabajos deberán ser enviados a la dirección de correo electrónico ya señalada a más tardar el día 30 de mayo de 2015, la coordinación editorial del Anuario comunicará a los autores su decisión de publicar el artículo a más tardar el día 2 de julio del mismo año.
6. Las notas a pie de página y todo otro tipo de citas deberán seguir las siguientes normas:

CITAS

1. Leyes

- Número de la ley.
- País de la ley.

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

EJEMPLO:

Ley N° 18. 403. CHILE. Drogas y estupefacientes. Manual de antecedentes normativos para servicios de salud y colaboradores del SNSS. Ministerio de Salud, Santiago, Chile, agosto de 1985. 15 p.

2. Sentencias

2.1. *El sistema de citas de sentencia, se funda en un sistema de abreviaciones*

Los tribunales se abrevian, de forma ejemplar, como sigue:

2.1.1. *Corte Suprema: CS.*

2.1.2. *Cortes de Apelaciones: Corte de Santiago, Corte de Iquique, Corte de Valparaíso, etc.*

2.1.3. *Juzgados civiles: 2° Juzg. Civ. de Santiago, 3° Juzg. Civ. de Concepción, etc.*

2.1.4. *Juzgados del crimen: 1° Juzg. del Crim. de Santiago, 2° Juzg. del Crim. de Concepción, etc.*

2.2. *Identificación de página*

Las sentencias de la Corte Suprema se suelen publicar junto a las sentencias de la Corte de Apelaciones y Juzgado de Letras que se dictaron en primera y segunda instancia en el mismo proceso. Cuando se cita una sentencia, sea de la Corte Suprema, Corte de Apelaciones o Juzgado de Letras, al identificarse la página en la cita, se debe indicar la primera página que comprende el conjunto de sentencias publicadas.

2.3. *Los días o meses inferiores a 10, se citan sin el 0 al principio*

Es decir: 1.4.1998 y no 01.04.1998. Todas las citas de páginas van sin la “p”. de página ni la “s”. de siguientes.

2.4. *La cita debe identificar*

- Tribunal que dictó la sentencia
- Fecha de la sentencia
- Revista, número y año de la publicación
- Número de página.

EJEMPLO:

CS, 1.4.1998, RDJ, T. XCV (1998), sec. 2ª, 85.

2.5. La cita textual de un extracto o considerando de una sentencia

Debe agregar una referencia entre paréntesis a la página en que se encuentra el extracto o considerando citado.

EJEMPLO:

CS, 1.4.1998, RDJ, T. XCV (1998), sec. 2ª, 85 (88).

2.6. Las revistas de jurisprudencia, se abrevian y citan de la siguiente manera

2.6.1. *Revista de Derecho y Jurisprudencia: RDJ. Ejemplo: CS, 10.1.1998, RDJ, T. XCV (1998), sec. 4ª, 95.*

2.6.2. *Gaceta Jurídica: GJ. Ejemplo: CS, 10.1.1998, GJ 211 (1998) 84.*

2.6.3. *Fallos del Mes: F. del M. Ejemplo: CS, 10.1.1998, F. del M. 472 (1998), 45.*

2.6.4. *Gaceta de los Tribunales: G. de los T. Ejemplo: CS, 21.5.1916, G. de los T. 308 (1918), 957.*

2.7. Consideraciones especiales

2.7.1. Sentencias confirmadas por la Corte Suprema

En caso de citarse una sentencia de una Corte de Apelaciones que ha sido confirmada por la Corte Suprema, se debe indicar: Corte de Apelaciones, fecha de la sentencia, referencia a la confirmación por la Corte Suprema, fecha de la sentencia confirmatoria, lugar de publicación, página y (en caso de cita textual) página en que se encuentra el considerando citado.

EJEMPLO:

Corte de Santiago, 21.4.1932, confirmada por la CS, 20.4.1933, RDJ, T. XXX (1930), sec. 1ª, 508 (512).

2.7.2. Sentencias de primera instancia confirmadas por una Corte de Apelaciones

Las sentencias de los Juzgados de Letras confirmadas por una Corte de Apelaciones se citan directamente como jurisprudencia de esa corte, sin referencia al juzgado en cuestión. Al identificarse la fecha, se debe mencionar la fecha de la sentencia confirmatoria.

EJEMPLO:

Corte de la Serena, 12.1.1998, GJ 211 (1998), 114.

2.7.3. *Citas textuales*

- a. En caso de cita textual, esta se debe encerrarse entre comillas. Cuando lo citado es una parte de una frase, pero que no se cita completa en su parte inicial o final, se debe igualmente encerrar entre comillas, sin agregar puntos.

EJEMPLO:

El considerando dice: “Una concepción que sólo se limita a la invocación del pretium doloris para deducir la acción es ilógica, empero el derecho es ante todo lógico”. Sólo se pretende extractar una parte de la frase (v. gr.,... la invocación del pretium doloris para deducir la acción es ilógica...). La cita dentro del texto será: Sobre la indemnización del daño moral los tribunales han sostenido que “la invocación del pretium doloris para deducir la acción es ilógica”, Corte de Valparaíso, 20.10.2000, RDJ, T. XCVII (2000), sec. 2ª, 95 (100).

- b. En caso de cita textual, pero en que una parte intermedia de una frase no se cita, se deberán agregar tres puntos entre lo citado.

EJEMPLO:

El considerando dice: “La jurisprudencia en general la ha limitado a la familia nuclear, cónyuge e hijos, que son quienes reciben el mayor grado de dolor es la cónyuge viuda que debe afrontar el cuidado y crianza de sus hijos y se ve privada de las atenciones físicas y morales y la pérdida de la vida en común que tenía con su cónyuge”. Sólo se pretende citar una parte de la frase pero suprimiendo una parte en la mitad (v. gr.,... la ha limitado a la familia nuclear... que son quienes reciben el mayor grado de dolor...). La cita será: Sobre la legitimación activa para demandar indemnización de perjuicios por daño moral la jurisprudencia “la ha limitado a la familia nuclear... que son quienes reciben el mayor grado de dolor”, Corte de Valparaíso, 20.10.2000, RDJ, T. XCVII (2000), sec. 2ª, 95 (100).

3. Sitios Web

3.1. *Sitios web (www: world wide web)*

- Autor(es).
- Título.
- Tipo de soporte entre corchetes [].
- Dirección electrónica entre ángulos (< >).
- Fecha de la visita entre corchetes [].

EJEMPLO:

ALMAZ ENTERPRISES. The nobel internet archive: Amartya Sen. [en línea] <<http://nobelprizes.com/nobel/economics/1998a.html>> [consulta: 03 de noviembre de 1998].

4. Documentos Electrónicos

Al citar un recurso electrónico es necesario que se identifique y recupere con facilidad a través de datos bibliográficos. La vigencia de los recursos de información en línea es temporal, están sujetos a cambios de localización y constante modificación, por lo tanto, se recomienda la verificación previa de estas referencias.

4.1. *Libros electrónicos, bases de datos y programas computacionales*

- Autor (es).
- Título.
- Tipo de soporte entre corchetes [].
- Lugar de publicación.
- Editor.
- Dirección electrónica entre ángulos (< >).
- Fecha de la consulta entre corchetes [].

EJEMPLO:

ENCICLOPEDIA SOBRE virus informáticos en pc's [en línea] <<http://www.programascomputo.com.mx/evp26.htm> com.mx> [consulta: 06 de agosto de 1999].

4.2. *Partes de textos electrónicos, bases de datos y programas informáticos*

- Autor (es) del capítulo.
- Título del capítulo.
- Tipo de soporte entre corchetes.
- Lugar de publicación.
- Numeración y/o localización de la parte dentro del documento fuente.
- Dirección electrónica entre ángulos (<>).
- Fecha de la consulta entre corchetes [].

EJEMPLO:

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES. Delegaciones del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires [en línea] Buenos Aires, Argentina, Delegación San Martín. <<http://www.cpceer.com.ar/>> [consulta: 04 de agosto de 1999].

4.3. *Revistas electrónicas*

- Título.
- Tipo de medio.
- Edición.
- Lugar de publicación.
- Editor.

- Fecha de publicación.
- Fecha de consulta entre corchetes [].
- Disponibilidad y acceso.

EJEMPLO:

Anales de la Universidad de Chile [en línea]. Santiago, Chile: Universidad de Chile, 1844 [fecha de consulta: 11 de noviembre de 2009]. Disponible en: <<http://www.anales.uchile.cl/>>.

4.3. Artículos de revistas y publicaciones seriadas electrónicas

- Autor(es) del artículo.
- Título del artículo.
- Tipo de soporte entre corchetes [].
- Título de la publicación en serie.
- Fecha de la publicación (tal y como figura en el recurso).
- Volumen, número.
- Dirección electrónica.
- Fecha de la consulta entre corchetes [].

EJEMPLO:

TED E. NF/IEEE Workshop on the Socioeconomic Dimensions of Electronic Publishing. [en línea] The Journal of Electronic Publishing Michigan Vol. 4, issue 2 Special Issue December. <<http://www.press.umich.edu/jep/04-02/bios.html>> [consulta: 04 de agosto de 1999].

4.4. Artículos de periódicos electrónicos

- Autor (es).
- Título del artículo.
- Tipo de soporte entre corchetes [].
- Título del periódico.
- Día, mes, año.
- Dirección electrónica entre ángulos (< >).
- Fecha de la consulta entre corchetes [].

EJEMPLO:

MATUS, A. Estudio sobre los cibernautas nacionales: Perfil de los chilenos que navegan en Internet. [en línea] La Tercera en Internet. 21 de julio, 19.

5. Referencias bibliográficas de material impreso

5.1. Libro

- Autor(es) personal(es) o institucional.
- Título de la publicación.
- Número de la edición (excepto la primera edición).
- Lugar de publicación.
- Editorial.
- Año de publicación.
- Página(s) (si se trata de obras con más de un volumen, se debe indicar el n° del volumen sin mencionar la paginación).
- Nota de serie.

EJEMPLOS:

- a. *Un autor:* SPIEGEL, MURRAY R. Teoría y problemas de probabilidad y estadística. Madrid, McGraw-Hill, 1988. P.372. (Serie de compendios Schaum).
- b. *Autor institucional:* WEED SCIENCE SOCIETY OF AMERICA. Herbicide handbook. 5th ed. Champaign, IL, USA, Weed Science Society of America, 1983. 430 p.

5.2. Capítulo de libro escrito por autor distinto al autor (es) del libro

- Autor (es) del capítulo.
- Título del capítulo.
- En, (subrayado y seguido de dos puntos), autor(es) del libro (con mayúscula).
- Título del libro.
- Edición si la hubiere.
- País.
- Editorial.
- Año de publicación.
- Paginación del capítulo.

EJEMPLO:

KATZ B., R. Institucional y marco legal vigente. En: SANDOVAL L., H., PRENDEZ B., M. Y ULRIKSEN U., P. (Eds.). Contaminación atmosférica de Santiago: estado actual y situaciones. Santiago, Universidad de Chile y Comisión de Descontaminación de la Región Metropolitana, 1993. pp. 263-286.

5.3. Capítulo de libro escrito por el autor(es) del libro

- Autor (es) del capítulo.
- Título del capítulo.
- En su, subrayado y seguido de dos puntos.
- Título del libro.
- Edición si la hubiere.
- Lugar.
- Editorial.
- Año de publicación.
- Número de páginas del capítulo.

EJEMPLO:

HENNEFELD, JULIAN O. Selección múltiple. En su: Turbo Pascal con aplicaciones 4.0-6.0. 2ª ed. México, Grupo Editorial Interamericana, 1992. pp. 180-197.

5.4. Tesis

- Autor (es) de la tesis, memoria y/o seminario.
- Título de la tesis, memoria y/o seminario.
- Mención o grado al que se opta.
- Lugar de publicación.
- Institución patrocinante.
- Año de publicación.
- Paginación.

EJEMPLO:

ADAROS CÁRCAMO, RODRIGO EDUARDO. Sismicidad y tectónica del extremo sur de Chile. Tesis (Magíster en Ciencias, mención en Geología). Santiago, Chile. Universidad de Chile, Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas, 2003. 82 h.

5.5. Revista

- Título de la revista.
- Lugar y país de publicación.
- Volumen (cuando la revista lo incluye).
- Número entre paréntesis.
- Año de publicación.

EJEMPLO:

ANALES de la Universidad de Chile, Chile, 6 (17). 200

5.6. Artículo de revista

- Autor (es) del artículo.
- Título del artículo.
- Título de la revista (subrayado).
- Volumen (cuando la revista lo incluye).
- Número entre paréntesis.
- Paginación (precedida de dos puntos).
- Fecha de publicación (indicar mes y año).

EJEMPLO:

REYES Morales, Nira. Mito y realidades del modelo chileno. *Le Monde Diplomatique*. 18(5):, 2002.

5.7. Congreso, conferencia o reunión

- Nombre completo del congreso, seminario o reunión.
- Número de la conferencia, año y lugar del evento, entre paréntesis.
- Título de la publicación.
- Lugar y país de publicación.
- Editorial, o Institución (es) que lo patrocinan.
- Año de publicación.
- Número total de páginas si las hubiere.

EJEMPLO:

INTERNATIONAL Conference of the Chilean Computer Science Society (23^a, 2003, Chillán, Chile). Proceedings. Los Alamitos, California, IEEE Computer Society Press, 2003. SEMINARIO Regional de política fiscal (11^o, Brasilia, Brasil, 1999). La política fiscal en América Latina: una selección de temas y experiencias de fines y comienzo de siglo. Santiago, Chile, Naciones Unidas - CEPAL, 1999. 451 p. 7

5.8. Documento presentado en congreso, conferencia o reunión

- Autor(es)
- Título del documento presentado al congreso, conferencia o reunión.
- En: nombre del congreso, conferencia o reunión, y entre paréntesis el número, año y lugar del evento.
- Título de la publicación.
- Lugar y país de publicación.
- Editor o Institución (es) que lo patrocinan.
- Año de publicación.
- Número total de páginas si las hubiere.

EJEMPLO:

MARTINEZ P., A., CEARDI J., B. Y KARACHON, A.M. 1998. Modelo matemático para la determinación de índice de lixiviación de agroquímicos en el suelo. En: SEMINARIO INTERNACIONAL plaguicidas: formulación, aplicación y residuos: marco legal, toxicológico y ambiental: 4 y 5 de noviembre de 1998. Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Ciencias Químicas y Farmacéuticas y Centro de Estudios para el Desarrollo de la Química. pp. s.p.

6. Trabajos no publicados

Las reglas de referencias bibliográficas, son las mismas antes vistas, pero para los distintos tipos de trabajos no publicados se debe aclarar: “Manuscrito no publicado” o “manuscrito presentado para su publicación”.

EJEMPLO:

SPIEGEL, MURRAY R. Teoría y problemas de probabilidad y estadística. Manuscrito no publicado. Madrid, 1998. P. 372.

