

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO

UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES

I. Artículos de Doctrina

II. Notas de Actualidad

III. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

Anuario de Derecho Tributario

N° 13, Diciembre 2021

Anuario de Derecho Tributario

N° 13, Diciembre 2021

DIRECTOR

Arturo Selman Nahum

COMITÉ EDITORIAL

Francisco Ossandón Cerda

María Paz Plaza Vallejos

Ignacio Pinochet Raviola

Mónica Aguilar Valderrama

COMITÉ CIENTÍFICO

Vicente Furnaro Lobos

Hugo Hurtado Araneda

Sergio Illanes Laso

Liselott Kana

Cristián Meneses Valenzuela

Ximena Niño Roa

Rodrigo Ugalde Prieto

Javier Alarcón Rojas

Hernán Gutiérrez Miranda

Antonio Faúndez Ugalde

ASISTENTES EDITORIALES

Agustín Díaz Vicente

Diego Farran Salgado

Javier Melo La Rivera

Ignacio Leiva Olmedo

Álvaro Oyarce Mayne

Catalina Rojas Robles

Javiera Sepúlveda Higuera

Fernanda Yoma Schrader

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO
N° 13, DICIEMBRE 2021

Accede aquí al sitio web del
Anuario de Derecho Tributario
<https://anuarioderechotributario.udp.cl/>

Derechos Reservados

Diseño e impresión
versión productora gráfica SpA

Índice

- 9 **Nota del Director.** Por *Arturo Selman Nahum*
- 11 **Siglas y Abreviaturas**
- I. ARTÍCULOS DE DOCTRINA**
- 17 Análisis de los criterios en sede administrativa y judicial sobre desembolsos compensatorios u originados en un contrato de transacción. Por *Luis Seguel Malagueño – Octavio Aguayo Gajardo*
- 54 La tasa diferenciada del IVA como política fiscal. Por *Camila Rebeca Munizaga Prunés*
- 71 Consideraciones tributarias sobre las transacciones de “big data”. Por *Jonatan Israel Navon*
- 90 Análisis de los retiros para reinvertir. Por *Paula Beatriz Chacón Reckmann*
- 110 Invariabilidad de franquicias de la Ley Navarino. Por *Christian García C. – Pedro Fecci G.*
- II. NOTAS DE ACTUALIDAD**
- 135 Hidrógeno verde y el desafío de los impuestos
- III. JURISPRUDENCIA JUDICIAL Y ADMINISTRATIVA**
- 143 Jurisprudencia Judicial
- 159 Jurisprudencia Administrativa
- 191 **Normas de Publicación**

Nota del Director

El **Anuario de Derecho Tributario** en su decimotercera 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 está relacionada académicamente con el Magíster en Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales.

El año 2021 presenta importantes novedades para el Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales, ya que nos propusimos ampliar su difusión digital, mediante la creación de una página web en la cual se pudiera acceder y descargar la totalidad de los Anuarios publicados hasta la fecha, modernizar las instrucciones para los autores/as junto a las normas de citas y bibliografía, establecer un sistema de envío digital de los artículos y crear un canal de suscripción, todo lo cual se logró dentro de los plazos propuestos, gracias al excelente trabajo del equipo que conforma el Anuario, en conjunto con diversas autoridades de la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales, a quienes agradezco profundamente su colaboración. Los invitamos a revisar estas y otras novedades en el sitio web del Anuario: <https://anuarioderechotributario.udp.cl/>.

En esta misma línea, considerando las diversas secciones que conforman el Anuario, y siempre buscando estar a la vanguardia en la entrega de información, nos propusimos también la creación de un Boletín, destinado a difundir de forma anticipada las Notas de Actualidad, Jurisprudencia Judicial y Jurisprudencia Administrativa, sin perjuicio que esta información, ya sea total o parcial, según la contingencia lo amerite, seguirá formando parte de la edición física y digital del Anuario que se publica todos los años. Sin ir más lejos, durante el mes de agosto de 2021 se publicó el primer Boletín del Anuario, el que se encuentra disponible en su sitio web.

En lo atinente a la presente edición, la primera sección del Anuario incorpora artículos de doctrina de académicos y profesionales del área, que abordan temas de especial relevancia en el ámbito tributario nacional e internacional. En el primer artículo, los profesores Luis Seguel y Octavio Aguayo, realizan un análisis pormenorizado de los criterios en sede administrativa y judicial sobre desembolsos compensatorios u originados en un contrato de transacción, considerando los criterios que el Servicio de Impuestos Internos y los tribunales de justicia han adoptado sobre la materia, abordando a su vez las recientes modificaciones efectuadas a dicho respecto por la Ley N°21.210. El segundo artículo, de Camila Munizaga, desarrolla la tasa diferenciada del IVA como política fiscal. En el tercer artículo, de Jonatan Israel, se realiza un completo análisis de las diversas consideraciones tributarias en las transacciones de “big data”. En el cuarto artículo, de Paula Chacón, se realiza un acabado análisis de

los retiros para reinvertir, desde su creación en 1984 hasta el año 2016, y sus diversas implicancias en virtud de los artículos transitorios de la Ley N°21.210. En el quinto y último artículo de esta edición, el profesor Christian García y Pedro Fecci, analizan la invariabilidad de franquicias de la Ley Navarino.

La segunda sección del Anuario contiene una nota de actualidad tributaria, referida al hidrógeno verde y el desafío de los impuestos.

Por último, la tercera sección del presente volumen contiene un análisis de la jurisprudencia judicial y administrativa más relevante considerando el período que abarca los años 2020 y 2021. El apartado de jurisprudencia judicial contiene sentencias de la Excm. Corte Suprema, Cortes de Apelaciones y Tribunales Tributarios y Aduaneros. El apartado de jurisprudencia administrativa contiene oficios del Servicio de Impuestos Internos principalmente referidos a la Ley sobre Impuesto a la Renta y la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, entre otros.

Como siempre, es importante reconocer el importante trabajo de los miembros del Comité Editorial y Asistentes Editoriales, los cuales son piedra angular de esta publicación, y al Comité Científico que tiene la importante tarea de arbitrar los artículos que recibimos para su eventual publicación. Muchas veces los tiempos que disponen los árbitros no son los mejores, pero siempre tienen la mejor de las disposiciones para efectuar una revisión rigurosa de los artículos sometidos a arbitraje. Finalmente, reiterar que aun cuando el Anuario cuenta con un Comité Científico de primer nivel, en algunas ocasiones por diversos motivos, resulta necesario recurrir a otros destacados profesionales y/o académicos para el arbitraje de los artículos, por lo mismo, desde el año 2019, se incorpora su nombre en la nómina del Comité Científico de la edición correspondiente a la revisión del artículo en que participaron. Este año participaron en dicha calidad los profesores Javier Alarcón, Hernán Gutiérrez y Antonio Faúndez, a quienes agradezco su apoyo en el arbitraje de los artículos de esta edición.

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

ARTURO SELMAN NAHUM
Director

Siglas y Abreviaturas*

Art. Artículo.

Arts. Artículos.

AC. Año Comercial.

AT. Año Tributario.

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

BC. Banco Central de Chile.

CC. Código Civil Chileno.

C de Com. Código de Comercio.

CADH. Convención Americana sobre Derechos Humanos.

CBR. Conservador de Bienes Raíces.

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

CFC Rules. Controlled foreign corporation rules.

CGR. Contraloría General de la República.

COT. Código Orgánico de Tribunales.

CO2. Dióxido de Carbono.

CP. Código Penal.

CPC. Código de Procedimiento Civil.

CPR. Constitución Política de la República.

CPT. Capital Propio Tributario.

CRS. Estándar común de reporte.

CS. Corte Suprema.

CT. Código Tributario de Chile.

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

DEDECON. Defensoría de Derechos del Contribuyente.

Director Nacional. Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

Director Regional. Director Regional del Servicio de Impuestos Internos.

DFL. Decreto con Fuerza de Ley.

DO. Diario Oficial.

* Su utilización es facultativa.

DOM. Dirección de Obras Municipales.
DL. Decreto Ley.
DS. Decreto Supremo.
DTE. Documentos Tributarios Electrónicos.
ECE. Entidades controladas extranjeras.
EE.UU. / USA. Estados Unidos de América.
E.I.R.L. Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.
EMN. Empresas Multinacionales.
EP. Establecimiento Permanente.
Excma. Excelentísima.
FATCA. Ley estadounidense de cumplimiento fiscal de cuentas en el extranjero.
FIP. Fondo de Inversión Privado.
FUNT. Fondo de Utilidades No Tributables.
FUT. Fondo de Utilidades Tributables.
GR. Procedimiento General de Reclamación.
GS. Procedimiento de Aplicación de Sanciones.
H2V. Hidrógeno Verde.
IGC. Impuesto Global Complementario.
IA. Impuesto Adicional.
Iltma (a veces I). Ilustrísima.
Iltmas. Ilustrísimas.
ICA. Ilustrísima Corte de Apelaciones.
IDPC. Impuesto de Primera Categoría.
IF. Impuestos Finales.
ISFUT. Impuesto Sustitutivo al FUT.
INA. Recurso de inaplicabilidad.
Inc. Inciso.
INR. Ingreso no constitutivo de renta.
IRS. Internal Revenue Service, equivalente al Servicio de Impuestos Internos.
IPC. Índice de Precio al Consumidor.
ITE. Impuesto de Timbres y Estampillas.
IUSC. Impuesto Único de Segunda Categoría.
IVA. Impuesto al Valor Agregado (D. L. 825).
Ley del IVA o LIVS. Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (D.L. 825).
LGUC. Ley General de Urbanismo y Construcciones.
LIR. Ley de Impuesto a la Renta (D.L. 824).
LMV. Ley de Mercado de Valores.
Ltda. Limitada o de Responsabilidad Limitada.

- LUF.** Ley Única de Fondos.
- Min.** Ministerio.
- Modelo OCDE.** Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
- Nº.** Número.
- Nºs.** Números.
- NCG.** Norma de Carácter General.
- NGA.** Norma General Antielusión.
- OCDE/ OECD.** Organización para la Colaboración y el Desarrollo Económico.
- OMS.** Organización Mundial de la Salud.
- ORD.** Ordenanza.
- Pág. (a veces p).** Página.
- Págs. (a veces p o pp.)** Páginas.
- PRM.** Plan Regulador Metropolitano.
- PPM.** Pago Provisional Mensual.
- PPMO.** Pago Provisional Mensual Obligatorio.
- PPUA.** Pago provisional por utilidades absorbidas.
- LUF.** Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.
- RAP.** Registro de Rentas Atribuidas Propias.
- RAI.** Registro de Rentas Afectas a Impuestos.
- RAF.** Revisión de la Actuación Fiscalizadora.
- RAV.** Reposición Administrativa Voluntaria.
- Real Academia.** Real Academia de la Lengua Española.
- Reg.** Reglamento.
- Res. Ex.** Resolución Exenta.
- REX.** Registro de rentas exentas o ingresos no renta.
- RIT.** Rol Interno del Tribunal.
- Región Metropolitana.** RM.
- RLI.** Renta Líquida Imponible.
- RUT.** Rol Único Tributario.
- S.A.** Sociedad Anónima.
- Ley de S.A.** Ley N°18.046 sobre Sociedades Anónimas.
- SAC.** Registro de Saldo Acumulado de Créditos.
- SII o Servicio.** Servicio de Impuestos Internos.
- Sec.** Sección.
- SNA.** Servicio Nacional de Aduanas.
- SpA.** Sociedad por Acciones.
- SRL.** Sociedad de Responsabilidad Limitada.

SVS. Superintendencia de Valores y Seguros.

TC. Tribunal Constitucional.

TGR. Tesorería General de la República de Chile.

TNMM. Método transaccional de márgenes netos, por sus siglas en inglés.

TLC. Tratado de Libre Comercio.

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

ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS EN SEDE ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL SOBRE DESEMBOLSOS COMPENSATORIOS U ORIGINADOS EN UN CONTRATO DE TRANSACCIÓN¹

LUIS SEGUEL MALAGUEÑO² – OCTAVIO AGUAYO GAJARDO³

RESUMEN

En el presente artículo se analizan si los criterios del SII y los tribunales de justicia en materia de transacciones, cláusula penal y compensaciones se ajustan a una adecuada interpretación de los Arts. 21 y 31 de la LIR, modificados recientemente por la Ley N°21.210 de 24 de febrero de 2020. Para ello, se describe la interpretación administrativa contenida en Oficios del SII y en sentencias firmes y ejecutoriadas de los TTA, de las Iltmas. Cortes de Apelaciones y la Excm. CS.

PALABRAS CLAVES: Interpretación Administrativa, Interpretación Judicial, Transacción, Cláusula Penal, Compensaciones.

INTRODUCCIÓN

El desarrollo experimentado por nuestra economía durante las últimas décadas ha comprendido también el incremento en las relaciones contractuales, ya sean entre privados o entre privados y el Estado, actuando este último como una autoridad

¹ El presente artículo forma parte del trabajo de tesis, revisado, sistematizado y actualizado, que fuera presentado en el Magíster en Planificación y Gestión Tributaria de la Universidad de Santiago de Chile.

² Abogado, Universidad de Chile. Magíster en Planificación y Gestión Tributaria, Universidad de Santiago de Chile. Profesor del Magíster de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho Universidad de Chile y del Diplomado en Litigación Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez. Socio en KPMG. Correo electrónico: lseguel@derecho.uchile.cl.

³ Abogado, Universidad de Chile. Diplomado en Análisis y Gestión Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez y estudiante del Magíster en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Abogado en KPMG, Profesor por hora en la Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago de Chile y Coordinador Ejecutivo del Magíster en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Correo electrónico: oaguayo@derecho.uchile.cl.

pública o como un ente privado. De igual manera, inevitablemente surgen un mayor número de controversias en la aplicación o interpretación de los contratos que las sustentan; incluso, algunas de ellas, son conocidas y resueltas por los tribunales de justicia.

Ejemplo de lo anterior lo encontramos en normativas que han debido ser adaptadas constantemente a la nueva realidad de estas relaciones jurídicas cambiantes y cada vez más complejas, ya sea para garantizar derechos, regular mecanismos de solución de conflictos o, bien, establecer formas de compensación ante la afectación de esos derechos, como lo son, a modo ejemplar, la Ley N°19.496 sobre Protección de los Derechos de los Consumidores, el Decreto Ley N° 211, del Min. de Economía, que fija normas para la Defensa de la Libre Competencia, el Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 1982, del Min. de Minería, que contiene la Ley General de Servicios Eléctricos, el Decreto con Fuerza de Ley N° 164 de 1991, del Min. de Obras Públicas, que contiene la Ley de Concesiones de Obras Públicas, así como muchos otros cuerpos legales que intentan regular las relaciones que nacen entre el Estado y las empresas, y entre éstas como proveedoras de bienes y servicios y los consumidores de los mismos.

En este contexto, en el que además ha aumentado la judicialización de las controversias entre particulares⁴ con la consecuente sobrecarga de los tribunales ordinarios de justicia⁵, las legislaciones especiales muchas veces plantean alternativas a la judicialización de estos conflictos, implementando procedimientos de conciliación, mecanismos de acuerdo entre las empresas con el Fisco⁶ y los consumidores, e incluso regulando formas de compensación objetivas cuando se ha sufrido menoscabo en algún derecho, independientemente de si dicho menoscabo tiene o no su origen en una actuación negligente del prestador de los bienes o servicios.

Lo anterior, por lo demás, no es muy distinto de las formas de solución de controversias que muchas veces, en ausencia de regla expresa, se fijan los mismos particulares en sus relaciones recíprocas, recurriendo a mecanismos alternativos de solución de conflictos como lo es el someterse a la decisión de árbitros⁷, establecer por anticipado cláusulas de valoración de perjuicios, o bien, enfrentados ante un

⁴ Según información de la Corporación Administrativa del Poder Judicial, los ingresos de causas civiles tienen una tendencia al aumento cada año. Sólo en el año 2019 ingresaron 4.149.225 nuevas acciones judiciales de todas las materias en primera instancia (cobranza, familia, menores, laboral, penal) lo que excluye acciones judiciales tales como recursos de protección que ingresan directamente ante Cortes de Apelaciones. De ese total, 1.685.290 son acciones judiciales de materias civiles, atinentes a la discusión entre privados que es lo que nos ocupa en este estudio.

⁵ Sociedad de Desarrollo Tecnológico, Universidad de Santiago de Chile, sin número de página.

⁶ Por ejemplo, el Panel Técnico de Concesiones, creado por la Ley N°20.410 en el año 2010, reporta que ha participado en 40 discrepancias en el período 2015-2019. De igual forma, el Panel de Expertos de la Ley General de Servicios Eléctricos, órgano colegiado autónomo creado en el año 2004 por la Ley N°19.940, ha emitido 224 dictámenes desde el año 2004.

⁷ Por ejemplo, la Cámara de Arbitraje y Mediación de Santiago mantiene públicas en su sitio web 205 sentencias.

litigio, renunciando a parte de sus pretensiones con el fin de lograr un acuerdo que no exija llegar a una sentencia judicial que pueda dejar a una o ambas partes aún más perjudicadas.

Estos acuerdos, que adoptan diferentes nombres –actas de conciliación, avenimiento, acuerdos plenos y suficientes, acuerdos reparatorios, etc.– el legislador los agrupa bajo el concepto de transacción, definido por nuestro CC. (Art. 2.446) como *“un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual. No es transacción el acto que sólo consiste en la renuncia de un derecho que no se disputa”*. A esos acuerdos se suman otras modalidades ya mencionadas, como las cláusulas penales para valorar perjuicios de manera anticipada o la exigencia legal de compensaciones ante la interrupción en suministros de servicios.

Ahora bien, estos acuerdos y modalidades obligan a las empresas a incurrir en gastos o desembolsos para cumplirlos, los cuales son necesarios de clasificar desde el punto de vista tributario por los efectos que generan al momento de determinar su base imponible del IDPC, de acuerdo con la LIR.

Así, y conforme a las reglas generales contempladas en la LIR, el contribuyente efectuará la determinación de su base imponible y declarará el IDPC rebajando como gasto los pagos o desembolsos en cumplimiento del contrato de transacción que acordó, o de las compensaciones establecidas por ley o en cláusulas penales.

Previo a la dictación de la Ley N°21.210, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020, nuestro ordenamiento no contenía regulaciones específicas acerca del tratamiento tributario que debía aplicarse a las prestaciones que se originasen en controversias judiciales o en acuerdos para evitar tales controversias. Más aún, el SII, dentro de su potestad de interpretación administrativa de las normas tributarias, había establecido criterios restrictivos respecto de tales prestaciones.

Estos criterios de interpretación derivaban en fiscalizaciones en las que se debía si se encontraba conforme a derecho la declaración de un contribuyente que no aplicaba la tributación del Art. 21 de la LIR a un pago por concepto de transacciones judiciales, cláusulas penales, compensaciones y multas que las reconocía como gasto.

Muchos de estos procesos concluían en actuaciones terminales del SII (Liquidaciones de impuestos o Resoluciones denegatorias de devoluciones de impuestos) que fueron impugnadas por los contribuyentes mediante un reclamo judicial ante los TTA; e incluso, algunas de estas acciones llegaron a ser debatidas en nuestros tribunales superiores.

De esta manera, en el presente trabajo, se describen y analizan los criterios que tanto el SII como los tribunales de justicia han adoptado respecto a desembolsos originados en transacciones, cláusulas penales y compensaciones de leyes especiales, en la aplicación de los Arts. 21 y 31 de la LIR.

De igual forma, veremos las modificaciones introducidas por la Ley N°21.210 a los Arts. 21 y 31 de la LIR, las que, anticipando conclusiones, en buena medida obedecen a una reacción en contra de esas interpretaciones sostenidas por el SII y nuestros tribunales.

I

CONTEXTO NORMATIVO: ART. 31 DE LA LIR

La relevancia del Art. 31 de la LIR en nuestro ordenamiento es que regula los gastos deducibles. En su inc. primero establece los aspectos principales en materia de gastos, para luego, en los incisos siguientes, desarrollar una regulación mediante un catálogo más específico. El citado Art. tuvo importantes modificaciones con la Ley N°21.210.

En la Ley N°3.996 de 1924 y en el DL. N°755 de 1925 se estableció por primera vez en nuestra legislación tributaria el concepto de “necesario”. En este último, respecto a las entonces rentas de tercera categoría.

Siguiendo con esta breve historia del concepto, en la modificación de la Ley N°7.750 de 1944, se añade como condición de deducibilidad que los gastos se deben acreditar con documentos fehacientes. Años más tarde, con la Ley N°8.419 de 1946, se introdujo la idea de “gastos ordinarios y necesarios” además de un catálogo de gastos especiales.

Luego, la Ley N°15.564 de 1964, abandonó el concepto de gasto ordinario y así también se redujeron los impuestos de seis a dos categorías.

En la LIR, contenida en el Art. primero del DL. N°824 de 1974 y sus respectivas modificaciones, vigente hasta antes de la Ley N°21.210 se señalaba que: “*La renta líquida (...) se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el SII. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa (...) Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio (...)*”.

De la disposición transcrita, se contemplaban una serie de requisitos para la deducción de gastos, los que deben mantener un vínculo tanto material como formal con el giro del contribuyente⁸.

Con la reciente Ley N°21.210, publicada el 24 de febrero de 2020, y con una entrada en vigencia diferida, se modificó de manera importante el inciso primero del Art. 31

⁸ El vínculo material se explica bajo la idea que los gastos incurridos guardan estricta relación con el desarrollo de su giro comercial, en el contexto de su normal desarrollo de actividades con la finalidad de dar cumplimiento a su objeto social. A su vez, el vínculo formal se refiere a que los gastos incurridos cumplen a cabalidad con todos los requisitos establecidos en la LIR y los criterios impartidos por el Servicio de Impuestos Internos para ser deducidos como gastos del ejercicio.

En efecto, conforme al Art. 31 de la LIR, para que los gastos puedan ser deducidos de la Renta Líquida Imponible, deben cumplir con los siguientes requisitos: (a) los gastos no deben haber sido rebajados previamente, como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta, de acuerdo con el Art. 30 de la LIR; (b) que el contribuyente que lo deduce haya incurrido efectivamente en el gasto; esto es, que se encuentren pagados o adeudados al término del ejercicio; (c) que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el SII; y finalmente, (d) que los gastos se relacionen con el giro del negocio.

de la LIR. Como sabemos, esta materia es de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, que en su Mensaje del Proyecto de Ley señaló el siguiente diagnóstico: *“Hemos constatado que en los últimos años y especialmente a raíz de la incorporación de la Norma General Antielusiva (“NGA”) el Servicio de alguna manera recrudeció el rechazo de gastos en la determinación de la renta líquida imponible, aplicando esta norma especial antielusión, de manera bastante extendida, y poniendo en tela de juicio o privando al contribuyente de la posibilidad de deducir gastos que resultan en interés del negocio de la empresa y que pese a no generar rentas de manera directa sí son necesarios para desarrollar el giro. Incluso las interpretaciones más estrictas llevaron a exigir a los contribuyentes que para deducir un gasto debía tratarse de un desembolso inevitable u obligatorio, casi indefectible, rechazando en general todos los gastos voluntarios, extraordinarios y que no generaran una renta correlativa”*⁹.

De esta manera, el Ejecutivo presentó una nueva definición de gasto deducible de la Renta siempre y cuando cumplierse con una serie de condiciones¹⁰. De manera adicional, en la búsqueda de un concepto que esté definido en la ley, que otorgue criterios más amplios, en el Mensaje original se propuso ampliar el catálogo de gastos especiales del Art. 31 de la LIR como, por ejemplo, la Responsabilidad Social Empresarial, Medioambiente y otros gastos asociados a la responsabilidad objetiva de los contribuyentes.

En la tramitación en la Comisión de Hacienda del Senado, en la ronda de exposiciones, el profesor Francisco Selamé expuso ante la Comisión, lo que consta en acta de la sesión del 30 de septiembre de 2019: *“(…) que cuando el legislador estableció una tributación especial para los gastos rechazados, pretendió evitar la elusión que permitía que la empresa se hiciera cargo de gastos que pertenecían, en realidad, a sus socios o accionistas. Gravar, en definitiva, los retiros encubiertos de los socios. Lamentablemente, sostuvo, tanto el SII como los tribunales de justicia le dieron una interpretación muy formal a esa normativa, sobre la base de la regla del Código Civil en virtud de la cual las palabras de la ley deben ser interpretadas de acuerdo a su sentido natural y obvio. Esto, en la práctica, suele ser asumido como la definición que entrega la Real Academia de la Lengua Española (RAE)”*¹¹.

⁹ Boletín 12.043-05, p. 15.

¹⁰ (i) Se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiendo por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios; (ii) sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso; (iii) no hayan sido rebajados en virtud del Art. 30 de la LIR; (iv) se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente; (v) tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y (vi) se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos.

¹¹ A mayor abundamiento, el profesor Selamé añadió que al referirse que “necesario” en el sentido que da la RAE es imprescindible que no se puede eludir: *“El proyecto de ley que está conociendo el Senado, sin embargo, no cumple con este último objetivo, pues caracteriza al gasto necesario como aquel que tiene aptitud para generar una renta y apela a una casuística. Lo anterior, hizo ver, sigue dejando afuera diversos gastos y no termina por resolver la necesidad de contar con un concepto general [...] El proyecto de ley en estudio, reiteró, mantiene la idea general de que un gasto es necesario si tiene aptitud de generar renta. Aptitud que, por cierto, no tienen los gastos en favor de la comunidad*

De esta manera, como se discutió en dicha instancia, se compartieron las modificaciones a la definición de gastos deducibles, por cuanto se estableció que la interpretación fiscal era en exceso formalista, y no estaba dando cuenta de la protección de la simulación de retiros de utilidades como gasto.

Así, la redacción aprobada y promulgada fue la de la Comisión de Hacienda del Senado, fue: *“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, **entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio**”* (énfasis agregado).

El 29 de abril de 2020 el SII emitió la Circular N°32 *“Tratamiento tributario de gastos y donaciones asociados al brote mundial del virus de coronavirus-2 o COVID-19”*, que entró en vigencia con su publicación en el Diario Oficial el día 5 de mayo de 2020, oportunidad en la que analizó los gastos que las empresas realizan en torno a la pandemia.

Al respecto, a modo ejemplar, la autoridad fiscal indicó que se aceptarán los desembolsos incurridos en artículos de higiene, medicamentos, dispositivos médicos, ropas o equipos especiales, la contratación de servicios de sanitización o desinfección de instalaciones, cobertura de salud en general de las personas y familias, pago de pólizas de seguros, habilitaciones para trabajo remoto, entre otros.

Así, interpretando esta nueva disposición, son aquellos que tienen que ver con la mantención y desarrollo del giro de la empresa. Así, esta necesidad del gasto está definido por la Ley y se ve más flexible la interpretación a la disposición en torno al giro del contribuyente.

Luego de esta primera aproximación, el 10 de agosto de 2020, el SII emitió la Circular N°53, la que señaló: *“por regla general la “necesidad” del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o la actividad económica que realiza, entendiendo que son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo o la mantención del giro o actividad de la primera categoría, lo que comprende también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar”*¹².

en temas ambientales, las donaciones o las indemnizaciones voluntarias a los trabajadores. Al efecto, la iniciativa genera un catálogo de situaciones como las señaladas, a las cuales parece exagerado aplicar el tratamiento de los gastos rechazados, y las va liberando una a una. El problema, advirtió, es que nuevas situaciones similares que puedan aparecer en el futuro, pero distintas de las que ahora se busca validar, van a quedar sujetas a la más arriba señalada idea general, y por tanto sujetas al tratamiento de gastos rechazados”. (Historia de la Ley N°21.210, Biblioteca del Congreso Nacional).

¹² A modo ejemplar, sujeto a las circunstancias de hecho de cada caso, indica la Circular los siguientes ítems de gastos: a) relacionados con proyectos empresariales que interese desarrollar en que existe una razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso, pero que si, en definitiva, ese propósito o finalidad se frustra, ello no torna en innecesario el gasto; b) que, si bien no tienen una vinculación directa con la obtención de rentas ni con el desarrollo de nuevos proyectos, igualmente dicen relación con la mantención de la actividad o negocio; c)

Conforme al inciso primero del Art. octavo transitorio de la Ley N°21.210, las modificaciones a la LIR contenidas en el Art. 2° de la Ley, entraron en vigencia a contar del 1 de enero de 2020, por lo que se aplican a los gastos pagados o adeudados a contar de dicha fecha, estando una serie de procesos aún en proceso de fiscalización o en etapa de juicios pendientes de sentencia con la normativa que señalaremos a continuación.

Para este artículo, es fundamental el estudio del nuevo numeral 14° del inc. cuarto del Art. 31 de la LIR¹³.

II DESARROLLO

En este capítulo revisaremos tres temáticas relevantes en relación con las modificaciones de la Ley N°21.210: transacción, cláusula penal y compensación. En cada apartado, revisaremos la interpretación administrativa y la jurisprudencia judicial teniendo presente que existen antecedentes de hecho y fundamentos de derecho que, si bien no tienen un correlato exacto con los conceptos, sí su tratamiento tributario ha sido asimilado a nivel del análisis del SII, de los tribunales, y recientemente –mediante la Ley N°21.210– por la nueva redacción del Art. 21 y la incorporación del numeral 14 del inc. primero del Art. 31, ambos de la LIR.

en relación al desarrollo de cualquier actividad económica que apareje riesgos que les son propios o cuya materialización, en cierta medida, son parte del negocio. También aquellos relacionados a eventualidades o imprevistos cuya ocurrencia es transversal a las actividades económicas; d) destinados a propiciar un buen clima laboral cuyo origen es voluntario, sin una obligación contractual”.

¹³ “Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente.

Las cantidades que obtenga el contribuyente tras repetir en contra de los terceros responsables se agregará a la renta líquida del ejercicio en que se perciban. En estos casos, las sumas que pague el tercero responsable para reembolsar los desembolsos o descuentos a que se refiere este número, no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible del tercero responsable, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley. Asimismo, pendientes las acciones de repetición en contra de los terceros responsables, los desembolsos o descuentos efectuados en cumplimiento de la obligación legal de compensar no constituirán un activo para efectos tributarios ni tendrán el tratamiento contemplado en el número 4 de este artículo. Si se determina la negligencia del contribuyente por autoridad competente, los desembolsos o descuentos pagados no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley.

Las mismas reglas anteriores se aplicarán en caso que el contribuyente, sin mediar culpa infraccional de su parte, reponga o restituya un producto, o bonifique o devuelva cantidades pagadas, a sus clientes o usuarios en los términos de los artículos 19, 20 y 21 de la ley número 19.496. En estos casos, se considerarán como un menor ingreso del ejercicio en que se obtuvieron las cantidades pagadas y se agregarán a la renta líquida imponible del ejercicio en que efectúen la referida reposición, restitución, bonificación o devolución, y hasta el valor de reposición, tratándose de productos.

También constituyen gasto los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal”.

A. TRANSACCIÓN

El contrato de transacción está definido por el Art. 2.446 del CC.: como “*un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual. No es transacción el acto que sólo consiste en la renuncia de un derecho que no se disputa*”¹⁴.

A su vez, el Art. 2.447 del mismo cuerpo legal exige que sólo puede transigir la persona capaz de disponer de los objetos comprendidos en la transacción, pues lógicamente sólo quien puede disponer de algo puede renunciar a eso mismo. Lo anterior debe ser complementado por el Art. 2.525 del CC. que establece que “*no vale la transacción sobre derechos ajenos o sobre derechos que no existen*”¹⁵.

Por otra parte, en los litigios en que fuera admisible este contrato civil, el CPC dispone de una regulación con variada terminología. Así, el inciso primero del Art. 262 ordena llamar a conciliación: “*En todo juicio civil, en que legalmente sea admisible la transacción, con excepción de los juicios o procedimientos especiales de que tratan los Títulos I, II, III, V y XVI del Libro III, una vez agotados los trámites de discusión y siempre que no se trate de los casos mencionados en el artículo 313, el juez llamará a las partes a conciliación y les propondrá personalmente bases de arreglo*”.

El Art. 263 ordena el Código de Enjuiciamiento que el juez trate de obtener avenimiento, indicando que “*El juez obrará como amigable componedor. Tratará de obtener un avenimiento total o parcial en el litigio. Las opiniones que emita no lo inhabilitan para seguir conociendo de la causa*”.

Luego, como lo señala el Art. 267 del mismo cuerpo normativo, de “*De la conciliación total o parcial se levantará acta, que consignará sólo las especificaciones del arreglo; la cual subscribirán el juez, las partes que lo deseen y el secretario, y se estimará como sentencia*”.

¹⁴ En materia de Derecho Procesal la transacción puede ser un equivalente jurisdiccional, la que fue definida por el destacado jurista italiano Francesco Carnelutti, en su obra *Sistema de Derecho Procesal Civil*, como aquellos “*actos determinados por un interés ajeno al Estado, a los cuales se les reconoce, en ciertas condiciones, idoneidad para alcanzar la misma finalidad a que tiende la jurisdicción*” (Carnelutti, 1944). Sucintamente, debemos tener presente que la transacción es un equivalente jurisdiccional autocompositivo, bilateral y extrajudicial, en la que los sujetos procesales deben dar cuenta del acuerdo al Tribunal y, con su aprobación permite la solución de controversias, mediante el término de un litigio pendiente sin esperar que el proceso culmine o bien, precaviendo un eventual problema jurídico, en ambos casos, permitiendo una sustancial disminución de la contingencia para los contribuyentes.

¹⁵ La naturaleza contractual de la transacción en materia civil ha sido ratificada extensamente por la jurisprudencia de la Exma. CS. Un ejemplo de aquello lo encontramos en la causa Rol 14.276-2014, caratulada “*Fisco de Chile con I. Municipalidad de Panguipulli y otros*”, que en su considerando sexto establece: “*(...) Como se observa esta norma expresamente refiere que aquella es un contrato, por lo que debe existir un concurso real de voluntades de dos o más personas que se obligan recíprocamente una en favor de la otra. De modo que, como acto jurídico bilateral, debe cumplir todos los requisitos previstos en nuestra legislación para su validez, entre los que se encuentra que aquel acuerdo de voluntades debe tener un objeto lícito*”. (Rol CS. N° 14.276-2014).

ejecutoriada para todos los efectos legales". Similar regulación existe en otros procedimientos en que se discuta materias transigibles¹⁶.

El contrato de transacción es de muy frecuente utilización en múltiples ámbitos de las actuaciones de las personas, en la vida civil y en el mundo de los negocios, entre privados o con intervención del Fisco u otras entidades públicas. De ahí la importancia de conocer de antemano sus efectos para las partes que intervienen, por ejemplo, en materia tributaria por las obligaciones que nacen o se extinguen mediante dicho contrato.

Muchas veces no se advierte a primera vista que estamos en presencia de un contrato de transacción, por la utilización de otros términos de uso más frecuente en ciertas áreas, como es el caso de *finiquito* en materia laboral, *término o cierre anticipado de contrato* en contratos de construcción o de ingeniería, *acuerdo comercial* en contratos de suministro, comisiones u otros similares, *avenimiento*, en materias civiles y de familia, etc. No obstante esos términos, siguen estando detrás de todos ellos elementos comunes como lo son un conflicto o potencial conflicto, la existencia de derechos o pretensiones disponibles por las partes, obligaciones o responsabilidades correlativas, y una renuncia o concesión recíproca en las mismas.

Esos elementos, particularmente el de la renuncia voluntaria a derechos o pretensiones, y el tratarse de un acuerdo entre partes sin una sentencia judicial de por medio que determine las prestaciones con carácter obligatorio, sumados a los aspectos de hecho que en cada caso es indispensable apreciar, han generado no pocas veces diferencias de criterio entre los contribuyentes y la administración tributaria al momento de determinar los efectos de esta clase de contratos, en especial con relación a los requisitos que tradicionalmente se han exigido a los gastos para ser aceptados como deducción para la base imponible del impuesto de primera categoría, entre ellos, el de necesidad entendida como obligatoria o indispensable.

En materia de Circulares y Oficios, en primer lugar, el Oficio N°3.884 de 28 de diciembre de 1995, referido al contrato de compraventa y cesión de acciones. Un contribuyente consultó un caso en que dos sociedades anónimas, ambas del giro de inversión, eran accionistas de una tercera sociedad anónima, de la cual enajenaron su participación a una empresa constructora que pagaría el precio de venta de la siguiente manera: una parte al contado y el saldo insoluto a plazo mediante la tradición de un terreno para desarrollar un proyecto inmobiliario.

Al verse imposibilitada la empresa constructora de dar cumplimiento a la obligación principal, esto es, el contrato de venta y la cesión de acciones para el pago oportuno y completo del precio, las partes celebraron por escritura pública un contrato de transacción en los términos del Art. 2.446 del CC.

¹⁶ Por ejemplo, con una redacción muy similar, el Art. 453 del Código del Trabajo dispone que *"En la audiencia preparatoria se aplicarán las siguientes reglas:... 2) Terminada la etapa de discusión, el juez llamará a las partes a conciliación, a cuyo objeto deberá proponerles las bases para un posible acuerdo, sin que las opiniones que emita al efecto sean causal de inhabilitación" [...] "Producida la conciliación, sea ésta total o parcial, deberá dejarse constancia de ella en el acta respectiva, la que suscribirán el juez y las partes, estimándose lo conciliado como sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales"*.

Del texto de la consulta del contribuyente, se colige que las sociedades que efectuaron dicha cesión devengaron en su favor el total del precio de la venta en el año en que ella se celebró. De esta manera, concluyó el SII que: *“Las citadas empresas vendedoras hasta la celebración del contrato de transacción tenían incorporado en su patrimonio un crédito, el cual por diversas circunstancias no se pagó oportunamente, celebrando luego un contrato del tipo antes indicado, en virtud del cual se pactan nuevas cláusulas para garantizar el pago del saldo insoluto de la operación de venta en cuestión”*¹⁷.

Un criterio similar al mencionado lo encontramos en la causa “Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con Servicio de Impuestos Internos”, en las que el contribuyente reclamó en contra de Liquidaciones efectuadas por la autoridad fiscal por diferencias de IDPC del AT 2011. En ella, se estableció que la sociedad subdeclaró ingresos por la venta de tres propiedades en la comuna de Río Bueno, al no haber sido declarados en el período tributario correspondiente¹⁸.

Al conocer la causa, la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago revocó la sentencia de primera instancia, con costas, estableciendo que el acto impugnado correspondía sólo al contrato de transacción de fecha 30 de marzo de 2010 por el que la sociedad reclamante había transferido tres predios a un tercero. Lo anterior, de acuerdo con el considerando tercero: *“que, de conformidad lo dispuesto en el artículo 2.446 del Código Civil, la transacción consiste en un contrato en virtud del cual las partes ponen fin a un litigio pendiente o precaven uno eventual, mediante la realización de concesiones recíprocas. En esta virtud envuelve actos de disposición patrimonial, la cual aparece claramente realizada respecto de estas enajenaciones, y tal como fue certificado mediante el respectivo formulario 2890 suscrito por el Notario Público ante el cual se firmó dicha escritura. Por esta razón, queda plenamente acreditada la operación que da origen al ingreso no declarado por el contribuyente”* (énfasis agregado)¹⁹.

¹⁷ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°3.885 de 1995. A mayor abundamiento, el citado Oficio establece que: *“analizados los términos del contrato de transacción celebrado entre las partes, no se desprende, en caso alguno, que las sumas percibidas por las acreedoras correspondan a una indemnización por daño emergente, ya que conforme a la definición de este concepto no ha ocurrido un daño en su patrimonio y, por lo tanto, tales cantidades no pueden quedar comprendidas en lo que dispone el N° 1 del Artículo 17 de la Ley de la Renta”*.

¹⁸ Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2016). Un breve resumen de los hechos es el siguiente: (i) la sociedad reclamante compró a la sociedad “Faenadora del Sur S.A.” tres inmuebles en la comuna de Río Bueno; (ii) el mismo año, las sociedades “Feria de Ganaderos de Osorno S.A.”, “Tattersall Remates S.A.” y “Feria de los Agricultores S.A.”, en su calidad de acreedores de la sociedad “Faenadora del Sur S.A.”, en procedimiento de quiebra seguido ante el 22° Juzgado Civil de Santiago, interpusieron una acción de inoponibilidad en contra de la citada compraventa; (c) al año siguiente, para poner término a dicho proceso, la sociedad “Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA” celebra un contrato de transacción con la síndico y los acreedores de la masa deudora de “Faenadora del Sur S.A.”, en el que la primera se obligó a dar y transferir los tres inmuebles a la sociedad deudora, renunciando como concesión recíproca al pago de las costas de la demanda; y, (iv) finalmente, el 29 de abril de ese año, “Faenadora del Sur S.A.” enajenó a la sociedad los mismos inmuebles mediante Escritura Pública.

¹⁹ Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2016).

De lo señalado, el tribunal de alzada estableció que el contribuyente no aportó prueba suficiente para acreditar la exactitud de su declaración ni los efectos económicos que atribuye a los contratos celebrados respecto de los tres inmuebles, lo que fue confirmado por la Excma. CS. en el fallo Rol 26.906-2015, cuyo considerando tercero resolvió: *“Que, cabe apuntar, que el arbitrio no discute ahora que la transacción celebrada en marzo de 2010 haya comprendido una enajenación de parte del reclamante de los tres inmuebles y, tal es así, que no cuestiona la falta o errónea aplicación del fallo de las normas que rigen la transacción, la compraventa o la tradición. Por lo demás, la sentencia de segundo grado en sus basamentos 2° y 3° establece que en virtud de la transacción se realiza una “transferencia” y “enajenación” de los tres predios. Entonces, el recurrente no controvierte que la reclamante enajenó en marzo de 2010 a un tercero los inmuebles en cuestión –en el marco de una transacción– ni que esa enajenación, de conllevar la obtención de un mayor valor y cumplir los demás extremos legales, pueda ser gravada con el Impuesto de Primera Categoría, sino que postula que los antecedentes aportados al juicio daban cuenta que el costo de la adquisición de los inmuebles, ocurrida en junio del año 2009, fue superior al valor asignado a esos inmuebles en la enajenación que comprendía la transacción de marzo de 2010 y, por ende, no existiría mayor valor conforme a los artículos 2 y 17 N° 8 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta que pudiera ser gravada con el Impuesto de Primera Categoría. Precisa el recurso que el inmueble Rol N° 122-25 se compró en \$25.000.000.- y se enajenó en \$7.562.703, el Rol N° 122-17 se compró en \$250.000.000 y se enajenó en \$87.744.649, y el Rol N° 122-3 se compró en \$25.000.000 y se enajenó en \$4.692.647”*²⁰.

El voto de minoría fue del señor Ministro Carlos Künsemüller, quien estuvo por acoger el recurso y confirmar el fallo de primera instancia: *“(…) toda vez que la sentencia de segunda instancia no logra demostrar que el juez tributario a quo incurrió en error de derecho al sostener que los tres contratos de que se trata “implican un movimiento de bienes que no implica un aumento real de Patrimonio para la reclamante que pudiese ser considerado renta en los términos definidos por el artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”*²¹.

De este modo, y en esta situación muy especial, se desconoció el costo que generaba la enajenación contenida en la transacción, pero sí se le reconoció el ingreso asociado, declarando expresamente el considerando séptimo que la operación constituyó un incremento de patrimonio.

En segundo lugar, mediante Oficio N° 648 de 9 de abril de 2018, se solicitó el pronunciamiento del SII respecto al tratamiento tributario de los pagos de las sumas acordadas en conciliaciones que ponen término a un juicio, señalando que la autoridad fiscal que: *“(…) las indemnizaciones que, desde un punto de vista tributario, no*

²⁰ Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2016), considerando tercero: *“En contradicción a lo postulado por el recurrente, en parte alguna del fallo, sea de primera o de segunda instancia, se determina el costo de esos tres inmuebles, elemento indispensable para concluir que el precio de adquisición fue superior al de su enajenación como sostiene el arbitrio, lo anterior porque, como lo concluye la sentencia de segundo grado, el contribuyente no aportó “prueba suficiente para acreditar la exactitud de su declaración ni los efectos económicos que atribuye a los contratos celebrados respecto de inmueble de marras (...).”*

²¹ *Ibíd.*

puedan deducirse como gasto por no cumplir las condiciones o requisitos que permiten estimarlas devengadas o generadas en su ejercicio comercial, pasarán a constituir gasto para la empresa en el ejercicio en que la autoridad competente establezca el beneficio a favor del trabajador o en el ejercicio que dicha indemnización se pague, si esto sucede con antelación”²².

De esta manera, debemos tener presente el tratamiento tributario de los equivalentes jurisdiccionales, lo cual no es sólo materia de juicios laborales, sino que, también están regulados en sede civil, y como trámite obligatorio desde la Ley N°21.039, en juicios de primera instancia en materia tributaria y aduanera.

Es relevante el criterio antes señalado por cuanto reconoce que dichos actos producen los efectos de una sentencia judicial, y como tal, el Acta donde se da cuenta del acuerdo debe cumplir con todas las formalidades, debiendo tener una consignación clara y explícita del asunto, materia y montos involucrados, por cuanto, en el proceso de fiscalización deberá demostrar que aquellos cumplen con los requisitos generales del gasto, esto es, con el giro de la empresa y ser necesarios para producir las rentas.

De esta manera, en su interpretación, se observa que el SII acepta que ciertos desembolsos que se establezcan en la Conciliación puedan tener un tratamiento de gasto aceptado, pero respecto a los no aceptados, remite a la normativa del Art. 21 de la LIR.

Cabe destacar que esto viene a ratificar el criterio del SII de que no todo pago establecido por un equivalente jurisdiccional es un gasto aceptado; es más, como hemos visto, el criterio es sumamente restrictivo.

Finalmente, en una fecha cercana a la aprobación de la Ley N°21.210, el Oficio N°3.128 de 27 de diciembre de 2019, se solicitó al SII que confirmase si corresponde o no a un gasto deducible de la renta el pago de una suma acordada en una transacción cuyo objetivo era poner término a un juicio ejecutivo, cuyos documentos fundantes eran títulos emitidos en el contexto de una estafa, la cual fue declarada mediante sentencia ejecutoriada de un tribunal en sede penal.

El análisis del SII se centró en el análisis del numeral 3° del Art. 31 de la LIR, por cuanto dicho Art. establece que pueden ser deducidas como gastos las *“pérdidas sufridas en el año comercial en cuestión provenientes de dichos ilícitos”*. A continuación, llegó a la conclusión que en este caso particular es posible deducir las pérdidas como gastos, por cuanto como se ha señalado anteriormente por la misma institución: *“el delito contra la propiedad debe haberse declarado por una sentencia judicial firme y ejecutoriada, indicando que la estafa, como ocurre en la consulta, sería un delito contra la propiedad [...] que el daño se determinó únicamente al momento en que la transacción, como equivalente jurisdiccional, determinó el monto actual y exigible de la deuda producto de la estafa [concluyendo que] (...) resulta efectivo que el desembolso incurrido con motivo del cumplimiento de la transacción debe considerarse un gasto deducible de la Renta líquida imponible”²³.*

²² Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 648 de 2018, punto II.3 que cita a la Circular N° 18 de 1976 de la misma entidad.

²³ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°3.128 de 2019.

Es relevante el criterio de este Oficio por cuanto no sólo permite la deducción como gasto del pago originado en la transacción, sino también se destacan dos aspectos: el primero de ellos, reconoce el daño en la sociedad, el que debe ser acreditado previamente, siendo la transacción el que viene a determinarlo en cuanto a su naturaleza y oportunidad. El segundo elemento, como opinión personal de los autores, ya que el Oficio no lo expresa de manera explícita, es relevante la voluntad o participación del contribuyente en la conducta que es debatida judicialmente: en este caso, ya que la sociedad no participó de la estafa sino más bien fue una víctima de ella, sí puede reconocer como daño patrimonial el monto pagado en virtud de la transacción.

En este segundo elemento precisa la diferencia con las interpretaciones anteriores del SII, en las cuales –en forma discutible– el organismo estimó que la causa de los acuerdos contenidos en una transacción habría sido alguna conducta atribuible al contribuyente (y que dicha conducta habría sido ilícita, o al menos de mala fe).

Así las cosas, podemos apreciar que históricamente ha existido una interpretación administrativa restrictiva, ligada especialmente a la idea de “necesidad del gasto”, asimilándolo a algo obligatorio o inevitable, para no aceptar la deducción de gastos derivados de contratos de transacción. Es más, en aquellos casos en que se aceptaron dichos gastos, el razonamiento impuso como condición para aceptar los gastos pactados el que detrás de ellos existiese una disposición legal que los hiciese obligatorios para el deudor.

Este criterio restrictivo se ha trasladado a la sede judicial, en la cual no se ha estimado como prueba suficiente la existencia de una transacción extrajudicial. Así, nuestra jurisprudencia judicial y administrativa ha estimado por regla general que los pagos indemnizatorios no deben aceptarse como gastos para efectos de determinar el resultado tributario.

En ese mismo contexto, si el gasto vinculado con el cumplimiento de la transacción no resultaba aceptado, llevaba aparejado de forma automática la aplicación del Art. 21 de la LIR, como gasto rechazado afecto al impuesto único del inciso primero, lo que nos llevaba a la antigua crítica por la aplicación objetiva de esta norma de control.

Lo anterior resultaba contrario al sentido del contrato de transacción como mecanismo alternativo a la solución de controversias, pues si la transacción no tiene como base un acto del que pudiera derivarse responsabilidad civil para el contribuyente (reprochable en esta sede como ilegal), es decir, que no cumpla una función indemnizatoria por responsabilidad civil (o de otro tipo), entonces el gasto que se incurra producto de la misma debiese ser aceptado como gasto tributario en la medida que cumpla los requisitos generales que dispone el Art. 31 de la LIR, aceptando el cumplimiento de las obligaciones nacidas de dicho contrato sin cuestionar como “actos voluntarios” dicho acuerdo entre las partes.

En ese sentido, las modificaciones introducidas por la Ley N°21.210, vienen en solucionar en buena medida los problemas antes vistos, ya que el nuevo N° 14 del inciso cuarto del Art. 31 de la LIR acepta expresamente “los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción”.

Ello, en el entendido que esas transacciones entre partes no relacionadas cumplan, respetando la naturaleza particular de este tipo de gastos, con los requisitos generales del inciso primero del Art. 31 de la LIR, desarrollo y la mantención del giro o actividad del contribuyente, descartando contingencias o precaviendo eventuales contiendas judiciales que, en definitiva, puedan irrogar mayores gastos.

En el caso de transacciones celebradas entre partes relacionadas, en los términos del Art. 8 N°17 del CT, no se encuentran cubiertos por la nueva norma, por lo que la aceptación de esos gastos exigirá demostrar el cumplimiento de los requisitos generales del inciso primero del Art. 31 de la LIR, lo que resulta más complejo, pues exigirá además demostrar la existencia de intereses contrapuestos que hicieron necesaria la celebración del contrato.

Así, en la medida en que la transacción no tenga como causa un acto ilegal o antirreglamentario del contribuyente, esto es, del que pudiera derivar eventualmente responsabilidad en su contra, se aceptará la deducción de estos gastos siempre y cuando cumplan con los requisitos del nuevo inciso primero del Art. 31 de la LIR. Esto último, como mencionamos, será lo más frecuente en el caso de operaciones entre partes no relacionadas, en la que no es frecuente que las partes reconozcan algún tipo de responsabilidad por los hechos y obligaciones que transan.

Finalmente, luego de las modificaciones al Art. 21 de la LIR introducidas por la Ley N°21.210, salvo que se demostrara que esos desembolsos han beneficiado a alguno de los vinculados con la empresa o sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, en los términos del inciso cuarto, aun cuando se concluyera que se trata de un gasto no aceptado en los términos del Art. 31 de la LIR, sólo correspondería agregar esos desembolsos a la base imponible del IDPC, sin ningún otro tipo de sanción o recargo, consecuencia que deja sin efecto las interpretaciones previas sostenidas por el SII y nuestros tribunales.

B. CLÁUSULA PENAL

El Art. 1.535 del CC., en el Libro IV “De las Obligaciones en general y de los Contratos”, en el Título 11 “De las Obligaciones con Cláusula Penal”, define a la cláusula penal como una convención o contrato accesorio “*en que una persona, para asegurar el cumplimiento de una obligación, se sujeta a una pena, que consiste en dar o hacer algo en caso de no ejecutar o de retardar la obligación principal*”.

En ese sentido la cláusula penal es una especie de garantía, una caución para asegurar el cumplimiento de una obligación principal, previendo los efectos de su incumplimiento total o parcial, o su cumplimiento tardío, evitando de esta manera a la parte afectada por el retardo o incumplimiento de tener que probar la existencia de perjuicios para exigir un resarcimiento, y al que incurre en la conducta prevista por la cláusula le permite conocer de antemano los efectos de ésta.

Es por ello que la cláusula penal es uniformemente descrita como una evaluación convencional anticipada de perjuicios.

Si bien, por el sólo hecho de haberse producido el retardo o incumplimiento de la obligación podría alegarse que no ha nacido la obligación de indemnizar pactada

en la cláusula penal²⁴, pues exigiría además que existiera responsabilidad del deudor por dicho incumplimiento, hay una serie de factores que vuelven más complejo ese análisis²⁵.

Los factores anteriores tienen importancia, pues son frecuentes de encontrar en contratos de ingeniería, para la ejecución de obras o en contratos “EPC”²⁶, vinculados con obras públicas o proyectos privados, precedidos o no de procesos de licitación, abiertos o cerrados, en los cuales se establecen por el propietario o usuario final de las obras una serie de plazos y condiciones de responsabilidad del constructor o adjudicatario, garantizados con boletas de garantía, seguros, u otras formas de caución que muchas veces son independientes del grado de diligencia empleado por el adjudicatario en la ejecución del encargo.

Estas cauciones y su ejecución, que para el adjudicatario significan financieramente un costo adicional y menor rentabilidad del proyecto, también han sido objeto de controversia entre la administración tributaria y los contribuyentes, al momento de determinar sus efectos en resultado desde un punto de vista tributario, como lo veremos más adelante.

Al respecto, el Oficio N°1695, de 24 de septiembre de 2010, se refiere a las sumas cobradas en virtud del incumplimiento de las obligaciones de una de las partes deben ser consideradas como un gasto rechazado.

El Oficio en cuestión comprende las consultas de empresas concesionarias del Sistema de Transporte Público de Santiago, actualmente conocido como Red Movilidad, en el que dichos contribuyentes consultaron al SII por el tratamiento tributario de boletas de garantías en los siguientes casos: primero, las sumas cobradas en virtud del incumplimiento de una de las partes, y, en segundo lugar, cuando dichas boletas tienen por objeto caucionar el cumplimiento de la obligación principal del contrato.

El primer caso corresponde al cobro de boletas de garantías efectuadas por el Min. de Transportes y Telecomunicaciones por el incumplimiento de contrato de una empresa concesionaria prestadora del servicio de transporte, por cuanto no inició las operaciones pactadas en la fecha estipulada.

²⁴ Para mayores detalles, véase Corral (2012).

²⁵ Sucintamente podemos señalar que: (a) en materia de responsabilidad contractual, acreditado el retardo o incumplimiento se presume la responsabilidad del deudor, de acuerdo con el Art. 1547 del Código Civil; (b) las partes pueden alterar las reglas de responsabilidad, por ejemplo haciendo al deudor responsable incluso de situaciones que podrían calificarse de caso fortuito o fuerza mayor, o de perjuicios que sin esa extensión de responsabilidad se considerarían indirectos y, por ende, no indemnizables; y, (c) estipulaciones de esa especie, especialmente para casos de mero retardo en el cumplimiento, pueden convertir a la responsabilidad del deudor en objetiva, independientemente del grado de diligencia empleado.

²⁶ “*Engineering, Procurement and Construction*” o contratos de “Ingeniería, Adquisiciones y Construcción”, en el que la empresa adjudicataria diseña la construcción e instalación, adquiere los equipos y materiales para ello y se lleva a cabo la ejecución de toda la obra. En definitiva, el contratista es el que tiene que velar por todas y cada una de las actividades llevadas a cabo en el proyecto, desde el diseño hasta la entrega al usuario final. A su vez el propietario o cliente paga un precio previamente acordado por todo el proyecto.

En su consulta, plantea el contribuyente que dichos gastos serían del giro del negocio, ya que el dejar dichas boletas es un requisito establecido en las bases de licitación, y por tanto, obligatorio para la adjudicación del contrato de prestación de servicios. Al respecto, luego del análisis del caso, el SII concluyó que: “(...) *por tratarse de una cantidad de dinero establecida a favor de la contraparte, por incumplimiento de una obligación contractual (...) sólo cabe concluir que su tratamiento debe ser el de un gasto rechazado, ya que el cobro de la boleta de garantía se ha efectuado ante el incumplimiento y no constituye un gasto necesario e inevitable en los términos requeridos para aceptar su deducción, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta*”²⁷.

Prosiguió el análisis con énfasis en el contrato inicial y en la actuación del Min. de Transportes y Telecomunicaciones: “*la circunstancia que la sanción pecuniaria reconozca su origen en la voluntad de las partes expresada en el contrato, ello de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1545 del Código Civil, no altera el criterio establecido por este Servicio respecto de la no aceptación como un gasto para producir la renta de las cantidades pagadas por concepto de multas*”²⁸.

Así, además de no aceptar el gasto, el SII concluyó ante esta consulta que el tratamiento tributario correcto correspondía al de gravar con el impuesto del inciso tercero del Art. 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta: “*porque aun cuando la multa en cuestión cede en beneficio del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones, este último organismo no actúa para estos efectos en el ejercicio de potestades sancionatorias conferidas por ley, sino en carácter de parte de un contrato*”²⁹.

Por su parte, respecto del segundo caso, correspondiente a las boletas de garantía que caucionan una obligación principal, aquella es una cláusula del contrato de prestación de servicios de comercialización, en la que el pago debe ser garantizado mediante una boleta de garantía o póliza de garantía de ejecución inmediata, que cumple la función que ambas partes se garantizan recíprocamente las obligaciones de compensación que estipulan los señalados contratos.

De allí, que a diferencia del caso anterior, al garantizar los pagos que resulten del procedimiento de compensación semanal que establece el propio contrato, estimó el Servicio que al caucionar las obligaciones contractuales, no tenían el tratamiento tributario de las multas por incumplimiento.

Con posterioridad, mediante el Oficio N°561, de 15 de marzo de 2017, el SII se pronunció respecto de la tributación, de acuerdo con Art. 21 de la LIR, que afectaría a un contribuyente contratista del Min. de Obras Públicas por sumas pagas a título de multas derivado del incumplimiento de obligaciones establecidas en contrato de obra pública fiscal³⁰.

²⁷ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1.695 de 2010.

²⁸ *Ibíd.*

²⁹ *Ibíd.*

³⁰ El contribuyente –aparentemente durante un proceso de fiscalización, puesto que en el dictamen se exponen tanto la postura del contribuyente como la de la Dirección Regional– aportó la sentencia ejecutoriada de la Iltm. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol 4539-2014 caratulada “Constructora Ecopsa S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, para argumentar

El análisis del Oficio profundizó en el concepto de “multa fiscal”, no definido en nuestra legislación *para efectos impositivos*, señalando que en conformidad a lo estipulado en el CT. y la Ley Orgánica del SII, corresponde al SII fijar su alcance de acuerdo con las normas de interpretación del CC.³¹.

De tal manera, concluyó la autoridad tributaria, que: *“cuando el fundamento que origina una multa aplicada por un organismo Estatal es un incumplimiento contractual y no una infracción legal o reglamentaria, no reviste la naturaleza jurídica de una multa fiscal como sanción administrativa; por lo que más bien se trata de una consecuencia jurídica de una situación expresamente prevista en las bases y en el contrato, lo que no implica el ejercicio del ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado, no estando por consiguiente comprendida en la norma de excepción contenida en la primera parte, del inciso 2°, del artículo 21, de la LIR”*³².

En su Oficio, el SII rechazó esta interpretación basándose en el efecto relativo de las sentencias y en los Dictámenes N°65.788 de 2014 y N°1.765 de 2015 de la CGR.

El primero de ellos da cuenta de la impugnación de una cláusula del convenio marco por parte de un interesado. Así, según el órgano contralor, se debe considerar en su análisis: *“las estipulaciones contractuales que contienen multas asociadas al incumplimiento de las obligaciones convencionales tienen el carácter de cláusula penal, la que se encuentra definida por el Código Civil en su artículo 1535 (...) disposición que se aplica supletoriamente a las contrataciones regidas por la ley N° 19.886 (...)”*³³.

En ese orden, el segundo Dictamen profundizó en la imputabilidad, el caso fortuito y fuerza mayor en el cumplimiento de los contratos: *“Pues bien, de los antecedentes tenidos a la vista, consta que el recurrente no ha negado la existencia del retardo en el cumplimiento de sus obligaciones contractuales y tampoco ha alegado alguna causal de caso fortuito o fuerza mayor al respecto, sino que simplemente manifiesta que por un hecho que le es imputable (haber vendido su stock de productos) no se encontraba en condiciones de cumplir con lo ofertado. Consecuente con lo anterior, al haberse configurado el incumplimiento contractual previsto en el convenio respectivo, resultó procedente la aplicación de la multa de que se trata, cuestión que, por lo demás, resultaba obligatoria para la autoridad en virtud del resguardo de los intereses fiscales (...)”*³⁴.

que las multas pagadas al Fisco constituyen una sanción pecuniaria personal y no un gasto rechazado. Por otra parte, la Dirección Regional argumenta que dichas multas no son un gasto necesario para producir la renta, por cuanto pudieron ser evitadas mediante un actuar diligente del agente.

³¹ Servicio de Impuestos Internos (2017), Oficio N°561. Así, señala que la expresión “multas pagadas al fisco”, “(...) debe interpretarse considerando que aquella norma es una excepción a la regla general que establece, en cuanto a que las sumas que no tienen el carácter de gastos necesarios y que correspondan a cantidades representativas de desembolsos de dinero están afectas al impuesto único que contempla, por lo que debe interpretarse en su genuino sentido jurídico para efectos tributarios, y no de acuerdo a la designación o nombre que se dé a dichas cantidades en los instrumentos o bases correspondientes”.

³² *Ibid.*

³³ Contraloría General de la República, Dictamen N°65.788 de 2014.

³⁴ Contraloría General de la República, Dictamen N°1.765 de 2015.

A continuación, se refirió a la aplicación de multas por el retardo en el cumplimiento de las obligaciones contractuales de un proveedor que no alegó una causal de caso fortuito o fuerza mayor, en el siguiente sentido: “(...) *el fundamento que origina las multas es un incumplimiento contractual y no una infracción, por lo que no revisten la naturaleza de una sanción administrativa, sino de cláusulas penales que amparadas en el artículo 1.535 del Código Civil, las bases y el respectivo contrato, no implican el ejercicio del ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado*”³⁵.

Con estos argumentos el SII, entonces, confirmó finalmente que las multas pagadas al Min. de Obras Públicas constituyen un gasto no aceptado para efectos del Art. 31 de la LIR y afectos además a la tributación del Art. 21 del mismo cuerpo legal.

Ahora bien, en la sentencia de la Excma. CS. Rol N°97.771-2016, caratulada “Consortio Magallanes con SII”, de 25 de septiembre de 2018, se analizó un reclamo tributario del contribuyente en contra una Liquidación emitida por el SII por el cobro de multas efectuado por el Min. de Obras Públicas, por concepto de incumplimientos en el contrato de concesión de obra pública relacionadas con el Aeropuerto Presidente Carlos Ibáñez del Campo de Punta Arenas.

En criterio del SII, en dicho contrato de concesión de obra de servicio público, el Min. no actuó en su calidad de autoridad, sino que, como una contraparte que hizo exigible lo estipulado en el contrato en virtud del principio de la autonomía de la voluntad del Art. 1.545 del CC.³⁶.

La sociedad reclamante expresó que el problema dice relación con la naturaleza jurídica de la multa, y en su criterio, el tratamiento tributario correcto es de gasto rechazado sin aplicación del impuesto único del Art. 21 de la LIR, basado precisamente en su inc. segundo.

En primera instancia, el TTA de la Región de Magallanes y Antártica Chilena, falló a favor del contribuyente al establecer que dichas multas sólo se pudieron aplicar debido al incumplimiento de lo establecido en el respectivo contrato de concesión de obra pública, los cuales nacen precisamente del acuerdo de voluntades de las partes.

Luego del análisis de los hechos y de la historia de la ley, estableció el Tribunal de primera instancia en su considerando décimo cuarto: “*Que, en este orden de ideas, se puede ya concluir que el término ‘multas’, que emplea el legislador en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no lo hace en una significación estricta, esto es no lo emplea*

³⁵ *Ibíd.*

³⁶ *Sostiene la Liquidación, citada en las páginas 3 y 4 de la sentencia de primera instancia, que: “Ahora bien, las circunstancias que la sanción pecuniaria tenga su origen en la voluntad de las partes expresadas en el contrato, ello de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1545 del Código Civil, no altera el carácter de gasto necesario para producir la renta de las cantidades pagadas por concepto de multas (...) en la especie la multa pagada al Ministerio de Obras Públicas es un desembolso establecido a favor de dicho Ministerio en su carácter de contraparte de un contrato por el incumplimiento de una obligación contractual, por lo que su tratamiento debe ser el de gasto rechazado afecto a la tributación del referido artículo 21 (...)”.* Consortio Aeroportuario de Magallanes S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2018).

como sinónimo de sanción administrativa por infracción a un reglamento o la ley, sino de una manera más omnicompreensiva, sin distinguir si se trata de una sanción como causa de una infracción en el marco de un contrato en que es parte el Estado, o bien por la transgresión de una norma de aplicación general. Que, no es ajeno para el legislador ocupar vocablos o términos en un sentido más amplio que en su uso habitual, y así a modo de ejemplo tenemos la compraventa en el I.V.A., y así el vocablo “multas” se ha empleado en el derecho común entendido como pena o sanción, para el evento de un incumplimiento de una obligación pactada (...)”³⁷.

Con posterioridad, el tribunal de alzada confirmó el fallo del tribunal *a quo*. El SII interpuso recurso de casación en el fondo el que fuese rechazado por nuestro máximo tribunal por cuanto a su entender lo relevante del caso de marras no es si la multa es a beneficio fiscal ni tampoco lo sería la distinción realizada por el contribuyente a efectos de librarse del impuesto del Art. 21 en cuestión al no emanar aquella del *ius puniendi*, sino que, de acuerdo con el considerando noveno: “Que, por otra parte, independiente de la calificación jurídica que se otorgue a un contrato de concesión de obra pública –cuyo es el caso– las sanciones impuestas en función de aquel no dan cuenta de una contratación puramente civil donde existe una cláusula penal que se ejecuta contra el concesionario, sino que da cuenta, más bien, de una modalidad o forma a través de la cual se incorpora la participación de privados en la satisfacción de necesidades públicas, por consiguiente, la sanción contractual se impone, en definitiva, en ejercicio de potestades públicas, lo que se demuestra en la especie por el hecho que las citadas multas se contienen en un acto administrativo, esto es, la Resolución Exenta N° 3850 de la Dirección General de Obras Públicas de fecha 26 de septiembre de 2011”³⁸.

De esta manera, concluyó que el Min. de Obras Públicas actuó como contraparte en el contrato de concesión en su carácter de autoridad para satisfacer necesidades colectivas, por lo que las multas establecidas para el evento de incumplimientos se encuentran expresamente exceptuadas del impuesto único del Art. 21 de la LIR.

Del análisis de lo anterior podemos indicar que el SII tenía un criterio uniforme con anterioridad a la Ley N° 21.210: los pagos relacionados por responsabilidad contractual no constituyen gasto aceptado tributariamente por cuanto no son desembolsos inevitables ni están vinculados a la producción de renta.

De igual forma, el SII interpreta que este tipo de desembolsos se encuentran gravados con la tributación del Art. 21 de la LIR aun cuando el beneficiario del monto contractualmente acordado como indemnización sea un organismo público, no aplicando la liberación que existe al pago de intereses, reajustes y multas al Fisco. Su fundamento es que los organismos –en los casos vistos, de Obras Públicas y Transportes y Telecomunicaciones– no actuaron como tales en el ejercicio de sus potestades.

³⁷ *Ibíd.*

³⁸ Consorcio Aeroportuario de Magallanes S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2018).

A nuestro entender, esta interpretación resulta poco apropiada al sentido con el que es usada la cláusula penal en los contratos de construcción, para la ejecución de obras públicas, contratos EPC y similares, en los que suele incorporarse como un factor de compensación por el simple retraso de los plazos acordados, aún sin mediar culpa o dolo en el contratista, mediante el cual las partes valoran anticipadamente riesgos propios y de ordinaria frecuencia en esta clase de negocios.

Por otra parte, en esta materia, nuestros tribunales han establecido un criterio distinto respecto al Art. 21 de la LIR ya que han considerado al Estado como una sola entidad, liberando de la aplicación de este impuesto único a las partidas no aceptadas por el Art. 31 de la LIR, por la vía de asimilar estos desembolsos al concepto de “multa” empleado por el inciso segundo del Art. 21 de la LIR.

Esto última interpretación constituye un intento de los tribunales para mantener la consistencia en su propia interpretación que, usualmente, sostuvieron del Art. 21 de la LIR como una norma objetiva, intentando corregirla en estos casos por el evidente resultado injusto de un doble pago en favor del Fisco, en una especie de enriquecimiento injusto, al percibir el pago de la cláusula penal y luego pretender obtener el pago de un impuesto sobre ese mismo desembolso.

Los criterios anteriores se ven claramente alterados por el nuevo N°14 del inciso cuarto del Art. 31 de la LIR, introducido por la Ley N°21.210, que al igual que en el caso de los desembolsos con origen en un contrato de transacción establece expresamente que *“también constituyen gastos los desembolsos acordados entre las partes no relacionadas que tengan como causa (...) el cumplimiento de una cláusula penal”*.

Luego de esta modificación se deberán aceptar necesarios los desembolsos que tengan su origen en esta clase de acuerdos entre partes no relacionadas, en los términos del Art. 8 N°17 del Código Tributario, en la medida que –interpretándolos de acuerdo con la naturaleza de esta clase de pagos– cumplan también con los requisitos generales del inciso primero del Art. 31 de la LIR. Ello, dado que, tal como mencionamos, esta clase de convenciones accesorias están destinadas a cubrir en forma anticipada los riesgos propios de ciertos contratos, como es el caso de contratos de construcción de obras complejas o de larga ejecución, evitando de esta forma la judicialización de conflictos en aquellos contratos donde este tipo de cláusulas son usuales, precisamente porque su introducción disminuye los costos de transacción para las partes.

Finalmente, para el Art. 21 de la LIR los criterios de interpretación vistos se ven también alterados con las modificaciones de la Ley N°21.210, pues aún en el caso de no calificarse como gastos necesarios para producir la renta–por ejemplo si la convención no tiene relación con operaciones del giro– su único efecto sería el de constituir un agregado a la base imponible del IDPC, sin otro recargo o sanción, salvo que se demostrase la existencia de un beneficio en favor de alguno de los vinculados con la empresa o sus propietarios, comuneros, socios o accionista, en los términos del inciso cuarto del Art. 21 de la LIR.

C. COMPENSACIONES

En este caso no nos referimos estrictamente al modo de extinguir las obligaciones definido en el Art. 1.655 del CC.³⁹ cuando dos personas son recíprocamente acreedoras y deudoras entre sí, sino a la obligación de restituir o indemnizar a que se refieren algunas normas de protección de consumidores o usuarios de servicios regulados.

Este tipo de normas las encontramos, por ejemplo, en el procedimiento voluntario para protección del interés colectivo o difuso de los consumidores, en los Arts. 54 H y siguientes de la Ley N°19.496 sobre Protección de los Derechos de los Consumidores, pero con mayor claridad aún en el Art. 16 B de la Ley N°18.410, Orgánica de la Superintendencia de Electricidad y Combustibles⁴⁰.

Ambas normas, aunque con distintos motivos, se fundan en la búsqueda de otorgar protección a los consumidores o usuarios de servicios eléctricos, respectivamente, frente a potenciales abusos o deficiencias en la entrega de un bien o servicio por un proveedor, en una relación jurídica en la cual los usuarios o consumidores, considerados individualmente, se encuentran en una posición de desequilibrio o con mayores dificultades para hacer efectivos sus derechos, lo cual es suplido por el legislador mediante mecanismos de corrección en el funcionamiento de los respectivos mercados.

En el caso de la Ley N°19.496, mediante la modificación de la Ley N°21.081, de 13 de septiembre de 2018⁴¹, se introdujo un nuevo procedimiento voluntario para la protección del interés colectivo o difuso de los consumidores, en el cual el Servicio Nacional del Consumidor (SERNAC) actúa como instancia de mediación entre el proveedor y una o más asociaciones de consumidores, con el objeto de lograr una solución expedita, completa y transparente a los conflictos entre proveedores y consumidores actuando de manera colectiva.

En el caso de los servicios de suministro de energía eléctrica, el Art. 16 B de la Ley N°18.410, incorporado por la Ley N°19.613 de 8 de junio de 1999⁴², estableció un

³⁹ El Art. 1.655 del Código de Bello lo define en los siguientes términos: “*Cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas, del modo y en los casos van a explicarse*”.

⁴⁰ Debemos tener presente que el citado artículo está regulado en el Título IV “Sanciones”, del cuerpo legal que crea la Superintendencia de Electricidad y Combustibles y regula el proceso de distribución eléctrica.

⁴¹ En el Mensaje del Ejecutivo que acompañó al Proyecto de Ley al Congreso, de 2 de junio de 2014, se expuso como motivo para las modificaciones, entre otras, que: “*El núcleo del proyecto consiste en procurar una protección de los derechos de los consumidores más moderna, ágil y eficiente. De esta manera, se propone la introducción de modificaciones que tienen por objeto generar los incentivos adecuados a fin de que los conflictos que afectan a una gran cantidad de ciudadanos en el tráfico económico se resuelvan dentro de plazos razonables. Una mejor protección de los derechos de los consumidores es un tema gravitante para el presente y el futuro de Chile. Los mercados necesitan de reglas claras y de organismos que las ejecuten eficazmente, a fin de generar confianza en la ciudadanía y además reprimir severamente a quienes, quebrantando dicha confianza, cometan abusos que afectan a cada uno de los chilenos*”.

⁴² De acuerdo con el Mensaje del Ejecutivo de la Ley N° 19.613, de 15 de diciembre de 1998, propuesto en un contexto de sequía y con un retraso en la puesta en operaciones de algunas

sistema de compensaciones obligatorias a cargo de los concesionarios de los servicios de distribución ante una interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica no autorizada que afecte total o parcialmente una o más áreas de distribución. Lo anterior fue incorporado en favor de los usuarios sujetos a regulación de precios con un monto equivalente al duplo del valor de la energía no suministrada durante la interrupción o suspensión del servicio, valorizada a su costo de racionamiento.

Este sistema de compensación es inmediato ya que por exigencia de la legislación sectorial se deben abonar al usuario en la facturación más próxima o en aquellas que determine la Superintendencia de Electricidad y Combustibles, independientemente del eventual derecho que asista al concesionario para repetir en contra de terceros responsables.

Como se aprecia estamos en presencia de un caso en que la ley exige que se realice la compensación aun cuando no se haya determinado alguna clase de responsabilidad por parte del concesionario de distribución. Es por ello que no resulta sencillo calificar este tipo de compensaciones como una sanción, sino que, se acerca más bien a una especie de indemnización objetiva, pues procede inmediatamente, ya sea que exista o no negligencia por parte del proveedor del servicio⁴³.

En esos factores estriba la dificultad que esta norma ha generado para conciliar las posiciones de los contribuyentes y autoridad administrativa al momento de determinar los efectos de estas compensaciones como menor ingreso o gasto tributario para el concesionario de distribución, cuestión que ha derivado en controversias entre unos y otros sobre este tema⁴⁴.

centrales térmicas que debían integrarse al sistema, lo que obligó a imponer racionamientos en el suministro de energía.

Además, por lo que se calificaba en ese entonces como falta de adecuada información de los proveedores de servicios y coordinación del Centro Económico de Despacho de Carga (“CDEC”), el país había estado experimentando en diversas interrupciones imprevistas del suministro de electricidad, los que *“han implicado un costo enorme para la sociedad toda, tanto para la población como para el sector industrial y productivo en general, cuya compensación por las empresas deficitarias, de la forma que ordena la ley y el decreto de racionamiento, no aparece clara en este momento”*.

⁴³ Sin perjuicio que eventualmente, en el caso de carecer completamente de responsabilidad, podría tener derecho a repetir contra los terceros responsables de la falla causada en el suministro de energía, o, por el contrario, en caso de determinarse su responsabilidad, quedase expuesto a la aplicación de sanciones o de responder por indemnizaciones adicionales.

⁴⁴ Una norma similar de compensación a usuarios finales, para otros servicios eléctricos distintos de la concesión de distribución, la encontramos del D.F.L. N°1 de 1982, el Min. de Minería, Ley General de Servicios Eléctricos, que en su Art. 72-20 modificado por la Ley N°20.936, de 20 de julio de 2016, dispone lo siguiente: *“Compensaciones por indisponibilidad de suministro. Sin perjuicio de las sanciones que corresponda, todo evento o falla, ocurrido en instalaciones eléctricas que no están destinadas a prestar el servicio público de distribución, que provoque indisponibilidad de suministro a usuarios finales, que no se encuentre autorizado en conformidad a la ley o los reglamentos, y que se encuentre fuera de los estándares que se establezca en las Normas Técnicas a que hace referencia el artículo 72°-19, dará lugar a las compensaciones que señala este artículo. En el caso de los usuarios finales sometidos a regulación de precios, la compensación corresponderá al equivalente de la energía no suministrada durante ese evento, valorizada a quince veces la tarifa de energía vigente durante la*

En esta materia, en primer lugar, el Oficio N°2.491 de 6 de julio de 2005, se refiere a las compensaciones pagadas por interrupción de suministro eléctrico, las que de acuerdo con el Art. 16 B de la Ley N° 18.410 no constituyen gasto aceptado en los términos del Art. 31 de la LIR. El análisis del SII fue el siguiente: “8.- *Establecido que el precepto en análisis posee una evidente naturaleza indemnizatoria, originada por el incumplimiento contractual frente a los usuarios, cabe todavía determinar qué forma asume y cuáles daños indemniza. Respecto de lo primero, y conforme al artículo 1535 del Código Civil, se puede colegir que la compensación en análisis asume la forma de una cláusula penal dispuesta por la propia ley. Esto es, aquella en que una persona (la empresa), para asegurar el cumplimiento de una obligación (la continuidad del servicio), se sujeta a una pena (establecida por el legislador), que consiste en dar o hacer algo en caso de no ejecutar o de retardar la obligación principal. En este sentido, el artículo 1542 del mismo Código dispone que habrá lugar a exigirla en todos los casos que se hubiere estipulado, sin que pueda alegarse por el deudor que la inexecución de lo pactado no ha inferido perjuicio al acreedor o le ha producido beneficio. 9.- Por consiguiente, el artículo 16 B de la referida Ley N° 18.410, se comprende muy bien en la figura de la cláusula penal. Asimismo, el hecho de establecerse en una “ley” y no en un contrato; así como imponerse en beneficio de un tercero (el usuario) y no de quien la establece (el legislador) no afecta la naturaleza jurídica del artículo 16 B de la ley en comento, cual es establecer una compensación legal y anticipada por la inexecución de una obligación*”⁴⁵.

Así, de acuerdo con el citado Oficio, esta compensación opera como un equivalente a una evaluación anticipada de perjuicios establecida en la ley, concluyendo que no cumplen con el requisito de ser necesarios para producir la renta, ya que, pese a que se consideran obligatorias para las empresas, “no se trata de desembolsos usuales en que deben incurrir este tipo de empresas para producir sus rentas”⁴⁶.

Con posterioridad, el Oficio N°490 de 2013 agregó algunos elementos a la discusión: (i) respondiendo a la consulta de si estas compensaciones en vez de gasto pueden contabilizarse como activo contra los terceros que hayan tenido responsabilidad en el hecho, el SII interpretó que no es posible ya que no existiría “una inversión efectiva en la adquisición de un derecho o privilegio” y, (ii) a diferencia del Oficio anterior, esta vez el SII expresamente agregó la tributación del Art. 21 de la LIR a este tipo de compensaciones “ya que se encuentran comprendidas dentro de aquellas partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33 de la LIR”.

indisponibilidad de suministro, sujeta a los valores máximos a compensar establecidos en el presente artículo. En el caso de usuarios no sometidos a regulación de precios, la compensación corresponderá al equivalente de la energía no suministrada durante ese evento, valorizada a quince veces la componente de energía del precio medio de mercado establecido en el informe técnico definitivo del precio de nudo de corto plazo vigente durante dicho evento, sujeta a los valores máximos a compensar establecidos en el presente artículo. Para estos efectos, se entenderá por componente de energía del precio medio de mercado el precio medio de mercado a que se refiere el artículo 167° descontada la componente de potencia del precio medio básico definida en el artículo 168°. Con todo, no procederá el pago de la compensación que regula este artículo, en caso que el cliente contemple en sus contratos de suministros cláusulas especiales en relación a la materia que regula este artículo”.

⁴⁵ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2.491 de 2005.

⁴⁶ *Ibíd.*

Luego, el Oficio N°2.080 de 2016 ratificó ambas interpretaciones del Oficio N°490 de 2013, agregando que el derecho a repetir contra los terceros no podría considerarse como activo ya que se trataría de un derecho personal contra el tercero responsable de la falla. Sólo se podría –en criterio del SII– en caso de que hubiere una resolución judicial o administrativa que establezca dicha responsabilidad, y permitiendo su deducción sólo si se agotan los medios de cobro de conformidad al Art. 31 N°4 LIR.

En cuanto a la aplicación del Art. 21 indicó: *“La suspensión o interrupción del servicio eléctrico determina la obligación de la concesionaria de distribución de efectuar una inmediata compensación a los usuarios. Esta compensación es un gasto que no resulta necesario para producir la renta pues no cumple con los requisitos del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y además, al tratarse de una cantidad representativa de desembolsos de dinero, se encuentra gravada con el impuesto del artículo 21 de la LIR”*⁴⁷.

Recientemente, en el Oficio N°1.095 de 23 de abril de 2019, citando un Ordinario de la Superintendencia de Electricidad y Combustibles y una sentencia de la CS. a favor del Fisco, ratificó lo antes señalado.

En materia jurisdiccional el tema de las compensaciones en materia eléctrica es de larga data. El problema para analizar es la vinculación que existe entre el concepto de gasto necesario de la LIR, antes de las modificaciones de la Ley N°21.210, y la calificación jurídica del pago del Art. 16 letra B de la Ley N°18.410, que regula las compensaciones a la que tienen derechos los administrados, sujetos a regulación de precios, ante la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico.

Para un mejor desarrollo, revisaremos los argumentos de cada una de las sentencias en orden cronológico, para luego, analizar los criterios empleados teniendo presente la incorporación del nuevo numeral 14° del inciso primero del Art. 31 de la LIR.

a) “Sociedad Austral de Electricidad con SII”, Causa Rol N°18.483-2016 Excma. CS.

El SII de la Región de los Lagos emitió Liquidaciones al contribuyente por concepto de compensaciones pagadas a los usuarios debido a la interrupción no autorizada del servicio eléctrico.

Tanto el TTA de Los Lagos como la Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt acogieron la reclamación interpuesta por el contribuyente⁴⁸. Esta última fue casada en el fondo por el SII, al igual que en las siguientes causas que veremos, basado en que el pago efectuado a título de compensación no es obligatorio ni necesario para la producción de la renta.

⁴⁷ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2.080 de 2016.

⁴⁸ Lo anterior es resumido por el considerando cuarto de la sentencia Rol N°18.483-2016 de la Excma. CS.: *“Que, considerando los hechos antes reseñados, los sentenciadores de alzada confirmaron lo resuelto por el a quo, que acogió el reclamo señalando que las compensaciones pagadas por la empresa no tienen el carácter de multas, de manera que considerando la naturaleza del giro del negocio al cual se dedica, su carácter obligatorio y su origen, tienen el carácter de responsabilidad, por lo que se concluye que quedan dentro del concepto de gasto necesario para producir la renta y, por tanto, su deducción resulta tributariamente admisible”*. En “Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos” (2017).

En votación dividida, nuestro máximo tribunal rechazó el recurso de casación en el fondo del Fisco señalando que los motivos del recurso interpuesto no coinciden con los elementos centrales determinados por los tribunales de instancia⁴⁹.

Por su parte, en el considerando cuarto del voto de minoría de los ministros Brito y Juica, se estableció: *“Que conforme lo expuesto, no es efectivo lo sostenido en estrados por la defensa de la reclamante, en el sentido que ha debido efectuar por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte tales desembolsos, toda vez que nada de eso se ha demostrado ya que sólo se han acreditado los referidos pagos, en circunstancias que la verificación de su presupuesto –esto es, el hecho que genera la obligación de compensar– ha podido ser atribuible a la contribuyente o a terceros, tener carácter doloso o culposo, o ser fortuitos, caracteres indispensables para aceptar lo pretendido en autos, esto es, que se trata de un gasto vinculado con su giro a título de necesario para producir renta, calificativo que los disidentes no advierten en modo alguno”*⁵⁰.

b) “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”, Causa Rol N°19.825-2016 Excma. CS.

En segunda instancia, la Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt resolvió que las compensaciones no tienen el carácter de multas, por lo que, a su entender, dichos pagos corresponden al cumplimiento de una obligación provenientes de una responsabilidad objetiva, y por ello, ineludibles en relación con su giro.

Nuestro máximo tribunal, en fallo de 7 de septiembre de 2017, acogió la casación en el fondo interpuesta por el SII, revocando con ello las decisiones de instancia basado en el tenor literal de lo que se entiende por gasto necesario para producir la renta. De esta manera, de la definición restrictiva del concepto, estableció que el contribuyente no acreditó sus requisitos, en especial, la necesidad del desembolso y el giro del contribuyente.

Adicionalmente, dispuso que los desembolsos podrían dar cuenta de una atribución de culpa de la empresa distribuidora de electricidad, por cuanto, en su concepto, el no adoptar la debida diligencia en sus labores fue lo que generó la obligación de compensar a los administrados⁵¹.

⁴⁹ El considerando sexto de la causa estableció: *“Que, hecho el análisis propuesto precedentemente, aparece que el recurso no podrá prosperar, toda vez que impugna la concurrencia de los requisitos indispensables para admitir la solicitud de devolución por concepto de pagos provisionales por utilidades absorbidas sustentada en la determinación de la pérdida tributaria que hiciera la reclamante, y que tiene su origen en los ajustes monetarios realizados con ocasión de la fusión descrita en los motivos que preceden y en la contabilización de gastos cuyo carácter de necesario rebate. Sin embargo, de la exposición de motivos del recurso aparece que, por una parte, omite hacerse cargo de los presuntos yerros cometidos al desestimar la concurrencia de error en la interpretación de las normas según las cuales los procesos de ajuste efectuados por la reclamante fueron calificados conforme a derecho; y, por otra, prescinde de los presupuestos fácticos tenidos en consideración para fallar como se ha hecho y que han sido reseñados en el motivo tercero”*. “Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos” (2017).

⁵⁰ “Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos” (2017).

⁵¹ A mayor abundamiento, el considerando décimo de la referida sentencia: *“que, por lo demás, el carácter de la referida norma no ha sido definitivamente zanjado por la doctrina especializada, siendo dable destacar que un sector de ella le atribuye la calidad de mecanismo de prevención, disuasor de conductas negligentes e inductor como reforzamiento de la prevención general, con plena independencia de las referidas responsabilidades, que opera sin perjuicio de la responsabilidad civil / indemnización y de la*

En su considerando noveno estableció nuestro máximo tribunal: “*Sin embargo, el análisis de la normativa aplicable (artículo 16 B de la Ley 18.410) permite concluir en primer lugar, que ella consagra un sistema de resarcimiento en favor del cliente o usuario sujeto a regulación de precios, de modo tal que la razón de su establecimiento ha sido la consideración de la importancia del bien distribuido para la población en general, previo a determinar si tal suspensión del suministro ha sido consecuencia de un caso fortuito, fuerza mayor o imputable al hecho propio de la concesionaria o terceros (...)*”⁵².

De esta manera, para nuestro máximo tribunal, el Art. 16 B de la ley sectorial consagra un sistema de resarcimiento en favor del cliente o usuario sujeto a regulación de precios, previo a determinar si tal suspensión del suministro ha sido consecuencia de un caso fortuito, fuerza mayor o imputable al hecho propio de la concesionaria o de terceros.

Así, al no existir en el proceso antecedente alguno que respalde lo sostenido por la defensa de la reclamante en el sentido que ha debido efectuar por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte tales desembolsos, los distintos pagos realizados distan de ser suficientes para concluir que su monto es necesario para producir la renta.

En el voto de minoría, los Ministros Künsemüller y Cisternas, manifestaron su intención de rechazar el recurso de casación en el fondo ya que, de los antecedentes expuestos, concluyen que los pagos sí se configuraron como obligatorios para el contribuyente teniendo presente lo siguiente: (i) la consideración de las compensaciones a todo evento en caso de interrupción no autorizada del suministro eléctrico, (ii) su falta de vinculación con “las sanciones que correspondan” y (iii) su innegable conexión con el giro de la solicitante, permiten descartar que su carácter sea sancionatorio o meramente resarcitorio; siendo con ello un gasto necesario para producir la renta.

c) “Sociedad Austral de Electricidad con SII”, Causa Rol N°15.514-2017 Excma. CS.

Tanto el Tribunal Tributario y Aduanero de Los Lagos como la Itma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, acogieron la reclamación interpuesta por el contribuyente: “*(...) las compensaciones pagadas por la empresa no pueden ser calificadas como multas, de manera que considerando la naturaleza del giro del negocio al cual se dedica, su carácter obligatorio y su origen, se enmarcan dentro de su responsabilidad objetiva, por lo que se concluye que quedan dentro del concepto de gasto necesario para producir la renta y, por tanto, su deducción resulta tributariamente admisible*”⁵³.

De dicha sentencia, el SII interpuso un recurso de casación en el fondo basado en que la obligatoriedad del pago a título de compensación no implicaba la necesidad del gasto para producir la renta, por cuanto, a su juicio: “*(...) el artículo 31 inciso 1° no asimila su necesidad a una mera obligación contractual o legal, sino a lo indispensable del*

responsabilidad administrativa, dispuesto por el legislador con el manifiesto fin de evitar la suspensión o interrupción del suministro eléctrico (...)”. En Empresa Eléctrica de la Frontera con Servicio de Impuestos Internos (2017).

⁵² Empresa Eléctrica de la Frontera con Servicio de Impuestos Internos (2017).

⁵³ Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos (2017).

*desembolso para la producción de la renta, todo ello en el marco del giro desarrollado por la contribuyente*⁵⁴.

Así, podemos resumir la posición de la autoridad fiscal de la siguiente manera: el pago impuesto por el ente regulador da cuenta de un hecho culposo del contribuyente, por cuanto, al someterse de manera imprudente, dicho desembolso no cumpliría con los requisitos para ser aceptados, Más aún, dicho pago no se relaciona con el giro de la empresa ni menos trae dicho desembolso, un ingreso aparejado.

Por su parte, la defensa en sede jurisdiccional del contribuyente consistió en alegar que el gasto fue consecuencia del cumplimiento de una obligación legal, esto es, de la regulación sectorial, distando en su origen de una ilicitud en su conducta, sino que, su cumplimiento es precisamente consecuencia de una responsabilidad objetiva.

En el fallo, la Excma. CS. enfatizó en la regulación sectorial, por cuanto *“establece la compensación que tiene lugar en favor del usuario sujeto a regulación de precios, ante la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico, indicando la norma en comento la forma de cálculo que tal resarcimiento debe tener. Asimismo, dicha disposición prescribe que tales compensaciones tienen lugar ‘sin perjuicio de las sanciones que correspondan’, e ‘independientemente del derecho que asista al concesionario para repetir en contra de terceros responsables’*”⁵⁵.

Nuestro máximo tribunal, nuevamente en voto dividido, esta vez rechazó el recurso de casación en el fondo del SII, conforme a los siguientes argumentos:

- i. Las compensaciones tienen lugar *“sin perjuicio de las sanciones que correspondan”, e “independientemente del derecho que asista al concesionario [para repetir]”*.
- ii. De conformidad al significado del vocablo “necesario” contenido en el inciso primero del Art. 31 de la LIR, los gastos corresponden a dicha acepción aun cuando un determinado gasto no genere de modo directo utilidades o excedentes constitutivos de renta. En la medida que diga relación con las operaciones que debe llevar adelante un contribuyente, ha de calificarse como necesario para producir la renta.
- iii. Así, (i) la obligatoriedad de la compensación develada en el hecho que ésta se configura a todo evento en caso de interrupción no autorizada del suministro eléctrico, (ii) la falta de vinculación con “las sanciones que correspondan” y (iii) la innegable conexión con el giro de la compañía, permiten descartar que su carácter sea sancionatorio o meramente resarcitorio.

Por su parte, el voto de minoría señaló los mismos argumentos que rechazaban la calificación de necesario de los gastos, sosteniendo que la empresa no demostró que los desembolsos fueron efectuados por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte, presupuesto –a su juicio– indispensable para aceptar que el pago de la compensación se trata de un gasto vinculado con su giro a título de necesario para producir renta, como se aprecia en el considerando cuarto

⁵⁴ Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos (2018), considerando primero.

⁵⁵ Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos (2018), considerando sexto.

del voto de minoría: “*Que conforme lo expuesto, al no haber sido demostrado durante la sustanciación del proceso por la contribuyente que los desembolsos debió efectuarlos por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte, toda vez que nada de eso se ha justificado ya que sólo se han acreditado los referidos pagos, en circunstancias que la verificación de su presupuesto –esto es, el hecho que genera la obligación de compensar– ha podido ser atribuible a la contribuyente o a terceros, tener carácter doloso o culposo, o ser fortuitos, caracteres indispensables para aceptar lo pretendido en autos, esto es, que se trata de un gasto vinculado con su giro a título de necesario para producir renta, calificativo que los disidentes no advierten en modo alguno*”⁵⁶.

d) “Sociedad Austral de Electricidad con SII”, Causa Rol N°31.777-2017, Excma. CS.

Finalmente, el 26 de septiembre de 2019, la Excma. CS. acogió la posición del SII en base a los argumentos antes expuestos, siendo fundamental en su argumentación, la necesidad del desembolso en relación con el giro de la sociedad y el carácter obligatorio de las compensaciones.

En su considerando undécimo, la Excma. CS. estableció que: “*En esas condiciones, aparece que los hechos del proceso, vale decir, los distintos pagos realizados por tales conceptos distan de ser suficientes para concluir que su monto es necesario para producir la renta. En efecto, una determinación como esa debe partir de una piedra angular, cual es que la suma pagada lo haya sido a título de interrupción no autorizada del suministro eléctrico no imputable a la contribuyente o, mejor dicho, atribuible a terceros o a hechos de la naturaleza, y no del carácter objetivo de tal obligación, como lo han concluido equivocadamente los jueces del fondo (...)*”⁵⁷.

Así también, debemos considerar que en el tiempo intermedio, se publicó el Oficio N° 1.095, de 23 de abril de 2019, que ratificó el criterio de los Oficios N°490 de 2013, N°2.080 de 2016 y N°2.491 de 2005, citados para tal efecto por la autoridad fiscal, estableciendo que: “*La compensación queda comprendida en las partidas del numeral i), del inciso primero, del artículo 21 de la LIR, y al tratarse de una cantidad representativa de un desembolso de dinero, queda sujeta la empresa de distribución de energía eléctrica al Impuesto Único de 40%*”⁵⁸.

Por tanto, podemos indicar que las interpretaciones administrativas del SII establecen un criterio uniforme en esta materia, en sus Oficios N°2.491 de 2005, N°490 de 2013, N°2.080 de 2016 y N°1.095 de 2019, al concluir que la compensación del Art. 16 B de la Ley N°18.410, independiente si la responsabilidad por la falla del suministro fue de la compañía distribuidora obligada por ley a efectuar la compensación, o si dicha responsabilidad fue de terceros, en tanto no conlleva correlativamente un ingreso, no constituye un gasto necesario para producir la renta, ello en conformidad a lo expresado en los Arts. 29 al 33 de la LIR, por lo tanto deben ser agregadas a la base imponible del IDPC, en conformidad a lo dispuesto por la letra g), del N°1, del Art. 33 de la LIR.

⁵⁶ Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos (2017).

⁵⁷ Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos (2019).

⁵⁸ Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos (2019).

Dichas partidas, de acuerdo con las mismas interpretaciones, al tratarse de cantidades representativas de desembolsos de dinero, queda comprendida en las partidas del numeral i), del inciso primero del Art. 21 de la LIR, y por ello queda sujeta la empresa de distribución de energía eléctrica al Impuesto Único de 40%.

Agregan esas interpretaciones que en el evento de que se emita un Dictamen de la Superintendencia de Electricidad y Combustibles, organismo técnico, que responsabilice a un tercero del corte o suspensión de energía eléctrica, la compensación efectuada a los usuarios por la empresa distribuidora, desde el punto de vista tributario deviene en un activo 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 existencia de una cuenta por cobrar. Esa cuenta por cobrar seguirá las reglas establecidas en el N°4 del artículo 31 de la LIR, esto es, si el deudor no paga, podría ser castigada si se agotan prudencialmente los medios de cobro, cumpliendo con los requisitos establecidos por el Servicio en Circular N°24 de 2008⁵⁹.

Finalmente, concluye el SII que el pago efectuado por los terceros responsables a la empresa distribuidora constituye un gasto rechazado afecto a la tributación del inciso 1° del Art. 21 de la LIR, independientemente de su forma de contabilización.

En estas interpretaciones administrativas vemos de manera más patente los efectos que los excesos de una determinada posición pueden generar en el tratamiento tributario de ciertas obligaciones, en este caso legales, para los contribuyentes.

Ello, pues el SII, sin considerar que la obligación de compensar las interrupciones de suministro es una exigencia legal para las empresas de distribución de energía eléctrica, que forma parte de los riesgos de su negocio, concluye que dichas compensaciones constituyen un gasto rechazado afecto al Art. 21 de la LIR, pues “no conlleva correlativamente un ingreso”, desvinculando sin fundamentación dichas compensaciones obligatorias de los ingresos que las distribuidoras obtienen precisamente por las tarifas a que tienen derecho por adscribir a ese mismo sistema de concesiones que establece las compensaciones.

Aún más, el SII concluye que esa forma de tributación resulta independiente de si la responsabilidad por la falla del suministro fue de la compañía distribuidora obligada por ley a efectuar la compensación, o si dicha responsabilidad fue de terceros, y sin perjuicio que posteriormente esa Compañía pudiese solicitar la devolución de esos impuestos pagados si la Superintendencia determinare formalmente responsabilidad de terceros.

Claramente acá vemos una interpretación que se aparta de una serie de principios vistos en relación con los gastos por indemnizaciones, pues afirma abiertamente que el gasto no puede ser aceptado incluso en presencia de una prestación obligatoria por

⁵⁹ En este punto debemos tener presente las modificaciones de la Ley N°21.210 y la Resolución N°121 de 2020 (“Establece rangos de porcentajes aplicables a créditos vencidos y procedimiento y registro tributario de castigo de deudas incobrables, conforme a lo dispuesto en el Art. 31 inciso 4°, N°4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”) del Servicio de Impuestos Internos.

ley y con ausencia de responsabilidad de quien debió incurrir en él, interpretación que resulta poco justificable.

No obstante lo anterior, nuestra jurisprudencia tampoco ha contribuido a aclarar el correcto sentido de las normas mencionadas, pues en los casos estudiados vinculados con esta materia de compensaciones eléctricas, todos similares en los hechos, el criterio jurisprudencial ha variado según la composición de la Sala que resolvió la materia, de la siguiente forma:

Fecha sentencia	Rol ECS	Resultado recurso de casación interpuesto por el SII	Voto favorable ministros sres.	Voto minoritario ministros sres.
9 agosto 2017	18.483-2016 (Sociedad Austral de Electricidad)	Rechazo casación SII	Sr. Künsemuller Sr. Cisternas Sra. Etcheberry (ai)	Sr. Juica Sr. Brito
7 septiembre 2017	19.825-2016 (Empresa Eléctrica de la Frontera)	Acoge casación SII	Sr. Juica Sr. Brito Sr. Dahm	Sr. Künsemuller Sr. Cisternas
16 octubre 2018	15.514-2017 (Sociedad Austral de Electricidad)	Rechazo casación SII	Sr. Dolmestch Sr. Barra (ai) Sra. Gajardo (ai)	Sr. Dahm Sr. Valderrama
26 septiembre 2019	31.777-2017 (Sociedad Austral de Electricidad)	Acoge casación SII	Sr. Dolmestch Sr. Valderrama Sr. Dahm	Sr. Künsemuller Sr. Cisternas

En conclusión, en la mayor parte de los casos nuestra Excm. CS. confirmó el criterio de interpretación sostenido por el SII, concluyendo en el único caso en sentido contrario –en votación dividida– que esta clase de compensaciones constituían un gasto necesario para producir la renta, pues correspondían a desembolsos obligatorios ordenados por ley, sin vinculación con sanciones imputables a la empresa de distribución y con una innegable conexión con el giro de la compañía.

Lo anteriormente expuesto urgía hacer modificaciones que dieran seguridad en cuanto a la forma correcta de interpretar las normas aludidas, cuestión que el Mensaje que acompañó al proyecto de la Ley N°21.210 deja ver claramente cuando señala dentro de sus fundamentos: “*Hemos constatado que en los últimos años y especialmente a raíz de la incorporación de la Norma General Antielusiva (“NGA”) el Servicio de alguna manera recrudesció el rechazo de gastos en la determinación de la renta líquida imponible, aplicando esta norma especial antielusión, de manera bastante extendida, y poniendo en tela de juicio o privando al contribuyente de la posibilidad de deducir gastos que resultan en interés del negocio de la empresa y que pese a no generar rentas de manera directa sí son necesarios para desarrollar*

el giro. Incluso las interpretaciones más estrictas llevaron a exigir a los contribuyentes que para deducir un gasto debía tratarse de un desembolso inevitable u obligatorio, casi indefectible, rechazando en general todos los gastos voluntarios, extraordinarios y que no generaran una renta correlativa. (...) Adicionalmente, se incorporan en el catálogo del artículo 31 nuevos gastos especiales, tales como los gastos relacionados con responsabilidad social empresarial y gastos por obligaciones legales de responsabilidad objetiva de indemnizar o compensar”.

Es por ello que los criterios expuestos se ven claramente alterados por el nuevo N°14 del inciso cuarto del Art. 31 de la LIR, introducido por la Ley N°21.210 a contar del primero de enero de 2020, que en su párrafo primero acepta expresamente la deducción de “los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la responsabilidad legal del contribuyente”, como es el caso de las compensaciones eléctricas vistas.

Aún más, de acuerdo con el párrafo segundo del nuevo N°14, incluso en el evento de demostrarse negligencia del contribuyente por la autoridad competente, esos desembolsos o compensaciones sólo constituirán un agregado a la base imponible del impuesto de primera categoría, no afecta al Art. 21 de la LIR, conclusión que es coherente con la redacción de dicha norma, pues detrás de estas compensaciones no existe una hipótesis de beneficio o retiro encubierto que justifique la aplicación del impuesto único del 40%.

También quedan sin efecto los criterios que el SII sostenía en relación a los terceros responsables, pues en el evento de demostrarse actuaciones imputables de terceros en la interrupción de los servicios, los desembolsos a que se vean obligados esos terceros sólo constituirá un agregado a la base de primera categoría, no afecta al Art. 21 de la LIR, por los mismos motivos de finalidad de la norma expuestos respecto de las distribuidoras.

Finalmente, en cuanto a los reembolsos que obtengan las distribuidoras, constituyen directamente un ingreso tributario, eliminando el criterio del SII de exigir el tratamiento de cuentas por cobrar sujetas a las exigencias de los incobrables, cuestión que el párrafo segundo del N°14, en conocimiento de dichas interpretaciones y buscando expresamente evitar las complejidades que ese tratamiento implicaba para las empresas, excluyó de su posible aplicación. Lo anterior, atendida la situación evidentemente injusta que se originaba para las empresas distribuidoras, las cuales no solo habían sido gravadas inicialmente con el impuesto del Art. 21 de la LIR, sino que después, también por interpretación del SII, en caso de demostrarse su inocencia debían reconocer inmediatamente una cuenta por cobrar sujeta a las exigencias del Art. 31 N°4, quedando con ello expuestas a ser sancionadas con un segundo gasto no aceptado, en caso de no poder demostrar las exigencias impuestas por dicho artículo para la declaración de incobrabilidad de una cuenta por cobrar que no tenía sentido reconocer.

Al respecto, la Circular N°53 de 2020, instruye que: “*Como ejemplo, puede citarse lo dispuesto en el artículo 16 B de la Ley N° 18.410, que crea la Superintendencia de Electricidad y Combustibles. La norma prescribe que la interrupción o suspensión del suministro de energía*

eléctrica no autorizada en conformidad a la ley y los reglamentos, que afecte a una o más áreas de concesión de la distribución, dará lugar a una compensación a los usuarios, de cargo del concesionario, esto es, la empresa distribuidora de energía eléctrica. Estas compensaciones se efectúan mediante descuentos en la facturación más próxima, independientemente del derecho que asista al concesionario para repetir en contra de terceros responsables”. A partir del ejemplo anterior, y para ilustrar el sentido y alcance del párrafo primero del N°14, es importante señalar que el contribuyente, por mandato legal, debe compensar a los usuarios –bajo ciertas circunstancias– aun sin mediar culpa o negligencia de su parte y por el solo hecho de interrumpirse el suministro. “Por esa misma razón, el párrafo segundo del N° 14 agrega que, si tras compensar a sus clientes, el contribuyente logra repetir contra los terceros responsables, lo repetido deberá agregarse a la renta líquida sobre la base de su percepción. Consecuente, pendientes las acciones de repetición en contra de los terceros responsables, tales sumas, para efectos tributarios, no constituyen un activo para el contribuyente que las reconoció como gasto. Por tanto, no podrá aplicar respecto de tales sumas el tratamiento tributario establecido en el N° 4 del artículo 31. En cambio, cuando los pagos tengan como causa un actuar negligente por parte de las empresas, dichos pagos no podrán sujetarse al N° 14 del artículo 31”⁶⁰.

CONCLUSIONES

Con anterioridad a la promulgación de la Ley N°21.210 se verificaron una serie de controversias entre el SII y los contribuyentes, en consideración de las divergentes interpretaciones que cada parte daba al tratamiento tributario de los gastos provenientes de las transacciones, cláusulas penales y compensaciones.

Por una parte, el SII interpretó de manera restrictiva y estricta el concepto de necesidad o “necesariedad” del gasto establecido en el Art. 31 de la LIR. Al no tener definición legal, la autoridad tributaria acudió al Art. 20 del CC., recurriendo al sentido literal del vocablo establecido por la Real Academia Española de la Lengua, entendiéndose como necesario aquello que es inevitable, con las evidentes consecuencias en el rechazo de diversos desembolsos, erogaciones e inversiones de los contribuyentes.

Así, respecto de los desembolsos originados en transacciones, podemos apreciar que la interpretación administrativa es especialmente restrictiva en el caso de las transacciones u otros equivalentes jurisdiccionales, desincentivando su empleo como mecanismo alternativo de solución de controversias, ya que si la transacción no tiene como base un acto del que pudiera derivarse responsabilidad civil para el contribuyente, la interpretación es entender casi como voluntarias las prestaciones originadas en la transacción, es decir evitables, con las consecuencias tributarias de ello. La jurisprudencia judicial, estricta en su interpretación también, concordaba con los criterios del SII.

Luego, respecto a la cláusula penal, el criterio es que no son deducibles como gasto los pagos relacionados con responsabilidad contractual o extracontractual, ya que tampoco son inevitables ni están vinculados a la producción de renta. Sin embargo,

⁶⁰ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°53 de 2020.

es corriente en los negocios que los contribuyentes quieran evaluar y cuantificar previamente los riesgos, en resguardo del patrimonio o la actividad que genera la renta, y –en algunos casos– así lo han entendido también nuestros tribunales.

Finalmente, de las compensaciones, en específico, cuyo origen corresponden a interrupciones no programadas en la distribución eléctrica, el SII concluye que la aplicación del Art. 21 de la LIR no debe considerar si la responsabilidad por la falla del suministro fue de la compañía distribuidora obligada por ley a efectuar la compensación o si dicha responsabilidad fue de terceros. Aún más, nuestra jurisprudencia, al no asentarse aún, tampoco ha contribuido a aclarar el correcto sentido de las normas mencionadas, pues en los casos estudiados, todos similares en los hechos, el criterio no ha sido uniforme.

De esta forma, se puede establecer que los criterios restrictivos en la interpretación del Art. 31, y especialmente en los casos analizados, llevaron a una aplicación casi mecánica del Art. 21 de la LIR a todos los desembolsos que no cumplieran con ese carácter de inevitabilidad del gasto. La autoridad fiscal sentó su criterio de considerar como gasto rechazado afecto a impuesto único del Art. 21 de la LIR un variado espectro de desembolsos ocasionando discusiones a nivel administrativo y judicial, siendo casi imposibles de anticipar los resultados en muchas de ellas.

Ahora bien, la interpretación descrita, a nivel de una postura del ente fiscal podemos considerarla como coherente y sistemática en los casos analizados, ya que con dicha interpretación restrictiva, los equivalentes jurisdiccionales, salvo dos Oficinos de situaciones excepcionales, eran rechazados de plano al no ser inevitables, nuevamente, en el sentido de no obligatorio. Respecto a las cláusulas penales y compensaciones, no existió una definición clara en el análisis caso a caso que permitiese establecer criterios inmanentes salvo, claro, el de rechazo al gasto. En la mayoría de las situaciones analizadas la discusión recae casi exclusivamente en la aplicación del Art. 21 de la LIR a tales desembolsos. Y esta aplicación se torna en un proceso casi automático, sin atender si en el caso particular había, por ejemplo, un retiro encubierto.

Respecto a las transacciones y cláusulas penales, las modificaciones incorporadas por la Ley N°21.210 al Art. 31 de la LIR, con aplicación a hechos ocurridos a partir del 1 de enero de 2020, solucionan en buena medida los problemas que se había suscitado, al aceptar expresamente en el nuevo N° 14 del inciso cuarto del Art. 31 de la LIR *“los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal”*.

En cuanto a las compensaciones legales, los criterios expuestos también se ven alterados por el nuevo N°14 del inciso cuarto del Art. 31 de la LIR, ya que en su párrafo primero acepta expresamente la deducción de *“los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la responsabilidad legal del contribuyente”*. Aún más, de acuerdo con el párrafo segundo del nuevo N°14, incluso en el evento de demostrarse negligencia del contribuyente por la autoridad competente, esos desembolsos o compensaciones sólo constituirán un agregado a la base imponible del impuesto de primera categoría, no afectándose con el impuesto del Art. 21 de la

LIR, conclusión que es coherente con la redacción de dicha norma, pues detrás de estas compensaciones no existe una hipótesis de beneficio o retiro encubierto que justifique la aplicación del impuesto único del 40%.

Estas nuevas normas legales constituyen un importante avance con respecto a la norma anterior, para un aumento de la certeza jurídica que deben tener los contribuyentes al analizar el tratamiento tributario que deben dar a este tipo de operaciones, cuando las celebren en el desarrollo de sus actividades.

BIBLIOGRAFÍA

- Abeliuk, René (2008). *Las Obligaciones* (Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, Tomo II, Quinta versión actualizada).
- Barcia Lehmann, Rodrigo (2007). *Lecciones de Derecho Civil Chileno. Tomo II. De las Fuentes de las Obligaciones* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- Boletín 12.043-05, correspondiente a la Ley N°21.210, “Moderniza la legislación tributaria”, fecha de ingreso del Mensaje Presidencial de 23 de agosto de 2018.
- Carnelutti, Francesco (1944). *Sistema de Derecho Procesal Civil* (Buenos Aires, IV).
- Casarino, Mario (2005). *Manual de Derecho Procesal (Derecho Procesal Civil)* (Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, sexta edición).
- Casas, Patricio (2017). *La introducción de la conciliación en los procedimientos tributarios jurisdiccionales, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile* (Santiago).
- Carpe S.A. con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2013): Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, RIT GR-15-00009-2013, 08/11/2013.
- Consortio Aeroportuario de Magallanes S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2016): Tribunal Tributario y Aduanero de la XII Región de Magallanes y Antártica Chilena, RIT GR-09-00015-2015, 05/07/2016.
- Colombo, Juan (1997). *Los actos procesales* (Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile).
- Cordero, Eduardo (2014). “Los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el derecho chileno”. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*. Número XLII, Pontificia Universidad Católica de Chile.
- Corral Talciani, Hernán (2012). *La cláusula penal* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- Constitución Política de la República de Chile.
- Código Civil de Chile.
- Código Tributario, DL 830 de 1974.
- Contraloría General de la República, Dictamen N°65.788, de 27/08/2014. Sobre reclamación de ilegalidad de cláusula de convenio marco que establece multas en caso de retardo en la entrega de los bienes por parte del proveedor (2014).
- Contraloría General de la República, Dictamen N°1.765, de 09/01/2015. No se advierte ilegalidad en la aplicación de multa por atraso en la entrega de los bienes adquiridos por la Dirección Nacional de Logística de Carabineros de Chile (2015).
- Consortio Magallanes con SII Dirección Regional Punta Arenas (2018): Excm. Corte Suprema., Rol N°97.771-2016, 25/09/2018.

- Consortio Magallanes con SII Dirección Regional Punta Arenas (2016); Iltma. Corte de Apelaciones de Punta Arenas, Rol N° 8-2016, 08/11/2016.
- Constructora Ecopsa S.A. con Servicio de Impuestos Internos: Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N°4539-2014, Civil-Ant,
- Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con SII (2015): Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N°132-2015, Tributario y Aduanero, 29/09/2015.
- Cury, Enrique (2020). Derecho Penal. Parte General (Santiago, Ediciones UC, tomo I. Undécima edición revisada, actualizada y con notas de Claudio Feller y María Elena Santibáñez).
- Endress Gómez, Sergio (2005). Tributación del Propietario de Empresas (Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile).
- Empresa Eléctrica de la Frontera con SII (2016): Excma. Corte Suprema, Rol N°19.825-2015, 07/09/2016.
- Empresa Eléctrica de la Frontera con SII (2019): Excma. Corte Suprema, Rol N° 31.777-2017, 26/09/2019.
- Empresa Eléctrica de la Frontera con SII (2016): Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, Rol N°28-2015, Tributario y Aduanero-Antiguo, 16/02/2016.
- Empresa Eléctrica de la Frontera con SII (2015): Tribunal Tributario y Aduanero de Los Lagos, RIT GR-12-00081-2013, 17/09/2015.
- Fisco de Chile con I. Municipalidad de Panguipulli (2014): Excma Corte Suprema, Rol N° 14.276-2014, 30/10/2014.
- Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2016), Excma. Corte Suprema, Rol N°26.906-2015, 05/09/2016.
- Fuentes, Andrea (2016). La cosa juzgada en los acuerdos extrajudiciales en materia de Libre Competencia. Memoria para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile (Santiago).
- Gallardo, Pablo (2016). Gasto necesario para producir la Renta: análisis histórico desde la Ley N° 3.996 de 1924 hasta el Decreto Ley N°824 de 1974. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile (Santiago).
- Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con SII Dirección Regional Santiago Centro (2015): Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, RIT GR-15-00089-2014, 29 de mayo de 2015.
- Ley sobre Impuesto a la Renta, DL 824 de 1974.
- Ley N°21.210, “Moderniza la legislación tributaria”, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020.
- Ley N°21.039, “Perfecciona la justicia tributaria y aduanera”, publicada en el Diario Oficial de fecha 20 de octubre de 2017.
- Ley N°20.936, “Establece un nuevo sistema de transmisión eléctrica y crea un organismo coordinador independiente del sistema eléctrico nacional”, publicada en el Diario Oficial de fecha de 20 de julio de 2016.
- Ley N°19.880, “Establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado”, publicada en el Diario Oficial de fecha 29 de mayo de 2003.

- Ley N°19.613, “Modifica la Ley N°18.410, Orgánica de la Superintendencia de Electricidad y Combustibles, y el Decreto con Fuerza de Ley N°1, de 1982, de Minería, Ley General de Servicios Eléctricos, con el objeto de fortalecer el régimen de fiscalización del sector”, publicada en el Diario Oficial de fecha 8 de junio de 1999.
- Ley N°19.496, “Establece normas sobre protección de los derechos de los consumidores”, publicada en el Diario Oficial de fecha 07 de marzo de 1997.
- Ley N°18.410, “Crea la Superintendencia de Electricidad y Combustibles”, publicada en el Diario Oficial de fecha 22 de mayo de 1985.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°3.884 de 28 de diciembre de 1995. Contrato de compraventa y cesión de acciones.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°329 de 27 de enero de 2003. Tratamiento tributario de sumas pagadas en conformidad a un contrato de transacción y finiquito correspondiente a servicios profesionales independientes.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°5433 de 28 de diciembre de 2004. Situación Tributaria de Gastos Incurridos con Motivo de la Celebración de un Contrato de Publicidad, conforme a las Normas del Artículo 31°, de la Ley de la Renta.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1.695 de 24 de septiembre de 2010. Las sumas cobradas en virtud del incumplimiento de las obligaciones de una de las partes deben ser consideradas como un gasto rechazado.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°359 de 26 de febrero de 2010. Situación tributaria de indemnización por años de servicios, pagada en forma voluntaria tanto respecto del trabajador beneficiario de la renta como de la empresa empleadora.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°2.080 de 20 de julio de 2010. El pago compensatorio por interrupción o suspensión del suministro, efectuado por un concesionario de distribución de energía eléctrica a sus clientes, que no es de su responsabilidad, se grava con el impuesto del artículo 21, inc. 1° de la LIR.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°190 del 25 de enero de 2011. Tratamiento tributario del desembolso efectuado por una empresa para subrogar, vía cesión de contrato, en la calidad de parte que tenía otra empresa en un contrato de suministro.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°329 de 04 de febrero de 2011. Improcedencia en deducir como gasto necesario para producir la renta multas impuestas a un agente de Aduanas por parte de la Agencia de Aduanas de la cual forma parte.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°2946 de 29 de octubre de 2012. Tributación del pago acordado mediante borrador de escritura de pago, aceptación, finiquito, renuncia de derechos y transacción, en beneficio de conviviente y de la hija de trabajador fallecido en accidente laboral.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficios N°490 de 12 de marzo de 2013. Tratamiento tributario de la compensación por interrupción o suspensión de servicios de distribución de electricidad, establecida en el artículo 16 B, de la ley N°18.410, de 1985.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1489 de 22 de agosto de 2014. Posibilidad de deducir por parte de una clínica de salud privada, las primas de seguros tendientes a cubrir responsabilidad civil extracontractual como gasto necesario para producir la renta.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°163 de 27 de diciembre de 2016. Tributación de determinados pagos ordenados por sentencia judicial de la Corte Suprema. Restitución a consumidores de sumas cobradas indebidamente.

- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°561 de 15 de marzo de 2017. Tratamiento tributario, de acuerdo al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de las sumas pagadas a título de multas, derivadas del incumplimiento de obligaciones establecidas en contrato de obra pública fiscal, celebrado con el Ministerio de Obras Públicas.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°2.357 de 26 de octubre 2017. Gastos necesarios efectuados por una fundación.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°648 de 09 de abril de 2018. Situación tributaria, en relación con la Ley sobre Impuesto a la Renta, de los pagos provenientes de conciliaciones que ponen término a juicios laborales.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1.095 de fecha 23 de abril de 2019. Tratamiento tributario de las compensaciones por la indisponibilidad del suministro eléctrico que deben efectuar las empresas de distribución de energía eléctrica a sus usuarios.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°3128 de 27 de diciembre de 2019. Desembolsos efectuados producto de una transacción derivada de un delito de estafa.
- Servicio de Impuestos Internos (1976), Circular N°18 de 17 de febrero de 1976. Primera categoría. indemnizaciones por años de servicio.
- Servicio de Impuestos Internos (1991), Circular N°29 de 17 de mayo de 1991. Nuevo tratamiento tributario de las indemnizaciones por años de servicios, dispuestos por la Ley N°19.010 de 1990.
- Servicio de Impuestos Internos (1992), Circular N°40 de 24 de agosto de 1992. Instrucciones sobre modificaciones introducidas a la ley sobre impuesto a la renta.
- Servicio de Impuestos Internos (2020), Circular N°32 de 29 de abril de 2020. Tratamiento tributario de gastos y donaciones asociados al brote mundial del virus denominado coronavirus-2 o COVID-19 tras las modificaciones introducidas al artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el N°13 del artículo 2° de la Ley N°21.210. Deja sin efecto Circular N°19 de 2010.
- Servicio de Impuestos Internos (2020), Circular N°53 de 2020. Imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas al artículo 21 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el N°11 y 13 del artículo segundo de la Ley N°21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020.
- Sociedad Austral de Electricidad con SII (2017): Excma. Corte Suprema, Rol N°18.483-2016, 09/08/2017.
- Sociedad Austral de Electricidad con SII: Excma. Corte Suprema (2018), Rol N° 15.514-2017, 16/10/2018.
- Sociedad Austral de Electricidad con SII (2017): Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, Rol N°18-2016, 08/03/2017.
- Sociedad Austral de Electricidad con SII (2017): Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, Rol N°25-2016, 26/04/2017.
- Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII-Dirección Regional Los Lagos (2016): Tribunal Tributario y Aduanero de Los Lagos, RIT GR-12-00035-2015, 08/08/2016.
- Toledo, Patricia. “Gastos necesarios para producir la renta” en Reforma Tributaria 2020: principales cambios. Ed. Por Navarro, María Pilar (Santiago, Chile, Tirant Lo Blanch).

LA TASA DIFERENCIADA DEL IVA COMO POLÍTICA FISCAL

CAMILA REBECA MUNIZAGA PRUNÉS⁶¹

RESUMEN

Como consecuencia de la pandemia a causa del Covid-19, se han implementado a nivel mundial una serie de políticas fiscales para enfrentar la crisis económica que ha traído aparejada, siendo una de ellas la aplicación de tasas diferencias de IVA. Hasta el año pasado, Chile era uno de los dos países OCDE que no aplicaba una o más tasas reducidas de IVA para lograr sus objetivos de política pública, sin embargo, el 1 de junio de 2020 se presentó mediante el Boletín N°13.555-07⁶², un Proyecto de Reforma Constitucional que reduce el IVA a un 10% y 4% respecto de ciertos bienes y servicios de forma excepcional, por lo que mediante el presente artículo se analizará la experiencia comparada en la implementación de tipos reducidos del VAT⁶³, junto a las expectativas y desafíos de su aplicación en nuestro país.

PALABRAS CLAVES: IVA, tasa diferenciada, bienes y servicios esenciales, regresividad, política fiscal.

INTRODUCCIÓN

Las políticas públicas constituyen los medios o instrumentos que desarrolla un Estado para dar solución a un conjunto de problemas de interés nacional, que pueden ser de índole económico, político, cultural, social, etc., de tal manera que se logre una sustentabilidad del ejercicio de gobernación en el tiempo mediante la capacidad de identificar dificultades atingentes y reaccionar de forma activa en la destinación de recursos estatales materializados en alguna política pública que busque ponerles término.

⁶¹ Abogada, Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Adolfo Ibáñez. Diplomado en Tributación y en Planificación Tributaria, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Diplomado en Derecho Administrativo, Universidad Católica de Valparaíso.

⁶² Con fecha 18 de mayo de 2021, el Proyecto se encuentra en Segundo trámite constitucional en la Cámara del Senado.

⁶³ Por sus siglas en inglés “*Value Added Tax* o VAT”.

Dentro de este grupo de políticas públicas encontramos aquellas dedicadas a la política fiscal del país, entendida como “*la disciplina de la política económica centrada en la gestión de los recursos de un Estado y su Administración*”⁶⁴, mediante la cual se gestionan los niveles de gastos e ingresos públicos como consecuencia de conjugar diversos factores como los impuestos. El rol que juegan los tributos en el manejo de la política fiscal es sumamente relevante para la economía de un país, ya que son su principal fuente de ingreso para el financiamiento del gasto fiscal y la ejecución de sus políticas públicas, por lo que debe implementar un “*sistema tributario moderno, con principios y reglas claras, (que) fomenta la creación de un clima atractivo para los negocios, el emprendimiento y la creación de oportunidades*”.⁶⁵

En el contexto de la pandemia mundial a causa de la propagación del Covid-19, se pusieron en marcha a nivel global una serie de medidas de contención por parte de las autoridades políticas y sanitarias para detener el contagio masivo, causando el confinamiento de los países y sus ciudadanos, produciendo también el cierre temporal de fronteras, aeropuertos, empresas, comercio y pymes.

Como resultado, los países sufrieron graves efectos adversos en su economía, tanto a nivel país como en el plano individual de los ciudadanos, reflejado en la pérdida de sus trabajos y en la disminución de ingresos en los hogares (sobre todo los más vulnerables), viéndose obligados a responder con la implementación de medidas extraordinarias de política fiscal, cuyo objetivo principal se enfocó en impulsar la economía, generar liquidez y solvencia a las empresas, proteger los empleos y apoyar económicamente a las familias y hogares⁶⁶.

En esta fase de búsqueda de estabilización de la economía, las respuestas de las diferentes naciones han sido heterogéneas en cuanto a su cuantía (recursos públicos comprometidos) pero no así respecto de las medidas adoptadas. Siendo una de las principales, las materializadas mediante los instrumentos presupuestarios, donde encontramos los cambios en la política impositiva respaldada por un elevado activismo fiscal.

Es así, que países como España, Reino Unido, China, Colombia y Francia, optaron por utilizar el IVA diferenciado como política fiscal para el impulso de la economía afectada por la pandemia y otorgar protección y beneficio a las familias, considerando que muchas naciones ya contaban con un esquema fiscal de tasas diferenciadas de IVA previo a la crisis sanitaria.

El IVA o VAT por sus siglas en inglés, es el impuesto regresivo por excelencia, ya que no considera la capacidad económica del contribuyente, sino que es igual para todo consumidor final, independiente de sus ingresos y patrimonio, siendo el sujeto que soporta el menoscabo patrimonial para mantener el principio de neutralidad en los sujetos partícipes de la cadena de producción. La regresividad del impuesto se presenta cuando al dividir el ingreso por el monto total pagado por concepto

⁶⁴ Sánchez (2015).

⁶⁵ Cerda (2019).

⁶⁶ Cuadro-Sáez et. al (2020).

de impuesto, la fracción pagada disminuye al ir aumentar el ingreso del contribuyente de hecho del impuesto. Sin embargo, se constituye como el impuesto que históricamente ha tenido mayor recaudación en Chile⁶⁷, representando porcentajes substancialmente mayores en comparación al promedio de los países OCDE y en Latinoamérica⁶⁸, contribuyendo a la disminución de la progresividad potencial del sistema tributario en Chile.

Por lo anterior, en el presente artículo se analizará la efectividad de implementar en Chile como política fiscal la reducción temporal del IVA o un IVA diferenciado respecto de ciertos bienes y servicios considerados “básicos” o “esenciales”, como política tributaria para enfrentar la crisis económica y social ocasionada por la pandemia sanitaria a nivel mundial.

I ASPECTOS GENERALES

En el IVA, la tasa que grava los bienes de consumo puede ser plana, es decir, no hay discriminación entre los bienes afectos a dicho impuesto y todos se encuentran gravados con una misma tasa; o bien, pueden gravarse con tasas diferenciadas, las que se utilizan para introducir factores de equidad en la aplicación del impuesto, favoreciendo con tasas más reducidas los bienes de consumo preferidos por los sectores de ingresos más bajos.

Si bien la iniciativa promovida por los diputados en el parlamento chileno, mediante un Proyecto de Reforma Constitucional que crea un impuesto transitorio al patrimonio o más bien conocido como el “impuesto a los súper ricos”⁶⁹, es de reciente data (01 de junio de 2020), las tasas de IVA diferenciado no son novedad en otros países del mundo que cuentan con tasas reducidas de IVA de forma permanente respecto de ciertos bienes y servicios como parte de su política fiscal constante en el tiempo, ya sea para beneficiar el consumo de ciertos bienes característicos de la clase baja y media o para promover e incentivar ciertas áreas de la economía como el turismo y la hotelería.

Por ejemplo, en España utilizan distintas categorías de IVA diferenciado, siendo el primero el IVA General que se aplica de forma universal a los bienes y servicios con una tasa del 21%, luego tienen el IVA Reducido que se aplica con una tasa del 10% para los alimentos (excepto los de primera necesidad y otros servicios básicos),

⁶⁷ La mayor parte de los ingresos tributarios de Chile en el año 2019 procedió del impuesto sobre el valor añadido o impuesto sobre bienes y servicios (39,9%) en comparación a la recaudación derivada del impuesto sobre la renta que representó un 23,4% siendo la segunda mayor proporción de los ingresos tributarios en dicho año. [en línea] <<https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-chile.pdf>> y [en línea] <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/Chile%20country%20note_final.pdf> [consulta: 10 de mayo de 2021].

⁶⁸ *Ibíd.*

⁶⁹ Boletín N°13.555-07.

y finalmente, el IVA Súper reducido de una tasa del 4% para la canasta básica de alimentos de primera necesidad, medicamentos, vivienda social, libros, etc.

Más adelante se analizarán las medidas de rebajas transitorias de la tasa del IVA en países comparados con ocasión de la pandemia, puesto que muchos adoptaron tasas reducidas o de un 0% respecto de suministros intracomunitarios de bienes y exportaciones relativas al material sanitario para combatir el COVID-19, para entidades públicas, sin ánimo de lucro y hospitalarios⁷⁰.

Los principales fundamentos para implementar de forma permanente dentro de las políticas fiscales una tasa diferenciada del IVA, se encuentra en el hecho de que disminuiría el precio del bien o servicio favorecido con la tasa reducida; produciría la redistribución de los ingresos; aumentaría la demanda del bien o servicio; y mejoraría la eficiencia en el uso de los recursos, gravando con tasas más altas aquellos bienes en que la demanda ante un cambio de precio en el producto no se ve tan afectada (inelásticos) y con tasas más bajas aquellos bienes en que la demanda ante un cambio de precio del bien se ve drásticamente afectadas (elásticos).

A contrario sensu, el principal argumento de los detractores de la aplicación de un IVA diferenciado radica en el cuestionamiento de su efectividad respecto al objetivo que pretende lograr, puesto que argumentan que dicha disminución no tendría un reflejo real en los precios finales de los bienes y servicios esenciales para los consumidores, en virtud del sistema en que funciona el IVA denominado “impuesto contra impuesto”, donde el IVA que debe enterar el contribuyente sujeto del impuesto corresponde a la diferencia (resta) entre el impuesto soportado por la empresa en sus compras y el impuesto recargado en sus ventas, de manera que el precio final del producto puede que no disminuya en igual proporción que la rebaja del IVA diferenciado, siendo difícil fiscalizar la evasión y elusión provocando la erosión de la base imponible, para finalmente obtener una menor recaudación del erario fiscal y continuar con el problema social respecto al encarecimiento de los bienes básicos de consumo para los individuos de menores ingresos, quienes van a terminar pagando el mismo precio por el bien o servicio pero con el efecto de producir una disminución en la recaudación fiscal.

Esta lógica del “impuesto contra impuesto” del legislador fue pensada para “superar el problema de la acumulación del tributo, como asimismo se obtiene el efecto económico de gravar el consumo y no la inversión”⁷¹.

Lo anterior, se suma al hecho de que debe desarrollarse junto con la política fiscal de rebaja del IVA, un método que permita a las empresas recuperar el IVA (crédito) que pierden con la rebaja transitoria, por ejemplo, a través de un beneficio o rebaja del impuesto a la renta o una asignación monetaria directa para compensar dicho crédito fiscal que no podrán recuperar mediante el mecanismo de compensación del IVA soportado en las compras versus las ventas, o bien, igualar la tasa diferenciada del IVA en toda la cadena de producción.

⁷⁰ Cavada (2021).

⁷¹ Rencoret (2011), p. 16.

Agregan los opositores, que el IVA diferenciado o reducido respecto de bienes de consumo esenciales no sería una política fiscal eficiente e incluso, ella podría llegar a producir el efecto contrario al deseado y ser una política regresiva, prefiriéndose un sistema de transferencia directa de beneficios sociales a los sectores que se quieren favorecer, con la rebaja del IVA en la canasta básica de alimentos y alcanzar así los objetivos políticos de ayuda social de forma directa, puesto que de no existir ninguna medida que compense dicha pérdida para las empresas contribuyentes de IVA, se espera que ella sea trasladada al consumidor final aumentando el precio del producto.

La explicación radica en la naturaleza regresiva del IVA, ya que, en la medida que la persona recibe un sueldo más alto se recauda un menor porcentaje de dichos ingresos, representando entonces una mayor carga impositiva para las personas que reciben menos ingresos y pertenecen a los niveles socioeconómicos más bajos. Por ende, con este tipo de políticas fiscales se termina beneficiando finalmente a los sectores con ingresos medios y más altos, puesto que son los que tienden a consumir más productos, viéndose más favorecidos por la rebaja del IVA en los bienes y servicios de carácter esencial.

Por último, otra de las explicaciones esgrimidas para rechazar una política tributaria como la tratada, radica en que atentaría contra la simplicidad del IVA en la recaudación del tributo, causando una erosión transitoria a la base imponible con elevados costos para el Fisco⁷².

II TIPOS REDUCIDOS DE IVA

En nuestro país, el IVA que grava el consumo, tiene aplicación desde el año 1974, sufriendo diversas modificaciones en su tasa, ya que partió en un 20%, bajando a un 16% en el año 1990, para luego volver a subir en el año 1995 y mantenerse en un 19% desde el año 2005 a la fecha. Tasa única y no diferenciada, que sólo considera exenciones tributarias a ciertos sectores estratégicos como la salud, educación y construcción.

Las tasas de IVA diferenciado son utilizadas por muchos países de Europa, experiencia comparada que ha evidenciado que su utilización como política tributaria ha dado paso a situaciones elusivas que erosionan la base imponible, puesto que se aprovecha la categoría de bienes esenciales con tasas especiales o rebajadas de IVA para productos que no son el real objeto de la política fiscal, de forma que se modifica la naturaleza del mismo bien para que así se configure dentro de las categorías de bienes con tasas rebajadas.

Un clásico ejemplo jurisprudencial que llegó a la Corte Europea relacionado a la complejidad de interpretar y delimitar cuáles son los bienes comprendidos en estas

⁷² Alonso, Carlos. “La experiencia internacional del IVA diferenciado”, *La Tercera*, 29 de mayo de 2021. Disponible en: <<https://www.latercera.com/pulso/noticia/la-experiencia-internacional-del-iva-diferenciado/4NRL2WW2VVGZ7OXLME5IPK2SDM/>> [consulta: 12 de mayo de 2021].

categorías especiales beneficiadas con tasas más baja de IVA, es el caso “Jaffa Cakes”⁷³, mediante el cual la empresa McVitie’s presentó un caso en contra de la Oficina de Ingresos y Aduanas de Su Majestad o HMRC (*Her Majesty’s Revenue and Customs*⁷⁴), por el derecho a no cobrar el IVA sobre los más de mil millones de “Jaffa Cakes” de su línea de negocio.

El problema surge porque en el Reino Unido, las tortas y galletas simples tienen tasa 0%, pero las galletas de chocolate se gravan con la tasa de IVA estándar, ya que al momento de establecerse las normas sobre tasas diferenciadas de IVA, se percibía a los pasteles como bienes que consumían las familias trabajadoras, a diferencia de las galletas de chocolate que eran consideradas golosinas de lujo producidas en fábricas.

Durante el juicio, las pruebas fundamentales fueron el control de calidad de *McVitie’s*, que destacó el hecho de que los “Jaffa Cakes” se endurecen cuando se ponen rancios, en cambio, las galletas se humedecen, sumado a que se horneó un pastel gigante durante el juicio para demostrar que los pasteles “Jaffa” eran en realidad pasteles y no galletas.

Finalmente, los tribunales estuvieron de acuerdo y se dejó de aplicar a los “Jaffa Cakes” el IVA de tasa estándar. Demostrando que la dificultad de definir *per se* todos los productos que cumplen los requisitos para acceder a una tasa diferenciada de IVA puede terminar perjudicando su finalidad de beneficiar a los consumidores más vulnerables, ya que existen productos sensibles al precio como los del caso en comento, en los cuales la eliminación del IVA produce un efecto importante en el monto del dinero obtenido por el volumen del negocio y abren paso a la elusión.

III EXPERIENCIA COMPARADA

Tal como adelantamos en el resumen, Chile es uno de los dos países miembros de la OCDE que no tiene en su sistema impositivo de tasas diferenciadas de IVA (el otro país es Nueva Zelanda), lo que en un primer acercamiento podría significar una *red flag* para nuestra normativa tributaria, sin embargo, su uso está generalmente desaconsejado porque la rebaja del IVA no se refleja en la misma proporción en el precio final del bien o producto esencial, debido a que es el consumidor final (a quien se pretende beneficiar con la tasa rebaja de IVA), el único sujeto que no puede optar a la integración del impuesto mediante la deducción del débito y crédito fiscal de la cadena de producción como comprador o beneficiario.

Durante la pandemia que enfrentamos desde finales del año 2019, han sido diversos los países que han optado por la rebaja transitoria del IVA para reducir el

⁷³ Daly, David. “Cake or biscuit? Case of the Jaffa Cakes shows the many layers of VAT law”. *The National News*, 7 de abril de 2017. Disponible en: <<https://www.thenationalnews.com/business/cake-or-biscuit-case-of-the-jaffa-cakes-shows-the-many-layers-of-vat-law-1.28089>> [consulta: 12 de mayo de 2021].

⁷⁴ Corresponde al Departamento del Gobierno del Reino Unido responsable de calcular y recaudar los impuestos.

precio de ciertos productos esenciales y para reactivar la economía interna de cada país, duramente afectada por las restricciones de movilidad de las personas.

Varios países de la OCDE han implementado una reducción temporal de sus tasas de IVA (incluso tasas de 0%), como su respuesta fiscal al quiebre causado por la pandemia. Estas medidas se han implementado para otorgar soporte al sector médico y de la salud, también para impulsar algunos sectores específicos de la economía que fueron especialmente perjudicados por el Covid-19, tales como el turismo y la hotelería⁷⁵.

También se ha implementado la tasa cero y reducida de IVA respecto de la importación de equipo médico y sanitario, como mascarillas quirúrgicas, guantes, alcohol gel y el utilizado para el cuidado del personal de salud médico.

La Comisión Europea publicó una lista indicativa de bienes potencialmente cubiertos por esta exención de IVA, dejando a cada Estado miembro un rango de discrecionalidad para decidir qué bienes serían incluidos en este beneficio de acuerdo a las necesidades particulares de cada uno, siendo en un principio medidas temporales otorgadas por un lapso de 6 meses, los cuales se han ido prorrogando continuamente con la finalidad de otorgar una mayor equidad en el acceso a bienes y servicios esenciales.

A continuación, analizaremos la situación y el ejemplo comparado de cinco países:

1. ESPAÑA

Conforme a la Ley del IVA de España⁷⁶, éste se clasifica en tres tipos, según el bien o servicio que grava: a) un tipo impositivo general con una tasa del impuesto del 21% que se aplica por defecto a cualquier bien o servicio comercializado en el país; b) un tipo impositivo reducido de IVA con una tasa del 10%; aplicado en su mayoría a los alimentos y servicios de turismo y transporte; y c) un tipo súper reducido de IVA con una tasa del 4%, que grava los bienes y servicios considerados de primera necesidad. Cabe señalar que la legislación impositiva española también consagra exenciones de IVA, pero que no resultan pertinentes analizar y exceden la materia del presente artículo.

El primero es la regla general que aplica para todos los casos no excluidos por los tipos impositivos reducidos y súper reducidos de IVA.

El segundo, se aplica a ciertas operaciones, como la entrega, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes habituales o idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal (excluyendo las bebidas alcohólicas, gaseosas y el tabaco); las materias primas animales y vegetales utilizadas para la obtención de los productos de nutrición recién señalados, los utilizados habitualmente en actividades agrícolas, forestales o ganaderas (semillas, fertilizantes, herbicidas, etc.); las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego; los medicamentos de uso veterinario; ciertos productos farmacéuticos; de higiene; anticonceptivos; ciertos equipos médicos utilizados para aliviar o tratar deficiencias de pacientes con deficiencias físicas,

⁷⁵ OECD (2020).

⁷⁶ Ley 37/1992, España.

mentales, intelectuales, sensoriales; edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas; flores y plantas vivas de carácter ornamental; y respecto de los servicios, se incluyen aquellos relacionados al transporte de viajeros y sus equipajes; servicios de hostelería y restaurantes; explotaciones agrícolas, forestales y ganaderas; servicios de limpieza de vías públicas; eliminación de residuos y aguas residuales; la entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación; espectáculos deportivos de carácter aficionado; exposiciones y ferias de carácter comercial; obras de renovación y reparación de edificios o viviendas; arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas; y una serie de operaciones relacionadas a ejecución de obras de vivienda y la importación de objetos de arte o colección entregadas por sus autores o derechohabientes, empresarios profesionales y adquisiciones intracomunitarias.

Y respecto al tercer tipo, éste se aplica a operaciones relacionadas a productos esenciales o de canasta de alimentos básica, como el pan, harina, leche, quesos, huevos, frutas y verduras, legumbres y cereales; libros, periódicos y revistas; obras musicales; videocasetes y soportes sonoros; productos informáticos con ciertos requisitos; medicamentos de uso humano; vehículos para personas con movilidad reducida; las prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad; las viviendas calificadas administrativamente como de protección; y respecto a los servicios, aplica para la reparación de vehículos para personas con movilidad reducida y sillas de ruedas; arriendo con opción de compra de edificios destinados a viviendas calificadas administrativamente como de protección; y los servicios de teleasistencia.

Es así, que con ocasión de la pandemia, España decidió reducir de forma transitoria (hasta el 21 de diciembre de 2021), desde un 21% a un 4%, el IVA a la adquisición intracomunitaria de mascarillas quirúrgicas desechables para las entidades públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios, generando una reducción de su precio de venta al público en general⁷⁷. Regulando así, en su artículo 7°, la aplicación del tipo del 4% del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de mascarillas, cuya relevancia radica en que la medida tributaria produjo la disminución del precio máximo de venta permitido al público de las mascarillas quirúrgicas desechables como bien sanitario básico para enfrentar la crisis sanitaria (pasó de 0,72 euros la unidad a 0,62 euros).

La norma⁷⁸ también establece, en su artículo 6°, que la vigencia será desde el 1 de noviembre de 2020 hasta el 30 de abril de 2021, durante el cual “(...) se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el anexo de este Real Decreto-ley [100519-100523] cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas”.

⁷⁷ Cavada (2021).

⁷⁸ BOE núm. 303, p. 100504-100505 [en línea] <<https://www.boe.es/boe/dias/2020/11/18/pdfs/BOE-A-2020-14368.pdf>> [consulta: 12 de mayo de 2021].

2. REINO UNIDO

Este país tiene dos tipos de IVA, uno denominado estándar y otro reducido, sumado a ciertos productos y servicios que se encuentran exentos de IVA.

La tasa del IVA estándar es del 20% y del reducido es de 5% o 0%. Lo que caracteriza a los bienes y servicios incluidos en el IVA reducido son que se encuentran incluidos en las directivas de IVA⁷⁹, sin embargo el IVA súper reducido no tiene aplicación en este país.

En Reino Unido, los alimentos y bebidas para el consumo humano, generalmente tienen una tasa cero, pero algunos artículos siempre tienen una calificación estándar, lo que incluye el catering, las bebidas alcohólicas, confitería, patatas fritas y aperitivos salados, comida caliente, bebidas deportivas, comida para llevar caliente, helados, refrescos y agua mineral⁸⁰.

También tienen productos a los cuales se les aplica tasa 0%, como ciertos animales, productos de alimentación animal, plantas y semillas, siempre que cumplan las condiciones requeridas.

Después del confinamiento y para salir de la recesión del Covid-19, el Gobierno Británico decidió aplicar dentro de sus políticas fiscales una baja temporal del IVA (desde el 15 de julio de 2020 hasta el 31 de marzo de 2021, ampliándose hasta el 30 de septiembre de 2021) a la hostelería, el turismo y el ocio, de un 20% a un 5%, cuya finalidad es proteger el turismo y el empleo que genera el sector de la hotelería, apoyar a las empresas y ayudar a levantar el turismo tras las aperturas posteriores al confinamiento.

Llegada la fecha de término, se implementará una vuelta transitoria al IVA general, primero aplicando hasta el 31 de marzo de 2020 una tasa del 12,5% y luego de esta fecha, la tasa común del 20%.

Estas medidas pretenden aumentar “(...) el flujo de caja y la viabilidad de los negocios en el sector hotelero, de hostelería y turismo. Además, según la administración tributaria, si “los negocios deciden traspasar parte o toda la reducción a los clientes podría resultar en un aumento del gasto en estos sectores”⁸¹.

⁷⁹ La Directiva autoriza exenciones del IVA en la Unión Europea y permite que los países de la UE dicten excepciones a las normas estándares del IVA, por ejemplo, para evitar determinados tipos de evasiones fiscales. Existen también regímenes especiales del IVA diseñados para reducir la burocracia, como los relativos a las pequeñas empresas y a los productores agrícolas. La mayoría de ellas son exenciones sin derecho a deducción, por ejemplo, los servicios de atención médica, los servicios sociales o los servicios financieros y de seguros. Sin embargo, también existen exenciones con derecho a deducción; por ejemplo, las entregas de bienes entre países de la UE o las exportaciones de bienes a un tercer país. La mayoría de las exenciones son obligatorias para los países de la UE; sin embargo, algunas son opcionales [en línea] <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131057> [consulta: 12 de mayo de 2021].

⁸⁰ HM Revenue & Customs (febrero 04, 2014). VAT rates on different goods and services [en línea] <<https://www.gov.uk/guidance/rates-of-vat-on-different-goods-and-services#vat-rate-conditions>> [consulta: 05 de junio 2021].

⁸¹ Cavada Herrera, Juan Pablo. Tasas diferenciadas de IVA en países de la OCDE. [en línea] Biblioteca del Congreso Nacional, Asesoría Técnica Parlamentaria, junio 2021. <<https://>

Sin embargo, se criticó el hecho de que si bien las medidas podían acelerar la recuperación económica tras la crisis y limitar el golpe en el desempleo, existen dudas de que logre subir el PIB del país a niveles previos a la pandemia para antes del 2022⁸².

3. FRANCIA

Los tipos de IVA franceses son el tipo estándar con una tasa del 20% y los tipos reducidos, con tasas del 10%, 5,5% (2,1% en Córcega, Guadalupe, Martinica y Reunión) y 2,1%. Estos últimos, aplicados a una serie de productos permitidos por la Directiva del IVA, tales como suministros de agua, algunos productos farmacéuticos, transporte de pasajeros, libros (si incluye contenido violento o pornográfico se aplica la tasa del 20%), admisión a eventos culturales y parques de atracciones, licencias de televisión, alojamiento en hotel, servicios de restaurant y catering⁸³, construcción y trabajo doméstico, agricultura y silvicultura, gas, electricidad, arte, cine y eventos deportivos y servicios para personas mayores.

La tasa del 2,1% se considera un tipo súper reducido del IVA, aplicado a ciertos productos farmacéuticos, algunos periódicos y diarios; licencias de televisión; y admisiones a ciertos eventos culturales.

También tienen exenciones de IVA para los terrenos que cumplen ciertas condiciones, para las transacciones financieras, edificios con más de 5 años de antigüedad, seguros, educación, salud y bienestar.

Respecto a la aplicación de tasas diferenciadas con ocasión del Covid-19, Francia estableció una tasa 0% para las vacunas contra el coronavirus autorizadas a nivel nacional o europeo y a los instrumentos médicos de diagnóstico del Covid-19, hasta el 01 de enero del año 2023⁸⁴.

El artículo 46 de la norma francesa⁸⁵, modifica el artículo 287 ter del Código General Tributario, señalando que el impuesto sobre el valor añadido se gravará al tipo del 0% respecto de los envíos y servicios estrechamente relacionados a las vacunas contra el Covid-19, que se beneficie de una autorización nacional o europea para su comercialización o puesta en el mercado. También beneficia los productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* del Covid-19 que cumplan los requisitos establecidos por la Directiva 98/79 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de octubre de 1998 sobre productos sanitarios.

obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/32208/2/BCN_Tasas_de_IVA_diferenciado_en_OCDE_final_pdf> [consulta: 10 de mayo de 2021] p. 11.

⁸² Casado, Roberto (Julio 08, 2020) Reino Unido baja el IVA al 5% durante 6 meses al turismo y la hostelería. Expansión [en línea] <<https://www.expansion.com/economia/2020/07/08/5f05ca21e5fdea00068b45f8.html>> [consulta: 05 de junio de 2021].

⁸³ Marosavat. IVA en Francia. [en línea] <<https://marosavat.com/es/manual/iva/francia/>> [consulta: 05 de junio de 2021].

⁸⁴ Santander, Trade Markets. Francia: fiscalidad. [en línea] <<https://santandertrade.com/es/portal/establecerse-extranjero/francia/fiscalidad>> [consulta: 05 de junio de 2021].

⁸⁵ Ley N° 2020-1721 de 29 de diciembre de 2020 sobre finanzas para 2021. Legifrance [en línea] <<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000042753580>> [consulta: 05 de junio de 2021].

Finalmente, se implementó una reducción al 5,5% del IVA, con un precio máximo para las mascarillas quirúrgicas de 95 céntimos.

4. COREA DEL SUR

En Corea del Sur, la tasa estándar de IVA es de un 10% y no tienen tasas reducidas, no obstante, aplican una tasa del 0% a operaciones como la exportación, los servicios prestados fuera del país y el transporte internacional⁸⁶ por mar y aire, y otros servicios entregados por divisas extranjeras.

Quedando así exentos de impuestos, los servicios médicos, educativos, el arriendo de vivienda, algunos servicios profesionales independientes, servicios financieros y de seguro, libros, periódicos, revistas, gacetas, comunicaciones, obras artísticas, entradas a bibliotecas, alimentos no procesados como productos agrícolas, productos ganaderos, marinos, forestales, agua de la llave, briqueta y carbón antracita, servicios provistos por el gobierno, servicios de finanzas y estampillas postales⁸⁷.

Dentro de las políticas fiscales en reacción al Covid-19, se han anunciado reducciones de IVA para las empresas cuya facturación anual no supere los 60 millones de KRW⁸⁸.

5. ALEMANIA

Tiene una tasa de IVA general del 19% al igual que Chile, sin embargo, para ciertos bienes y servicios básicos, como la comida, suministro de agua, equipos para personas con discapacidad, servicios médicos (que no cuenten con exención) y libros, se les aplica una tasa reducida del 7%.

Alemania se encuentra dentro de los países que ha reaccionado con mayor fuerza ante la crisis mundial generada por la pandemia, desplegando una serie de políticas de gasto e inversión que incluyen la rebaja temporal del IVA en ciertos bienes, para de esta forma impulsar el consumo de los hogares, produciendo un crecimiento en las ventas al por menor, produciendo un crecimiento del PIB (dejándolo un 4,2% por debajo de los niveles del año 2019)⁸⁹.

Así, el Gobierno de la canciller Ángela Merkel aplicó una rebaja del IVA general del 19% al 16% y del IVA reducido del 7% al 5%, poniendo el foco en el consumidor.

El éxito de la medida en Alemania, se explica en parte porque se trata de un país que fabrica sus propios productos de bienes duraderos y no depende de las importaciones, como son las lavadoras, refrigeradores, autos y computadores, de manera

⁸⁶ ICEX. España Exportaciones e Inversiones. [en línea] <<https://www.icex.es/icex/es/Navegacion-zona-contacto/revista-elexportador/mundo/4558125.html>> [consulta: 05 de junio de 2021].

⁸⁷ Santander, Trade Markets. Corea del Sur: fiscalidad. [en línea] <<https://santandertrade.com/es/portal/establecerse-extranjero/corea-del-sur/fiscalidad>> [consulta: 05 de junio de 2021].

⁸⁸ Won Surcoreano.

⁸⁹ Nieves, Vicente (octubre 30, 2020). El Economista. [en línea] <<https://www.economista.es/economia/noticias/10859203/10/20/El-plan-de-Alemania-funciona-la-bajada-del-IVA-y-los-estimulos-sostienen-el-consumo-y-la-inversion.html>> [consulta: 05 de junio de 2021].

que el estímulo al consumo producido por estas tasas diferenciadas de IVA inciden en que las familias adelanten estas compras para aprovechar el beneficio fiscal⁹⁰.

IV BOLETÍN N°13.555-07

Con fecha 01 de junio del año 2020, fue presentado el Proyecto de Reforma Constitucional que “Modifica la Carta Fundamental para establecer por única vez, un impuesto al patrimonio de determinadas personas naturales”, destinado al financiamiento de una renta básica de emergencia, para mitigar los efectos sociales derivados del estado de excepción constitucional por Covid-19.

Originalmente, el proyecto establecía como contribuyentes de este impuesto, a aquellas personas naturales, que al 31 de diciembre de 2019, tuvieran domicilio o residencia en Chile y la valoración de su patrimonio neto fuere superior al equivalente en pesos chilenos, de 22 millones de dólares americanos⁹¹, aplicando una tasa del 2,5%. Sin embargo, encontrándose en segundo trámite constitucional ante el Senado, el proyecto incorpora una disposición transitoria nueva a la Constitución (moción parlamentaria de Chile Vamos), que reduce el IVA a un 10% y 4%, respecto de ciertas entregas y adquisiciones de determinados bienes y servicios que enumera de forma taxativa:

“QUINCUAGÉSIMA PRIMERA. Excepcionalmente, y para mitigar los efectos sociales derivados del estado de excepción constitucional de catástrofe por calamidad pública decretado a causa del COVID-19, durante el período que va entre la publicación de la presente reforma constitucional y hasta el 31 de diciembre de 2022, se reducirá el IVA al 10 por ciento a las entregas y adquisiciones de los siguientes bienes y servicios:”⁹²

Dentro de los bienes y servicios descritos en el proyecto, respecto de los cuales se aplica una tasa reducida de IVA del 10%, encontramos los alimentos utilizados para la nutrición humana o animal (excluye las bebidas alcohólicas); los productos sanitarios, material, equipos o instrumental utilizado para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales que se encuentren en venta al público; la hotelería, restaurantes y en general el suministro de comidas y bebidas para consumo local; asistencia sanitaria y dental que no gocen de exención; servicios de estética y belleza integral; servicios y establecimientos deportivos; flores y plantas ornamentales; y servicios ofrecidos por empresas funerarias.

⁹⁰ *Ibíd.*

⁹¹ Boletín N°13.555-07 (junio 01, 2020). Primer trámite constitucional / C. Diputados. Ingreso de proyecto. 01 jun. 2020. [en línea] <<https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=14094&prmBOLETIN=13555-07>> [consulta: 07 de julio de 2021].

⁹² Boletín N°13.555-07 (junio 01, 2020). Primer trámite constitucional / C. Diputados. Oficio de ley a Cámara Revisora. 18 May. 2021. [en línea] <<https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=14094&prmBOLETIN=13555-07>> [consulta: 07 de julio de 2021].

El proyecto continúa:

“Asimismo, se reducirá el IVA al 4 por ciento, aplicable a las entregas y adquisiciones de los siguientes bienes:⁹³”.

La tasa “súper reducida” o del 4% del IVA, se restringe únicamente para productos básicos, como el pan, harina, huevos, leche, quesos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales; libros, diarios y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad; medicamentos para uso humano, así como sustancias medicinales y productos intermedios, utilizados en su obtención; prótesis, órtesis e implantes internos para personas con minusvalía; y los servicios de teleasistencia y ayuda a domicilio.

Hasta esta modificación, el proyecto de reforma constitucional fue aprobado con el voto afirmativo de 105 diputados, respecto de un total de 154 en ejercicio, y la disposición transitoria de su artículo único, fue aprobada con el voto a favor de 113 diputados de un total de 154 en ejercicio, para efectos de cumplir con el mandato constitucional del artículo 127 inciso segundo de la Constitución.

En el Segundo Informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento recaído en el proyecto de reforma Constitucional, durante la Sesión N°345 de 28 de abril de 2021, el diputado Alessandri destacó la importancia de reaccionar a la pandemia y a la crisis económica, no desde un punto de vista de subir los impuestos, sino que mediante el alivio de la carga tributaria de la clase media, estableciendo de forma excepcional y por única vez, durante los años 2021 y 2022 la rebaja del IVA para ciertos bienes y servicios al 10%, y para otros bienes más esenciales e importantes, rebajarlo al 4%, *“constituyendo una inyección directa a la clase media que consume elementos de construcción, medicamentos, combustibles, alimentos, etc.”⁹⁴*

Por otra parte, la diputada Vallejo manifestó su preocupación puesto que lo indicado por los diputados Alessandri y Fuenzalida respecto del IVA, *“podría ir en contra de las ideas matrices en cuanto pueden hacer que se recauda menos, cuando la idea del proyecto es recaudar más”⁹⁵*.

Finalmente, algunos senadores precisaron la importancia de debatir la situación que enfrenta la ciudadanía, respecto al aumento de los costos en los alimentos y bienes de carácter esencial⁹⁶.

⁹³ Boletín N°13.555-07 (junio 01, 2020). Primer trámite constitucional / C. Diputados. Oficio de ley a Cámara Revisora. 18 de mayo de 2021. [en línea] <<https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=14094&prmBOLETIN=13555-07>> [consulta: 07 de julio de 2021].

⁹⁴ Boletín N°13.555-07.

⁹⁵ *Ibíd.*

⁹⁶ Anónimo. “Rebaja temporal del IVA y Royalty Minero fueron derivados a las comisiones de Constitución y Minería”, *Diario Constitucional*, 19 de mayo de 2021. Disponible en: <<https://www.diarioconstitucional.cl/2021/05/19/rebaja-temporal-del-iva-y-royalty-minero-fueron-derivados-a-las-comisiones-de-constitucion-y-mineria/>> [consulta: 05 de junio de 2021].

El proyecto se encuentra desde el 8 de mayo de 2021, en su Segundo trámite constitucional en el Senado, en Cuenta de proyecto y pasa a Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento.

V DESAFÍOS

La principal dificultad radica en que las medidas tributarias de IVA diferenciado o rebaja de las tasas del IVA, no implican necesariamente que el precio de los productos beneficiados con dicha rebaja se traslade al consumidor final, ya sea parcialmente o en el porcentaje total de su reducción. Esto se vincula directamente al sistema de “impuesto contra impuesto” o de neutralidad en que opera el IVA, es decir, se recarga el IVA en el precio de los bienes y servicios en cada etapa de su producción, ya que cada productor, comerciante o intermediario va recargando el IVA en la cadena hasta llegar al consumidor final, quien debe soportar el cargo total del IVA, como el único agente en la cadena que no puede cargar el IVA a ninguna otra persona o recuperarlo de ninguna manera. A diferencia de los agentes económicos de la cadena de producción, quienes restarán a su IVA débito fiscal (ventas) el IVA crédito fiscal (compras), debiendo tributar sólo si de dicha operación queda un mayor valor a pagar no imputado al IVA crédito fiscal.

Esta lógica del legislador fue pensada para “*superar el problema de la acumulación del tributo, como asimismo se obtiene el efecto económico de gravar el consumo y no la inversión*”.

Entonces, los agentes económicos que participan en la cadena de producción y proveen de los productos y servicios con IVA reducido, a su vez, deberán comprar o adquirir bienes o servicios con IVA general o no reducido, aumentando su IVA crédito fiscal con tasa 19% (en el caso de Chile) versus una disminución de su IVA débito fiscal producto de la tasa disminuida en la venta de sus productos al consumidor final, generando la interrogante respecto a ¿Qué ocurre con el remanente de IVA crédito que no podrán imputar a su IVA débito?, vaticinando un incentivo a que dicha pérdida sea traspasada al precio final que paga el consumidor truncando el objetivo principal de la política fiscal de las tasas diferenciadas del IVA.

Lo anterior, podemos verlo reflejado en el siguiente ejemplo:

Tasa única de IVA (19%)			
Valor adquisición	Valor venta	IVA a enterar	Valor pagado por consumidor final
4000+IVA(760)=\$4760	8000+IVA (1520)=\$9520	(1520-760)= \$760	\$ 9.520

Tasa diferenciada de IVA (4%)			
Valor adquisición (19%)	Valor venta (4%)	IVA a enterar	Valor pagado por consumidor final
4000+IVA(760)=\$4160	8000+IVA (320)=\$8320	(760-320)= -\$440	\$ 8.320

Una segunda dificultad que encontramos en esta clase de políticas públicas, es la subjetividad para determinar y definir qué se entenderá por bienes esenciales beneficiados con esta rebaja en la tasa del IVA, lo que puede causar discriminación y arbitrariedad para ciertos grupos de la población, conforme a que cada grupo familiar e individuos tienen diversas concepciones respecto a lo que debe entenderse como bienes de primera necesidad.

Además, el fomento al consumo de los bienes beneficiados genera un aumento de demanda no sólo en los grupos de menores ingresos sino que beneficia por igual a los sectores de clase media y alta, quienes tienden a un volumen de consumo más elevado⁹⁷.

Un tercer desafío, radica en el control del crédito fiscal IVA diferenciado que se genera por la venta del bien con tasa rebajada, obstáculo que en la actualidad tiene un pronóstico positivo de superación, en virtud de que el SII posee cada vez más herramientas para ejercer la inteligencia fiscal con métodos tecnológicos en orden a establecer y controlar mecanismos diferenciados de determinación del impuesto, pudiendo procesar la gran cantidad de información que mantiene y orientándola a fines específicos de fiscalización. Por consiguiente, se torna posible identificar estas prácticas gracias a la utilización del “*big data, técnicas analíticas avanzadas, machine learning, clusterización y visualización*”⁹⁸, que permite hacer cruce de información proporcionada por los mismos contribuyentes (muchas veces de forma online) al SII, y que tienen la capacidad de generar modelos predictivos para identificar fraudes fiscales. Siendo la factura electrónica obligatoria y más tarde, la boleta electrónica obligatoria, una de las medidas tributarias que ayudan a proporcionar dicha información y ejercer un control respecto a que la pérdida de la posibilidad de utilizar la totalidad del crédito fiscal IVA disponible para quienes venden los productos con tasa rebajada, no se traslade al precio por el cual el consumidor final adquiere dicho bien a modo de compensación de ese porcentaje de crédito fiscal IVA a recuperar que se pierde.

Sin embargo, el mismo SII ha reconocido que políticas fiscales como la expuesta, aumentan los costos administrativos tanto de los contribuyentes como de la administración tributaria, en atención a las dificultades que genera el cumplimiento y la fiscalización, en adición a declaraciones evasivas que informen ventas a tasas rebajadas respecto de bienes que no gozan de dicho beneficio.

En definitiva, el gran desafío final es lograr que la rebaja de la tasa del IVA a los productos de primera necesidad beneficie al consumidor final del producto, sin que el vendedor manipule los precios “*de forma tal que los productos gravados con tasas bajas*

⁹⁷ Editorial Diario Financiero. “Rebaja de IVA a bienes esenciales”. *Diario Financiero*, 29 de abril de 2021. Disponible en: <<https://www.df.cl/noticias/opinion/editorial/rebaja-de-iva-a-bienes-esenciales/2021-04-29/183722.html>> [consulta: 08 de noviembre de 2021].

⁹⁸ Valdenegro, Sebastián. “El plan del SII para desactivar millonario fraude con el IVA”, *Diario Financiero*, 29 de octubre de 2021. Disponible en: <<https://www.df.cl/noticias/aniversario/df-tax/el-plan-del-sii-para-desactivar-millonario-fraude-con-el-iva/2021-10-29/135550.html>> [consulta: 08 de noviembre de 2021].

*subsidien a aquellos gravados con tasas más altas*⁹⁹, no siendo el método más eficiente para la asignación de recursos.

Por último y en otro aspecto, el abogado y profesor Gonzalo Polanco, ha destacado la importancia de la elasticidad de la demanda para la eficacia de la medida tributaria, ya que señala que *“las personas necesitan comprar sus medicamentos aunque suban de precio, no hay otra opción. Si se les baja el IVA, el vendedor podría aumentar su margen de rentabilidad en vez de rebajar el precio. En cambio, un vendedor de flores o de otro producto no esencial, tendrá más incentivos a traspasar la rebaja para no perder compradores”*¹⁰⁰.

CONCLUSIONES

A lo largo del análisis realizado, hemos podido identificar los inconvenientes de implementar una política fiscal como la reducción del IVA en bienes y servicios esenciales, ya sea por la inseguridad respecto a que la rebaja del IVA se traslade completamente al precio al que el consumidor final adquiere el bien o servicio, sus incentivos a la elusión tributaria, su incapacidad de limitar el beneficio a las personas que económicamente necesitan el beneficio, su difícil fiscalización, el impacto en la recaudación fiscal, entre otros.

En ese contexto, la primera recapitulación sería recomendar otros tipos alternativos de política pública y fiscal que cumplan el mismo objetivo perseguido por las tasas rebajadas de IVA, como lo son los subsidios en dinero de forma directa al bolsillo de las personas de menores recursos y aquellas que cumplan con determinados estándares que los califiquen para percibir el beneficio o la entrega de una canasta básica de alimentos. Otra alternativa sería el reintegro o devolución del IVA que formó parte de los alimentos esenciales adquiridos por las familias que cumplan dichos estándares (fijar un ingreso máximo que reciba el hogar para acceder al beneficio), lo cual permitiría focalizar la ayuda y entregarla a quienes realmente lo necesitan.

Ahora bien, la reducción del IVA a los bienes y servicios esenciales aumenta el poder adquisitivo para aquellos que han visto disminuidos sus ingresos como consecuencia de la pandemia, por lo que si se crea un sistema de fiscalización autosuficiente, que no requiera invertir mayores recursos fiscales en su inspección, creemos que se puede alcanzar el objetivo perseguido.

Una medida que refleje lo anterior y ayude a controlar que las tasas diferenciadas tengan un efecto tangible en los precios de los bienes y servicios que llegan a los consumidores finales, sería la creación de un espacio dentro de la plataformas digitales del SII, donde se pueda denunciar a quienes no están respetando la tasa disminuida

⁹⁹Servicio de Impuestos Internos. Evaluación de la capacidad recaudatoria del sistema tributario y de la evasión tributaria. [en línea] <https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/ciat96.htm> [consulta: 08 de noviembre de 2021].

¹⁰⁰Gómez, Marcela. “¿Quién se quedaría con la rebaja del IVA? Tributaristas enjuician la propuesta”, Pauta, 29 de abril de 2021. Disponible en: <<https://www.pauta.cl/economia/rebaja-iva-no-seria-completa-a-bolsillos-de-consumidores>> [consulta: 28 de julio de 2021].

en la venta de sus productos, lo cual se facilita con la obligatoriedad de emitir boletas electrónicas que desglosen el precio total del porcentaje que corresponde al IVA.

En definitiva, si se quiere reforzar la capacidad redistributiva del impuesto mediante las tasas diferenciadas de IVA, se debe tener en cuenta que la experiencia empírica ha demostrado la preferencia por esquemas simplificados de IVA, con una tasa única, permitiendo una recaudación más eficiente del impuesto que puede ser utilizada en políticas públicas de beneficio directo al apoyo o entrega de canasta básica de alimentos y acceso a los servicios básicos.

BIBLIOGRAFÍA

- Cerda, Rodrigo. “Estado de la Hacienda Pública”, Política Pública, Ministerio de Hacienda, 2019. Disponible en: <<https://www.hacienda.cl/areas-de-trabajo/presupuesto-nacional/estado-de-la-hacienda-publica/estado-de-la-hacienda-publica-2021>>.
- Cuadro-Sáez, Lucía et. al (2020). Medidas de política fiscal en respuesta a la crisis sanitaria en las principales economías del área del Euro, Estados Unidos y Reino Unido. Banco de España, Documentos Ocasionales. N°2019/2020. Disponible en: <<https://www.bde.es/ff/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSeriadas/DocumentosOcasionales/21/Fich/do2118.pdf>>
- Diario Financiero. “Rebaja de IVA a bienes esenciales”.. Disponible en: <<https://www.df.cl/noticias/opinion/editorial/rebaja-de-iva-a-bienes-esenciales/2021-04-29/183722.html>>
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Gobierno de España.
- OECD (2020). Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Disponible en: <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/152def2d-en/index.html?itemId=/content/publication/152def2d-en>>
- Proyecto de Ley, Boletín N° 13.555-07, 1 de junio de 2020. Modifica la Carta Fundamental para establecer por única vez, un impuesto al patrimonio de determinadas personas naturales, destinado al financiamiento de una renta básica de emergencia. Disponible en: <<https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=14094&prmBOLETIN=13555-07>>
- Rencoret, Ernesto (2021). Curso de IVA (Santiago, Segunda Edición actualizada, Editorial Libro Mar).
- Sánchez, Javier. “Política fiscal”, Economipedia.com, 30 de junio de 2015. Disponible en: <<https://economipedia.com/definiciones/politica-fiscal.html>>
- SII Servicio de Impuestos Internos. Evaluación de la capacidad recaudatoria del sistema tributario y de la evasión tributaria. <https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/ciat96.htm>
- Valdenegro, Sebastián. El plan del SII para desactivar millonario fraude con el IVA. Diario Financiero. Disponible en: <<https://www.df.cl/noticias/aniversario/df-tax/el-plan-del-sii-para-desactivar-millonario-fraude-con-el-iva/2021-10-29/135550.html>>

CONSIDERACIONES TRIBUTARIAS SOBRE LAS TRANSACCIONES DE “*BIG DATA*”

JONATAN ISRAEL NAVON¹⁰¹

RESUMEN

Las tecnologías ligadas a *big data* y *data analytics* son fundamentales para el desarrollo de modelos y estrategias comerciales tanto en empresas puramente tecnológicas, como también para empresas y rubros tradicionales. La naturaleza jurídica de las transacciones que involucran accesos a datos brutos, bases de datos y utilización de algoritmos genera dudas respecto de su caracterización tributaria en Chile y, por lo mismo los efectos tributarios derivados de dichas transacciones no son claros ni han sido abordados directamente por el SII. El objetivo del análisis es proveer un acercamiento a los efectos tributarios nacionales e internacionales de dichas transacciones.

PALABRAS CLAVE: *Big data*, *data analytics*, licencia, regalía, servicios técnicos.

INTRODUCCIÓN

Los científicos en computación y expertos en analítica vienen revisando el concepto de “*big data*” desde mediados de los años 90'. Sin pretender ser exhaustivos sobre el mismo, su definición refiere al manejo de conjuntos de datos muy grandes caracterizados por su volumen, velocidad y variedad. A dichas características se han sumado otras cualidades derivadas del desarrollo de la ciencia.¹⁰²

Sin perjuicio de las definiciones técnicas, el concepto de *big data* no es extraño para el público en general e incluso podríamos decir que se está asentando en nuestra cultura del siglo XXI. No es extraño escuchar en las conversaciones que los negocios buscan ser *data driven*, las decisiones de inversión se deben fundamentar en la *data* y damos por hecho que la *data* es fuente y genera valor económico –aunque no entendamos claramente cómo lo hace.

¹⁰¹ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile. Magister en Derecho Tributario de la misma Universidad. LLM in Taxation, London School of Economics and Political Science. Manager en PwC Chile.

¹⁰² Véase entre otros: Kitchin y McArdle (2016), pp. 1-2; Oliver (2021), p. 3; Sagiroglu y Sinanc (2013); Boyd y Crawford (2011) p. 2.

Sabemos también que *big data* y su analítica han permitido el desarrollo de nuevas tecnologías y aplicaciones. Desarrollos como la inteligencia artificial, autos que se manejan autónomamente, modelos predictivos de comportamientos son sólo algunas de un sinnúmero de aplicaciones a tecnologías que hacen uso intensivo de grandes flujos de *data* en tiempo real, muchas veces con poderes computacionales impensados hace algunos años atrás.

Considerando los avances tecnológicos y los desarrollos que se han logrado en las distintas áreas del conocimiento y de la ciencia, no es de sorprender, como opina Wadhwa, que tanto el derecho como la doctrina fiscal lleguen tarde al baile.¹⁰³ En lo que refiere a los impactos jurídicos y tributarios que pueden surgir de los negocios derivados de la *data*, las respuestas no son del todo claras. Es más, muchas veces dichas preguntas ni siquiera se han realizado.

Hoy en día tenemos modelos de negocios completos derivados del uso de grandes *datasets* y no siempre podemos determinar si de ellos se derivan o no algún hecho gravado, y de ser así, saber con certeza cuál es la tributación aplicable al mismo. Lo que sí estamos seguros es que existe un valor derivado de su uso. Un valor buscado por los usuarios y de gran interés para las autoridades fiscales.

El objetivo del presente artículo es lograr enumerar algunos de los problemas tributarios que surgen de algunos de los principales negocios y transacciones derivados de la *data*. Para ello se iniciará mediante el análisis del concepto de la *data* desde la óptica del sistema jurídico chileno, considerando especialmente la categorización existente respecto de los datos personales. A continuación, identificaremos tres tipos de transacciones derivadas del uso de *data*: (i) las transferencias de *data* sin procesar (en adelante “*raw data*”); (ii) las transferencias o accesos a fuentes de datos estructurados, y; (iii) el análisis de *big data*. Una vez distinguidos los tipos de transacciones derivadas de la *data*, veremos cómo este tipo de transacciones y los modelos de negocios que de ellas derivan han adquirido relevancia en las últimas modificaciones que ha sufrido el sistema de tributación internacional desde el proyecto BEPS en adelante.¹⁰⁴ Se revisarán los problemas tributarios que se podrían derivar de dichas transferencias de *data* en el contexto de la tributación doméstica e internacional. Finalmente se pasará a revisar la situación particular de Chile y obtener algunas conclusiones.

I

NATURALEZA JURÍDICA DE LA DATA EN CHILE

Para abordar la naturaleza jurídica de la *data* de acuerdo con el ordenamiento jurídico chileno, hace falta aclarar que nuestro sistema no contiene una definición legal del concepto “dato”. Por ello, un primer punto de partida es la norma de interpretación de la ley de acuerdo con el sentido natural y obvio según su uso general, contenida

¹⁰³ Wadhwa (2014).

¹⁰⁴ BEPS se refiere al proyecto desarrollado por la OECD y el G20 referente a la “erosión de bases y el traslado de beneficios” por su sigla en inglés. OECD (2015a), p. 5.

en el CC Chileno.¹⁰⁵ En dicho sentido, la Real Academia Española, define dato como “Información sobre algo concreto que permite su conocimiento exacto o sirve para deducir las consecuencias derivadas de un hecho”.¹⁰⁶

Como se puede deducir de la definición antes mencionada, el dato, por sí sólo no es de utilidad, sino que debe referirse o estar vinculado a una persona o cosa.¹⁰⁷ Y con esta primera aproximación al concepto de dato, debemos hacer una primera distinción. Corresponde diferenciar la *data* de los datos personales.

Volviendo al concepto de dato, podríamos decir que los datos personales son una especie dentro del género *data*, esto es, un dato personal es *data* con contenido específico relativo a personas. Si bien ahondaremos en esta distinción en el acápite siguiente, es necesario partir por la naturaleza jurídica de la *data*, para luego hacer dicha distinción. Y es que además de lo anterior, nuestro ordenamiento jurídico sí ha definido el concepto de dato personal y también ha tomado determinaciones respecto de su calificación y naturaleza jurídica como se expondrá en lo sucesivo.

La naturaleza jurídica de la *data* es por decirlo menos, una cuestión relativamente inexplorada para el ordenamiento jurídico chileno. Esto no significa que nos encontremos en una metafórica edad de las cavernas jurídicas (considerando la extensión del uso actual de los datos), sino que las definiciones y categorizaciones que Andrés Bello incluyó en el CC no consideraron –y parece no poder enmarcarse– la *data* dentro de la clasificación de los bienes en el Libro Segundo de su obra.

Como ya se vislumbró, los datos son hoy una fuente de valor y de creación de valor sin duda alguna, y con esto no nos estamos refiriendo solamente al valor de los datos personales, sino a todo tipo de *data*. Por lo mismo, la primera pregunta que surge es si podemos enmarcarlos dentro de la clásica distinción de los bienes. Así, el CC distingue entre cosas corporales o incorporales. El Art. 565 del CC chileno define como “*Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos, y las servidumbres activas*”.¹⁰⁸

De lo anterior, nos surge la primera duda, ya que no podríamos clasificar a priori a la *data* en ninguna de las categorías antes mencionadas. La *data* no tiene un ser físico, ésta puede ser percibida por el intelecto (que no es precisamente un sentido) y si bien tiene un respaldo en algún medio, ya sea análogo o digital, dicho respaldo no dice relación con su percepción sino más bien con su almacenaje y reproducción.

A su vez, es claro que la *data* no constituye un derecho en su propio ser. Sí podemos decir que se podrían constituir derechos sobre la *data*, sobre conjuntos de datos o bases de datos e incluso sobre acceso a la *data*, pero no podríamos decir que ella constituye un derecho real o personal de acuerdo con la clasificación establecida por el CC.

¹⁰⁵ Decreto con Fuerza de Ley N.º 1, Ministerio de Justicia, Chile. Código Civil Art. 20.

¹⁰⁶ Real Academia Española. “Dato”. Disponible en: < <https://dle.rae.es/dato> > [Fecha de consulta: 5 de agosto de 2021].

¹⁰⁷ Bahamonde (2017), p. 52.

¹⁰⁸ Decreto con Fuerza de Ley N.º 1, Ministerio de Justicia, Chile. Código Civil Art. 565.

Aquí, nuestra legislación común parece esbozar una categoría especial respecto de aquellas creaciones del intelecto. Luego de que el CC se hiciera cargo del dominio de las cosas corporales e incorporeales, el Art. 584 del CC deja entre ver alguna luz “*Las producciones del talento o del ingenio son una propiedad de sus autores. Esta especie de propiedad se registrá por leyes especiales*”.¹⁰⁹

La existencia de propiedad sobre las creaciones del intelecto no es un mero capricho del legislador civil. La Constitución Política de la República en su Art. 19 número 25 establece una propiedad sobre las creaciones intelectuales o artísticas¹¹⁰.

Siguiendo con la lógica anterior, podemos aclarar hasta ahora que la *data* no es una cosa corporal y tampoco una cosa incorporeal en nuestro ordenamiento jurídico, surge entonces la pregunta, ¿Puede ser la *data* entonces una creación del intelecto?

Este es un punto en que nuestra legislación sobre propiedad intelectual sí tiene un pronunciamiento directo. En el Art. 3 de la Ley N°17.336, que establece el alcance de la protección de la propiedad intelectual, el número 17 establece que son objeto especial de protección de dicha Ley:

*“Las compilaciones de datos o de otros materiales, en forma legible por máquina o en otra forma, que, por razones de la selección o disposición de sus contenidos, constituyan creaciones de carácter intelectual. Esta protección **no abarca los datos o materiales en sí mismos**, y se entiende sin perjuicio de cualquier derecho de autor que subsista respecto de los datos o materiales contenidos en la compilación”.*¹¹¹

Esta distinción termina de complejizar el panorama: los datos en nuestro ordenamiento jurídico no son una cosa corporal, tampoco una cosa incorporeal y no son una creación del intelecto protegida por la Ley de Propiedad Intelectual.

1. LOS DATOS PERSONALES

Como ya se adelantó, los datos personales tienen una regulación específica en nuestro ordenamiento jurídico, lo que marca un notable contraste con la aparentemente ausente regulación en Chile respecto de la *data* pura y simple.

Si bien su nombre no dice relación directa con los datos personales, la norma que hoy en día otorga protección a los titulares sobre sus datos personales es la Ley N°19.628 denominada “Sobre protección de la vida privada”. Para poner dicha norma en contexto, el proyecto de ley que le dio origen fue presentado por moción parlamentaria en el año 1993, y fue finalmente aprobado en 1999.¹¹² Poniendo esto en perspectiva, la creación de las primeras redes sociales fue en el año 1997, y Facebook

¹⁰⁹ Decreto con Fuerza de Ley N°1, Ministerio de Justicia, Chile. Código Civil Art. 584.

¹¹⁰ Decreto N.° 100, Ministerio Secretaría General de la Presidencia, Chile. Constitución Política de la República Art. 19 N°25.

¹¹¹ Ley N°17.336, Chile.

¹¹² Viollier (2017), p 8.

fue creado en 2004.¹¹³ Para esos entonces, nuestra regulación sobre protección de datos personales ya era considerada anticuada.¹¹⁴

Retomando lo esbozado en la subsección anterior, en términos no jurídicos un dato personal es aquel dato que refiere a una persona. La letra f) del Art. 2° de la Ley N°19.628, hace suyo este entendimiento estableciendo que los datos personales son “*los relativos a cualquier información concerniente a personas naturales, identificadas o identificables*”.¹¹⁵

La misma norma define a su vez al titular de los datos como “*la persona natural a la que se refieren los datos de carácter personal*”.¹¹⁶ Esto nos da una guía inicial respecto de la compleja relación entre el derecho de propiedad y los datos personales.

El debate respecto de la titularidad versus la propiedad de los datos personales ha sido abordado en la doctrina comparada. Sin la intención de ahondar en un tema con nutrida creación doctrinaria, podemos resumir de que no es fácil sustentar los derechos de los titulares de los datos bajo la óptica de la institución jurídica de la propiedad. Lo anterior ha derivado en que la mayor parte de la doctrina europea y americana ya han dado el debate por obsoleto inclinando la balanza por la titularidad.¹¹⁷

Dicho debate también tuvo su versión jurídica en Chile. Éste se dio en nuestro país a propósito de la inclusión en el catálogo de garantías fundamentales en nuestra Constitución Política del denominado derecho a la autodenominación informativa.

El derecho de la autodeterminación informativa fue añadido a la Carta Fundamental por la Ley N°21.096 dentro del Art. 19 N°4, estableciendo que la “*Constitución asegura a todas las personas: [...] 4° El respeto y protección de la vida privada y a la hora de la persona y su familia, y asimismo, la protección de sus datos personales. El tratamiento y protección de estos datos se efectuará en la forma y condiciones que determine la ley [...]*”.¹¹⁸(Énfasis agregado)

El debate legislativo que llevó a elevar dicho derecho a una de las garantías establecidas por nuestra carta fundamental tocó el aspecto de la propietarización de dicho derecho.¹¹⁹ La opinión de los legisladores en la materia se sostuvo en argumentar que el derecho a la protección de los datos personales emana del derecho a la intimidad o a la privacidad y no del derecho de propiedad.¹²⁰

¹¹³ Samur (2019).

¹¹⁴ Viollier (2017), p 8.

¹¹⁵ Ley N°19.628, Chile.

¹¹⁶ Ley N°19.628, Chile.

¹¹⁷ Purtova (2009), p. 508.

¹¹⁸ Decreto N°100, Ministerio Secretaría General de la Presidencia, Chile. Constitución Política de la República Art. 19 N°4.

¹¹⁹ Véase el análisis en detalle del debate constitucional respecto de la potencial propietarización de los datos personales en: Contreras (2020), p. 106.

¹²⁰ Contreras (2020), p. 106.

2. LOS BIENES DIGITALES

Dicho lo anterior, la doctrina anglosajona, en particular del Reino Unido, ha desarrollado el concepto de bienes o activos digitales. Se explica que un bien digital es posible de ser entendido como una serie de instrucciones con valor económico.¹²¹ La gran diferencia entre un bien digital y uno no digital, es que las instrucciones y las copias son tan buenas como el bien en sí mismo (no hay una diferencia real entre la copia y el original).¹²²

Un cúmulo de datos brutos podría ser entendido como un bien digital en sí, puede replicarse y tendría el mismo valor que su original, y se constituye como un conjunto de instrucciones susceptibles de valorarse económicamente.

El gran problema con la tesis de los bienes digitales nuevamente lo obtenemos en el panorama jurídico nacional, donde no existe una regulación concreta y explícita sobre este tipo de bienes.¹²³ De forma previsoramente, ha sido el propio SII el órgano que ha hecho pública la utilización del concepto de bienes o activos digitales. A propósito de su primer pronunciamiento respecto de las criptomonedas y sus efectos tributarios en Chile, dicho Servicio ha indicado que este tipo de activos son activos digitales o virtuales.¹²⁴

No existe un pronunciamiento en dicho sentido para los cúmulos de datos brutos, pero sí da una luz respecto de la forma en que podríamos aproximarnos a ellos, retornando al terreno del derecho de propiedad.

3. CONCLUSIONES PRELIMINARES Y PUNTOS DE PARTIDA PARA EL DERECHO TRIBUTARIO

Como se puede observar, la naturaleza jurídica de la *data* en Chile no es una cuestión de fácil interpretación y nos deja mirando un precipicio. Por un lado, es claro que hay valor derivado de la *data*, de su tratamiento, procesamiento y analítica. Pero como bien jurídico su naturaleza no es del todo clara en nuestro país.

Situación diferente la viven los datos personales, que, si bien hoy enfrentan otro tipo de problemas, como la ausencia de una protección adecuada al siglo XXI, podemos decir que se ha debatido con mayor profundidad en nuestro ordenamiento su naturaleza jurídica y la relación con el derecho de propiedad respecto de estos.

A modo de cierre de esta primera sección, parece ser relevante concluir que Chile no tiene un estatuto jurídico respecto de los bienes que sea directamente aplicable a la *data*. A su vez, tampoco existe un estatuto de propiedad específico respecto de los datos, sean estos *data* o datos personales. Estas dos situaciones tienen claras

¹²¹ Quah (2003), p. 6.

¹²² Roxan (2012), p. 37.

¹²³ López, Hernán y Araya, Benjamín. “Los bienes digitales, necesidad de su regulación y su sobreexposición en tiempos de pandemia”. *Diario Constitucional*. Disponible en: < <https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/los-bienes-digitales-necesidad-de-su-regulacion-y-su-sobreexposicion-en-tiempos-de-pandemia/> > [fecha de consulta: 12 de septiembre de 2021].

¹²⁴ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°963 de 2018.

consecuencias en los tipos de hechos gravados que se pueden configurar respecto de transacciones que involucren *data*. Por lo anterior, corresponde pasar a analizar aquellas transacciones que se pueden dar en este mundo de *data*.

II LA DATA EN EL CONTEXTO DE LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA Y EL PROYECTO BEPS

El Economist lo puso en palabras muy claras “*la data es el combustible del futuro*”,¹²⁵ y con justa razón. Si bien no existe consenso respecto del volumen exacto porque el crecimiento es exponencial, para el año 2021 se estima que el mundo tiene almacenada una cantidad aproximada de 79 *zettabytes* de datos (a modo de perspectiva, 1 *zettabyte* es igual a un billón de *gigabytes*, es decir, un “1” seguido de 21 ceros).¹²⁶ Y es que pareciera que toda nuestra vida en el siglo XXI se mueve gracias a la *data*, desde las fotos que almacenamos en nuestros dispositivos móviles, nuestra información bancaria, la información climática, y los ejemplos siguen, todo parece estar basado en datos.

La globalización de la economía, la relevancia de las tecnologías de la información y una serie de escándalos sobre planificaciones tributarias transfronterizas por empresas multinacionales, llevaron al mundo a replantearse los principios fundamentales de la tributación internacional, en el denominado proyecto de Erosión a la Base Imponible o Traslado de Beneficios (BEPS por su sigla en inglés).¹²⁷ Para hacer frente a este problema, la OCDE y el G20 desarrollaron un plan de 15 acciones para hacer frente a los desafíos que BEPS suponía para los países.

La relevancia de la *data* en el denominado proceso de digitalización de la economía fue descrita como uno de los principales elementos en dicho fenómeno por la OCDE en el reporte final sobre la acción 1 del proyecto BEPS.¹²⁸

En el referido reporte, la OCDE logró identificar algunos modelos de negocios surgidos en el mundo digital que tenían ciertas características que los hacían más proclives a generar problemas de erosión a la base y traslado de beneficios. En dicho sentido, se identificaron una serie de características que son particulares a estos modelos de negocios digitales: (i) son modelos que se basan en la movilidad; (ii) se sustentan en *data*; (iii) que producen efectos de red; (iv) que permiten la expansión de modelos de negocios de múltiples lados; (v) que tienden a promover la existencia de monopolios y oligopolios, y; (vi) son modelos altamente volátiles.¹²⁹

Esta labor descriptiva de los modelos de negocios digitales tuvo un segundo objetivo, traer la idea de que la economía digital no es una economía separada del resto

¹²⁵ The Economist (2017).

¹²⁶ Holst (2021).

¹²⁷ Faúndez-Ugalde et al. (2021), p. 14.

¹²⁸ OCDE (2015b), p. 11.

¹²⁹ OCDE (2015b), p. 16.

de la economía, sino que es un proceso de conversión de la economía completa, tanto modelos de negocios tradicionales como nuevos a lo digital.¹³⁰

Pero además de levantar aquellos aspectos en que los modelos de negocios producían o exacerbaban situaciones de erosiones a la base y traslado de beneficios, el proyecto BEPS fue más allá. El cambio en los modelos de negocio produce problemas para la tributación internacional que va más allá de la erosión a las bases imponibles y traslado de beneficio. A estos se les denominaron desafíos más allá de BEPS y son tres: problemas respecto de la determinación de las normas de nexo, problemas de caracterización y de problemas respecto de la atribución de valor por la generación y utilización de datos.

En este sentido el reporte explica:

*“El aumento de la sofisticación de las tecnologías de la información ha permitido a las empresas de la economía digital recopilar y utilizar información sin fronteras a un grado sin precedentes. Esto plantea la cuestión de cómo atribuir derechos de imposición respecto del valor creado en la generación de datos a través de productos y servicios digitales, y de cómo caracterizar a efectos fiscales el suministro de datos de una persona o entidad en una transacción, por ejemplo, como un suministro gratuito de un bien, como una transacción de trueque o de alguna otra manera”.*¹³¹

Y es que, respecto de la *data*, no siempre es claro dónde está la fuente de las rentas o ingresos derivados de la misma y dónde se crea valor por su utilización, tratamiento, analítica o disposición.

Si bien estos problemas quedaron planteados en términos generales en el informe final sobre la acción 1, como es sabido, los desafíos de la digitalización de la economía son hasta el día de hoy el talón de Aquiles de la tributación internacional.

El informe final de la acción 1 no fue conclusivo a diferencia de las otras acciones de BEPS, y la única recomendación concreta fue continuar con equipos activos de trabajo para abordar los problemas derivados de este proceso.¹³² Con esto, la OCDE y el grupo de los países que integraron la *inclusive framework on BEPS* tomó la labor de continuar con el trabajo respecto de la solución de los problemas derivados del proceso de digitalización de la economía, problemas que sólo recientemente parecen comenzar a ver la luz.¹³³

Sobre el punto de la relevancia de la *data* y los problemas de la atribución de valor, la OCDE identificó preliminarmente la forma en que la *data* funciona como componente relevante en la creación de valor en su informe interno en 2018.¹³⁴ Cabe destacar que hasta el día de hoy dicho reporte interino no ha sido emitido en su forma

¹³⁰ OCDE (2015b), p. 11.

¹³¹ OCDE (2015b), p. 99.

¹³² OCDE (2015b), p. 149.

¹³³ OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2021), p 1-5.

¹³⁴ OCDE (2018), p. 53.

definitiva por la OCDE y sigue siendo un documento de trabajo, pero ha servido de base para el desarrollo de los denominados *blueprints* para los pilares 1 y 2.¹³⁵

En dicho sentido, el referido reporte interino describió un proceso cíclico sobre la creación de valor derivada del uso de *data* que incluye ciertas fases claras: (i) el origen de la *data*; (ii) la recolección de la *data* que da origen a *big data*; (iii) la analítica o *data analytics*; (iv) la creación de bases de conocimiento, y; (v) la toma de decisiones basadas en dicha *data*.¹³⁶

En cada una de las fases del proceso cíclico de la *data* es posible identificar mecanismos de creación de valor. El problema es que los ingresos, rentas, valores derivados de los modelos de negocios en cada una de las fases del ciclo no necesariamente quedan cubiertos por las normas tributarias de los países de forma directa. La naturaleza de la *data*, de los activos y bienes digitales, sus características particulares que los diferencian de los activos físicos hacen que muchas veces las normas no los abarquen claramente.

Esto nos lleva a revisar algunas transacciones que ocurren en el mundo real, principalmente de forma transfronteriza, que involucran el uso de *data*.

III ALGUNOS TIPOS DE TRANSACCIONES QUE INVOLUCRAN *DATA*

La *data* se puede encontrar en distintas formas. Esta puede encontrarse en un cúmulo no organizado y sin tratar, o en contraste, de forma organizada en una base de datos siguiendo alguna metodología preseleccionada para su orden; a su vez, la *data* puede encontrarse de forma estática como un repositorio que da cuenta del estado de ésta en un momento determinado, o como un flujo dinámico y constante que se refresca en tiempo real. Dados dichos estados de *data* que podemos encontrar, corresponde clasificar previamente qué es lo que involucra cada una de las transacciones posibles con ella.

1. TRANSFERENCIAS DE DATOS BRUTOS: DATA BROKERS

Un primer modelo de negocios que involucra *data* son las transferencias de datos brutos. Para estos propósitos, entenderemos una transferencia de datos brutos como el traspaso desde un revendedor de información o *data broker* a un tercero interesado en hacer uso de la misma.

¹³⁵ La OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS desde 2019, vienen trabajando en una solución de consenso basada en dos pilares para abordar los desafíos de la economía digital y aspectos pendientes desde BEPS. Los *blueprints* son aquellos documentos técnicos que proponen la forma de estructurar las referidas soluciones de consenso. Ver: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, (2020)].

¹³⁶ OCDE (2018), p. 53.

Un primer punto que aclarar respecto de una transferencia de datos brutos son las partes que operan en dicha transacción: por una parte, tenemos el cliente, quien necesita adquirir o acceder a una base de datos y por la otra tenemos al *data broker*, quien proporciona la base de datos o el acceso a la misma.

La Federal Trade Commission definió a los *data brokers* como:

“empresas cuya actividad principal es la recopilación de información personal sobre los consumidores desde una variedad de fuentes y agregando, analizando y compartiendo esa información, o información derivada, con fines como la comercialización de productos, la verificación de la identidad de una persona en particular o la detección de fraudes. De manera significativa, los data brokers generalmente recopilan, mantienen, manipulan y comparten una amplia variedad de información sobre los consumidores sin interactuar directamente con ellos”.¹³⁷

Una transacción que involucre la transferencia de datos brutos de un *data broker* a un consumidor, se caracteriza en términos generales por configurarse ya sea como la transferencia de la copia única de dicha base de datos, o en una forma más común, como un derecho de acceso a ella con la posibilidad de dar usos determinados a la misma, a cambio de un pago.

La transferencia de datos brutos puede ser también configurada como un derecho de acceso a un flujo constante de *data* que es recolectada por un *data broker*, dicho acceso es proporcionado a su cliente a cambio de un pago. El cliente luego aplica su propia analítica para el tratamiento o procesamiento de dicha *data*. Para esto, el *data broker* debe tener establecidos diversos mecanismos de recolección y almacenamiento de datos, los cuales pueden ser *cookies*, tarjetas de membresía, mecanismos de *data scrapping*, entre otros.¹³⁸

Un ejemplo respecto de transacciones que involucren transferencias de datos brutos son aquellas compañías que adquieren grandes cúmulos de datos para la creación de perfiles de usuarios.

2. TRANSFERENCIAS O DERECHOS DE ACCESO A DATA FORMATEADA O PROCESADA

A diferencia de las transferencias de *data* bruta, las transferencias o derechos de acceso a *data* formateada implican un trabajo de selección, ordenamiento, limpieza u organización de algún tipo, por mínimo que sea, parte del *data broker* o de quien esté dando acceso al flujo de información. Aquí, ya no nos encontramos en un escenario en que simplemente se abre el grifo de *data* en beneficio de quien la necesita, sino más bien se entrega de forma embotellada.

¹³⁷ Federal Trade Commission (2014), p.3.

¹³⁸ Techopedia (2021).

Ante esta definición, es relevante hacer referencia a la protección que establece la Ley N°17.336 respecto de las bases de datos. En dicho sentido el bien jurídico protegido es la base de datos que sea efectivamente una creación intelectual, ya sea porque se aplicó algún razonamiento en su selección, limpieza determinación, estructuración, etc.

Como punto central para cerrar el contraste es que probablemente lo que será objeto de esta transacción es una base de datos, ya en los términos establecidos por la Ley N°17.336 como objeto de protección.

3. ANALÍTICA DE BIG DATA

A diferencia de los dos tipos de transacciones de *data* descritos en las subsecciones anteriores, la analítica de *big data* involucra el manejo de volúmenes de datos tales que, por lo general, no aplican las normas y métodos tradicionales de los repositorios y bases de datos. La analítica de *big data* requiere ser proporcionada y enfrentada con diversas técnicas, algoritmos y metodologías para su manejo y extracción de valor.¹³⁹

Cuando hablamos de analítica de *big data* salimos del reino tradicional de las bases de datos, porque el valor no está sólo en la misma *data*, sino en la posibilidad de acceder a conclusiones y toma de decisiones respecto de la misma en tiempo real.

Un claro ejemplo claro del uso de *big data* es el rol que su analítica tiene en la posibilidad de crear automóviles autónomos. Un automóvil autónomo, deberá recolectar desde muchos diferentes sensores y dispositivos cantidades enormes de información, pero el flujo de información por sí sola no es suficiente. Dicho flujo constante y cambiante de información debe poder ser procesado de forma rápida para la toma de decisiones: velocidad, proximidad con otros autos y objetos, navegación satelital y optimización de rutas, estado del pavimento, condiciones meteorológicas, hora del día y luz, temperatura y la lista sigue. Pero todo ese flujo de información no sería de utilidad si el auto no puede computarla y decidir autónomamente frenar, avanzar, estacionar y por no entrar en otras cuestiones éticas más complejas.¹⁴⁰ Sólo recientemente contamos con herramientas de manejo de flujos de *data* tan grandes que podemos analizarlas en un tiempo razonable que sea aplicable en la creación de automóviles autónomos.

Como se observa, la analítica de *big data* es el tipo de transacción que se aleja más del concepto tradicional de transferencia de datos, ya que la relevancia no está en la existencia del dato en sí, sino en las metodologías de análisis para extraer decisiones útiles.

¹³⁹ IBM.

¹⁴⁰ InsideBIGDATA (2019).

IV CARACTERIZACIÓN TRIBUTARIA DE LAS TRANSACCIONES QUE INVOLUCRAN *DATA*

1. *TRANSFERENCIAS DE DATOS BRUTOS: LA DUALIDAD ENTRE UN SERVICIO Y UN ACTIVO DIGITAL O VIRTUAL*

Respecto del primer grupo de transacciones, es decir aquéllas que involucran la transferencia de datos brutos, como se estableció en las secciones anteriores es difícil sostener que nos encontraríamos dentro del espectro del derecho de propiedad desde una perspectiva del derecho común.

En lo que refiere a la *data* en general, no podemos enmarcarla dentro de las cosas incorporales ni dentro de aquella propiedad derivada del intelecto o talento artístico de su creador protegida por la Ley de Propiedad Intelectual. Por lo anterior, incluso si pudiésemos argumentar que existe una cierta relación de propiedad sobre un cúmulo de datos brutos que son directamente recolectados por una persona o entidad, no tendríamos un sustento jurídico claro para hacerlo, a menos que apostemos por una posición técnica de propiedad de los bienes digitales. En nuestro ordenamiento jurídico, estimamos que esto no es fácil de sustentar.

Lo anterior resuena con mayor fuerza en el submundo de los datos personales. Ni siquiera la persona respecto de la cual los datos refieren es dueña de estos, sino que tiene titularidad sobre ellos. Con menor razón, podría un *data broker* tener derecho de propiedad sobre datos personales de otros titulares.

Es por lo anterior, que se estima que es razonable argumentar que, sobre los cúmulos de *data* bruta ya sean estáticos o como flujo, pueden ser constituidos derechos distintos del derecho de propiedad, un derecho a usar, gozar, acceder o explotar un determinado cúmulo de datos de una forma diferente al derecho a dominio. El principio de la libertad contractual permitiría la creación de dichos derechos sobre dicho conjunto de *data*.

Esta sería una situación de un goce distinto a un fruto o rédito, sino que más bien al aprovechamiento en los términos de poder construir eventualmente una creación intelectual –base de datos– es decir, un activo sujeto a las normas de la Propiedad Intelectual mediante la estructuración, selección y tratamiento de dicha *data* bruta o sin procesar en una base de datos debidamente protegida por la Ley N°17.366.

Ahora bien, dado que no habría una transferencia de propiedad en el otorgamiento de derechos sobre un cúmulo de *data* bruta, estimamos que tributariamente, y a modo de una conclusión residual, este tipo de transacciones deberían ser caracterizadas como servicios.

En Chile, no existe un estatuto jurídico específico respecto de la prestación de servicios más allá de las normas contenidas en el Art. 1915 y en los Arts. 2006 y siguientes del CC que regula los arrendamientos de servicios inmateriales.

En términos de las normas civiles, el contrato de arrendamiento sería “*un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa,*

o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado".¹⁴¹

En el caso en cuestión, el servicio sería configurado por permitir el acceso a un cúmulo de datos brutos por parte del *data broker* en cambio de una contraprestación en dinero otorgada por el cliente. El hecho de que en términos civiles nos encontremos en presencia de un servicio, nos obliga a revisar la definición de servicio contenida en la Ley de IVA.

La Ley de IVA define el servicio en su Art. 2 N°2 como "*la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del Art. 20, de la LIR*".¹⁴²

Siguiendo esta línea argumental, el Art. 20 N°3 de la LIR considera dentro de las actividades industriales el procesamiento automático de datos.¹⁴³ Con lo que a primera vista parecería que una actividad de recopilación y transferencia de *data* en bruto podría ser calificado tributariamente como un servicio.

El corolario lógico de la caracterización tributaria anterior es que dicha transacción sería un hecho gravado con IVA.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos abordar la situación que ha creado el propio SII con la denominación de las criptomonedas como un activo virtual o digital, que, sin una regulación común, establece que al ser una criptomoneda un activo digital y no un bien corporal mueble, la –venta– de una criptomoneda no sería un hecho gravado con IVA.¹⁴⁴

En nuestra opinión, un cúmulo o flujo de datos sin estructuración es distinto a una criptomoneda, no son activos comparables y podría decirse que la criptomoneda si tiene una estructuración de sus datos como una creación del intelecto. La *data* bruta no contiene dichas características, que nos precluyen de considerarla como un activo digital *per-se* y las transacciones que de ella se puedan derivar, parecen tener mayor similitud jurídica con la prestación de un servicio que con la transferencia de un activo virtual o digital.

El hecho de que dichas transacciones sean consideradas servicios para efectos tributarios, tiene implicancias a abordar en materia de transacciones que son transfronterizas. En dicho sentido, aquellas contraprestaciones que se paguen a entes, personas naturales o jurídicas que no son domiciliados o residentes en Chile, se afectarían con Impuesto Adicional, contenido en el Art. 59 N.º 2 de la LIR.¹⁴⁵

Para el caso particular de los cúmulos de datos o *data* bruta, probablemente no estaremos en el espectro de un servicio o trabajo técnico –los cuales se benefician de

¹⁴¹ Decreto con Fuerza de Ley N° 1, Ministerio de Justicia, Chile. Código Civil Art. 1915.

¹⁴² Decreto Ley N° 825, Chile.

¹⁴³ Decreto Ley N° 824, Chile.

¹⁴⁴ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°963 de 2018.

¹⁴⁵ Decreto Ley N°824, Chile.

una tasa reducida del Impuesto Adicional– pero esto dependerá específicamente del tipo de datos y la forma en que se traspasen.

Un punto adicional es que, ante la eventualidad de que nos encontremos en un caso de aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición, como regla general podemos establecer que dichos servicios de acceso a cúmulos de *data* bruta serían considerados como un beneficio empresarial, de acuerdo con el Art. 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio,¹⁴⁶ ante la ausencia de un establecimiento permanente.

Como un comentario de cierre, estimamos que en el caso de que una transacción de *data* en bruto sea prestada por un prestador no domiciliado o residente en Chile, y su beneficiario no sea contribuyente de IVA, el denominado Impuesto a los Servicios Digitales en Chile, contenido en la letra n) del Art. 8 de la Ley de IVA no consideraría dentro de sus 4 números a este tipo de servicios como un hecho gravado especial.

2. TRANSFERENCIAS O DERECHOS DE ACCESO A DATA FORMATEADA O PROCESADA: UNA LICENCIA POR EL USO O REGALÍA

Cuando ya nos encontramos ante una base de datos, o un grupo estructurado de datos que sigue algún orden, selección u estructuración, nuestro ordenamiento jurídico es claro en clasificarlo dentro de aquellas creaciones que están sujetas a la protección de la Ley sobre Propiedad Intelectual en la medida en que exista en su ordenación, creación o selección algún elemento de creación de carácter intelectual.

En la medida en que dicho elemento de creación intelectual exista, para propósitos tributarios la transacción podrá ser calificada como una regalía.

En materia de datos personales, la Ley N°19.628 contiene una definición de lo que debemos entender como un registro o banco de datos, a saber: “*el conjunto organizado de datos de carácter personal sea automatizado o no y cualquiera sea la forma o modalidad de su creación u organización, que permita relacionar los datos entre sí, así como realizar todo tipo de tratamiento de datos*”.¹⁴⁷

De acuerdo con el Art. 18 de la Ley N°17.336, los derechos patrimoniales que el titular de una obra protegida por ella posee, son los derechos de publicación, reproducción, adaptación, ejecución y distribución.¹⁴⁸

De la misma forma en que se caracterizó anteriormente, para el caso conviene comenzar por la aplicación del IVA. Si bien el Art. 8 letra h) de la Ley de IVA no hace una mención expresa a aquellos bienes protegidos por la Ley de Propiedad Intelectual, como sería una base de datos, el SII en nutrida jurisprudencia administrativa ha reiterado su aplicación:

“[...]con respecto a la aplicación de Impuesto al Valor Agregado a la comercialización del software en cuestión, cabe señalar que de acuerdo con el criterio reiterado de esta

¹⁴⁶ OCDE (2017).

¹⁴⁷ Ley N°19.628, Chile.

¹⁴⁸ Ley N° 17.336, Chile.

Dirección Nacional, la transferencia mediante medios electrónicos de bienes protegidos por la Ley N° 17.336, sobre Propiedad Intelectual, dentro de los cuales se encuentran los programas computacionales, constituye un hecho gravado con IVA, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 8° letra h) del D.L. N° 825, de 1974, el cual dispone que se encuentra gravado con IVA en forma especial “El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares”.¹⁴⁹

Así, es claro que dichas transacciones de *data* que involucran la transferencia de un derecho de acceso a una base de datos o conjunto estructurado de datos quedarían afectas a IVA.

En materia de renta la distinción tiene una doble ramificación. En primer lugar, debemos establecer que dichas transacciones no quedarían comprendidas específicamente en ningún número del Art. 20 de la LIR, por lo tanto, deberían ser consideradas como una renta del Art. 20 N°5.¹⁵⁰

Sin perjuicio de aquello, en aquellos casos en que la renta es obtenida por un no residente o no domiciliado en Chile, el Art. 59 inciso primero, establece que dichas rentas son afectas a un Impuesto Adicional de tasa 15%, a menos que nos encontremos en presencia de un Convenio para Evitar la Doble Imposición.

A su vez, si nos encontramos en una situación en que un Convenio para evitar la doble imposición aplica, lo más probable es que nos encontremos en un escenario de aplicación del Art. 12 de Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.¹⁵¹

En dicho sentido, el SII ha sido tajante en establecer que, dado que nuestro modelo de Convenio para evitar la doble imposición incluye por regla general la expresión “u otra propiedad intangible” en la redacción del Art. 12, se cubren por el mismo Art. todos aquellos derechos cubiertos por la referida Ley N°17.336.¹⁵²

Como un comentario de cierre, estimamos que en el caso de que transferencia o derecho de acceso sobre *data* formateada o estructurada que sea prestada por un prestador no domiciliado o residente en Chile, y su beneficiario no sea contribuyente de IVA, el denominado Impuesto a los Servicios Digitales en Chile, contenido en la letra n) del Art. 8 de la Ley de IVA no consideraría dentro de sus 4 números a este tipo de transacciones como un hecho gravado especial, quedando además cubiertos por la letra h) del número 8 antes descrito.

¹⁴⁹ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2494 de 2006.

¹⁵⁰ Todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas. Ver: Decreto Ley N°824, Chile.

¹⁵¹ OCDE (2017).

¹⁵² Ver: Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2494 de 2016.

3. ANALÍTICA DE BIG DATA: UN POCO DE TODO

Las transacciones que involucran analítica de *big data*, pueden tener tanto características de prestación de un servicio técnico en los términos descritos para la transferencia de datos brutos o como una regalía.

El factor diferenciador a nuestro entendimiento es efectivamente qué es lo que prima en la transacción que involucra analítica de *big data*. En algunos casos es posible que sea un servicio técnico porque lo que involucra la transacción más que el acceso al mecanismo de interpretación y tratamiento de un repositorio masivo de datos es el servicio de poder hacer minado o de obtener conclusiones aplicables de la misma *data*.

Por el contrario, si la analítica de *big data* lo que busca es poder replicar un derecho sobre un conjunto estructurado de datos para su acceso, probablemente estaremos en un escenario más similar a una licencia de uso o regalía en los términos descritos en la sección anterior.

CONCLUSIONES

En un mundo altamente digitalizado, y donde la *data* es el combustible, nuestra legislación común está –como parece bastante común decirlo– al debe. No tenemos una estructura jurídica que se haga cargo de forma comprensiva de los datos y de los datos personales a la altura de lo que se requiere en el siglo XXI y en la sociedad de la información.

Sin perjuicio de ello, sí creemos que hay herramientas tributarias suficientes para proceder a una caracterización –aunque a veces un poco forzada– de las transacciones de *data*. El derecho tributario y la práctica fiscal muchas veces debe de traer la realidad económica de determinadas transacciones a conceptos básicos como la existencia de rentas, ganancias de capital y pagos por servicios. Muchas áreas del derecho llegan tarde a las discusiones tecnológicas, pero el derecho tributario en bastantes ocasiones es forzado a avanzar. Un ejemplo claro es la existencia de pronunciamientos sobre criptomonedas que ha emitido el propio SII.

El entender que este tipo de transacciones podrían configurar un servicio técnico, una licencia de uso o un servicio en términos generales, es un ejercicio de caracterización tributaria necesario. La mecánica de aplicación del Impuesto Adicional en Chile obliga tradicionalmente a encajar en determinadas categorías jurídicas diversos actos, como servicios técnicos, regalías, pagos de intereses, entre otros. Es un ejercicio similar el que debemos realizar respecto de las transacciones de *data*.

Para realizar dicha caracterización tributaria hoy, donde no tenemos una norma que especifique o que se haga cargo de este tipo de transacciones requiere entender la forma en que un determinado modelo de negocios funciona, en particular cuáles son las rentas y beneficios que genera. Si bien podemos otorgar algunas luces sobre cómo sería razonable interpretar estas situaciones de hecho a la luz de la normativa tributaria chilena, no tenemos hoy mayor jurisprudencia judicial o administrativa que nos de mayores guías respecto de la forma de tomar estos tipos de transacciones debe caracterizarse y por lo mismo los hechos gravados que estos generan.

Con el avance de la tecnología es esperable que algunos de estos puntos y formas de ver las transacciones que involucran datos, decante de una forma distinta a la que proponemos, ya sea por la adopción de un estatuto jurídico especial para los datos personales o para los bienes digitales o por un nuevo entendimiento de los modelos de negocios que de aquí se deriven. De lo que sí podemos estar seguros es que más tarde que temprano, nuestro ordenamiento jurídico tributario se encontrará enfrentado a problemas de caracterización tributaria de operaciones de *data* como las descritas aquí, y probablemente sean nuevamente los impuestos aquellos llamados a resolver el problema, mucho antes que otros derechos sustantivos.

BIBLIOGRAFÍA

- Bahamondes, Cristóbal (2007). “Los datos personales en Chile: concepto, clasificación y naturaleza jurídica”, *Revista Ius Novum*, Vol.1. Disponible en: < <https://revistaiusnovum.files.wordpress.com/2017/05/revista-n-1-4.pdf>> [Fecha de consulta: 5 de agosto de 2021].
- Boyd, Danah y Crawford, Kate (2011). “Six Provocations for Big Data”. *A Decade in Internet Time: Symposium* [En línea] < https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1926431> [fecha de consulta: 3 de noviembre de 2021].
- Contreras, Pablo (2020). “El derecho a la protección de datos personales y el reconocimiento de la autodeterminación informativa en la Constitución chilena”. *Estudios constitucionales* vol.18, n.2 [en línea] https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-52002020000200087&lng=en&nrm=iso&tlng=en [fecha de consulta: 3 de noviembre de 2021].
- Decreto N° 100, “Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile”, publicado en el Diario Oficial el 22 de septiembre de 2005.
- Decreto con Fuerza de Ley N°1, “Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil; de la Ley n°4.808, sobre registro civil, de la Ley n°17.344, que autoriza cambio de nombres y apellidos, de la Ley N.° 16.618, Ley de menores, de la Ley N.° 14.908, sobre abandono de familia y pago de pensiones alimenticias, y de la Ley n°16.271, de impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones”, publicado en el Diario Oficial el 30 de mayo de 2000 (Chile).
- Decreto con Fuerza de Ley N° 824, “Aprueba Texto Que Indica De La Ley Sobre Impuesto A La Renta”, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1974 (Chile).
- Decreto con Fuerza de Ley N° 825, “Ley Sobre Impuesto A Las Ventas Y Servicios”, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1974 (Chile).
- Faúndez-Ugalde, A., Vidal Olivares, A., Olguín Romero, A., & Molina Marisio, F. (2021). *Tributación en la economía digital: Propuestas impulsadas por la OCDE y el impacto frente a los principios rectores de todo sistema tributario*. *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, 10(1), 9-28. doi:10.5354/0719-2584.2021.53385.
- Federal Trade Commission (2014). “Data Brokers: A Call for Transparency and Accountability”. Disponible en < <https://www.ftc.gov/system/files/documents/reports/data-brokers-call-transparency-accountability-report-federal-trade-commission-may-2014/140527databrokerreport.pdf>> [fecha de consulta: 14 de agosto de 2021].

- Holst, Arne (2021). “Volume of data/information created, captured, copied, and consumed worldwide from 2010 to 2025”, Publicado el 7 de junio de 2021. Disponible en: <<https://www.statista.com/statistics/871513/worldwide-data-created>> [Fecha de consulta: 14 de agosto de 2021].
- IBM. “What is big data analytics?” Disponible en: <<https://www.ibm.com/analytics/hadoop/big-data-analytics>> [fecha de consulta: 14 de agosto de 2021].
- InsideBIGDATA. “Big Data’s Role in Self-Driving Car Development”. Publicado el 5 de abril de 2019. Disponible en <<https://insidebigdata.com/2019/04/05/big-datas-role-in-self-driving-car-development/>> [fecha de consulta: 15 de agosto de 2021].
- Kitchin, Rob y McArdle, Gavin (2016). “What makes Big Data, Big Data? Exploring the ontological characteristics of 26 datasets”, Big Data & Society, Junio 2016. Disponible en: <<https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/2053951716631130>> [Fecha de consulta: 4 de agosto de 2021].
- Ley N° 17.336, “Propiedad Intelectual”, publicada en el Diario Oficial de fecha 2 de octubre de 1970.
- Ley N° 19.628, “Sobre protección de la vida privada”, publicada en el Diario Oficial de fecha 18 de agosto de 1999.
- López, Hernán y Araya, Benjamín. “Los bienes digitales, necesidad de su regulación y su sobreexposición en tiempos de pandemia”. Diario Constitucional. Disponible en: <<https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/los-bienes-digitales-necesidad-de-su-regulacion-y-su-sobreexposicion-en-tiempos-de-pandemia/>> [fecha de consulta: 12 de septiembre de 2021].
- Oliver Cuello, Rafael (2021). “Big data i intelligençia artificial a l’Administració tributàri”. IDP. Revista d’Internet, Dret i Política, [en línea] <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7962070.pdf> [Fecha de consulta: 1 de noviembre de 2021].
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2015a). “Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”. Éditions OCDE, (Paris).
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2015b). “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”. Éditions OCDE, (Paris).
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2017). “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017”. Éditions OCDE, (Paris).
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2018). “Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018”. Éditions OCDE, (Paris).
- OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2021) “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, publicado el día 31 de Agosto de 2021. Disponible en línea: <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>> [Consulta: 14 de agosto de 2021].
- Purtova, Nadezhda (2009). “Property rights in personal data: Learning from the American discourse”, Computer law & security review, N° 6, Vol 25. Disponible en: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1554341> [Fecha de consulta: 5 de agosto de 2021].

- Quah, Danny (2003). "Digital Goods and The New Economy". London School of Economics, Centre for Economic Policy Research Discussion Paper no. 3846, 2003. Disponible en: <<https://repec.cepr.org/repec/cpr/ceprdp/DP3846.pdf>> [fecha de consulta: 21 de septiembre de 2021].
- Real Academia Española. "Dato". Disponible en: <<https://dle.rae.es/dato>> [Fecha de consulta: 5 de agosto de 2021].
- Roxan, Ian (2012). "Limits to Globalisation: Some Implications for Taxation, Tax Policy, and the Developing World". LSE Working Papers N° 3 / 2012, London School of Economics (Londres). Disponible en: <[http://eprints.lse.ac.uk/46768/1/Limits%20to%20globalisation%20\(Isero\).pdf](http://eprints.lse.ac.uk/46768/1/Limits%20to%20globalisation%20(Isero).pdf)> [fecha de consulta: 12 de septiembre de 2021].
- Samur, Alexandra. "The History of Social Media: 29+ Key Moments". Hootsuite, strategy, 22 de noviembre de 2019. Disponible en: <<https://blog.hootsuite.com/history-social-media/>> [fecha de consulta: 22 de agosto de 2021].
- Sagiroglu, Seref y Sinanc, Duygu (2013). "Big data: A review," International Conference on Collaboration Technologies and Systems (CTS), [en línea] <doi: 10.1109/CTS.2013.6567202> [fecha de consulta: 2 de noviembre de 2021].
- Servicio de Impuestos Internos (2006): Ord. N° 4.467, de 02.11.2006.
- Servicio de Impuestos Internos (2016): Ord. N° 2494, de 06.09.2016.
- Servicio de Impuestos Internos (2018): Ord. N°963, de 14.05.2018.
- Techopedia. "What Does Data Scraping Mean?" Disponible en: <<https://www.techopedia.com/definition/33132/data-scraping>> [fecha de consulta: 16 de agosto de 2021].
- The Economist (2017). "Fuel of the future: Data is giving rise to a new economy", publicado el 6 de mayo de 2017. Disponible en: <<https://www.economist.com/briefing/2017/05/06/data-is-giving-rise-to-a-new-economy>> [fecha de consulta: 14 de agosto de 2021].
- Viollier, Pablo (2017). "El Estado de la protección de datos personales en Chile". Derechos digitales. Disponible en: <<https://www.derechosdigitales.org/wp-content/uploads/PVB-datos-int.pdf>> [Fecha de consulta: 9 de agosto de 2021].
- Wadhwa, Vivek. "Laws and Ethics Can't Keep Pace with Technology". MIT technology review, 15 de abril de 2014. Disponible en: <<https://www.technologyreview.com/2014/04/15/172377/laws-and-ethics-cant-keep-pace-with-technology/>> [fecha de consulta: 12 de agosto de 2021].

ANÁLISIS DE LOS RETIROS PARA REINVERTIR

PAULA BEATRIZ CHACÓN RECKMANN¹⁵³

RESUMEN

Los retiros para reinvertir nacieron como un incentivo para la capitalización de las utilidades generadas por la empresa, promoviendo el ahorro y la inversión. Este beneficio fue incorporado en nuestro sistema tributario a contar del 1° de enero de 1984, el cual, les permitía a ciertos contribuyentes que los retiros de utilidades no se afectarían con Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional, siempre y cuando, estas utilidades no fuesen retiradas o distribuidas desde la empresa receptora de dicha inversión.

PALABRAS CLAVES: Reinversión, sociedad receptora, FUR.

INTRODUCCIÓN

Los Retiros para Reinvertir se encontraban regulados en el N°2, de la letra A), del Art. 14 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016¹⁵⁴, indicando que, “2°.- *Las rentas o cantidades que retiren para invertir las en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II, no se gravarán con los impuestos global complementario o adicional mientras no sean retiradas de la empresa que la recibe y en el caso de la inversión en acciones de pago o aportes a sociedades de personas no se configuren las circunstancias señaladas en el Inc. cuarto siguiente*”.

De este modo, tanto la sociedad fuente, o bien, aquella desde la cual se realiza el retiro, como la sociedad receptora de la inversión, debían llevar contabilidad completa y determinar sus rentas conforme al título II de la LIR, es decir, deben determinar una RLI afecta al IDPC, conforme a los Arts. 29 al 33 de la Ley en comento.¹⁵⁵

¹⁵³ Abogada, Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Diplomado en Análisis y Planificación Tributaria de la Pontificia Universidad Católica de Chile. Magister con mención en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica de Chile.

¹⁵⁴ Ley N°20.780, Chile.

¹⁵⁵ A partir del 1° de enero del año 2007, fecha en que entró en vigencia la Ley N° 20.170, los retiros efectuados por empresas acogidas al régimen simplificado del artículo 14 bis de la LIR, sólo pueden ser reinvertidos en otras empresas que lleven contabilidad completa y registro FUT, no siendo aplicable dicha modalidad de reinversión cuando los referidos retiros se reinviertan en empresas acogidas al régimen del artículo 14 bis de la LIR, lo que antes de la Ley N°20.170 era permitido.

Las utilidades retiradas sólo podían invertirse en aumentos efectivos de capital, en:

1. Empresas individuales.
2. Aportes en sociedades de personas.¹⁵⁶
3. Adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas.¹⁵⁷

A su vez, la referida inversión se debía efectuar dentro de los 20 días¹⁵⁸ siguientes a aquel en que se realizó el retiro de las utilidades, para que pudiesen quedar sujetas a la suspensión de los impuestos finales.

Asimismo, “*Los contribuyentes que efectúen las inversiones a que se refiere este número deberán informar a la sociedad receptora al momento en que ésta perciba la inversión, el monto del aporte o adquisición que corresponda a las utilidades tributables que no hayan pagado los impuestos global complementario o adicional y el crédito por impuesto de primera categoría, requisito sin el cual el inversionista no podrá gozar del tratamiento dispuesto en este número*”.¹⁵⁹

Por ende, si el contribuyente no cumplía con este requisito, no podía postergar o suspender la tributación de las rentas retiradas, sino que debía gravarlas con los impuestos finales.

Conforme a lo anterior, los contribuyentes que cumplieran con los requisitos mencionados, podían retirar utilidades desde una entidad, y suspender el pago de impuestos finales, en la medida en que esa suma la reinvirtieran en otra sociedad que determine su renta efectiva según contabilidad completa. Por ende, todos los requisitos de la norma tienen relación con la pronta reinversión de la suma retirada y el control que se debe llevar respecto de las utilidades beneficiadas por este mecanismo.

De acuerdo a la norma general para la tributación de los contribuyentes sujetos a impuestos finales, al momento en que se realiza un retiro de utilidades desde una empresa, este monto queda sujeto al pago de impuestos. Por ende, esta norma permitía suspender la tributación del retiro que posteriormente se reinvertió en otra entidad, hasta que sea efectivamente retirado o utilizado por el socio o accionista.

I

CONTEXTO HISTÓRICO DE LA NORMA

La normativa relacionada con la reinversión nace el año 1984¹⁶⁰, la cual inicialmente no estableció diferencias respecto a la entidad receptora de la inversión, por lo que no

¹⁵⁶ Conforme al artículo 2 N°6 del Decreto Ley N°824 se entenderá “*Por “sociedades de personas”, las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente a las anónimas*”.

¹⁵⁷ Conforme al inciso 2° del N°6 del artículo 2 del Decreto Ley N°824 “*Para todos los efectos de esta ley, las sociedades por acciones reguladas en el Párrafo 8° del Título VII del Código de Comercio, se considerarán anónimas*”.

¹⁵⁸ Es un plazo de días corridos, por ende, conforme al artículo 50 del Código Civil, “*(...) se comprenderán aun los días feriados; a menos que el plazo señalado sea de días útiles, expresándose así, pues en tal caso no se contarán los feriados*”.

¹⁵⁹ Ley N°20.780, Chile.

¹⁶⁰ Ley N°18.293, Chile.

distinguía entre sociedades anónimas y los demás contribuyentes, el único requisito a este respecto consistía en que la entidad debía determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa.

Asimismo, no se establecía un plazo para efectuar la reinversión, como tampoco otra condición para que operara la suspensión de los impuestos finales de los contribuyentes.

Posteriormente, la Ley N°18.489¹⁶¹ incorporó el plazo de 20 días corridos entre el retiro y la materialización de la reinversión.

Otra reforma relevante que tuvo la norma, fue a través de la Ley N°19.578, publicada en el Diario Oficial de fecha 29 de julio de 1998, la cual modificó en parte el sistema de reinversiones contenido en el Art. 14, Letra A), N°1, de la letra c), de la LIR¹⁶², en lo relativo a la reinversión de utilidades a través de compra de acciones de pago¹⁶³ de sociedades anónimas abiertas.

En efecto, la ley en comento incorporó una norma de control, al establecer respecto de los contribuyentes que efectúen reinversiones, la obligación de informar a la sociedad receptora de las mismas, debiendo indicar su identificación, fecha, el monto del aporte que corresponde al retiro tributable efectuado de la empresa fuente que no ha pagado el IGC o IA, y su correspondiente crédito de Primera Categoría asociado a dicha inversión. La mencionada información debía proporcionarse en el momento en que la sociedad receptora respectiva recibía o percibía la inversión.

Si el inversionista no daba cumplimiento al requisito de informar las inversiones efectuadas, no podía gozar de la suspensión de los IGC o IA que afectaban al retiro realizado desde la sociedad fuente, debiendo tributar por tales retiros en el ejercicio en que se efectuó.¹⁶⁴

Por su parte, la sociedad anónima abierta receptora de la inversión debía contabilizar la inversión recibida en sus registros contables, y a su vez, en el Registro FUT, en una columna totalmente separada de las utilidades tributables, mientras no se conozca su situación tributaria definitiva.

El objetivo de la norma de control era evitar el abuso de los retiros para reinvertir, mediante la obtención de flujos libres de impuestos en la enajenación de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas adquiridos con reinversiones. Para estos efectos, la sociedad anónima abierta receptora de la inversión debía anotar en su registro FUT la citada utilidad, en una columna totalmente separada de aquella en que se registra el FUT con los IGC o IA, lo que le permitía llevar un registro de las acciones adquiridas mediante reinversión, cuya enajenación debía informar al SII.

¹⁶¹ Ley N°18.489, Chile.

¹⁶² Decreto Ley N°824, Chile.

¹⁶³ Conforme a la Circular N°70 de 1998 del Servicio de Impuestos Internos, se entiende por "acción de pago", "(...) aquella que corresponde a la emitida por una sociedad anónima abierta para obtener fondos y financiarse vía capital y/o aumento de capital, la que tendrá que ser suscrita y pagada por los accionistas, representando un aporte efectivo a la sociedad".

¹⁶⁴ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°70 de 1998.

En efecto, conforme a lo indicado por el SII¹⁶⁵ *“La sociedad anónima abierta, cuando tome conocimiento de la enajenación de las acciones de pago por parte del inversionista, mediante la anotación de tal circunstancia en el Registro de Accionista, deberá informar de este hecho al Servicio de Impuestos Internos en una Declaración Jurada Anual en los términos que se establecerán mediante la dictación de una Resolución, antecedentes que también deberán quedar anotados en el registro FUT en el mismo lugar donde la empresa registró originalmente la inversión, señalando mediante una nota que la inversión y su correspondiente crédito fueron informados al Servicio a través de la Declaración Jurada Anual del año tributario pertinente”*.

El retiro reinvertido en acciones de pago suspendía la tributación con los impuestos finales hasta que el contribuyente que efectuó la reinversión por la cual adquirió acciones de pago, enajenare dichas acciones por acto entre vivos. De esta forma, el cedente de las acciones en el año en que las enajene, deberá considerar el valor de adquisición de los títulos debidamente actualizados, como un “retiro tributable” afecto con los IGC o IA, pudiendo darse de crédito en contra de los impuestos indicados, el IDPC pagado en su oportunidad por la empresa fuente desde la cual se efectuó el retiro que dio origen a la adquisición de las acciones de pago.

Posteriormente, la Ley N°19.738 modificó la norma en comento, al suprimir la palabra “abiertas”, con el fin de hacer extensivo el mismo tratamiento tributario que contemplaba dicho precepto legal para los contribuyentes que invierten en acciones de sociedades anónimas abiertas, a la inversión en acciones de sociedades anónimas cerradas, cuando éstos últimos inversionistas hayan adquirido tales acciones de pago mediante la reinversión de utilidades tributables, conforme a las normas de la letra c) del N° 1 de la Letra A) del Art. 14 de la ley del ramo, y posteriormente proceden a enajenar dichos títulos por acto entre vivos, considerándose en la especie que los cedentes de las mencionadas acciones han efectuado un retiro tributable.¹⁶⁶

Cabe indicar que, la norma comenzó a regir respecto de todas las acciones de pago de sociedades anónimas adquiridas mediante reinversión de utilidades, a contar del 19 de junio del año 2001.

En virtud de la modificación señalada, se amplía a las sociedades anónimas cerradas la norma de control, en virtud de la cual deben llevar un registro de las utilidades reinvertidas, el denominado FUR y su respectivo crédito por IDPC.

Para efectos de dar cumplimiento a la norma, a través de la Resolución Exenta N°7213¹⁶⁷ el SII proporcionó las instrucciones para que los contribuyentes informen a la sociedad receptora establecida en Chile, en el momento en que éstas últimas las perciban; el monto de las inversiones realizadas con cargo a utilidades tributables que no han pagado los IGC o IA y el correspondiente crédito de Primera Categoría asociado a dichas utilidades tributables, requisito sin el cual el inversionista no podrá gozar del tratamiento tributario especial dispuesto por dicha norma legal.

¹⁶⁵ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°70 de 1998.

¹⁶⁶ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°49 de 2001.

¹⁶⁷ Servicio de Impuestos Internos, Resolución Exenta N°7213 de 1998.

Para dar cumplimiento a lo anterior, la empresa fuente, vale decir, aquella desde la cual se realiza el retiro para su posterior reinversión, deben emitir un certificado¹⁶⁸ mediante el cual proporcionaban al inversionista los antecedentes relativos a las inversiones realizadas, el cual debía emitirse dentro del plazo de los 20 días siguientes de efectuado los retiros destinados a reinversión, documento que el inversionista debía entregar a la sociedad receptora establecida en el país en el mismo momento o fecha en que ésta percibe o recibe la inversión.

Dado que este Certificado N°15 tenía información provisoria, ya que a la fecha del retiro no se conocía la situación tributaria definitiva de los retiros realizados, la empresa fuente debía emitir un nuevo certificado, antes del 1° de abril de cada año, a través del cual informará la situación tributaria definitiva de los retiros destinados a reinversión, mediante la confección y entrega del Certificado N°16.

La sociedad receptora debería acusar recibo de la inversión y del crédito asociado a dicha inversión e informar de esta circunstancia al SII; información que debía proporcionarse mediante el Formulario N°1821 denominado “*Declaración Jurada Anual sobre Situación Tributaria de Retiros Destinados a Reinversión, según normas de la letra c) del N° 1 de la letra A) del Art. 14 de la Ley de la Renta*”.

Otro hito relevante, tiene lugar con la Ley N°20.630¹⁶⁹, la cual equiparó las diferencias en el tratamiento tributario aplicable a las sociedades de personas y las sociedades anónimas, principalmente, en cuanto a la determinación del costo tributario de los derechos sociales y acciones, como respecto al tratamiento tributario aplicable a las ganancias de capital ante su enajenación. De esta forma, la estructura jurídica de una entidad no marcaba la diferencia en el tratamiento tributario.

Con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley N°20.630, el Servicio había expresado que para que procediera la reinversión, no era necesario que dichos aportes se realizaran mediante escritura pública o se establecieran en el contrato social, sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos legales.

Lo anterior, obedecía a que el Inc. 2°, del N°9, del Art. 41 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, establecía que se consideraban como aportes de capital todos los haberes entregados por los socios, a cualquier título, a la sociedad de personas respectiva. Es decir, el aporte efectuado mediante el mecanismo de la reinversión de utilidades tributables, operaba hasta esa fecha, independientemente de si dicho aporte se estipulaba o no mediante escritura pública.¹⁷⁰

No obstante, la ley en comento sustituyó el N°9, del Art. 41 de la LIR a contar del 1° de enero de 2013, eliminando la regla que consideraba como aportes de capital todos los haberes entregados por los socios. Por tanto, para que éstos puedan considerarse efectivamente como parte del costo tributario en la enajenación de los derechos sociales, deben cumplir con las formalidades propias de la constitución o

¹⁶⁸ Certificado N°15, provisoria sobre reinversión de utilidades en otras empresas.

¹⁶⁹ Ley N°20.630, Chile.

¹⁷⁰ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°13 de 2014.

modificación del contrato social, según corresponda, de acuerdo al tipo social de que se trate.

Conforme a lo anterior, si bien la Ley N°20.630 no modificó directamente el Art. 14 de la LIR, al sustituir el N°9 del Art. 41 de la LIR, cambió la interpretación contenida en la jurisprudencia administrativa del SII, en la que se había señalado que “no era necesario que dichos aportes se realizaran mediante escritura pública o se establecieran en el contrato social, sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos legales”¹⁷¹.

En efecto, el SII al respecto indica que “(...) con la sustitución del número 9, del artículo 41 de la misma Ley, e interpretando de manera armónica, coordinada y sistemática las referidas normas, cambia el sentido y alcance que debe darse al concepto de aporte a una sociedad de personas que contiene la Ley sobre Impuesto a la Renta”.¹⁷²

Así, el Servicio precisó la forma en que deben materializarse los aportes a las sociedades de personas financiados con reinversión de utilidades tributables, a contar del 12 de marzo de 2014, esto es, a través de una escritura pública, dando cumplimiento a los demás requisitos legales aplicables al tipo social respectivo.

Además, el SII extendió esta formalidad a los aportes financiados con reinversiones de utilidades, efectuados antes de la vigencia de la Circular N°13, que regula esta nueva interpretación normativa. De este modo, para que los aportes puedan formar parte del costo de los derechos sociales para efectos tributarios, independiente de la fecha en que hayan sido llevados a cabo, deberán cumplir con las formalidades para su materialización.

Ahora bien, la norma no exige que al momento de llevar a cabo el aporte o modificación social se deba hacer mención a que ésta fue financiada mediante reinversión de utilidades, por lo que esta formalidad no permite verificar el origen del monto aportado.

A pesar de las modificaciones realizadas, la Ley N°20.780, publicada en el Diario Oficial de fecha 29 de septiembre del año 2014, sobre reforma tributaria, llevó a cabo importantes cambios en esta materia, vigentes desde del 1° de enero de 2015, eliminando este incentivo a contar del 1° de enero de 2017.

Con la sustitución del Art. 14 de la LIR, a partir del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, se modificó el tratamiento tributario de las reinversiones efectuadas mediante el aporte a sociedades de personas, asimilándose al régimen aplicable a la reinversión en acciones de pago de sociedades anónimas existente hasta el 31 de diciembre de 2014, al cual igualmente se le introducen ciertas modificaciones.¹⁷³ Por ende, a partir del 1° de enero de 2015, las sociedades de personas que fuesen receptoras de una reinversión, debían registrarlas en el FUR, el cual, hasta esa fecha era exclusivo para las sociedades anónimas.

¹⁷¹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°60 de 1990.

¹⁷² Servicio de Impuestos Internos, Circular N°15 de 2015.

¹⁷³ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°10 de 2015.

Así, conforme al Art. segundo transitorio¹⁷⁴, el cual contempla el Art. 14 de la LIR vigente desde el 1° de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016, “*Las reinversiones a que se refiere este número sólo podrán hacerse mediante aumentos efectivos de capital en empresas individuales, aportes a una sociedad de personas o adquisiciones de acciones de pago, dentro de los veinte días siguientes a aquél en que se efectuó el retiro. Los contribuyentes que inviertan en acciones de pago de conformidad a esta letra no podrán acogerse, por esas acciones, a lo dispuesto en el número 1° del artículo 57 bis de esta ley*”.

Por ende, en la medida en que los contribuyentes de impuestos finales cumplirán con los requisitos indicados, las rentas que se retiren de una entidad obligada a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, para invertir las en otra sociedad que también lleve contabilidad completa, no se gravarán con IGC o IA, mientras no sean retiradas desde la empresa receptora.

En virtud de la nueva redacción de la norma, la utilidad recibida por la sociedad de persona o sociedad anónima, al igual que el crédito por IDPC que corresponda sobre dicha utilidad, no pasará a formar parte del FUT de la sociedad receptora de la inversión, sino que se incorporará al registro del FUR.¹⁷⁵

En efecto, la misma Ley N°20.780 en su Art. tercero transitorio, señala que “**2.- Las reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas, realizadas a partir del 1° de enero de 2015; y las efectuadas mediante la adquisición de acciones de pago, independientemente de la fecha de su adquisición, cuando no se hubieren cedido o enajenado los derechos o acciones respectivas, o no se hubiere efectuado una devolución de capital con cargo a dichas cantidades al 31 de diciembre de 2016, anotadas como saldo de acuerdo a lo establecido en el numeral ii), de la letra a) anterior; deberán también mantenerse en un registro separado, con indicación del socio o accionista que efectuó el aporte o adquirió las acciones, la oportunidad en que ello se realizó, el tipo de utilidad de que se trata y el crédito e incremento por el impuesto de primera categoría que les corresponde. Dichas cantidades se gravarán con los impuestos global complementario o adicional, cuando los contribuyentes enajenen las acciones o derechos por acto entre vivos, considerándose que el enajenante ha efectuado un retiro tributable equivalente a la cantidad invertida en la adquisición de las acciones o de los aportes a la sociedad de personas respectiva, quedando sujeto en el exceso a las normas generales de esta ley. El contribuyente podrá dar de crédito el Impuesto de Primera Categoría pagado en la sociedad desde la cual se hizo la inversión, en contra del Impuesto Global Complementario o Adicional que resulte aplicable sobre el retiro aludido, de conformidad a las normas de los artículos 56 número 3), y 63 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016. El mismo tratamiento previsto en este inciso tendrán las devoluciones totales o parciales de capital, y el saldo de estas cantidades que se determine al término de giro del contribuyente, respecto de las acciones o derechos en que se haya efectuado la inversión. Para los efectos de la determinación de dicho retiro y del crédito que corresponda, las sumas respectivas se reajustarán de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del pago de las acciones o de los**

¹⁷⁴ Ley N°20.780, de 2014.

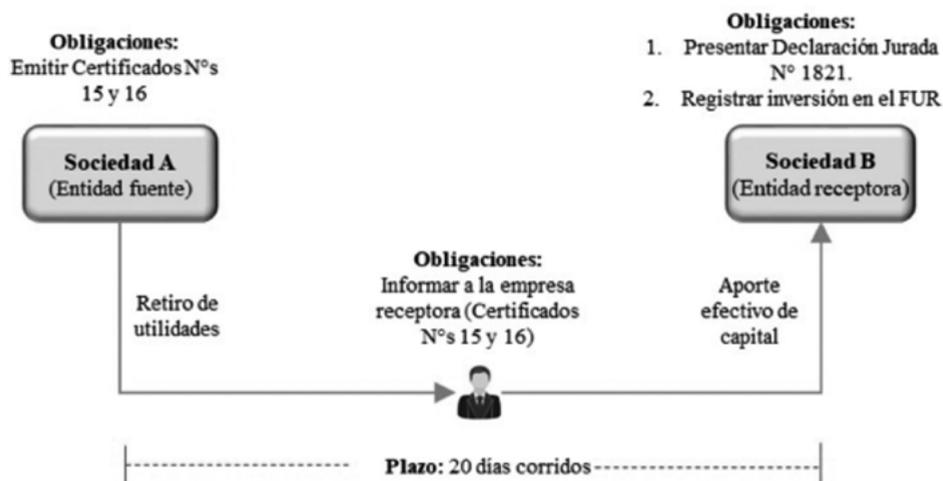
¹⁷⁵ Párrafo cuarto del N°2 del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente en los años comerciales 2015 y 2016, conforme al artículo segundo transitorio de la Ley N°20.780.

aportes y el último día del mes anterior a la enajenación, disminución de capital o término de giro, según corresponda”.

A pesar de que este beneficio no se encuentra vigente hoy, los contribuyentes deben mantener el control del mismo, en el FUR, para efectos de gravar las utilidades acogidas en este mecanismo, con los impuestos finales, en caso de ser enajenados los derechos o acciones financiados a través de reinversión, o al momento de efectuar una devolución de capital, o bien, al ponerle término de giro a la empresa.

De este modo, las sociedades deben mantener un registro FUR¹⁷⁶, para controlar las reinversiones materializadas mediante aporte en sociedades de personas efectuados a partir del 1° de enero de 2015, o bien, a través de la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas a contar del 1° de mayo de 1998 o de sociedades anónimas cerradas desde el 19 de junio de 2001, considerando en todos los casos las reinversiones efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2016.¹⁷⁷

Los requisitos exigidos por la norma, se podría resumir en el siguiente cuadro:



¹⁷⁶ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°73 de 2020.

¹⁷⁷ El régimen de reinversiones en sociedades anónimas fue modificado por la Ley N°19.578, respecto de las inversiones en acciones de sociedades anónimas abiertas que se efectuaron a contar del 1° de mayo de 1998. Por su parte, la Ley N°19.738, modificó el régimen de reinversiones efectuadas en sociedades anónimas cerradas a contar del 19 de junio del año 2001. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, fueron impartidas mediante las Circulares N°s 70 de 1998 y 49 de 2001, respectivamente.

II REINVERSIÓN DEL MAYOR VALOR OBTENIDO EN LA ENAJENACIÓN DE DERECHOS SOCIALES¹⁷⁸

Los contribuyentes afectos a los IGC o IA, según corresponda, podían optar por postergar la declaración y pago de dichos tributos, a través de la reinversión del mayor valor obtenido en la enajenación de los derechos sociales, siempre que éste se encontrara sujeto al régimen general de tributación, esto es, que se grave con el IDPC e IGC o IA, según corresponda, pero solamente hasta por una cantidad equivalente al saldo de las utilidades tributables acumuladas en la empresa cuyos derechos se enajenan, al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que ésta se efectúa, y sólo en la proporción en que se enajenan los citados derechos sociales.¹⁷⁹

En virtud de dicha reinversión, se postergaba la tributación con el IGC o IA, según correspondiera. Respecto de la parte restante del mayor valor, el contribuyente enajenante debería dar cumplimiento a los referidos impuestos finales, sin perjuicio de pagar el IDPC sobre el total del mayor valor determinado, sea que la renta se encuentre percibida o devengada.

La renta susceptible de ser reinvertida, era el mayor valor neto, descontado el IDPC que lo afectaba, hasta por un monto equivalente a las utilidades tributables que se encontraran retenidas en la sociedad de personas cuyos derechos se enajenan, que provengan del ejercicio anterior, en la proporción que corresponda a los derechos enajenados por el socio que reinvierte. El mayor valor así reinvertido, se gravaba con el IGC o IA, según correspondiera, cuando el mismo sea retirado o distribuido desde las empresas receptoras de la reinversión a los contribuyentes gravados con alguno de dichos tributos, cualquiera sea el socio o accionista beneficiario, o bien, cuando se enajenen por acto entre vivos las acciones adquiridas, según sea el caso, y siempre con derecho al crédito por el IDPC que hubiere afectado el mayor valor reinvertido.

En cuanto a las modificaciones efectuadas a la reinversión del mayor valor generado producto de la enajenación de derechos sociales, cabe considerar que, Ley N°20.630¹⁸⁰, derogó los incisos tercero, cuarto y quinto del Art. 41 de la LIR, derogando en consecuencia, la forma de determinar el costo de los derechos sociales, sus normas de relación y de reinversión del mayor valor obtenido en su enajenación.

Lo anterior, tuvo impacto en la reinversión del mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales, toda vez que, con anterioridad a la referida modificación legal, el Art. 14 letra A, N°1, letra c) de la LIR, permitía la reinversión del mayor valor, siempre y cuando, la operación se realizara en los términos del Inc. cuarto del Art. 41 LIR, que regulaba el costo tributario cuando la operación la realizaba un socio o accionista a una sociedad con la cual se encontraba relacionado o en la que tenga interés.

¹⁷⁸ Letra c), del N°1, del párrafo A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹⁷⁹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°13 de 2014.

¹⁸⁰ Ley N°20.630, Chile.

Por ende, sólo podían reinvertir el mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales en sociedades de personas, cuando éstas eran realizadas por los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, a la empresa o sociedad de la cual sean socios o accionistas o en las que tengan intereses.

Esta modificación a la LIR comenzó a regir el 1° de enero de 2013, permitiéndole a los contribuyentes que enajenen derechos sociales reinvertir el mayor valor obtenido en estas operaciones dentro de los límites y requisitos que establece la norma, sin importar si se encuentra o no relacionado con quien adquiere tales derechos, en los términos indicados previamente.

Posteriormente, la Ley N°20.780 eliminó del texto de la letra A), del Art. 14 de la LIR, la posibilidad de efectuar reinversiones del mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales en sociedades de personas, cuando éste estuviera gravado con el IDPC e IGC o IA, a contar del 1° de enero de 2015, sin que pudiese operar el régimen de reinversión sobre tales sumas.

III

EFFECTOS A FUTURO DE LOS RETIROS PARA REINVERTIR

Una vez eliminada la norma, ésta sigue teniendo relevancia en la determinación del costo tributario de las acciones de pago y los derechos sociales adquiridos mediante reinversión de utilidades.

Para estos efectos, son relevantes las normas analizadas anteriormente, ya que se debe considerar la fecha en que se realizó la reinversión y el tipo social de la entidad receptora de la misma, para determinar el costo tributario de los derechos sociales o acciones cuyos valores de aporte o adquisición hayan sido financiados con reinversiones de utilidades tributables.

Junto con lo anterior, la Ley N°21.210¹⁸¹, establece ciertas situaciones en que se generará la tributación de las utilidades reinvertidas.

El Art. décimo sexto transitorio¹⁸² indica el tratamiento tributario que tendrán las rentas acumuladas en el registro FUR, señalando que: *“Las reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas, realizadas a partir del 1 de enero de 2015; y las efectuadas mediante la adquisición de acciones de pago, independientemente de la fecha de su adquisición, cuando no se hubieren cedido o enajenado los derechos o acciones respectivas, o no se hubiere efectuado una devolución de capital con cargo a dichas cantidades al 31 de diciembre de 2019, manteniéndose así a tal fecha en un registro separado de acuerdo a lo establecido en el número 2.-, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780, deberán mantenerse en esa misma condición y en los mismos términos que se establece en dicha norma, a contar del 1 de enero de 2020.*

¹⁸¹ Ley N°21.210, Chile.

¹⁸² *Ibíd.*

*Por tanto, en el registro separado se deberá especificar el socio o accionista que efectuó el aporte o adquirió las acciones, la oportunidad en que ello se realizó, el tipo de utilidad de que se trata y el crédito e incremento por el impuesto de primera categoría que les corresponde. A su vez, dichas cantidades se gravarán con los impuestos global complementario o adicional, cuando los contribuyentes **enajenen las acciones o derechos por acto entre vivos**, considerándose que el enajenante ha efectuado un retiro tributable equivalente a la cantidad invertida en la adquisición de las acciones o de los aportes a la sociedad de personas respectiva, quedando sujeto en el exceso a las normas generales de la ley.*

*El contribuyente de impuestos finales podrá imputar el crédito por impuesto de primera categoría pagado en la sociedad desde la cual se hizo la reinversión, en contra del impuesto final que resulte aplicable sobre el retiro aludido en el párrafo anterior, de conformidad a las normas de los artículos 56 número 3), y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016. El mismo tratamiento previsto en este artículo transitorio tendrán las **devoluciones totales o parciales de capital** y el saldo de estas cantidades que se determine **al término de giro del contribuyente o al momento de optar por un régimen de tributación en que no esté obligado a mantener los registros de las rentas pendientes de tributación**, respecto de las acciones o derechos que se hayan adquirido con la reinversión. Para los efectos de la determinación del retiro y del crédito que corresponda, las sumas respectivas se reajustarán de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición de las acciones o de los aportes y el último día del mes anterior a la enajenación, disminución de capital, término de giro o abandono del régimen, según corresponda”. (énfasis agregado).*

Así, la tributación de tales cantidades, de acuerdo con el Art. decimosexto transitorio de la Ley N°21.210, se producirá en las siguientes situaciones:

1. ENAJENACIÓN POR ACTO ENTRE VIVOS DE LOS DERECHOS SOCIALES O ACCIONES, ADQUIRIDAS MEDIANTE LA REINVERSIÓN DE UN RETIRO DE UTILIDADES TRIBUTABLES

Los propietarios afectos a los impuestos finales que han invertido mediante el aporte en sociedades de personas o mediante la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas, conforme a lo indicado previamente, en el año que enajenen por acto entre vivos los derechos sociales o las acciones de pago respectivas, deberán considerar que han efectuado un retiro tributable afecto a IF equivalente al monto del retiro que realizaron originalmente desde la empresa fuente y que invirtieron en los citados derechos o acciones enajenados, reajustados según la variación del Índice de Precios al Consumidor, entre el mes anterior al del aporte o pago de las acciones y el mes anterior al de la enajenación de éstos.

La tributación con IF señalada tendrá lugar salvo que en la empresa fuente dichas cantidades hayan correspondido a rentas exentas, INR o rentas afectas al IDPC en carácter de único¹⁸³, ya que mantienen tal calidad al momento de considerarse retiradas producto de su enajenación.

¹⁸³ Artículo decimosexto transitorio de la Ley N°21.210, “Moderniza la Legislación Tributaria”, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020 (Chile).

Lo anterior, es independiente del resultado tributario que resulte de la enajenación de los derechos sociales o acciones, es decir, si el mayor valor que se obtiene constituye un ingreso o una pérdida para el contribuyente. De igual forma el valor de aporte o adquisición de las acciones financiado mediante la reinversión deberá considerarse como un retiro tributable, debidamente reajustado.

1.1. Cabe indicar que, la enajenación de derechos sociales y acciones financiadas con reinversiones efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2016, deben ser informadas al SII por la entidad receptora de la inversión que se enajena, mediante la DJ 1822, antecedentes que también deben quedar registrados en el FUR, rebajando la inversión original.¹⁸⁴ **Determinación del costo tributario de los derechos sociales o acciones financiadas con reinversión.**

El principal problema que se genera a este respecto consiste en la determinación del costo tributario de los derechos o acciones que hayan sido financiados a través de reinversión. Por ende, es relevante considerar las fechas en que fue realizada la reinversión y el tipo social de la entidad receptora de la misma, siendo relevante lo siguiente:

- i) Enajenación o cesión de acciones o derechos sociales cuyos valores de aporte o adquisición se hayan efectuado entre las fechas que se indican, en caso de haber sido financiados con reinversiones.

Tipo social	Definición de tipo social	Fechas
Sociedad de personas	1) Sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente las sociedades anónimas (art. 2 N°6 de la LIR).	1° de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016
	2) Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, a la cual se le aplican las disposiciones legales y tributarias de las sociedades comerciales de responsabilidad limitada (art. 18 de la Ley N°19.857).	
Sociedad Anónima cerrada	Se consideran también las Sociedades por Acciones	19 de junio de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2016
Sociedad Anónima abierta	Sociedades que voluntariamente o por obligación ¹⁸⁵ inscriban sus acciones en el Registro de Valores. (art. 2° de la Ley N° 18.046)	1° de mayo de 1998 hasta el 31 de diciembre de 2016

¹⁸⁴ Servicio de Impuestos Internos, Resolución Exenta N°106 de 2019.

¹⁸⁵ Conforme al artículo 5° de la Ley N°18.045, “Ley de mercado de Valores”, “La Comisión llevará un Registro de Valores el cual estará a disposición del público.

A contar del 1° de enero de 2017, la determinación del costo tributario de los derechos sociales o acciones cuyos valores de aporte o adquisición hayan sido financiados con reinversiones de utilidades tributables llevadas a cabo entre las fechas indicadas precedentemente, se sujeta a la regla general, no procediendo, en consecuencia, que se excluyan de dicho costo tributario los valores de aporte o adquisición o los aumentos de capital que tengan su origen en las referidas reinversiones, aun cuando la enajenación o cesión se efectúe a partes relacionadas o en las que tengan intereses, aplicándose al efecto, las reglas generales.

Todo lo anterior, sin perjuicio que se considere como un retiro tributable la cantidad invertida en aportes a una sociedad de personas o en la adquisición de acciones de pago de una sociedad anónima, al momento de su enajenación o cesión.

En consecuencia, el enajenante podrá deducir del precio de venta de las acciones o derechos sociales la totalidad del costo tributario, aun cuando éste haya sido financiado a través de reinversiones, en la medida en que cumpla con los requisitos señalados. No obstante, deberá incorporar este monto en la determinación de sus impuestos finales como un retiro de utilidades.

- ii) Enajenación de derechos sociales en SP financiados con valores de aporte, adquisición, o aumentos de capital efectuados con anterioridad al 1° de enero de 2015, que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas en éstas las reinversiones.

El costo tributario que procede deducir del precio o valor de enajenación o cesión, para efectos de determinar el mayor o menor valor obtenido en estos casos, deberá ajustarse, deduciendo de dicho costo, los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital ocurridos con anterioridad al 1° de enero de 2015, que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas en éstas las reinversiones. Lo anterior, ya sea que la enajenación se efectúe a partes relacionadas o en las que se tengan intereses o no, es decir, el ajuste se debe llevar a cabo cualquiera sea la persona o entidad a la cual se enajenen o cedan los derechos sociales respectivos.¹⁸⁶

En el evento en que no todos los derechos sociales hayan sido financiados a través de reinversiones, se deberá efectuar el siguiente cálculo:

En el Registro de Valores se deberán inscribir:

- a) Los emisores de valores de oferta pública;*
- b) Los valores que sean objeto de oferta pública;*
- c) Las acciones de las sociedades anónimas que tengan 500 o más accionistas o, a lo menos, el 10% de su capital suscrito pertenezca a un mínimo de 100 accionistas, excluidos los que individualmente o a través de otras personas naturales o jurídicas, excedan dicho porcentaje, y*
- d) Las acciones emitidas por sociedades anónimas que voluntariamente así lo soliciten o que por obligación legal deban registrarlas”.*

¹⁸⁶ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°44 de 2016.

I. Antecedentes				
a) Valor total de los derechos sociales aportados (reajustados a la fecha de la enajenación)				\$ 5.000.000
b) Aporte financiado con retiro reinvertido (incluido en el aporte total)				\$ 1.500.000
c) Total participación social del enajenante (respecto del total de la sociedad)				40%
d) Participación social que se enajena (respecto del total de la sociedad)				30%
II. Desarrollo				
Participación social que se enajena		30%	75%	
<u>Total participación social del enajenante</u>		<u>40%</u>		
Aporte financiado con retiro reinvertido		\$ 1.500.000	30%	
<u>Valor total de los derechos sociales aportados</u>		<u>\$ 5.000.000</u>		
Costo tributario total de los derechos sociales enajenados	\$ 5.000.000	x	75%	= \$ 3.750.000
Rebaja del costo tributario por aporte financiado con retiros reinvertidos	\$ 3.750.000	x	30%	= \$ -1.125.000
<u>Costo tributario total de los derechos sociales enajenados (ajustados)</u>				<u>\$ 2.625.000</u>

Por ende, se debe determinar en primer lugar, el porcentaje de los derechos sociales que fueron financiados con reinversión respecto del costo total de los derechos sociales que posee el enajenante.

El monto del ajuste que corresponde efectuar al costo tributario producto de la reinversión, se obtiene al multiplicar el porcentaje determinado previamente, al costo tributario correspondiente a los derechos que se enajenan, disminuyendo de esta forma el costo tributario del contribuyente.

iii) Incidencia de la transformación de sociedades en la determinación del costo tributario de las acciones o derechos sociales que se enajenan.¹⁸⁷

Atendido que las acciones de sociedades anónimas y de SCPA y los derechos sociales en sociedades de personas, se someten al mismo tratamiento tributario para la determinación del resultado obtenido en su enajenación, la transformación de la sociedad respectiva, por regla general, no incide en la forma de determinar el costo tributario de las acciones o derechos sociales, ya que en ambos casos se considerará el valor de aporte y/o adquisición, incrementado o disminuido según corresponda, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores, debidamente reajustados, de corresponder, sea que se efectúen antes o después de la fecha de transformación.

No obstante lo anterior, se debe tener presente las siguientes situaciones particulares:

- a) Enajenación de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, financiados con valores de aporte, adquisición, o aumentos de capital efectuados con anterioridad al 1° de enero de 2015, que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas en éstas las reinversiones.

¹⁸⁷ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°44 de 2016.

Frente a una transformación de una sociedad de personas a una sociedad anónima, se debe determinar el costo de cada acción emitida producto de la transformación de la sociedad. Por tanto, el costo tributario total de los derechos sociales a la fecha de la transformación, debe dividirse por el número de acciones emitidas.

No obstante, si las acciones que se enajenan tiene su origen en rentas que no han pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, como es el caso de las reinversiones, se deberá ajustar el costo tributario, deduciendo los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital ocurridos con anterioridad al 1° de enero de 2015.

En este caso, para ajustar el costo tributario de las acciones, se deberá calcular a la fecha de la transformación, el porcentaje que representan los derechos sociales adquiridos con rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas en éstas las reinversiones, respecto del costo tributario total de los derechos que poseía el contribuyente en la sociedad respectiva, ambas cantidades debidamente reajustadas.

El porcentaje así determinado, se debe aplicar al costo tributario total de los derechos sociales a la fecha de la transformación, rebajando este monto.

El ajuste indicado procede respecto del costo tributario que se determine en la enajenación de acciones emitidas con ocasión de una transformación de sociedad de personas a sociedad anónima, ya sea que dicha transformación haya ocurrido con anterioridad al 1° de enero de 2015 u ocurra a partir de la referida fecha.

- b) Enajenación de derechos sociales en una sociedad de personas adquiridos con ocasión de la transformación de una sociedad anónima en sociedad de personas ocurrida con anterioridad al 1° de enero de 2015, financiados con valores de aporte, adquisición, o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas en éstas las reinversiones.

Se debe considerar el porcentaje que representan los derechos sociales enajenados sobre el total de derechos sociales que posee el enajenante, aplicado sobre el costo tributario total de los derechos sociales.

Ahora bien, cuando se efectúe la enajenación de dichos derechos sociales, se deberá ajustar su costo tributario, determinado en la época y en la forma señalada, deduciendo de tal costo los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital ocurridos con anterioridad al 1° de enero de 2015, que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas en éstas las reinversiones.

Para determinar el monto a rebajar se debe multiplicar el porcentaje que represente el costo tributario financiado con reinversiones respecto del costo tributario total de los derechos sociales que posee el contribuyente en la entidad respectiva.

2. DEVOLUCIÓN DE CAPITAL, EFECTUADA POR UNA SOCIEDAD DE PERSONAS O SOCIEDAD ANÓNIMA, CON CARGO A LAS REINVERSIONES REALIZADAS

Las utilidades reinvertidas contenidas en el registro FUR se gravarán con los IF cuando el propietario que efectuó la reinversión perciba una devolución total o parcial de capital financiado con estas reinversiones, considerándose en ese momento que se efectúa un retiro afecto a IF.¹⁸⁸

Para determinar el retiro y el crédito que corresponda, las sumas devueltas se deben reajustar conforme a la variación del IPC entre el último día del mes anterior a la adquisición de las adquisiciones o de los aportes y el último día del mes anterior a la disminución de capital.

Por su parte, las empresas deberán informar a los propietarios cuando las devoluciones de capital se imputen al registro FUR, para que declaren este saldo, pudiendo imputar el crédito por IDPC pagado en la sociedad desde la cual se originó la reinversión.

En particular, la devolución de capital se encuentra regulada en el N°7 del Art. 17 de la LIR, el cual establece un orden de imputación y el tratamiento tributario aplicable. El primer orden de imputación, son aquellas rentas registradas en el FUR.

Rentas o cantidades imputadas		Régimen de tributación aplicable
Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR)	1° Rentas afectas a los IF, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito por IDPC, cuando corresponda.	Afectas a IF
	2° Rentas exentas de los IF anotadas en el citado registro.	No afectas a IF
	3° INR y rentas gravadas con el IDPC en carácter de único	No afectas a IF

3. TÉRMINO DE GIRO DE LA EMPRESA, CUANDO ÉSTA PRESENTA RENTAS ACUMULADAS EN EL FUR

Las reinversiones de utilidades efectuadas a través de aumentos de capital a una sociedad de personas o mediante la adquisición de acciones de pago en sociedades anónimas, controladas en un registro separado denominado FUR, se gravarán con los Impuestos Finales cuando se determine el término de giro de la empresa, considerándose que el propietario que realizó tales reinversiones ha efectuado un retiro tributable equivalente a la cantidad invertida. Por lo tanto, el FUR no deberá formar parte de la base imponible de término de giro.¹⁸⁹

¹⁸⁸ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°73 de 2020.

¹⁸⁹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°73 de 2020.

Ahora bien, el Registro FUR no engloba todas las reinversiones de utilidades, ya que este registro depende del periodo de tiempo en que haya sido efectuada la reinversión y el tipo social de la entidad receptora de la misma. Por ende, en caso que no hayan sido registradas en el FUR, tendrán influencia en el cálculo del término de giro conforme a lo establecido en el Art. 38 bis de la LIR, al disminuir el capital aportado de la entidad.

De este modo, las utilidades reinvertidas por los contribuyentes no serán consideradas en el cálculo del término de giro, dado que se considerarán retiradas por los socios o accionistas que hayan efectuado la respectiva inversión, y en consecuencia, deberán incorporarse en la declaración de renta en abril del año siguiente a aquel en que se le haya dado término de giro a la sociedad.

No obstante, se debe considerar si las reinversiones fueron financiadas con rentas afectas a impuestos, rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta, según sea el caso. Si las reinversiones fueron financiadas con rentas exentas del IGC, de igual forma deberán ser incorporadas en la renta bruta global de quien efectuó la reinversión, sólo para efectos de aplicar la escala progresiva del IGC.

Cabe tener presente que, conforme a lo indicado por el SII¹⁹⁰, “(...) *las rentas reinvertidas no pueden sujetarse a la opción de reliquidación que establece el N° 3 del Art. 38 bis, puesto que el Art. decimosexto transitorio de la Ley regula de manera expresa la tributación que les afecta y no contempla esa posibilidad*”.

En efecto, el N°3 del Art. 38 bis de la LIR permite que los contribuyentes del IGC propietarios de empresas que pongan término de giro, opten por declarar la renta por parcialidades durante el periodo de años comerciales en que ha sido propietario, excluyendo el año del término de giro, hasta un máximo de 10 años.

4. CAMBIO A UN RÉGIMEN EN QUE NO EXISTA LA OBLIGACIÓN DE MANTENER EL REGISTRO FUR

Cuando una empresa mantenga utilidades reinvertidas en el registro FUR y se cambie a cualquier otro régimen de tributación en el cual no se encuentre obligada a llevar dicho registro, los propietarios titulares de tales reinversiones deberán considerar retiradas tales cantidades a esa fecha. Al respecto, dichas utilidades reinvertidas se afectarán con los IF que correspondan; salvo que hayan correspondido a rentas exentas, INR o rentas afectas al IDPC en carácter de único, en cuyo caso mantendrán tal calidad al momento de considerarse retiradas.¹⁹¹

¹⁹⁰ *Ibíd.*

¹⁹¹ Artículo decimosexto transitorio de la Ley N°21.210, Chile.

5. TRANSMISIÓN DEL DOMINIO DE LOS DERECHOS SOCIALES O DE LAS ACCIONES DE PAGO ADQUIRIDAS MEDIANTE REINVERSIÓN, POR SUCESIÓN POR CAUSA DE MUERTE

Si bien el Art. décimo sexto transitorio de la Ley N°21.210 no se refiere expresamente a esta situación, el SII¹⁹² ha indicado que no resulta aplicable la norma en análisis y, en consecuencia, no se considerará efectuado retiro alguno por el causante.

No obstante, la sociedad receptora deberá informar al SII la transmisión de los derechos o acciones a los herederos, manteniéndose respecto de estos últimos la carga de soportar la tributación del retiro al momento en que se enajenen los derechos sociales o acciones, o bien, se efectúe una devolución de capital con cargo a tales sumas o sean retiradas al término de giro.

En efecto, si bien al momento en que los herederos adquieran los derechos sociales o acciones financiadas con reinversión mediante transmisión por causa de muerte no se asimilará a un retiro para efectos de la aplicación de impuestos finales, lo anterior no se condice con la tributación que pudiera afectar a la posterior enajenación de los referidos bienes por parte de los herederos o legatarios, quienes quedarán sujetos a las mismas reglas indicadas en los numerales anteriores.

IV

EFFECTOS TRIBUTARIOS DE LA REINVERSIÓN DE UTILIDADES EN LAS REORGANIZACIONES EMPRESARIALES

Asimismo, resulta relevante analizar el efecto del registro FUR ante una reorganización empresarial, la cual puede consistir en:

1. DIVISIÓN DE SOCIEDADES

Si una empresa que a contar del 1° de enero de 2020 considera efectuar su división, y mantiene a esa fecha una reinversión de utilidades en el Registro FUR, deberá asignar dichas cantidades en la misma proporción en que asigne el Capital Propio Tributario, o el patrimonio financiero, según sea el caso.

Por ende, continúa la obligación de mantener registradas y controladas las utilidades reinvertidas. Si bien no se considera un retiro de utilidades para efectos de aplicar los IF, el FUR se debe asignar al igual que los demás Registros de Rentas Empresariales.

2. FUSIÓN DE EMPRESAS

En el caso de la fusión de una empresa, entendiéndose dentro de esta última la disolución de una sociedad por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, que mantenga a dicha fecha el control del registro FUR por las utilidades reinvertidas al 31 de diciembre de 2016, aquellas se entenderán incorporadas en la sociedad subsistente. Por lo tanto, esta última entidad

¹⁹² Servicio de Impuestos Internos, Circular N°73 de 2020.

deberá mantener este registro para los fines de controlar la oportunidad en dichas utilidades deban ser gravadas con IF.¹⁹³

CONCLUSIÓN

Si bien la norma sobre reinversión de utilidades, mecanismo muy utilizado por los contribuyentes mientras se mantuvo vigente, fue derogado desde el 1° de enero del año 2017, sus efectos siguen vigentes.

En virtud de lo anterior, es relevante conocer cómo se fue modificando esta norma, y los distintos requisitos exigidos a través del tiempo, ya que la tributación de los montos reinvertidos se encuentra suspendida, pero su tributación tendrá lugar al constatarse la enajenación de los derechos sociales o acciones, o bien, al momento de darle término de giro a la entidad o efectuar una devolución de capital.

La norma fue evolucionando en el tiempo, otorgándole más control al SII respecto de reinversiones de utilidades, para efectos de mantener identificado el monto reinvertido y el crédito asociado, a través del Registro FUR. No obstante, esto sólo se aplicó a las sociedades de personas durante los años 2015 y 2016.

En consecuencia, es relevante revisar las eventuales reinversiones de utilidades que pudieron efectuarse en el pasado, al momento de enajenar las acciones o derechos sociales, frente a una devolución de capital o el término de giro de una empresa, por los efectos que se podrían generar si la operación se realiza desconociendo o sin evaluar previamente esta situación.

Asimismo, las reinversiones efectuadas en una empresa, se deben tener en cuenta al momento de llevar a cabo reorganizaciones empresariales, ya que las utilidades reinvertidas se encuentran sujetas a seguimiento y control, toda vez que, su tributación se encuentra suspendida.

BIBLIOGRAFÍA

- Decreto con Fuerza de Ley N°1, “Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil”, publicado en el Diario Oficial de fecha 30 de mayo de 2000 (Chile).
- Decreto Ley N° 824, “Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta”, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1974 (Chile).
- Ley N°18.045, “Ley de Mercado de Valores”, publicada en el Diario Oficial de fecha 22 de octubre de 1981 (Chile).
- Ley N°18.293, “Establece diversas normas sobre impuesto a la renta y, para tales efectos, modifica los Decretos Leyes 824, de 1974, y 910, de 1975”, publicada en el Diario Oficial de fecha 31 de enero de 1984 (Chile).
- Ley N°18.489, “Modifica Ley sobre Impuesto a la Renta y otras”, publicada en el Diario Oficial de fecha 4 de enero de 1986 (Chile).

¹⁹³ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°73 de 2020.

- Ley N°19.578, “Concede aumento a las pensiones y establece su financiamiento por medio de modificaciones a normas tributarias”, publicada en el Diario Oficial de fecha 29 de julio de 1998 (Chile).
- Ley N°19.738, “Normas para combatir la evasión tributaria”, publicada en el Diario Oficial de fecha 19 de junio de 2001 (Chile).
- Ley N°20.170, “Establece régimen simplificado para la determinación del impuesto a la renta de los pequeños contribuyentes”, publicada en el Diario Oficial de fecha 21 de febrero de 2007 (Chile).
- Ley N°20.630, “Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional”, publicada en el Diario Oficial de fecha 27 de septiembre de 2012 (Chile).
- Ley N°20.780, “Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”, publicada en el Diario Oficial de fecha 29 de septiembre de 2014 (Chile).
- Ley N°21.210, “Moderniza la Legislación Tributaria”, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020 (Chile).
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°60 de fecha 7 de diciembre de 1990. Subdirección Normativa, Departamento de Impuestos Directos. Santiago de Chile, 2021.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°70 de fecha 23 de noviembre de 1998. Subdirección Normativa, Departamento de Impuestos Directos. Santiago de Chile, 2021.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°49 de fecha 30 de julio de 2001. Subdirección Normativa, Departamento de Impuestos Directos. Santiago de Chile, 2021.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°13 de fecha 7 de marzo de 2014. Subdirección Normativa, Departamento de Impuestos Directos. Santiago de Chile, 2021.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°15 de fecha 17 de marzo de 2014. Subdirección Normativa, Departamento de Impuestos Directos. Santiago de Chile, 2021.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°10 de fecha 30 de enero de 2015. Subdirección Normativa, Departamento de Impuestos Directos. Santiago de Chile, 2021.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°44 de fecha 12 de julio de 2016. Subdirección Normativa, Departamento de Impuestos Directos. Santiago de Chile, 2021.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°73 de fecha 22 de diciembre de 2020. Subdirección Normativa, Departamento de Impuestos Directos. Santiago de Chile, 2021.
- Servicio de Impuestos Internos. Resolución Exenta N°7213 de fecha 2 de diciembre de 1998. Subdirección Normativa, Departamento de Impuestos Directos. Santiago de Chile, 2021.
- Servicio de Impuestos Internos. Resolución Exenta N°106, de fecha 30 de septiembre de 2019, Subdirección de Fiscalización, Departamento de Impuestos Directos. Santiago de Chile, 2021.

INVARIABILIDAD DE FRANQUICIAS DE LA LEY NAVARINO

CHRISTIAN GARCÍA C.¹⁹⁴ – PEDRO FECCI G.¹⁹⁵

RESUMEN

La Ley Navarino (Ley N°18.392 de 1985), contiene un régimen tributario y aduanero preferente, para una zona de la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena, entregado a las empresas mediante una resolución del Intendente, cuestión que implica un contrato de invariabilidad de franquicias, donde el Fisco se obliga a respetar las exenciones y bonificaciones en los mismos términos preceptuados en el texto del estatuto especial vigente al momento de la autorización de instalación de la beneficiaria. Sin embargo, dicha obligación podría estar vulnerada, al revisar los cambios de criterio del SII, sobre determinadas franquicias.

PALABRAS CLAVES: Ley Navarino, invariabilidad de franquicias, contrato-ley.

INTRODUCCIÓN

El Estado de Chile ha mantenido una política de fomento para las zonas extremas del país, tanto para el territorio norte como para la porción austral, entregando franquicias tributarias y aduaneras para favorecer el establecimiento de empresas en dichas áreas, como se constata en el régimen de Zona Franca¹⁹⁶; en el Estatuto del Fondo de Fomento y Desarrollo¹⁹⁷; en los Créditos Tributarios por inversiones en bienes del activo físico inmovilizado para la Región de Arica y Parinacota, así como,

¹⁹⁴ Contador Auditor, Universidad de Magallanes. Magíster en Derecho Tributario, Universidad Diego Portales. Ex Secretario Regional Ministerial de Hacienda y de Economía, Fomento y Turismo, de Magallanes y de la Antártica Chilena. Profesor de la Escuela de Derecho de la Universidad de Magallanes. Asesor tributario en el sector privado sobre estatutos tributarios y aduaneros preferentes.

¹⁹⁵ Contador Auditor, Universidad de Magallanes. Magíster en Tributación, Universidad de Chile. Magister en Tributación Internacional, Universidad Pedro de Valdivia. Ex fiscalizador del SII. Socio Auren Auditores y Consultores.

¹⁹⁶ D.F.L. N°2, de 2001, Ministerio de Hacienda, Chile.

¹⁹⁷ D.F.L. N°3, de 2001, Ministerio de Hacienda, texto refundido, coordinado y sistematizado del D.F.L. N°15, de 1981, Chile.

para las regiones y provincias de la zona austral del país¹⁹⁸⁻¹⁹⁹; y en la bonificación a la contratación de mano de obra²⁰⁰; dentro de otros cuerpos jurídicos.

Siguiendo el cometido de la anotada política pública, también se instauró el estatuto tributario y aduanero preferente materia de este artículo, la Ley Navarino²⁰¹, especialmente diseñado para el territorio más meridional de nuestro país.

Navarino es el nombre asignado a una isla que forma parte del archipiélago de Tierra del Fuego, situada al sur del Canal Beagle, perteneciente a la República de Chile, inserta administrativamente dentro de la provincia Antártica, en la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena. La Ley Navarino toma su denominación de ese territorio insular, perteneciente a la actual comuna de Cabo de Hornos (antes comuna de Navarino), dada la preponderancia de esa isla y de las zonas adyacentes en los objetivos geopolíticos de incentivo a la actividad económica y poblamiento del sector, que se pretendían impulsar con dicha iniciativa legal.²⁰²

El acceso a este régimen preferente, es entregado por el Intendente Regional²⁰³ a cada empresa beneficiaria, mediante una resolución que luego es reducida a escritura pública, firmada por la interesada y el Tesorero Regional –en representación del Estado–, que al tenor del inciso cuarto del Art. 1° de la ley N°18.392, tendrá el carácter de un contrato en el cual se entenderán incorporadas de pleno derecho las franquicias, exenciones y beneficios del estatuto especial y, en consecuencia, la persona natural o jurídica acogida a sus disposiciones, así como sus sucesores o causa habientes a cualquier título, continuarán gozando de tales privilegios hasta la extinción del plazo expresado en dicho texto legal, no obstante cualquier modificación posterior que puedan sufrir, parcial o totalmente, sus preceptos.

Si bien es cierto, nuestro ordenamiento jurídico no contempla ni regula especialmente la figura del contrato-ley, como tampoco la Ley N°18.392 se refiere a la reducción a escritura pública de la resolución aprobatoria de instalación en tales términos, estamos en presencia de un contrato de invariabilidad de franquicias, atendido la redacción del citado inciso cuarto del Art. 1°.

¹⁹⁸ Ley N°19.420, Chile.

¹⁹⁹ Ley N°19.606, Chile.

²⁰⁰ Ley N°19.853, Chile.

²⁰¹ Ley N°18.392, Chile.

²⁰² García (2019), p. 23.

²⁰³ La plaza de Intendente Regional desapareció a partir del 14 de julio de 2021 con la elección de Gobernadores Regionales y la designación de Delegados Presidenciales Regionales. Estas dos nuevas autoridades son continuadoras de Intendente Regional. Una interpretación literal del artículo vigésimo octavo transitorio de la Constitución Política, entregaría la competencia del estatuto de la Ley Navarino al Delegado Presidencial Regional. En cambio, otros autores han advertido sobre la coherencia de entregar dicha atribución al Gobernador Regional (García Castillo, 2019), (García C. & Mansilla G., 2020). No existe un pronunciamiento de la Contraloría General de la República, que dirima a cuál nueva autoridad le corresponde continuar con el conocimiento de este régimen especial.

La norma contempla la exención del IDPC, con derecho a crédito tributario en contra del IGC o IA, pero sin que proceda devolución en caso de excesos. A este respecto, el SII ha manifestado en el último Suplemento Tributario, la pertinencia de incrementar la base afecta a impuestos finales, cuando se haga uso del referido crédito, no obstante que la renta no ha sido afectada en Primera Categoría, contrariando todas las instrucciones previas.

Atendido todo lo anterior, expondremos lo inapropiado del cambio de tratamiento en la aplicación de este beneficio, que pretende el SII, al no respetar la uniformidad en todos los periodos del sentido y alcance de la franquicia, considerando que el legislador no ha realizado modificaciones, sin que le corresponda hacerlo al intérprete, habiendo, además de un ordenamiento jurídico que respetar, un contrato que hacer valer.

I

ESTATUTO ESPECIAL DE LA LEY NAVARINO

La Ley N°18.392, conocida como Ley Navarino, estableció un régimen preferencial tributario y aduanero para una porción del territorio de la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena –delimitada, *grosso modo*, como el área al sur del Estrecho de Magallanes y hasta el Polo Sur– con vigencia hasta el año 2035, contemplando por un lado, una batería de franquicias invariables para empresas acogidas a su goce mediante una resolución del Intendente Regional, y por otro lado, una gama de subsidios, exenciones y rebajas impositivas para la zona especial, por disposición de la propia ley, sin intervención de ningún acto administrativo o declaración expresa de la Autoridad.

Corroboramos lo anterior, el hecho que el legislador se refiere en ciertos apartados de la norma a “*las empresas señaladas en el inciso segundo del Art. 1°*”, beneficiarias por resolución del Intendente Regional, en tanto, en otros pasajes menciona a “*las personas naturales domiciliadas o residentes*”, “*las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residentes*”, “*los empleadores en general y las personas domiciliadas o residentes*” y “*los contribuyentes residentes*”, denotando la prevalencia de la relación con el territorio favorecido, sin la concurrencia de algún acto administrativo declarativo de aquello²⁰⁴.

De esta forma, se colige que aparecen dos tipos de usuarios del sistema: i) las empresas beneficiarias que cuentan con la resolución aprobatoria de instalación, y, ii) los residentes y/o domiciliados del territorio especial.

Esta diferenciación no resulta baladí, pues los favorecidos por disposición de la ley están sujetos al goce de las franquicias de esta norma en tanto ella se encuentre vigente y según el tenor de su texto imperante al momento del uso de las exenciones que enuncia, como en cualquier otro régimen de incentivos tributarios y/o aduaneros, mientras que aquellas empresas que cuenten con la resolución del Intendente Regional –con las formalidades requeridas– ostentan un sistema de privilegios invariables, aun

²⁰⁴ García (2019), p. 37.

cuando las preceptivas de la Ley N°18.392 sean modificadas e inclusive derogadas por el legislador, pues la propia Ley Navarino se encargó de conferir el carácter de contrato al acto administrativo de la Máxima Autoridad Regional, que mantiene inmutables las prerrogativas en ellas tratadas, lo que incluye el plazo, el territorio y las franquicias.

Es conveniente, en consecuencia, atender no sólo el texto vigente de esta ley, sino también los anteriores, pues dependiendo de en qué momento se dictó la resolución aprobatoria de instalación a una determinada empresa, el contrato de invariabilidad de franquicias se regirá por tal o cual tratado.

En consecuencia, los habitantes del territorio especial son favorecidos con determinadas exenciones por el solo ministerio de la ley, sin intervención de ningún acto administrativo emanado de ninguna Superioridad, pero limitando la procedencia de los beneficios a la vigencia de ellos en la referida norma, a diferencia de lo que acontece con las empresas que cuentan con resolución aprobatoria de instalación, para quienes las franquicias son inalterables hasta el 14.01.2035, fecha en que se cumplen los 50 años del plazo señalado en la misma ley y replicado en sus respectivas resoluciones que consintieron el acceso al estatuto especial.

Para que las empresas accedan al sistema preferente, deben reunir los siguientes requisitos:

1. Que se establezcan en los terrenos del área especial;
2. Que desarrollen exclusivamente actividades industriales, mineras, de explotación de las riquezas del mar, de transporte y de turismo –con exclusión de las extractivas de hidrocarburos y las procesadoras de éstos en cualquiera de sus estados–; y
3. Que el establecimiento y la actividad signifiquen la racional utilización de los recursos naturales y que aseguren la preservación de la naturaleza y del medio ambiente.

El cumplimiento de tales condiciones es verificado por el Seremi de Hacienda, que emite un Informe Favorable al Intendente Regional, como trámite previo a la emisión de la resolución aprobatoria de instalación, la que luego es reducida a escritura pública por la empresa beneficiaria y el Tesorero Regional, como representante del Fisco, surgiendo el contrato de invariabilidad de franquicias.

II FRANQUICIAS DE LA LEY NAVARINO

La sección del régimen preferente del cual sólo gozan las empresas, beneficiarias por un acto administrativo aprobatorio de instalación, comprende aquellas prerrogativas indicadas desde el Art. 2° al 10 de la Ley N°18.392 –sin perjuicio que para ellas, la totalidad de las disposiciones de este cuerpo normativo se rigen por un contrato de invariabilidad tributaria atestiguado por la reducción a escritura pública de la correspondiente resolución del Intendente Regional– mientras que los privilegios, contenidos desde los Art. 11 al 15 y en el 8°, son conferidos al territorio especial por

imperio de la ley, beneficiándose de estas últimas normas, las personas naturales o jurídicas, incluidas las instituciones del sector público, centralizadas o descentralizadas, los empleadores, los trabajadores, los jubilados y los bienes raíces –domiciliados, residentes o situados en dicho espacio geográfico– respecto de las exenciones y franquicias que en cada caso enuncia la referida ley.

Dentro de las prerrogativas, el Art. 2° exime de IDPC a las empresas beneficiarias, para lo cual deberán llevar contabilidad con arreglo a la legislación general, facultando a los contribuyentes propietarios de aquellas, a utilizar como crédito tributario en contra del IGC o IA, el gravamen del cual quedó liberada la empresa.

A su turno, el Art. 10 preceptúa que el Estado de Chile otorgará una bonificación a las empresas beneficiarias, equivalente al 20% del valor de las ventas de los bienes producidos por ellas o del valor de los servicios, según se trate, deducido el Impuesto al Valor Agregado que las haya afectado, que se efectúen o se presten desde el territorio de la zona preferente, al resto del país que no sea la Zona de Extensión de la Zona Franca de Punta Arenas.

Luego, las disposiciones del Art. 3° al 9°, liberaron de IVA, del Impuesto de Zona Franca y del pago de Aranceles Aduaneros, a las operaciones comerciales que en ellas se detallan, cuando intervienen las beneficiarias por resolución, siempre que se trate únicamente de mercancías, en las ocasiones que allí se describen.

Por último, el territorio especial cuenta con beneficios específicos, consistentes en la dispensa del pago de contribuciones a los bienes raíces, señalada en el inciso segundo del Art. 11; en el licenciamiento de Impuesto de Timbres y Estampillas a los informes de importación, establecido en el Art. 13; en el goce de la bonificación a la mano de obra del Art. 10 del D.L. N°889 y de la bonificación de inversión y reinversión del D.F.L. N°15, para empresas, empleadores y personas, hasta el año 2035, indicado en el Art. 14; en la rebaja de impuesto para las rentas del trabajo a los residentes de la zona especial, dictaminada en el Art. 15; en la exención de IVA en la venta de bienes o servicios entre residentes, que especifica el inciso primero del Art. 11; y, finalmente, en la desafectación de IVA y Aranceles Aduaneros e Impuesto de Zona Franca, en la importación de bienes desde el extranjero o desde el recinto franco, como también en la adquisición de mercancía nacional o nacionalizada desde éste –al por menor y sin sujeción de monto– de las especies detalladas en el Art. 12 y 8°, por las personas y en las situaciones allí enumeradas²⁰⁵.

III

EXENCIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA DE PRIMERA CATEGORÍA

Las empresas beneficiarias –aquellas con resolución aprobatoria de instalación– están exentas del IDPC, sin perjuicio de lo cual, los propietarios tendrán derecho a la rebaja en contra de sus impuestos finales –IGC o IA–, el crédito tributario por el gravamen del cual quedó liberada la empresa, “*considerándose para ese solo efecto que las referidas*

²⁰⁵ García Castillo (2019), p. 45.

rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría”, como reza la parte final del inciso tercero del Art. 2° de la Ley N°18.392.

Esto quiere decir, que los propietarios de las empresas usuarias de la Ley Navarino, tienen derecho al crédito tributario por el impuesto de la respectiva empresa, aun cuando materialmente no se haya pagado por estar liberada de hacerlo, beneficio que debe entenderse en consonancia con nuestro sistema tributario, que es en sí un sistema integrado²⁰⁶, en donde las utilidades que se han afectado en algún momento, no vuelven a ser gravadas aunque cambien de mano, en tanto sigan manteniéndose en la órbita de la Primera Categoría, pero cuando mutan su naturaleza y son rentas afectas a tributación final, para no impactarlas con una doble carga, se les confiere un crédito tributario equivalente al IDPC que las afectó.

Chile cuenta con un sistema integrado de tributación de renta, lo que significa que –por regla general– las rentas están afectas a los impuestos cedulares (Primera y Segunda Categoría) en carácter de provisorios, que actúan como crédito para los impuestos finales, que son el IGC para residentes del país y el IA para no residentes²⁰⁷.

Dicho de otro modo, el funcionamiento del régimen impositivo general tiene una doble tributación económica para las rentas del capital: uno de esos hitos será cuando se genere la utilidad, el otro cuando se reparta la misma como dividendo²⁰⁸. En el primer evento el gravamen lo soporta la empresa, en el segundo, el propietario, existiendo una doble tributación económica, porque dos entidades diferentes pagan impuesto por la misma renta, razón en que se justifica el sistema integrado para entregar como crédito en contra del gravamen del dueño, lo que ha pagado previamente su compañía, pues se entiende que la empresa es un mero vehículo para la generación de ingresos del emprendedor o de otra manera la doble tributación económica significaría también una doble carga por idénticos ingresos. Al final de cuentas la empresa es una ficción, una entidad económica –independiente de su composición jurídica– que tiene como propietario final a una persona natural, en síntesis, la empresa es un mero patrimonio²⁰⁹.

Lo particular de nuestro sistema tributario, es que contempla un mecanismo integrado de tributación que grava las utilidades de la empresa con IDPC y al propietario con los impuestos IGC o IA, dependiendo de si se trata de una persona domiciliada o residente en Chile o en el extranjero, permitiendo deducir de estos impuestos finales aquel gravamen que afectó a la empresa, como un crédito tributario²¹⁰.

Lo anterior produce que el propietario afecto a tributación final –por los IGC o IA– sólo paga la diferencia entre el gravamen que ha determinado por la renta que

²⁰⁶ En opinión de los autores, aun con los nuevos métodos y registros de tributación, el sistema sigue siendo integrado, pues se acepta como crédito en contra de los gravámenes finales el 100% del IDPC, aunque el régimen parcialmente integrado exija posteriormente una restitución del 35%, que no es otra cosa que crear una carga diferente.

²⁰⁷ Boada y Luchessi (2019).

²⁰⁸ Valenzuela (2019).

²⁰⁹ García (2019), p. 58.

²¹⁰ Hurtado (2018), p. 246.

recibe, descontado el crédito tributario equivalente al IDPC enterado por la empresa, lo que genera tres situaciones:

1. Que la carga final se encuentre cubierta por el crédito tributario, de forma que no hay pago alguno a efectuar por el propietario;
2. Que la carga final sea mayor al crédito tributario, debiendo el propietario cubrir la diferencia; y,
3. Que la carga final sea menor que el crédito tributario produciéndose una acreencia para el propietario a cobrar al Fisco.

Para el caso de la Ley Navarino, de encontrarnos en la última situación descrita, no procede invocar devolución de impuesto, pues materialmente éste no ha sido cubierto, en concordancia con el tenor literal del texto del mentado inciso tercero del Art. 2°, toda vez que, al otorgar al propietario el derecho a usar en la determinación de su impuesto final, como crédito tributario, el gravamen del cual quedó liberada la empresa, sentencia en la parte final que aquello es “*considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría*”, es decir, considerándose para usar como crédito pero sin ampliar la ficción a tratar a dicho impuesto como si realmente hubiera sido enterado, vale decir, sin extender la ficción a todos los casos, sino solamente para “*ese solo efecto*”, únicamente para entregar el crédito tributario contra el IGC o IA, que por lo mismo, no procede invocar su devolución en caso de excederles.

En la práctica, el eventual exceso de crédito tributario por IDPC, solo acontecería ante el IGC, por tratarse de un gravamen cuya tasa se incrementa progresivamente según aumente la base imponible de acuerdo a diferentes tramos, que dependiendo del intervalo en que se sitúe la respectiva renta, quedará afectada con una tasa de IGC que podría ser inferior al crédito respectivo. No ocurre lo mismo para el IA, cuya tasa es fija y superior al del IDPC, en el caso de distribución de dividendos.

No obstante, existe otra consecuencia derivada del sistema integrado de determinación de impuestos, toda vez que la utilidad que ha estado afectada con IDPC, que luego es recibida por un propietario –sea a través del pago de dividendos u otra forma análoga–, además de la percepción del monto líquido de la anotada utilidad, el propietario ha obtenido un crédito tributario factible de usar contra impuestos finales, en razón de haber sido gravada aquella renta con IDPC.

Dicho de otro modo, toda utilidad líquida lleva asociado el crédito por el impuesto descontado de la utilidad bruta, esta última de idéntica cuantía a la base imponible o renta (de Primera Categoría), ejercicio matemático que justifica exigir que en la determinación de la base afecta a Global Complementario o Adicional, se debe considerar no sólo las utilidades recibidas –por dividendos, por reparto o cualquier otra forma–, sino también el crédito tributario asociado a ellas, de suerte que la renta debe ser incrementada por dicho beneficio.

Este procedimiento está consagrado en la LIR²¹¹, en el inciso final del numeral 1° del Art. 54 –determinación de la base imponible del IGC– y en el inciso segundo del

²¹¹ Decreto Ley N°824, Chile.

numeral 2) del Art. 58 –base imponible del IA–, a partir de la modificación introducida por el Art. 1º, número 20, letra b) y número 23, letra d), respectivamente, de la Ley N°18.985²¹², preceptos que se han mantenido en similares términos, pese a las continuas transformaciones de que ha sido objeto la anotada LIR.

Por el contrario, en el caso de utilidades exentas del IDPC, ellas no fueron objeto de rebaja alguna y tampoco dan derecho a crédito alguno, puesto que no fueron afectadas con el impuesto. En tal condición, para la determinación del Global Complementario o Adicional, la renta no sufre incremento y es de idéntico valor a la utilidad que se recibe.

La Ley Navarino plantea una interrogante, puesto que la empresa está exenta de Primera Categoría, pero el propietario tiene derecho al crédito en contra de su Global Complementario o Adicional, y entonces surge la pregunta de si la renta del propietario debe ser computada con incremento para efectos de determinar su impuesto final.

El SII había venido sosteniendo en los suplementos tributarios que entregan instrucciones sobre la forma de completar el Formulario 22, de declaración y pago de impuestos anuales, al menos hasta el que instruye sobre la operación renta del año tributario 2018 –por las rentas generadas en el año calendario 2017– que, no procede efectuar tal incremento porque las empresas favorecidas con la franquicia de la Ley Navarino no han efectuado ningún desembolso efectivo por concepto de IDPC, al estar exentas de dicho tributo, de forma que de la renta bruta no se ha deducido el citado gravamen de categoría²¹³.

Sin embargo, en la operación renta del año tributario 2019 en adelante, tales instrucciones fueron alteradas, explicitando ahora la necesidad de efectuar el incremento²¹⁴.

Este cambio de criterio es un atentado contra la invariabilidad de las franquicias de la Ley Navarino para las empresas que redujeron a escritura pública su correspondiente resolución aprobatoria de instalación.

IV

CONTRATO DE INVARIABILIDAD DE LOS BENEFICIOS

Conforme al inciso cuarto del Art. 1º de la Ley N°18.392, una vez que el Intendente Regional ha consentido otorgar el estatuto especial a una determinada empresa, dictando una resolución al efecto, ésta deberá ser reducida a escritura pública, adquiriendo el carácter de un contrato que mantiene inalterables las franquicias para la beneficiaria.

²¹² Ley N°18.985, Chile.

²¹³ Servicio de Impuestos Internos, Suplemento Tributario 2015, p. 228; Suplemento Tributario 2016, p. 252; Suplemento Tributario 2017, p. 247; Suplemento Tributario 2018, p. 362.

²¹⁴ Servicio de Impuestos Internos, Suplemento Tributario 2019, p. 296; Suplemento Tributario 2020, p. 143; Suplemento Tributario, 2021, p. 62.

Ahora bien, en cuanto al análisis del sentido y alcance del anotado inciso cuarto del Art. 1° de la Ley N°18.392, que establece el contrato de Ley Navarino, la Contraloría General de la República²¹⁵ recuerda que la norma descrita no utiliza el término “*contrato ley*” para referirse a la resolución que aprueba la instalación de una empresa para gozar del estatuto preferente, y que el acto administrativo aprobatorio de instalación del Intendente Regional, aún reducido a escritura pública, no establece pronunciamiento en orden a que se entienda, *a priori*, el cumplimiento de los requisitos para impetrar en cada caso los beneficios de la ley, cuestión que le corresponde verificar a los organismos competentes.

Al tenor de tal pronunciamiento, la reducción a escritura pública de la resolución que aprueba la instalación de una empresa en la zona delimitada por el Art. 1° de la Ley N°18.392, tiene por objeto, tal como lo prescribe dicho cuerpo legal, entender incorporadas de pleno derecho ciertas franquicias, exenciones y beneficios, de manera de asegurar un régimen de invariabilidad a su respecto, como agrega la norma en comentario, al señalar expresamente que el goce de dichos privilegios continuará hasta la extinción del plazo legal indicado, “*no obstante cualquier modificación posterior que puedan sufrir, parcial o totalmente, sus disposiciones*”. Así pues, cabe colegir que la especial naturaleza contractual que le otorga la preceptiva en examen a la respectiva resolución, corresponde a una ficción legal.

Un parecer diferente, tiene la Iltma. Corte de Apelaciones de Punta Arenas, que clasifica a este instrumento como “*contrato ley*” por tratarse de un convenio que pueden suscribir los contratantes con el Estado, en los casos y sobre las materias que mediante ley se autorice, por medio del cual, el Estado puede generar garantías y otorgar seguridades, dándole a ambas la calidad de intangibles. Es decir, mediante tales *contratos-ley*, el Estado en ejercicio de su, *ius imperium*, crea garantías y otorga seguridades y, al suscribir el contrato-ley, se somete plenamente al régimen jurídico previsto en el contrato y a las disposiciones legales a cuyo amparo se suscribió éste²¹⁶.

El Estado al comprometerse a una obligación de no afectar mediante leyes futuras los alcances del *contrato-ley*, está realizando un acto de poder y no un acto privado²¹⁷.

También en la tramitación de la Ley N°18.392, en el informe técnico de Hacienda, el Ejecutivo explicaba que se instauraba un procedimiento para suscribir un *contrato ley*, sin referirse al instrumento con tal nominación en la redacción del texto de la ley, que simplemente indica que la reducción a escritura pública de la resolución tendrá el carácter de un contrato²¹⁸.

Debido a que el otorgamiento de franquicias solo puede ser establecido por ley, debe interpretarse que sustantivamente las confiere el Art. 1°, inciso segundo –donde se establecen los requisitos de instalación y actividades favorecidas– siendo la resolución del Intendente Regional, el reconocimiento de su inmutabilidad mediante el

²¹⁵ Dictamen N°53.412 (2008).

²¹⁶ Sentencia Rol N°728-2017, Protección (2019).

²¹⁷ Sentencia Rol N°3-2015, Tributario (2015).

²¹⁸ Historia Fidedigna de la Ley N°18.392 (1985), p. 23.

procedimiento tendiente a la celebración de un contrato con el Estado, que garantiza la invariabilidad de las franquicias para la beneficiaria, debiendo el Intendente Regional considerar la preservación de la naturaleza y del medio ambiente, aprobando la instalación de las industrias potencialmente beneficiadas mediante resolución, la que se reducirá a escritura pública, suscrita por el interesado y un representante de la TGR, que tendrá el carácter de un contrato, al que se entenderán incorporadas las franquicias de esta ley, de modo que la persona natural o jurídica que se haya acogido a sus disposiciones, así como sus sucesores, continuarán gozando de los privilegios por el plazo en ella fijado, aun cuando las normas se hayan modificado²¹⁹.

En cuanto a la doctrina, el Doctor en Derecho, de la Universidad de Navarra de España y Abogado, Licenciado en Derecho, de la Pontificia Universidad Católica de Chile, Sr. Hernán Corral, explica que el *contrato-ley*, como lo indica su nombre, es una curiosa simbiosis entre dos fuentes de obligaciones: el contrato y la ley. Se trata de un acuerdo contractual en el que concurre, por una parte, un particular, persona natural o jurídica, y el Estado de Chile por otra, y que se caracteriza porque la manifestación de la voluntad del Estado se concreta o se refrenda a través de una norma de jerarquía legal. Los principales ejemplos que la doctrina civil chilena ha dado sobre esta especial figura han sido el D.F.L. N°2, de 1959 y el Decreto Ley 600, de 1974²²⁰.

Agrega el Dr. Corral que la finalidad fundamental del *contrato-ley* es otorgar seguridad al particular que contrata con la Administración Estatal sobre la variación en el tiempo de los criterios regulatorios de ésta. Al parecer, en un primer momento se pensaba que el elemento que producía esa estabilidad era la ley que blindaba al estatuto contractual ante las oscilaciones de la Administración, la que, alegando interés público, podía ejercer sus potestades exorbitantes y poner término o modificar unilateralmente el contrato administrativo. Teniendo una ley de respaldo, el Ejecutivo no podía por sí mismo modificar el *contrato-ley*. Pero una vez que han ido desapareciendo los poderes extraordinarios de la Administración sobre los contratos administrativos, y teniendo en cuenta que la ley puede ser modificada por otra ley, el elemento que pasó a ser gravitante para brindar seguridad al particular no fue la ley, sino el contrato. Habiendo un acuerdo de voluntades, el Estado no podría ni siquiera dictando una ley retirar su consentimiento y poner fin o modificar el contrato ya perfeccionado entre él y una persona privada. Si de hecho lo hiciera, dicha ley podría ser impugnada por inconstitucional, ya que estaría vulnerando el derecho de propiedad que recae sobre los derechos personales que nacen de la relación contractual, hoy protegidos como “*bienes incorporales*” por el Art. 19 N°24 de la Constitución.

El valor simbólico que tiene la figura del *contrato-ley* es justamente de convencer a particulares que realicen inversiones de largo plazo, asegurando la inmutabilidad de sus condiciones iniciales, por medio de este instrumento.

Al margen de la prevención que la Contraloría General de la República ha efectuado, en el sentido que la ley no utiliza el término *contrato-ley*, y abstrayéndonos también de la comunicación del Ejecutivo en la presentación del proyecto de la iniciativa que dio

²¹⁹ Historia Fidedigna de la Ley N°18.392 (1985), p. 86.

²²⁰ Corral (2019).

origen a la Ley Navarino, tildando a la reducción a escritura pública de la resolución aprobatoria de instalación como *contrato-ley*, omitiendo luego expresar taxativamente esta denominación en el texto propuesto a tramitación, es importante analizar más profundamente la jurisprudencia sobre este asunto en particular.

Así, la Iltma. Corte de Apelaciones de Punta Arenas ha indicado que respecto al objeto de este contrato se debe tener presente que éste está compuesto por el conjunto de obligaciones que se generan como consecuencia de su celebración, que son básicamente dos: para el inversionista, la obligación de realizar cierto monto de inversión en un plazo determinado, y para el Estado una obligación omisiva consistente en no aplicar a este contrato las eventuales modificaciones que se pudieran dar a las normas que fueron determinantes para la inversión. En esta perspectiva, el “*contrato ley*” es un contrato de derecho público, porque uno de los elementos subjetivos del contrato necesariamente deberá ser el Estado, quien es el único que puede establecer garantías y seguridades que tienden al beneficio de toda la comunidad; la otra parte, como se ha señalado, es el inversionista privado. Pero estos contratos por mandato legal en su ejecución deberán regularse por el CC²²¹.

Con todo, aun cuando la CGR descarta referirse a un *contrato-ley*, la aclaración obedece a advertir que la resolución aprobatoria de instalación del Intendente Regional, aun reducida a escritura pública firmada por el Tesorero Regional, no concede, *a priori*, el derecho a percibir determinadas sumas de dinero por el pago de los distintos beneficios económicos que regula el estatuto preferente, pues ello estará sujeto a la condición que se cumpla, en cada caso, con los requisitos que dicha preceptiva establece, cuestión que le corresponde verificar a los organismos competentes. Sin embargo, precisa que la reducción a escritura pública de la resolución que aprueba la instalación de una empresa tiene por objeto, tal como lo prescribe dicho cuerpo legal, entender incorporadas de pleno derecho ciertas franquicias, exenciones y beneficios, de manera de asegurar un régimen de invariabilidad a su respecto.²²²

En un pronunciamiento anterior²²³ en este mismo sentido, el máximo fiscalizador explica que, una vez dictada la resolución y reducida a escritura pública, la medida administrativa tiene el carácter de un contrato, en el que constan las obligaciones de la beneficiaria, constituidas por la materialización del proyecto sometido a consideración del Intendente Regional, mientras que para el Estado, su compromiso es que el estatuto preferente tendrá vigencia hasta el tiempo señalado en el Art. 1° de la Ley N°18.392, estando impedida la Administración de dejar de cumplir sus obligaciones ni de modificarlas, sin el consentimiento de la otra parte.

Luego, de la Historia Fidedigna de la Ley, se desprende que, tal como señalaba el informe técnico de Hacienda, la reducción a escritura pública de la resolución aprobatoria de instalación tiene por objeto asegurar el goce de los privilegios para la beneficiaria, no ante cualquier circunstancia, sino solamente ante futuras modificaciones de la misma Ley Navarino.

²²¹ Sentencia Rol N°728-2017, Protección (2019).

²²² Dictamen N°53.412 (2008).

²²³ Dictamen N°16.780 (1988).

Así, la Ley Navarino, fue publicada el 14.01.1985, por el plazo de 25 años, según el texto de su original Art. 1º, inciso primero, que fuera enmendado por el inciso primero del Art. 82 de la ley N°18.591²²⁴, por lo que el SII aclaró²²⁵ que, las resoluciones reducidas a escritura pública antes de la modificación legal, significan el goce de las franquicias para su beneficiaria hasta el año 2010 –cumpliéndose el plazo de 25 años que el texto de la Ley N°18.392, vigente a la data de suscripción del convenio expresaba–, en tanto, las reducciones de escritura pública celebradas con posterioridad a la enmienda indicada, implica que el estatuto preferente operará para tales empresas, hasta el año 2035, al tenor del nuevo plazo de 50 años conferido.

También debemos diferenciar que existen otros actos administrativos que una vez reducidos a escritura pública configuran un *contrato-ley*, además del mencionado en la Ley N°18.392, está el de la Ley N°19.149²²⁶, copiado de la Ley Navarino, el que a su vez fue copiado del Art. 18 del D.F.L. N° 2, de 1959, del Ministerio de Hacienda²²⁷, donde en estos tres convenios, una autoridad territorial emite un acto administrativo entregando acceso a las franquicias, para luego ser reducido a escritura pública por un representante de Tesorería General de la República –por parte del Estado– y el interesado, surgiendo la invariabilidad de los beneficios no obstante cualquier modificación legal, gozando de los privilegios el propietario y los causahabientes a cualquier título.

Todos estos instrumentos, quiera denominárseles o no *contrato-ley*, versan sobre la misma materia: la fijación de normas tributarias especiales por un plazo asegurado, teniendo como contrapartes a un inversionista privado y al Estado, este último representado por alguna autoridad con potestades para suscribir el contrato, siendo importante consignar que el otorgamiento de reglas diferentes de impuestos sólo puede ser consentido por el Fisco si una ley así lo autoriza, de allí que estos acuerdos de voluntades tienen que ver sobre tratamientos impositivos preferentes.

Con todo, se debe tener presente que para el caso de la Ley Navarino, la existencia de la reducción a escritura pública de la resolución aprobatoria de instalación, no inhibe a la Administración de ejercer sus funciones, siendo aplicable la Ley N°19.880²²⁸, especialmente el “*principio de impugnabilidad*” del Art. 15 y los recursos establecidos en el Art. 59, no siendo ilegales ni arbitrarias las actuaciones de los Órganos Públicos para revisar la procedencia de los beneficios en cada caso, en base a la propia Ley N°18.392, a los dictámenes de la Contraloría General de la República, a las instrucciones del Intendente Regional y a las demás normas de nuestro ordenamiento jurídico.²²⁹

Lo anterior, por cuanto el acuerdo suscrito con el Estado, no confieren a la beneficiaria los privilegios, *a priori*, salvo en la medida que se configuren los supuestos fácticos enunciados en las cláusulas de la misma Ley N°18.392, pues lo contratado no

²²⁴ Ley N°18.591, Chile.

²²⁵ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°9 de 1987.

²²⁶ Ley N°19.149, Chile.

²²⁷ Decreto N°1101, MOP, Texto definitivo del DFL N° 2, de 1959, Viviendas Económicas (1960).

²²⁸ Ley N°19.880 (2003).

²²⁹ Sentencia Rol N°568-2017, Protección (2017) y Sentencia Rol N°38.754-2017 (2018).

es el goce del sistema de franquicias a todo evento, sino únicamente la invariabilidad de sus disposiciones, no obstante cualquier cambio al texto de dicha norma, tanto para el propietario de la empresa como para sus causahabientes a cualquier título.

El contrato de Ley Navarino, así analizado, nace por la resolución del Intendente Regional, por lo que queda ligado a la vigencia de dicho acto administrativo, versando sobre la invariabilidad de las franquicias, protegiendo a su destinataria de cualquier cambio legal sobre las exenciones y beneficios que se le han concedido.

En tal sentido, lo contratado es la mantención de los beneficios señalados en la Ley Navarino, vigentes al momento de la reducción a escritura pública de la resolución aprobatoria de instalación de la respectiva empresa, pero tal compromiso del Estado no se extiende a todo el sistema impositivo, sino sólo a las exenciones y bonificaciones expresamente señaladas en el texto de la Ley N°18.392, por lo cual no estamos en presencia de un contrato de inmutabilidad tributaria, sino ante un contrato de invariabilidad de franquicias²³⁰.

Corresponde entonces revisar si se ha modificado el sistema impositivo general, así como, si han existido cambios en las franquicias de la Ley N°18.392 que sean aplicables a futuros beneficiarios.

V

REVISIÓN DE LOS CAMBIOS LEGALES

Desmenuzando el Art. 2° de la ley N°18.392, en su inciso primero, libera del IDPC a las empresas con resolución aprobatoria de instalación, obligándolas, en el inciso segundo, a llevar contabilidad con arreglo a la legislación general, entregando, el inciso tercero, el derecho a utilizar como crédito fiscal en la determinación del impuesto final de los propietarios, aquel tributo del cual quedó dispensada la empresa.

Particularmente, este último inciso (tercero), ha sido objeto de dos modificaciones producto de las reformas tributarias de la ex Presidenta Bachelet²³¹ y del Presidente Piñera²³².

La redacción original del inciso tercero del Art. 2° de la Ley N°18.392, expresaba:

“No obstante la exención establecida en el presente Art., los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar en la determinación de su Impuesto Global Complementario o Adicional el crédito establecido en el N°3 del Art. 56° ó del 63° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría”.

Luego la reforma tributaria de la Ley N°20.780, de 2014, en su Art. 17, numeral 5, efectuó las adecuaciones respecto a la determinación de los impuestos finales para los propietarios de las empresas acogidas al estatuto preferente, ante la entrada en

²³⁰ García (2019), p. 382.

²³¹ Ley N°20.780, Chile.

²³² Ley N°21.210, Chile.

vigencia de los nuevos sistemas de tributación por renta atribuida y parcialmente integrado, con ocasión de la derogación del régimen integrado, disponiendo un nuevo tratado que indicaba:

“No obstante la exención establecida en el presente Art., los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar en la determinación de su Impuesto Global Complementario o Adicional por las rentas que retiren, les remesen, distribuyan o se les atribuyan en conformidad a los Art. 14; 14 ter; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la ley sobre Impuesto a la Renta, el crédito establecido en el N 3 del Art. 56° ó del 63° de la misma ley, considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría”.

Lo propio efectuó la Modernización Tributaria de la Ley N°21.210, de 2020, que al derogar el sistema atribuido y el régimen 14 ter, tuvo que acomodar la cláusula en comento, enmendando mediante su Art. duodécimo, letras a) y b), el enunciado del inciso tercero del Art. 2° de la Ley N°18.392, que es el que actualmente se encuentra vigente y que señala:

“No obstante la exención establecida en el presente Art., los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar en la determinación de su Impuesto Global Complementario o Adicional por las rentas que retiren, les remesen o distribuyan en conformidad a los Art. 14; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la ley sobre Impuesto a la Renta, el crédito establecido en el N°3 del Art. 56° ó del 63° de la misma ley, considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría”.

Lo único que ha ocurrido con tales enmiendas, es la adecuación del estatuto especial de la Ley Navarino al sistema general de tributación, pero en ningún caso se han modificado las franquicias referentes a: 1) la exención del IDPC para la empresa beneficiaria; 2) la obligación de llevar contabilidad con arreglo a la legislación general; y 3) el derecho al crédito tributario para los impuestos finales del propietario, *“considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría”*, sin que se haya alterado, en consecuencia, la ausencia del incremento con ocasión del referido crédito en la determinación de la base afecta a IGC o IA.

El incremento en la determinación de la base imponible de los impuestos finales –Global Complementario o Adicional– por el uso como crédito fiscal del gravamen de Primera Categoría para descontar de éstos, ha estado regulado por la legislación tributaria general desde la promulgación de la ley N°18.985, de 1990, donde la reforma propiciada por la Ley N°21.210 de 2020, no ha alterado en nada tal tratamiento, más allá de las adecuaciones al nuevo sistema general tributario, con ocasión de la derogación de los regímenes 14 ter y atribuido, como se desprende de la lectura del inciso final del numeral 1° del Art. 54 y del inciso final del numeral 2) del Art. 58, de la LIR, para las bases imponibles afectas a IGC e IA, respectivamente.

Idéntica consideración acontece respecto del crédito tributario, en el sentido que la Ley N°21.210, sólo vino a adecuar el numeral 3 del Art. 56 y el Art. 63, de la LIR, en contra del IGC e IA, respectivamente, producto de la eliminación de los regímenes 14 ter y atribuido.

Asimismo, en lo que dice relación con la procedencia de devolución del excedente de crédito tributario, cuando éste sobrepase al IGC determinado, el inciso tercero del Art. 56 de la LIR, antes y después de la reforma de la ley N°21.210, ha establecido que la devolución del crédito solo procede cuando la renta efectivamente se haya gravado en Primera Categoría, sin perjuicio, nuevamente, de las adecuaciones necesarias ante la derogación de los sistemas 14 ter y atribuido.

En síntesis, la LIR no ha visto alterado: 1) el derecho a crédito tributario por el Impuesto de Primera Categoría en contra de los IGC e IA, 2) el incremento que corresponda efectuar a las bases imponibles de los impuestos finales con ocasión del uso del referido crédito tributario, siempre y cuando se hayan afectado con Primera Categoría, y 3) la improcedencia de solicitar devolución de los excedentes cuando materialmente no se haya enterado el IDPC.

Lo anterior fue reconocido por el SII, en el caso de la Reforma Tributaria impulsada en el Gobierno de Michelle Bachelet, de la anotada Ley N°20.780:

“Finalmente, se precisa que la modificación analizada no alteró el régimen de franquicias ya existente en la Ley N°18.392, sino que vino a precisar que tratándose del crédito por IDPC, éste se otorga también por las rentas propias que la empresa atribuya a sus propietarios”. (Circular N° 49, 14.07.2016, pág. 156).

Igual colofón expresó respecto de la Modernización Tributaria emprendida en la Administración de Sebastián Piñera, contenida en la ley N°21.210:

“Por su parte, las instrucciones de este Servicio sobre el crédito a que se refieren los párrafos anteriores, contenidas en la Circular N°36 de 1992 para la Ley N°19.149, y en la Circular N°48 de 1985 para la Ley N°18.392, resultan aplicables en lo pertinente, considerando que las modificaciones que se han realizado, incluyendo aquellas introducidas por la Ley, no las alteran en forma sustancial”. (Circular N° 60, 11.09.2020, pág. 3).

Por lo tanto, el Estado no ha cambiado las condiciones del contrato de inmutabilidad de franquicias y en caso de promulgar una ley en el futuro que modifique las disposiciones de la Ley Navarino, tales transformaciones no alcanzan a las empresas que cuenten con la reducción a escritura pública de una resolución aprobatoria de instalación. Tampoco se ha modificado el sistema tributario en lo que respecta al incremento por el uso del crédito tributario en la determinación de los impuestos finales, correspondiendo efectuarlo solo en el caso que tales rentas hayan sido afectadas con Primera Categoría, como reflejan las circulares citadas del SII.

Debido a lo anterior, no existe sustento para el cambio de criterio del SII, puesto que el precepto del inciso tercero del Art. 2° de la Ley N°18.392, no se ha visto alterado, sino únicamente adecuado al sistema tributario general, con ocasión de las reformas y modernizaciones de que ha sido objeto.

Atendido el principio de especialidad, aun cuando el sistema tributario general ha señalado siempre –o al menos desde la reforma del año 1990, mediante la ley N°18.985– que, cuando la base afecta a IGC o IA esté conformada por una determinada renta que ha sido gravada con Impuesto de Primera Categoría, se tendrá derecho a emplear este último como crédito tributario en contra de los impuestos

finales, adicionando una cantidad equivalente a dicho crédito a la base afecta a tales impuestos finales, lo que se conoce como incremento; no puede obviarse para el caso de marras, que no estamos en presencia de una renta que haya sido afectada con Primera Categoría.

El derecho a crédito en contra de impuestos finales es por gracia del mentado inciso tercero del Art. 2° de la Ley N°18.392 y no porque se haya pagado materialmente el gravamen de Primera Categoría. Tal precepto señala *“considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría”*, lo que no es otra cosa que la regulación de una ficción que permite considerar a la utilidad de la empresa beneficiaria de la Ley Navarino, como si hubiera pagado el IDPC, para conceder el crédito tributario al propietario que reciba dicha utilidad –por la vía de dividendo o reparto– para rebajar su impuesto final (Global Complementario o Adicional), pero limitando dicha ficción sólo hasta este punto, sin que sea pertinente el incremento, puesto que aquel sólo procede por el IDPC realmente enterado, como tampoco corresponde la devolución de eventuales excedentes cuando el crédito sobrepase al impuesto final determinado.

VI REVISIÓN DE LOS INSTRUCTIVOS DEL SII

La exención del IDPC para las empresas acogidas a la Ley Navarino, así como, el derecho a crédito en la determinación de los impuestos finales de sus propietarios, siempre han formado parte de este estatuto especial, cuyo inicio de vigencia motivó al SII a emitir un primer instructivo que señalara el tratamiento de las franquicias del régimen preferente (Circular N° 48, 05.12.1985), cuyo apartado III, señala:

*“No obstante la exención antes señalada, los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar, en la determinación de su impuesto Global Complementario o Adicional, el crédito establecido en el N° 3 del Art. 56 o en el Art. 63 de la Ley de la Renta, según corresponda, **considerándose para este sólo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de Primera Categoría**”*. [El destacado es nuestro].

En dicha Circular, nada se dice respecto de que deba efectuarse el incremento a las bases de Global Complementario o Adicional, por el hecho de hacer uso del crédito tributario que entrega la Ley Navarino a los propietarios de empresas acogidas a la exención de Primera Categoría.

Más aún, los suplementos tributarios expresamente indicaron que tal incremento no era procedente:

“Respecto de los accionistas de empresas instaladas en las zonas que señalan las Leyes N°s. 18.392/85 (Territorio de la XII Región de Magallanes y Antártica Chilena, ubicado en los límites que indica dicho texto) y 19.149/92 (Comunas de Porvenir y Primavera, ubicadas en la Provincia de Tierra del Fuego de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena), se señala que tales personas (accionistas), no obstante la exención de IDPC que favorece a las citadas empresas, de todas maneras tienen derecho al crédito por IDPC establecido en el N° 3 del Art. 56 de la LIR, considerándose para este sólo

*efecto que las rentas referidas han estado afectadas con el citado tributo de categoría. Dicho crédito se determinará aplicando directamente sobre la renta distribuida la tasa del IDPC con que se hubiere afectado la utilidad en el período comercial en que ésta se genera de no mediar la exención señalada anteriormente, **sin que sea aplicable para su otorgamiento incluir dicho crédito como incremento en la Línea 10 (Código 159), de conformidad a lo dispuesto en el inciso final del Art. 54 N° 1 de la LIR, ya que en la especie las empresas favorecidas con las franquicias que se comentan, no están obligadas a efectuar un desembolso efectivo por concepto del citado tributo de categoría**”.* (Suplemento Tributario 2015, p. 109; Suplemento Tributario 2016, p. 115; Suplemento Tributario 2017, p. 117-118). [El destacado es nuestro].

Los anotados suplementos tributarios, fueron bien específicos en considerar la improcedencia de efectuar incremento para los propietarios de empresas acogidas a Ley Navarino en la declaración anual de renta del formulario 22, tanto así, que especialmente son indicados en la sección “*Contribuyentes que no deben efectuar el Incremento por Impuesto de Primera Categoría... (Código 159)*”, identificando a:

*“Los propietarios, socios y accionistas de empresas instaladas en las zonas que señalan las Leyes N°s. 18.392/85 ..., ya que en la especie las empresas o sociedades favorecidas con las franquicias tributarias que establecen dichos textos legales, **no han efectuado ningún desembolso efectivo por concepto de Impuesto de Primera Categoría**”.* (Suplemento Tributario 2015, p. 228; Suplemento Tributario 2016, p. 252; Suplemento Tributario 2017, p. 247; Suplemento Tributario 2018, p. 362) [El destacado es nuestro].

Sin perjuicio del análisis de los suplementos que hasta aquí se ha señalado, conviene contrastar lo instruido específicamente por el SII, con ocasión de la Reforma Tributaria impulsada en la Administración de Michelle Bachelet²³³ y su complemento²³⁴:

*“Dicho crédito por IDPC se aplicará con la tasa del IDPC vigente en el ejercicio comercial en que las rentas sean retiradas, remesadas, distribuidas desde la empresa o atribuidas por ésta, según el caso, **aplicando el incremento por el crédito por IDPC establecido en los incisos finales de los Arts. 54 N°1, 58 N°2 y 62 de la LIR (salvo en el caso de la renta atribuida)**, y sin que el eventual excedente de dicho crédito que resulte tenga derecho a devolución”.* (Circular N° 49, 14.07.2016). [El destacado es nuestro].

Como se observa, es en razón del reemplazo del sistema tributario totalmente integrado por los nuevos regímenes atribuido y semi integrado, junto a la modificación de que fue objeto la Ley Navarino para adaptarla a dichas nuevas reglas de determinación de impuestos, que el SII efectúa un análisis distinto al que se venía planteando, en el sentido de aplicar de aquí en más, el incremento a las rentas para el método semi integrado, pero no así, a las rentas del método atribuido.

²³³ Ley N°20.780, Chile.

²³⁴ Ley N°20.899, Chile.

No existe mayor detalle del análisis efectuado por el SII para tal cambio de criterio, puesto que en ambos métodos –semi integrado y atribuido– la empresa acogida a Ley Navarino sigue estando sin pagar IDPC, manteniendo su propietario el derecho a crédito tributario en la determinación del impuesto final, pues la exención y el crédito son conferidos por el Art. 2° de la Ley N°18.392 y no por la LIR. En ambos métodos el propietario seguirá recibiendo o atribuyéndosele la misma cuantía de la renta bruta generada por la empresa, toda vez que la antedicha renta bruta no se ha visto rebajada por el IDPC, ya que aquel nunca se pagó, y, entonces, no se entiende la diferenciación que efectúa la Administración Tributaria para exigir incrementar la renta calculada bajo el sistema semi integrado y no así para la renta computada por el método atribuido.

Peor aún, la citada Circular N°49 de 2016, entró en vigencia a partir del 01.01.2017, pero los suplementos tributarios que hemos analizado no han incorporado el criterio de efectuar incremento para el sistema semi integrado, por lo que es el propio SII quien entra en contradicción con sus instructivos.

Fue sólo a partir de la operación renta 2019 que el suplemento tributario hace caso a la exégesis de la referida Circular N°49 de 2016, al acotar a los contribuyentes que no deben efectuar el incremento por IDPC a quienes se les atribuya renta, cuando explica como confeccionar el Formulario 22, específicamente el código 159 de la línea 14:

*“Los propietarios, socios y accionistas de empresas instaladas en las zonas que señalan las Leyes N°s. 18.392/85 ..., **que declaren rentas en la línea 5 del F-22**, ya que en la especie las empresas o sociedades favorecidas con las franquicias tributarias que establecen dichos textos legales, no han efectuado ningún desembolso efectivo por concepto de IDPC al estar exentas de dicho tributo de categoría; y además en la citada línea se está declarando la renta bruta de la cual no se ha deducido el citado gravamen de categoría”.* (Suplemento Tributario, 2019, pág. 296). [El destacado es nuestro].

La línea 5 señalaba las rentas del sistema atribuido, y solo respecto de ellas se ha señalado que no procede incremento, entendiéndose por descarte, que las rentas del método semi integrado deben incrementarse.

Este parecer, mantuvo su rigor en la operación renta 2020, replicando íntegramente su tenor²³⁵, cuando aún se encontraban vigente los métodos semi integrado y atribuido.

A partir de las enmiendas al sistema tributario generadas en la Administración de Sebastián Piñera²³⁶, que eliminó el sistema atribuido, pero mantuvo al semi integrado, sin volver a un método totalmente integrado –salvo en lo que se refiere al régimen para Pymes del nuevo Art. 14 D) N°3 de la LIR–, el SII dictó nuevas instrucciones al respecto, que señalan:

²³⁵ Servicio de Impuestos Internos, Suplemento Tributario, 2020, p. 143.

²³⁶ Ley N°21.210, Chile.

“Por su parte, las instrucciones de este Servicio sobre el crédito a que se refieren los párrafos anteriores, contenidas en la Circular N° 36 de 1992 para la Ley N° 19.149, y en la Circular N° 48 de 1985 para la Ley N°18.392, resultan aplicables en lo pertinente, considerando que las modificaciones que se han realizado, incluyendo aquellas introducidas por la Ley, no las alteran en forma sustancial”. (Circular N° 60, 11.09.2020) [El destacado es nuestro].

La mención está dirigida al tratamiento del crédito tributario para los propietarios de empresas acogidas a la Ley Navarino, no obstante la exención del Impuesto de Primea Categoría, sin hacer mención al incremento, remitiéndose a la Circular N°48 de 1985 y no a la Circular N°49 de 2016, puesto que ésta última debe entenderse por derogada, ya que aquella estaba circunscrita a la Reforma Tributaria de la ex Presidenta Bachelet, que imperó hasta la operación renta 2020, superada por la Modernización Tributaria del Presidente Piñera en 2020.

Sin embargo, para la operación renta 2021, las instrucciones emitidas para la confección del Formulario 22, precisan:

*“Asimismo, los propietarios de empresas instaladas en las zonas que señalan la Ley N°18.392 (territorio de la XII Región de Magallanes y Antártica Chilena ubicadas en los límites que indica dicho texto legal), la Ley N°19.149 (comunas de Porvenir y Primavera, ubicadas en la Provincia de Tierra del Fuego), la Ley N°19.709 (comuna de Tocopilla) y el DS N° 341 de 1977, no obstante la exención de IDPC que favorece a las citadas empresas, tienen derecho al crédito por IDPC establecido en los Art. 56, N°3, y 63 de la LIR, en los porcentajes que establecen dichas normas, considerándose para este solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas con el citado impuesto de categoría, **debiendo incluirse en el código 159 el respectivo incremento**”.* (Suplemento Tributario, 2021, pág. 62). [El destacado es nuestro].

Como puede apreciarse, la interpretación de que debe existir incremento, tiene su origen en una circular que se encuentra tácitamente derogada, puesto que el sistema tributario general imperante, no es el propiciado por las leyes N°s 20.780 y 20.899, de los años 2014 y 2016, respectivamente, sino que, el sistema tributario que hoy nos rige es el consagrado en la ley N°21.210 de 2020, cuerpo jurídico al que le son aplicables las Circulares N°s 60 de 2020 y 48 de 1985, pero no la N°49 de 2016, debiendo respetarse los beneficios de la Ley Navarino, tal como fueron concebidos en su origen.

CONCLUSIÓN

Como se ha analizado, la resolución que aprueba la instalación de una empresa al amparo del estatuto especial de la Ley N°18.392, una vez reducida a escritura pública tiene el carácter de contrato que hace invariables todas las franquicias de esta ley para la persona natural o jurídica acogida a sus disposiciones, así como, a sus sucesores o causahabientes a cualquier título, sin que las futuras leyes puedan alterar el régimen de beneficios.

Habiendo un acuerdo de voluntades, el Estado no podría ni siquiera dictando una ley retirar su consentimiento y poner fin o modificar el contrato ya perfeccionado entre él y una persona privada, como enseña el Dr. Hernán Corral²³⁷, razonamiento también empleado por Contraloría General de la República²³⁸, cuando aclara que la reducción a escritura pública de la resolución aprobatoria de instalación tiene el carácter de un contrato, comprometiendo al Estado a respetar el estatuto preferente sin alteraciones, estando impedida la Administración de dejar de cumplir sus obligaciones ni de modificarlas, sin el consentimiento de la otra parte.

En línea con lo anterior, la Iltma. Corte de Apelaciones de Punta Arenas²³⁹, reconoce al “*contrato ley*” como el ejercicio de parte del Estado de su, *ius imperium*, creando garantías y otorgando seguridades, sometiéndose plenamente al régimen jurídico previsto en el contrato y a las disposiciones legales a cuyo amparo se suscribió éste. Además, el Estado está comprometido a una obligación de no afectar mediante leyes futuras los alcances del *contrato-ley*, lo que constituye un acto de poder y no un acto privado²⁴⁰.

Pero como hemos desarrollado a lo largo de este trabajo, no ha existido un cambio legal propiamente tal, que verse sobre la exención de IDPC para las empresas acogidas a la Ley Navarino, ni tampoco, sobre el derecho a crédito tributario en contra de impuestos finales para sus propietarios, que haya modificado los beneficios de la Ley N°18.392, más allá de la adecuación al nuevo método general de tributación, primero por la eliminación del sistema integrado²⁴¹, y luego por la derogación de los regímenes 14 ter y atribuido²⁴². Tampoco ha existido ninguna enmienda sobre el tratamiento del crédito tributario y el incremento que siempre versan sobre rentas que han sido afectadas con IDPC.

Lo único que ha ocurrido, es una interpretación del SII, vertida en un instructivo²⁴³ que debe entenderse derogado tácitamente, pues el mismo se refiere a los cambios al sistema tributario efectuados por una ley que ya no se encuentra vigente.

Visto así, si leyes futuras no pueden alterar las cláusulas del *contrato-ley*, con menor razón lo podrán hacer los instructivos de la Administración, que simplemente están determinando el sentido y alcance de las disposiciones legales, que para colmo, en el caso que nos convoca, las mismas ya no aplican, de forma tal que no existe justificación para insistir en el deber de incrementar las rentas afectas a impuestos finales, por el hecho de invocar el crédito tributario que concede la Ley Navarino, si las mismas rentas no estuvieron gravadas en Primera Categoría, máxime cuando claramente el inciso tercero del Art. 2° de la Ley N°18.392, entrega el anotado beneficio con una limitación, al expresar: “*considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han*

²³⁷ Corral (2013).

²³⁸ Dictamen N°16.780 (1988).

²³⁹ Sentencia Rol N°728-2017, Protección (2019).

²⁴⁰ Sentencia Rol N°3-2015, Tributario (2015).

²⁴¹ Ley N°20.780, Chile.

²⁴² Ley N°21.210, Chile.

²⁴³ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°49 de 2016.

estado afectadas por el impuesto de primera categoría”, lo que imposibilita considerar tal incremento.

BIBLIOGRAFÍA

- Boada Iduya, M., y Luchessi, M. (2019). Tributación de las Rentas de Servicios Personales Independientes a la Luz del Convenio Chile-Argentina. *Anuario de Derecho Tributario N°11, Universidad Diego Portales*.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°48. (05.12.1985).
- Boada Iduya, M., & Luchessi, M. (2019). Tributación de las Rentas de Servicios Personales Independientes a la Luz del Convenio Chile-Argentina. *Anuario de Derecho Tributario N°11, Universidad Diego Portales*, 118.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°48. (05.12.1985).
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°49. (14.07.2016).
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°60. (11.09.2020).
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°9. (02.01.1987).
- D.F.L. N°2, Ministerio de Hacienda. (10 de Agosto de 2001). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de Aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto con Fuerza de Ley N°341, de 1977, del Ministerio de Hacienda, sobre Zonas Francas: <http://bcn.cl/1w8ak>.
- D.F.L. N°3, Ministerio de Hacienda, texto refundido, coordinado y sistematizado del D.F.L. N° 15. (10 de Agosto de 2001). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto con Fuerza de Ley N°15, de 1981, que establece el Estatuto del Fondo de Fomento y Desarrollo creado por el Artículo 38 del Decreto Ley N° 3.529, de 1980: <http://bcn.cl/1xa41>.
- DL N°824, Ley sobre Impuesto a la Renta. (31 de Diciembre de 1974). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de aprueba texto que indica de la ley sobre Impuesto a la Renta: <http://bcn.cl/2f7ce>.
- Decreto N°1101, MOP, Texto definitivo del DFL N° 2, de 1959, Viviendas Económicas. (18 de Julio de 1960). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de fija el texto definitivo del Decreto con Fuerza de Ley N° 2. del año 1959, sobre plan habitacional: <http://bcn.cl/2111w>
- Dictamen N°16.780. (07.06.1988). Contraloría General de la República.
- Dictamen N°53.412. (13.11.2008). Contraloría General de la República.
- El Mercurio. (05.12.2013). <https://www.elmercurio.com/legal/movil/detalle.aspx?Id=902574&Path=/0D/C5/>.
- García C., C., & Mansilla G., P. (2020). Estatutos Preferentes Entregados al Intendente Regional. *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, 117-152.
- García Castillo, C. (2019). *La Encriptada Ley Navarino*. Ediciones Universidad de Magallanes.
- Historia Fidedigna de la Ley N° 18.392. (1985). Biblioteca del Congreso Nacional.
- Hurtado Araneda, H. (2018). *Tributación Internacional*. Santiago: Thomson Reuters.
- Ley N°18.392, Ley Navarino. (14 de Enero de 1985). *Biblioteca del Congreso Nacional*. obtenido de establece un regimen preferencial aduanero y tributario para el territorio

- de la XII Region de Magallanes y de la Antartica Chilena, por un plazo de 25 años: <http://bcn.cl/1uvt5>.
- Ley N°18.591, Normas de Administración Financiera. (03 de Enero de 1987). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de normas complementarias de administracion financiera, de incidencia presupuestaria y de personal: <http://bcn.cl/2idkm>.
- Ley N°18.985, Reforma Tributaria. (28 de Junio de 1990). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de establece normas sobre reforma tributaria: <http://bcn.cl/2m0n4>.
- Ley N° 19.149, Ley Tierra del Fuego. (06 de Julio de 1992). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de establece regimen aduanero y tributario para las comunas de Porvenir y Primavera de la Provincia de Tierra del Fuego, de la XII Region de Magallanes y de la Antartica Chilena: <http://bcn.cl/1vh62>.
- Ley N°19.420, Ley Arica. (23 de Octubre de 1995). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de establece incentivos para el desarrollo economico de las provincias de Arica y Parinacota y modifica cuerpos legales que indica: <http://bcn.cl/1uw6y>.
- Ley N°19.606, Ley Austral. (14 de Abril de 1999). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de establece incentivos para el desarrollo economico de las regiones de Aysen y de Magallanes, y de la provincia de Palena: <http://bcn.cl/1vh4x>.
- Ley N°19.853, Bonificación a la Mano de Obra en Zonas Extremas. (11 de Febrero de 2003). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de crea una bonificacion a la contratacion de mano de obra en las regiones I, XV, XI, XII y provincias de Chiloe y Palena: <http://bcn.cl/2nz8v>.
- Ley N°19.880, Bases de los Procedimientos Administrativos. (29 de Mayo de 2003). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los organos de la administracion del Estado: <http://bcn.cl/1uv5j>.
- Ley N°20.780, Reforma que modifica el sistema de tributación. (29 de Septiembre de 2014). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario: <http://bcn.cl/2fa17>.
- Ley N°20.899, Simplifica el Sistema Tributario. (08 de Febrero de 2016). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias: <http://bcn.cl/2k1ds>.
- Ley N°21.210, Moderniza la legislación tributaria. (24 de Febrero de 2020). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de moderniza la legislación tributaria: <http://bcn.cl/2f9fr>.
- Sentencia Rol N°3-2015, Tributario. (06.07.2015). Iltma. Corte de Apelaciones de Punta Arenas..
- Sentencia Rol N°38.754-2017. (22.01.2018). Excma. Corte Suprema.
- Sentencia Rol N°568-2017, Protección. (29.08.2017). Iltma. Corte de Apelaciones de Punta Arenas.
- Sentencia Rol N°728-2017, Protección. (13.06.2019). Corte de Apelaciones de Punta Arenas.
- Suplemento Tributario. (2015). Servicio de Impuestos Internos.
- Suplemento Tributario. (2016). Servicio de Impuestos Internos.
- Suplemento Tributario. (2017). Servicio de Impuestos Internos.
- Suplemento Tributario. (2018). Servicio de Impuestos Internos.

Suplemento Tributario. (2019). Servicio de Impuestos Internos.

Suplemento Tributario. (2020). Servicio de Impuestos Internos.

Suplemento Tributario. (2021). Servicio de Impuestos Internos.

Valenzuela, M. (Octubre de 2019). Ponencia Derecho Tributario Internacional I, Impuesto Adicional. *Programa de Magister en Derecho Tributario*. Santiago: Universidad Diego Portales.

II

Notas de Actualidad

HIDRÓGENO VERDE Y EL DESAFÍO DE LOS IMPUESTOS

Desde el año 2015, y a propósito del Acuerdo de París²⁴⁴, el Estado de Chile ha buscado la manera de reducir la emisión de gases contaminantes y poder contrarrestar el efecto invernadero que produce la emisión de dióxido de carbono²⁴⁵. En dicho acuerdo se realizaron compromisos vinculantes los cuales comprometen las decisiones del Estado y por ende las políticas fiscales con respecto al medio ambiente y la contaminación emitida por el país.

Frente a lo anterior, el Gobierno a través del Ministerio de Energía, así como la Comisión de Desafíos del Futuro, Ciencia, Tecnología e Innovación; y la Comisión de Minería y Energía del Senado, se encuentran trabajando para adecuar la legislación actual a los acuerdos comprometidos de manera internacional. Fundado en lo anterior, en noviembre de 2020, el Ministerio de Energía presentó la denominada “**Estrategia Nacional de Hidrógeno Verde**”²⁴⁶ la cual tiene por objetivo que Chile sea una fuente energética generadora de hidrógeno verde²⁴⁷ para un planeta cero emisiones.

Es bajo tales circunstancias que la legislación tributaria cobra relevancia, tanto por el tratamiento actual que reciben las diversas fuentes energéticas que generan emisiones contaminantes y aquellas renovables, como por los incentivos tributarios que podrían aplicar al H2V. En la presente nota mencionaremos algunas de las aristas a considerar con la implementación de la Estrategia Nacional de Hidrógeno Verde.

I. ¿QUÉ ES EL HIDRÓGENO VERDE Y COMO SE ENCUENTRA REGULADO EN CHILE?

El Hidrógeno Verde nace de la forma mediante la cual se obtiene el hidrógeno a través del proceso de electrólisis mediante el uso de fuentes renovables como la energía hidráulica, eólica o solar, en la que se descomponen las moléculas de agua en oxígeno e hidrógeno para luego utilizar dicho elemento como un vector energético.

²⁴⁴ Tratado jurídico vinculante que tiene por objeto reducir de forma sustancial las emisiones mundiales de gases de efecto invernadero y limitar el aumento global de la temperatura a 2 grados Celsius.

²⁴⁵ CO₂, según su sigla.

²⁴⁶ https://energia.gob.cl/sites/default/files/estrategia_nacional_de_hidrogeno_verde_-_chile.pdf

²⁴⁷ H₂V, según su sigla.

En términos simples, el “hidrógeno verde” es el hidrógeno generado a partir de fuentes y energías renovables, y que sirve como combustible que no genera CO₂, ya que no contiene carbono en su interior.

En este sentido, el concepto verde lo entrega la forma en la cual se llega a la producción de este vector, es decir, con el menor impacto ambiental posible.

Dadas las características geográficas de Chile, el costo de producción del H₂V es de los más bajos a nivel mundial, y el impacto en el reemplazo de energías fósiles como el Diésel en los sectores de minería, transporte público, trenes de carga y agricultura es de una consideración relevante.

Es tanta la capacidad que tiene el país para generar H₂V, que el objetivo del gobierno también se centra en la exportación de este compuesto, esto debido a que el 80% de los costos de producción de él, son los costos de producción de energías renovables generando que la producción en Chile del hidrógeno verde sea competitiva en los mercados²⁴⁸. Sin ir más lejos, el desierto de Atacama y su alta radiación generan un ambiente perfecto para el desarrollo de esta industria, sin contar con los inmensos campos de energía eólica en la Región de Magallanes.

Al tratarse de una fuente de energía, su regulación se sujeta a las normas dispuestas para las sustancias peligrosas, como gases contaminantes, a través de diversos reglamentos²⁴⁹. No obstante, en la práctica podemos señalar que la regulación legal del hidrógeno verde es pobre en la legislación chilena.

Lo anterior ha sido puesto de manifiesto en informes²⁵⁰ en que se concluye la necesidad de contar con un cuerpo regulatorio que reúna de manera íntegra el tratamiento frente a la seguridad, manipulación y otros aspectos relacionados con la producción de Hidrógeno.

Siguiendo con dicha recomendación, con fecha 13 de febrero de 2021, se publicó la Ley N°21.305 sobre Eficiencia Energética, en la que se declaró al hidrógeno como combustible, y como tal, se entregan ciertas atribuciones al Ministerio de Energía para normarlo y darle un tratamiento específico como recurso energético de la nación.

²⁴⁸ La competitividad de la generación de Hidrógeno es hoy uno de los principales problemas de fomentar la creación de plantas que lo produzcan. Chile se encuentra en una situación privilegiada dada la geografía del país. En Brasil si bien se ha intentado impulsar la generación de este combustible a través de la producción de gas, y cuentan con un mercado firme y en desarrollo, no logran romper la barrera de la competitividad.

²⁴⁹ El Ministerio de Salud lo reglamenta en base al almacenamiento de sustancias peligrosas y las condiciones sanitarias y ambientales básicas en los lugares de trabajo; el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones lo regula en el transporte por carretera de sustancias peligrosas y la manipulación de ellas en recintos portuarios; y de ser este transporte marítimo está regulado por el Código Marítimo Internacional de Mercancías Peligrosas (CMIMP); El Ministerio del Trabajo y Previsión Social se refiere a él en el reglamento sobre prevención de riesgos profesionales; y el SERNAGEOMIN en relación a la seguridad minera.

²⁵⁰ Específicamente en el informe elaborado por encargo del proyecto “Descarbonización del Sector Energía en Chile”, implementado por el Ministerio de Energía y GIZ en el marco de la cooperación intergubernamental entre Chile y Alemania, titulado “Proposición de Estrategia Regulatoria del Hidrógeno para Chile” de fecha 25 de mayo de 2020.

Desde un aspecto tributario, no existe regulación específica ligada al hidrógeno verde, esto principalmente por tratarse de un vector energético (actualmente combustible) cuya potencialidad de generación y desarrollo es incipiente en Chile, y también en el extranjero. Lo anterior, porque el tratamiento impositivo se encuentra ligado a la fuente generadora de energía (sea eólica, termoeléctrica, solar, etc.) en relación con los contaminantes que emiten más que al compuesto resultante.

II. IMPUESTOS A LOS COMBUSTIBLES Y EMISIONES CONTAMINANTES, EN RELACIÓN CON LA ENTRADA AL MERCADO DEL H2V

En Chile, la legislación que grava la emisión de contaminantes y los combustibles se encuentra amparada bajo los principios establecidos en la Constitución Política de la República, esto es: en el artículo 19 N°8 de la CPR, que reconoce el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación; y en el artículo 19 N°21 que recoge el derecho a desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen.

De la interpretación extensiva de ambas normas se ampara la creación y aplicación de los denominados “Impuestos Verdes”, los que se definen como “*aquellos gravámenes cuyo hecho imponible está directamente relacionado con la desmotivación de conductas anti ambientales, de manera que un tributo cuyo hecho imponible no tenga esta finalidad podrá seguir siendo un gravamen, pero dejará de tener una connotación ecológica (...) los tributos ambientales se mueven dentro de la dimensión preventiva (subdimensión disuasoria) del principio contaminador-pagador*”²⁵¹. En este sentido, un impuesto verde es efectivo cuando deja de recaudar, debido a que se ha cumplido con el carácter de disuasivo.

En Chile, los impuestos ambientales son determinantes para establecer el precio del carbono, entendiéndolo como tal que será el precio por el cual un contribuyente va a tener que pagar por evitar la emisión de CO₂ o por su liberación al medio ambiente.

Teniendo en consideración lo anterior, podemos señalar que la introducción de incentivos tributarios para la generación de H2V impactará directamente en la recaudación de los impuestos verdes, generando el incentivo a la descarbonización del país, lo que dicho sea de paso es parte del compromiso adoptado en el Acuerdo de París para el año 2050.

III. INCENTIVOS TRIBUTARIOS APLICABLES Y DESARROLLO DEL SISTEMA EN SU CONJUNTO

Dentro del sistema tributario existen varios mecanismos vigentes que podrían ser aplicables para lograr el incentivo o promoción de la generación del H2V. A su vez, hay impuestos disuasivos para regular las emisiones contaminantes generadas por otras formas de generación de energías y combustibles, dentro de las cuales se encuentra el Diésel.

²⁵¹ SALASSA BOIX, Rodolfo. (2016). Tributos Ambientales: La Aplicación Coordinada de los Principios Quien Contamina Paga y De Capacidad Contributiva. *Revista chilena de derecho*, 43(3), 1005-1030. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-34372016000300010>

Para estos efectos, a continuación, se detallan algunos de los incentivos y desincentivos vigentes en la legislación chilena, para el fomento y desarrollo del H2V.

i) **Incentivos:** Si bien no constituyen incentivos específicos al desarrollo del H2V, a continuación, destacamos dos incentivos que podrían usar empresas que pretendan iniciar ayudar en el fomento del H2V.

a) Incentivos tributarios relacionados con Investigación y Desarrollo.

La Ley N°20.241 de 2008, que establece un incentivo tributario a la inversión privada en investigación y desarrollo (denominada “Ley I+D”), es de aquellas que pueden ser aplicables para fomentar el desarrollo del H2V en Chile. En este sentido, establece beneficios dirigidos a contribuyentes del IDPC, que determinen sus resultados tributarios en base a contabilidad completa, y tienen como principales características:

1. Aplicación de beneficios tributarios por gastos internos de I+D y/o la contratación de cualquier entidad que ejecute el proyecto de I+D;
2. Crédito tributario equivalente al 35% del gasto, con un tope anual de 15.000 UTM por contribuyente, que puede ser usado contra el IDPC;
3. Postergación de la aplicación del crédito anterior, para aquellas empresas con pérdida tributaria;
4. Utilización del 65% restante como gasto necesario para producir la renta;
5. Se puede complementar con otros financiamientos públicos, permitiendo aplicar las rebajas sobre aquel monto representativo del aporte empresarial;
6. Se permite realizar la inversión en dichos proyectos de manera asociativa, pudiendo cada una de las empresas gozar de los beneficios tributarios según el aporte realizado a la ejecución del proyecto.

b) Exención del artículo 12 letra B, N°10 de la LIVS.

De conformidad al artículo 12 letra B, N°10 de la LIVS, estarán exentas de IVA las importaciones que realicen las personas naturales o jurídicas, sean éstas residentes o domiciliadas en el país o aquellos que califiquen como inversionistas extranjeros y las empresas receptores de inversión extranjera, conforme a lo establecido en el artículo 3° de la ley marco para la inversión extranjera directa en Chile, respecto de los bienes de capital importados que se destinen al desarrollo, exploración o explotación en Chile de proyectos mineros, industriales, forestales, de energía, de infraestructura, de telecomunicaciones, de investigación o desarrollo tecnológico, médico o científico, entre otros, que impliquen inversiones por un monto igual o superior a cinco millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica.

ii) **Desincentivos a través del alza de impuestos verdes:**

Como se indicó precedentemente, el aumento de los impuestos al diésel y las emisiones contaminantes podría generar un fuerte impacto en la industria en la búsqueda de otras formas de generación de energía. Si bien mediante el proyecto

de medidas de exención tributaria presentadas a través del Informe OCDE²⁵² no se señalaba el aumento de la tasa impositiva de dichos impuestos, es un factor relevante a considerar como estrategia de incentivo al H2V.

Desde una perspectiva ampliada, la estrategia nacional de implementación del H2V en Chile se comprometió a fomentar la inversión en proyectos con una ronda inicial de financiamiento de aproximadamente 50 millones de dólares. De esta manera, el principal foco del Ministerio de Energía es lograr que, sobre todo en la industria Minera sea este el principal combustible utilizado.

IV. CONCLUSIONES

Con el objetivo de llevar a Chile a la descarbonización, mediante la implementación de la Estrategia Nacional para la implementación del H2V, la legislación tributaria se encuentra al debe para fomentar su desarrollo.

Dado lo anterior, es importante poder establecer dentro de los cambios legislativos que se encuentran desarrollando en el país, leyes destinadas a lo anterior con una mira ecológica, obligando de esta manera a los distintos partícipes de la economía chilena a potenciar su desarrollo.

Si bien es cierto que recién comenzamos a vislumbrar los posibles beneficios de establecer un país productor de energía renovable, y con ello el hidrógeno verde como combustible, debemos ser un país progresista en dichas materias y avanzar hacia la modernización de las fuentes energéticas en todos los frentes, regulatorios, impositivos y de I+D.

²⁵² Tax Expenditures and Corrective Taxes in Chile: A joint IMF/OECD Assessment. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-expenditures-and-corrective-taxes-in-chile-a-joint-imf-oecd-assessment.htm>

III
Jurisprudencia Judicial
y Administrativa

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

“Socovesa Desarrollos Comerciales S.A. con Servicio de Impuestos Internos XV DR Stgo Oriente”

RIT GR-15-00005-2019, 1° TTA de la RM, 23/11/2020.

Materia: Gasto por intereses - cuenta corriente mercantil.

El 1° TTA, acogió el reclamo presentado por el contribuyente en contra de las Liquidaciones emitidas por el SII para el AT 2017, relativo al rechazo como gasto necesario para producir renta de los intereses que pagó a su sociedad matriz en virtud de un contrato de cuenta corriente mercantil.

Indica el Tribunal que, encontrándose establecida la existencia de un contrato de cuenta corriente mercantil, la discusión de autos se centra en la naturaleza jurídica de la conciliación realizada entre las partes del contrato respecto del AT 2017, la que, para la reclamante, constituye una liquidación parcial, por el otro lado, el SII niega tal calidad, estimando que no ha nacido en la reclamante la obligación de pago en favor de la contraparte del señalado contrato.

En primer lugar, el TTA estima que siendo un hecho de la causa la efectividad del contrato de cuenta corriente es de su naturaleza la existencia de intereses, no siendo éstos un elemento accesorio o ajeno, como señala el SII, sino que es *“algo natural que de no existir no habría contrato de cuenta corriente”*, siendo entonces, a juicio del tribunal, la negación del ente fiscalizador errada y contradictoria.

Al analizar la prueba, el tribunal señala que las conciliaciones acompañadas al proceso corresponden a los movimientos de dinero de la cuenta corriente mercantil de acuerdo a cada una de las partes, la que son coincidentes, confirmándose, al haberse acompañado conciliaciones de más de un año, la costumbre de liquidar o conciliar anualmente, en forma parcial. Asimismo, las conciliaciones a su vez otorgan información precisa sobre el monto de los intereses generados a raíz del contrato de cuenta corriente mercantil.

Agrega que el SII no estaría facultado para rechazar gastos porque las liquidaciones parciales *“no le parecen”*, ya que los requisitos del gasto, en lo que interesa, se extienden solo a determinar si han sido necesarios para producir renta, lo que no fue cuestionado.

Indica asimismo que, el contrato de cuenta corriente mercantil está normado por el Código de Comercio, de acuerdo al cual, los intereses son de la naturaleza del

contrato, los que se pagan al momento de una liquidación parcial o final, y siendo la existencia de la cuenta corriente mercantil un hecho de la causa, se acredita indirectamente la existencia de intereses.

El SII dedujo recurso de apelación en contra de la sentencia, el cual fue rechazado por la ICA de Santiago. La sentencia de alzada no fue objeto de recurso alguno, encontrándose firme.

**“Celulosa Arauco y Constitución S.A. con Servicio Nacional de Aduanas
Dirección Regional Valparaíso”
ROL 8.222-18, CS, 28/12/2020.**

Materia: Aplicación Tratado de Libre Comercio entre Chile y EE.UU.
en la importación de mercaderías.

La Excma. Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio Nacional de Aduanas en contra de la sentencia dictada por la ICA de Valparaíso, la cual confirma la sentencia dictada en primera instancia por el TTA de la Región de Valparaíso, que acogió el reclamo interpuesto en contra de los cargos formulados por la Dirección Regional de Aduanas de Valparaíso, por los cuales se negó la aplicación del TLC suscrito entre Chile y EE.UU. a los bienes descritos en la Declaración de Ingreso del contribuyente.

El SNA fundamenta su recurso en los siguientes argumentos: i) ha existido infracción a la normativa contemplada en el Tratado Libre Comercio Chile - Estados Unidos, ya que reclama la improcedencia de aplicar un régimen arancelario preferencial a la importación, debido a que la reclamante no habría cumplido con los requisitos exigidos para acogerse al tratamiento preferencial del tratado, toda vez que el certificado de origen acompañado al momento de la operación de importación, fue suscrito por una persona distinta al productor, exportador o importador de la mercancía, omitiendo además las declaraciones relativas a dicho conocimiento; ii) manifiesta que tratándose el TLC de normas de Derecho Público, su interpretación debe ser restrictiva y no admite analogías, razón por la cual no resulta admisible el reemplazo de la prueba de origen presentado al momento de la operación aduanera, con los documentos acompañados posteriormente; iii) la errónea aplicación de los artículos 66, inciso segundo, y 67 de la Ordenanza de Aduanas, toda vez que el referido tratado es un cuerpo de rango legal que establece un arancel preferencial de importación para las mercancías originarias, esto es, las que califican como tales conforme con las reglas de origen previstas, lo que asegura no acontece en la especie; iv) la errónea interpretación del principio de buena fe y *pacta sunt servanda*, consagrado en el artículo 26 de la Convención de Viena; y, v) la errónea interpretación del artículo 128 inciso 15 de la Ordenanza de Aduanas, por cuanto los sentenciadores no ponderan las pruebas rendidas, limitándose a enumerarlas, además de omitir señalar cuáles fueron las evidencias que los condujeron a acoger el reclamo.

En razón de los argumentos esgrimidos por el recurrente, la CS señala que la sentencia de primera instancia estimó que el importador reclamante cumplió las exigencias de las citadas normas y del TLC para acogerse al invocado tratamiento preferencial,

puesto que estaba, además, preparado para presentar, como efectivamente lo hizo en sede administrativa, una prueba de origen válida con la información requerida por Aduanas. Es así como el fallo concluyó que los certificados de origen acreditan fehacientemente que, a la fecha de la aceptación a trámite de las Declaraciones de Ingreso materia de autos, la mercancía calificaba como originaria, no existiendo duda acerca del origen impetrado.

Por lo tanto, la CS señala que el tratamiento arancelario preferente contemplado en el TLC reside precisamente en la calidad de originaria de la mercancía, exigencia que no ha sido desconocida, pues el importador se ha ajustado a los términos del Acuerdo. El error inicial que fue reprochado por la autoridad administrativa no altera la conclusión anterior, que se torna irrelevante si carece de la idoneidad suficiente para desvirtuar el hecho central, cual es si la mercancía procede de una de las partes contratantes, lo que fue corroborado por documentos aptos, acompañados en dicha instancia y que fueron suscritos por el exportador y productor. En consecuencia, alcanzando el tribunal convicción suficiente que las mercancías contenidas en la declaración son originarias de Estados Unidos, el tribunal del grado ha procedido conforme a derecho, al anular los cargos impartidos por el SNA, por lo que no se han infringido las normas del TLC.

Continúa la Corte indicando que, en lo relativo a la segunda infracción denunciada, cabe precisar que los sentenciadores no cuestionan la utilización de tal atribución, sino que establecen como premisa fáctica que la recurrida, en forma posterior, acompañó nuevos certificados de origen, pero que no afectaba su idoneidad para acreditar que las mercancías procedían de Estados Unidos y, como consecuencia de ello, procedía el beneficio, pero no cuestionan el ejercicio de las facultades fiscalizadoras realizado por el Servicio de Aduanas.

A continuación, señala que, en cuanto a la infracción al principio de buena fe y *pacta sunt servanda*, cabe tener en consideración que dicho principio general del Derecho Internacional debe llevar a interpretar el TLC, propiciando su valor y efecto, de modo que la aplicación de su preceptiva no puede ser fragmentada y aislada con miras solo a su fin inmediato. Así las cosas, en la hipótesis de contradicción no puede eludirse dar un sentido armónico correspondiente a los objetivos del pacto, en cuanto a fortalecer el proceso de integración económica y comercial, como lo hizo la sentencia recurrida, motivo por el cual este segmento del recurso es rechazado.

Finalmente, en cuanto a la transgresión del artículo 128 inciso 15 de la Ordenanza de Aduanas, la cual se sustenta en que la sentencia impugnada se aparta de las reglas de la sana crítica al limitarse a enumerar las evidencias y omitir señalar cuáles fueron las que la condujeron a acoger el reclamo, prescindiendo de las declaraciones de personas expertas en la materia, el tribunal de casación indica que cabe hacer presente que la norma en análisis señala que, para resolver este tipo de materias el sistema de valoración probatoria de sana crítica o, mejor llamado, de apreciación razonada, es aquél en que el legislador ha impuesto a los jueces la obligación de observar los parámetros que imponen las reglas de la lógica, las máximas de la experiencia y el conocimiento científico afianzado, en lo que se refiere al modo de apreciar las probanzas y a la adopción de las subsecuentes conclusiones. Así las cosas, la labor de establecer si la prueba traduce la verdad o falsedad de un determinado enunciado

fáctico, según las reglas de la sana crítica, no implica irracionalidad para dejarse llevar por la sola intuición, desestimando la alegación del recurrente.

**“Alimentos MultiExport S.A con SII Dirección Regional Puerto Montt”
ROL 7-2020, ICA de Puerto Montt, 05/01/2021.**

Materia: Fundamentación de un acto administrativo en otro anterior que fue dejado sin efecto por sentencia judicial.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt rechazó el recurso de apelación deducido por el SII en contra de la sentencia de primera instancia que acogió el reclamo del contribuyente, dejando sin efecto las Liquidaciones de impuestos emitidas por el ente fiscalizador para el año tributario 2016.

Funda el SII su recurso señalando que en la sentencia impugnada existe contradicción e incongruencia, por cuanto, por una parte, se reconoce la facultad del Servicio de fiscalizar, liquidar y girar impuestos dentro de los plazos de prescripción, señalando al efecto que el Servicio podría incluso revisar una liquidación ya practicada y determinar nuevas diferencias contra el contribuyente; y por otro lado, desconoce dicha facultad indicando que el monto de pérdida que debieron considerar tanto la contribuyente como el Servicio era la determinada por el TTA en una causa previa y distinta (que revisó la pérdida tributaria de arrastre del contribuyente hasta el AT 2014, determinando la suma a la que ascendía ésta, sentencia que fue confirmada por la ICA de Puerto Montt), lo que a su vez infringiría los artículos 3 y 51 de la Ley N°19.880.

El tribunal de alzada indica que no se aprecia contradicción e incongruencia, ya que, el razonamiento del sentenciador *a quo* no hace más que reiterar una decisión jurisdiccional ya tomada, y que fue confirmada por la Corte “*y que si bien se encuentra ante la Excm. Corte Suprema en conocimiento de un recurso de casación en el fondo, ello no le resta causa ejecutoria a la misma, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 773 inciso 1° en relación al artículo 231 inciso 1°, ambas disposiciones del Código de Procedimiento Civil*”, por lo que, acorde a lo ya resuelto, tanto el contribuyente como el SII han debido considerar como monto de pérdida para el AT 2014 el validado por el TTA en causa anterior. Por lo que al fundamentarse la Liquidación de estos autos, en una anterior que fue dejada sin efecto por medio de una sentencia que causa ejecutoria, al no considerar el SII lo que ya ha sido resuelto jurisdiccionalmente, resulta consecuencia lógica dejar sin efecto la Liquidación reclamada.

En cuanto a la infracción de los artículos 3 y 51 de la Ley N° 19.880 denunciado por el SII, la ICA indica que, según se establece en la misma ley, ésta es de aplicación supletoria y es posible reconocer en distintas disposiciones del Código Tributario una detallada regulación del procedimiento para la determinación de impuestos, tanto en lo relativo a las acciones que deben efectuar los contribuyentes, la presentación de sus declaraciones de impuestos, como las facultades con que cuenta el Servicio, relativas a las diversas medidas de fiscalización y correcto cálculo de las obligaciones, no resultando aplicables las normas, ni ninguno de los principios que rigen el procedimiento administrativo denunciados por el Servicio.

La sentencia no fue objeto de recurso alguno, encontrándose firme.

**“Synopsis soluciones y Servicios IT Ltda con S.I.I. **”
ROL 4305-2018 y 2910-2018 (vista conjunta), CS, 12/01/2021.**

Materia: Principio de congruencia – vicio de *ultra petita* en materia tributaria.

La Excm. Corte Suprema acogió el recurso de casación en la forma deducido el contribuyente en contra de la sentencia definitiva dictada por la ICA de Santiago, que confirmó la sentencia de primer grado, que a su vez rechazó la reclamación interpuesta en contra de la Liquidación emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes del SII, que determinó diferencias de impuestos por concepto de IDPC y ordenó un reintegro en virtud del artículo 97 de la LIR.

La recurrente funda su recurso en la existencia del vicio de *ultra petita*, por cuanto indica que la controversia del litigio es la necesidad del gasto y no fue un hecho sustancial, pertinente ni controvertido, conforme la resolución que recibió la causa a prueba, la existencia de la cuenta corriente mercantil por medio de la cual se pagó el referido gasto.

El Máximo Tribunal indica a su vez que la existencia de la cuenta corriente mercantil no fue un hecho requerido de prueba en la resolución judicial pertinente y que solo los hechos fijados como sustanciales, pertinentes y controvertidos han de ser objeto de prueba, asimismo, del mérito de los antecedentes se tuvo como un hecho no controvertido la existencia del contrato, y por lo mismo no necesitado de prueba, para lo cual basta revisar los escritos de reclamación y contestación.

La sentencia de primer grado, confirmada por el tribunal de alzada, sostuvo que no se acreditó la existencia de la cuenta corriente mercantil, extendiéndose así a un punto no sometido a su decisión y resolviendo sobre la base de éste el reclamo, quebrantándose así el principio de congruencia procesal que impone a los sentenciadores decidir el asunto apegándose a los planteamientos formulados por las partes y por consecuencia incurriéndose en el vicio de *ultra petita*.

La sentencia fue acordada con los votos en contra de los Ministros Sr. Brito y Dahm.

**“Telmex Chile Holding S.A con S.I.I”
ROL 44.635-2017, CS, 15/01/2021.**

Materia: Acreditación de anotaciones contables que no influyen en el resultado tributario.

La Excm. Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la ICA de Santiago, que revocó la sentencia de primera instancia que, a su vez, acogió parcialmente el reclamo interpuesto en contra de la Liquidación emitida por el SII por concepto de IDPC, rechazando en todas sus partes la reclamación.

El reclamante indica en su recurso que, toda su defensa se ha encaminado a hacer presente que la deducción por concepto de Valor Patrimonial Proporcional en empresa con pérdida carece de impacto en la determinación del resultado tributario de la sociedad, ya que, el efecto a nivel financiero se encontraría neutralizado mediante el respectivo agregado en la RLI, lo cual se encuentra establecido en la

sentencia de primer grado, reproducido en lo pertinente en la sentencia impugnada, por lo que al rechazarse el reclamo por el tribunal de alzada, que exige mayores antecedentes de respaldo que los antecedentes contables acompañados, se incurre en una transgresión a la regla de la no contradicción, lo cual a su vez, interfiere con la interpretación lógica y sistemática establecida en el Código Civil. Al exigirle el aporte de antecedentes de respaldo adicionales, indica que se vislumbra una confusión respecto de los alcances sometidos a su conocimiento, exigiendo el aporte de elementos incensarios o inconducentes.

Continúa señalando que, al ordenarse agregar nuevamente las pérdidas reconocidas por concepto de Valor Patrimonial Proporcional, se están afectando dichas cantidades con IDPC, sin perjuicio de no ser un ingreso, costo, un gasto o un ajuste por corrección monetaria, lo que equivale a obligar a la empresa a tributar por conceptos financieros, lo cual se encuentra al margen de la legislación tributaria. Agrega el recurrente que la sentencia impugnada agrega además a la base imponible de primera categoría ajustes por corrección monetaria del capital propio inicial y corrección monetaria de activos financieros, indicando que las diferencias liquidadas se sustentan en partidas no buscan influir en el resultado tributario, sino que evitar incidir el proceso inflacionario.

El fallo de segunda instancia estableció que, del análisis de la prueba aportada, si bien aparecen como coincidentes los montos declarados en el Formulario N°22 con la contabilidad, con lo que valida que dichos montos corresponden a ajustes contables, y no a aspectos que forman parte de la RLI, expresa que, “*la sola comparación de los registros se contradice con lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, incluso si se traten de ajustes contables, puesto que los mismos inciden en la determinación de la renta líquida imponible*”, siendo insuficiente la sola correlación numérica de los asientos contables con lo declarado en el formulario, debiendo acompañarse los respaldos respectivos y la correcta determinación de los registros.

Ahora bien, la Excma. Corte Suprema dispone, en primer lugar, que lo sometido a su conocimiento es si el tribunal de alzada infringió la normativa denunciada al exigir antecedentes adicionales para acreditar los asientos contables de una partida contable que, en concepto del recurrente, carecía de influencia en la determinación de los resultados. Agrega que, si bien se denuncia la infracción a las reglas de la sana crítica, ello no se funda en que la valoración de la prueba hubiese infringido principios lógicos, de experiencia o científicos, sino que en una aparente contradicción entre la parte que se da por reproducida de la sentencia del tribunal de primer grado, y lo razonado por el sentenciados *ad quem*, lo que no constituye un defecto en el razonamiento sobre valoración de la prueba, sino que constituiría una causal de casación en la forma del artículo 768 N°5 en relación con el artículo 170 N°4, ambos del CPC, causal improcedente tratándose de juicios especiales, razón por la que se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido.

La sentencia fue acordada con el voto en contra de los Ministros Sres. Kunsemuller y Valderrama, quienes estuvieron por acoger el recurso de casación, indicando que la sentencia de segundo grado, mantiene en parte lo dispuesto por el tribunal de primera instancia, de forma que logra advertirse un salto lógico, puesto que previo a la determinación de la supuesta falta de acreditación de las partidas cuestionadas

por el SII, no hubo un análisis para desvirtuar el hecho asentado que dichas partidas carecían de incidencia en el resultado tributario por encontrar un correlato contable que las neutralizaba, manteniendo así dos premisas que resultan inconciliables, correlato del todo necesario desde un punto de vista de la lógica como elemento integrador de las reglas de la sana crítica, por cuanto imponer una carga probatoria al contribuyente resulta estéril de mantenerse el hecho asentado en primera instancia en cuanto a la neutralización contable.

Agrega que el fallo impugnado no proporcionan las razones que permitan revocar al juez tributario, quien en una vasta sentencia, efectuando una valoración y ponderación conjunta de todos los elementos de prueba reunidos, arribó a la conclusión final de que procedía dejar sin efecto parcialmente la liquidación, por lo que la mera aseveración del fallo impugnado de ser insuficientes los antecedentes acompañados para acreditar la procedencia de determinada partida, resulta precaria para contrarrestar las conclusiones del TTA, *“especialista en los asuntos tributarios y no satisface los requerimientos, de toda sentencia de segundo grado que revoca la de primera instancia que ha de ser autosuficiente en cuanto a sus fundamentos atados a las normas sobre apreciación de la prueba que, en este caso, no se divisan como acatadas”*.

**“Avery Dennison Chile S.A con Servicio de Impuestos Internos
XIV DR Santiago Poniente”**

RIT GR-16-00102-2016, 2° TTA de RM, 31/03/2021.

Materia: Precios de Transferencia.

El 2° Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana acogió el reclamo tributario interpuesto por el contribuyente en contra de la Liquidación N°210, emitida por la Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente del Servicio de Impuestos Internos, para el año tributario 2013, por concepto de precios de transferencia.

El contribuyente tiene como giro principal la compra de productos terminados para su reventa, especialmente de productos de etiquetado, y para el año tributario 2013, presentó Declaración Jurada N°1907, informando operaciones comerciales con sociedades ubicadas o domiciliadas en el extranjero. Funda su reclamación en una serie de infracciones cometidas por el SII en la emisión de la Liquidación, las que pueden resumirse en: i) No existe relación, al amparo del artículo 38 de la LIR, con una de las sociedades con las cuales informó operaciones comerciales internacionales; ii) Errónea aplicación del antiguo artículo 38 de la LIR, relacionado con el artículo 41 E de la LIR, toda vez que el SII debió haber distinguido las operaciones efectuadas antes del 26 de septiembre y aquellas efectuadas desde el 27 de septiembre de 2012, cuestión que no se observa en la Liquidación, dado que todas las operaciones fueron analizadas al amparo del artículo 41 E de la LIR; iii) Las decisiones de negocios fueron tomadas dentro de la estructura chilena, de forma que el SII yerra en la aplicación del método transaccional de márgenes netos²⁵³, indicando que lo que

²⁵³ TNMM, según su sigla.

generó una depresión en sus márgenes operativos no se relacionó con un aumento de los costos de adquisición de los productos que posteriormente se revenden, sino que la disminución de los precios de venta a terceros nacionales no relacionados, producto de una estrategia comercial local; iv) Los comparables utilizados por el SII en la Liquidación son deficientes y en nada se relacionan con su giro; v) Aplicación arbitraria del rango intercuartil para la determinación de rentabilidad de operaciones de comercialización; y vi) Aplicación errada de *spread* de riesgos en determinación de tasa de interés.

El Tribunal comienza su análisis, señalando que se tiene por establecida la relación entre la reclamante y las empresas con las cuales informó operaciones comerciales internacionales entre el 1 de enero y el 26 de septiembre de 2012, ya que de un análisis de los antecedentes disponibles, se puede establecer que se encuentran bajo la dirección, control o capital de una misma persona o entidad, rechazado de esta forma la primera alegación de la reclamante.

Continúa el Tribunal analizando la normativa legal aplicable a las operaciones objeto de cuestionamiento del SII, indicando que para las operaciones efectuadas hasta el 26 de septiembre de 2012, la normativa legal aplicable era la establecida en el artículo 38 de la LIR, y que, por otro lado, para las operaciones efectuadas a partir del 27 de septiembre de 2012, la normativa aplicable era la establecida en el artículo 41 E del mismo cuerpo legal. De un análisis del acto reclamado se observa que en éste se realizó un examen de las transacciones únicamente en virtud del artículo 41 E de la LIR, lo que en palabras del Tribunal “*conlleva a una errada fundamentación del acto administrativo impugnado, y, por, sobre todo, a una infracción a las normas legales vigentes a la época en que se realizaron dichas operaciones*”. En opinión del TTA, la falta de diferenciación de la normativa aplicable, toma relevancia, en relación con la carga de la prueba, los métodos y comparables a aplicar, los estudios de precios de transferencia y la documentación sustentatoria en general, indicando que en virtud de lo anterior, el SII no logró acreditar sus dichos referentes a que las operaciones no se ajustan a normales de mercado entre partes no relacionadas en operaciones y circunstancias comparables. Lo anterior, indica el Tribunal, es razón suficiente para dejar sin efecto la Liquidación, sin perjuicio que continúa el análisis del asunto.

En relación con el análisis del método elegido, cabe indicar, en primer lugar, que el reclamante aplicó el método de reventa, por considerar que es el más directo aplicable a los márgenes a niveles brutos, y concentrarse a nivel de costo de venta. El SII, por su parte, aplica el TNMM, el cual, a juicio del reclamante, es erróneo, por cuanto indica que lo que generó una depresión en los márgenes operativos no se relaciona en un aumento de los costos de adquisición de los productos que posteriormente se revenden, sino que, en la disminución de los precios de venta de dichos productos, decisión que fue tomada localmente como estrategia para el aumento del volumen de ventas.

El Tribunal, en relación con lo anterior, indica que: “*parece lógico concluir que el reclamante escogió dentro de las opciones legales que tenía a la fecha la más adecuada a la actividad de distribución de bienes, que era el método de precio de reventa. Las ventas se vieron incrementadas en \$799.708.000.-, lo que indica que efectivamente con dicha estrategia se logró*

el objetivo de abarcar más mercado”. añadiendo que, bajo las Directrices de la OCDE, se recomienda que dichas estrategias sean consideradas en la determinación de los precios de transferencia, en la medida que no sean sostenidas en el tiempo, como se pudo observar es el caso.

Ahora, el SII agregó en su evacúa traslado, para defender la elección del método que la reclamante realizaría un pequeño proceso en los productos antes de venderlos, por lo que su análisis se basó principalmente en términos funcionales más que en el producto, y que el método más sensible a estas diferencias, sería el TNMM. El Tribunal indica que el proceso aludido no es una operación relevante como para que se aplique un método u otro, no obstante la especificidad del producto, menos aún para basar su análisis de precios de transferencia en términos funcionales.

En relación con los comparables elegidos por el SII, que pertenecen en su mayoría al rubro electrónico, el TTA señala que dicho rubro, funciona en forma muy diversa a empresas del giro de la reclamante, en cuanto a productos, funciones y riesgos, añadiendo que por lo anterior existiría contradicción en la argumentación del SII al cuestionar los comparables elegidos por el contribuyente, pertenecientes a la industria farmacéutica, al enfrentar riesgos totalmente diferentes. Agrega el Tribunal que el SII no explica el tratamiento funcional de las entidades elegidas, así como tampoco a qué se refiere cuando afirma que los productos son similares en términos de riesgos asumidos entre empresas proveedoras de adhesivos y envases con proveedoras de productos electrónicos, indicando que, si bien el SII expone que el indicador de comparabilidad es en base a márgenes operativos y no brutos, no explica a nivel de resultados en relación con el nivel de ingresos, en qué punto se puede comparar con la reclamante en este aspecto, no siendo suficiente el solo hecho que las funciones desarrolladas por las entidades no relacionadas sean de distribución, refiriéndose únicamente a grandes rasgos a las razones por las cuales el método adecuado es el TNMM, no realizando ningún examen a nivel funcional ni de la empresa como tampoco de las compañías escogidas como comparables, todo lo cual no permite sustentar el método utilizado por el ente fiscalizador.

A continuación, el Tribunal se aboca al análisis del ajuste de comparabilidad realizado por el SII y señala que la legislación tributaria no ha impuesto la obligación de realizar dicho ajuste, agregando que la regla general radica en que si los precios pactados entre empresas relacionadas se encuentran dentro del rango determinado, utilizando como base los comparables usados por la autoridad tributaria, no debería efectuarse ningún ajuste. Señala la sentencia, que en la Liquidación, nada se señala respecto a la existencia de diferencias entre los comparables que habiliten al ente fiscal a efectuar dichos ajustes, tampoco impugnó el Estudio de Precio de Transferencia, en cuanto a los valores fijados por el rango utilizado de valor mínimo y máximo de comparables, no fundamentando la razón por la cual desecha el rango escogido en el informe, y *“arbitrariamente decide aplicar el rango intercuartil, más aún, teniendo en cuenta que la utilización de este rango debe examinarse caso a caso”*.

Por último, el tribunal realiza el análisis relativo al último cuestionamiento de la Liquidación, relacionado con que el préstamo otorgado al extranjero no habría considerado el *spread* de riesgo por no pago, por lo que califica la operación como un

depósito a plazo y en consecuencia rechaza la tasa de interés pactada por el contribuyente, indicando el sentenciador que, verificados los contratos de préstamos, no se observa la existencia de tal riesgo, toda vez que se trata de préstamos excepcionales considerados a corto plazo, por lo que la tasa pactada (LIBOR) sí es adecuada para este tipos de transacciones y niega calificarlos como depósitos a plazo, ya que a su juicio no se reconocen los requisitos exigidos para que se puedan clasificar como tal, acogiendo en definitiva el reclamo y ordenando dejar sin efecto la Liquidación N°210.

A la fecha de redacción del presente resumen, se encuentra pendiente la vista de la causa del recurso de apelación interpuesto por el SII.

**“Seguros Vida Security Previsión S.A./Servicio De Impuestos Internos
Dirección Regional Acum. Ing. Corte 4378, 4393, 4535, 4540 Y 4549
todos del Año 2019”
ROL 112.460-2020, CS, 13/04/2021.**

Materia: Tributación de seguros de vida con ahorro o cuenta única de inversión – procedimiento de impugnación de una Circular del SII.

La Excma. Corte Suprema rechazó el recurso de apelación interpuesto en contra de la sentencia de la Il. Corte de Apelaciones de Santiago que rechazó el recurso de protección interpuesto por las aseguradoras en contra del SII, debido a la emisión de la Circular N°58, que publicó el Suplemento Tributario para el año tributario 2019, en la que se expresa que las sumas de dinero percibidas por el beneficiario o asegurado en un contrato de seguro que combina protección y ahorro, generarán una renta afecta a IDPC e IGC o IA, según el caso, teniendo las compañías de seguro la obligación de determinar las rentas, informar al SII y retener los impuestos que procedan.

Los recurrentes consideraron que la Circular N°58 es un acto arbitrario e ilegal, ya que establece un tratamiento tributario distinto respecto de rentas, que, hasta esa fecha, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 N°3, estaban exentas de impuestos. El recurso de protección interpuesto por las compañías de seguro fue rechazado por la ICA de Santiago mediante sentencia de 31 de julio de 2020.

La Excma. Corte Suprema conociendo del recurso de apelación señala, en lo pertinente, lo siguiente: *“es posible advertir que el conflicto que presenta el recurso no corresponde a una mayoría que deba ser dilucidada mediante esta acción cautelar de urgencia, ya que la discusión de fondo que plantea se centra, a fin de cuentas, en la determinación de si los criterios de interpretación seguidos por el Servicio de Impuestos Internos al dictar la Circular N°58, se ajustan en cada caso concreto a las normas tributarias, y en concreto, determinar si las rentas provenientes de los seguros respectivos están afectos al impuesto a la renta, lo que no es posible de cautela por esta vía ya que no constituye una instancia de declaración de derechos, sino de protección de aquellos que, siendo preexistentes e indubitados, se encuentren afectados por alguna acción u omisión ilegal o arbitraria (...)”*.

Continúa el Tribunal Supremo indicando que, la Ley N°20.322, que creó los TTA, estableció un procedimiento general de reclamaciones, así como también introdujo un amparo legal denominado Procedimiento Especial por Reclamo de Vulneración

de Derechos citando al efecto el artículo 155 del Código Tributario que dispone su ámbito de aplicación.

Finalmente, la Excm. Corte Suprema concluye que el recurso de protección no se encuentra en condiciones de prosperar, “*sin perjuicio de otras acciones que pudiere corresponder a los recurrentes*”.

“Baltierra/Rey”

ROL 127.415-2020, CS, 03/05/2021.

Materia: Recurso de Protección – Imposibilidad material de continuar el procedimiento de cobro de obligaciones tributarias.

La Excm. Corte Suprema acogió el recurso de apelación interpuesto en contra de la sentencia dictada por la ICA de Santiago, que rechazó el recurso de protección interpuesto en contra del Tesorero Provincial de Maipú.

El recurrente indica que en el año 2011 fue requerido de pago respecto de ciertas obligaciones tributarias y que, en el año 2019, por encontrarse sin movimiento dicho procedimiento desde el año 2015, solicitó se declarase la caducidad o prescripción de conformidad con el artículo 201 del Código Tributario, la que fue denegada. Agrega que, a pesar de haberse ordenado remitir los antecedentes al juzgado civil competente, ello no ha ocurrido, afirmando que la inactividad de la Administración en la prosecución del cobro se traduce en la pérdida de eficacia del procedimiento y vulnera el artículo 19 N°24 de la Constitución Política de la República.

La CS por su parte, realiza un análisis de la fase administrativa de todo procedimiento, indicando que, su sustanciación reposa al menos en los siguientes supuestos: i) acción de oficio especialmente derivado de los principios conclusivos y de inexcusabilidad, por lo que todo procedimiento está destinado a que la Administración emita una resolución final; ii) a la Administración lo vinculan los plazos y en especial el término máximo de respuesta que, de conformidad con el artículo 27 de la ley N°19.880, es de 6 meses; iii) la demora injustificada de la Administración da origen a responsabilidad, iv) se regula expresamente que producirá la terminación del procedimiento la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevinientes; v) la iniciación del procedimiento tiene como efecto interrumpir cualquier plazo para ejercer acciones jurisdiccionales. Adicionalmente cita el mensaje del proyecto que dio origen a la ley N°19.880, que indica, en parte, que la ley viene en “(...) *solucionar los problemas derivados de considerar que a la Administración no le afectan los plazos y que su incumplimiento únicamente genera responsabilidades administrativas, entre otros aspectos, se ha concluir que existe una imposibilidad material para continuar el procedimiento y que la causa sobreviniente es el cumplimiento del plazo, razonable contexto en el que todo el actuar posterior de la Administración deviene en ineficaz por ilegalidad (...)*”.

De esta forma concluye que, al haberse extendido el procedimiento por más de seis meses y hallándose materialmente paralizado por un término largamente superior al indicado, corresponde declarar, de conformidad a lo previsto en el artículo 40 inciso segundo de la Ley N°19.880, la imposibilidad material de continuar dicho proceso.

Se previene que, si bien el Ministro Suplente señor Shertzer y el Abogado Integrante señor Pierry concurren a la revocación del fallo en alzada, indican que en autos lo que se produjo fue el decaimiento del procedimiento administrativo, por haber transcurrido en exceso el plazo de 2 años establecido en el inciso 1° del artículo 53 de la Ley N°19.880.

**“L’Oreal Chile S.A./Tercer Tribunal Tributario y Aduanero
de la Región Metropolitana”**

ROL 64-2021, ICA de Santiago, 06/05/2021.

Materia: Recurso de Hecho-*Litispendencia*.

La reclamante interpuso recurso de hecho en contra de la resolución que dictada por el 3° TTA, que declaró inadmisibles, en virtud del artículo 133 del Código Tributario, un recurso de apelación interpuesto en subsidio de un recurso de reposición, en contra de la resolución que resuelve la excepción de litispendencia alegada por el SII, rechazándola.

El reclamante comienza señalando que interpuso reclamo tributario, de manera conjunta, en contra de una Resolución y de una Liquidación, ambos actos emitidos por el SII, reclamo que quedó radicado en el 3° TTA de la RM. Indica que, posteriormente, el señalado tribunal ordenó presentar por separado reclamo tributario en contra de la Liquidación, bajo apercibimiento de tenerlo por no presentado reclamo en contra de dicho acto. Lo anterior fue cumplido por el contribuyente, presentándose, a través de la OJV de los TTA, un nuevo reclamo en contra de la Liquidación, el cual se radicó en el 1° TTA, todo de lo cual se dio cuenta por parte del reclamante al 3° TTA.

Indica el recurrente que el 3° TTA, sin observar lo dispuesto en el artículo 1° del Auto Acordado sobre distribución de demandas nuevas entre los TTA, tuvo por presentado el reclamo en contra de la Liquidación, pese a haberse asignado por sistema al 1° TTA. El SII al evacuar traslado opuso, respecto del reclamo en contra de la Liquidación, excepción de *litispendencia*, la cual fue rechazada por el 3° TTA.

Contra la resolución indicada anteriormente, y en cuanto produce, según se indica, efectos para ambas partes, el reclamante interpuso recurso de reposición con apelación subsidiaria, fundado en una triple identidad en el proceso, que en futuro podría producir cosa juzgada. Arguye en su recurso que, la apelación declarada inadmisibles, es un auto que altera gravemente la substanciación del procedimiento, en tanto hace subsistir un proceso que no fue iniciado conforme a derecho, al haber sido distribuido por el propio tribunal, sin participación de la reclamante y no obstante haber sido válidamente radicado en el 1° TTA en forma previa, la excepción de litispendencia fue rechazada por el tribunal recurrido, generando un vicio procesal que debe ser subsanado conforme a derecho.

Por su parte, en el informe emitido por la Jueza del 3° TTA, se sostiene que el reclamante debió dar cumplimiento a la orden de presentar la Liquidación en un reclamo separado, presentando un escrito ante el mismo tribunal “viene en cumplir lo ordenado”, en el que se contiene el reclamo en contra de la Liquidación, y no

presentar un reclamo nuevo a distribución, ya que el sistema asume que se trata de un caso nuevo y lo somete a distribución. Agrega que, el nuevo reclamo fue presentado fuera de plazo, por lo que debió haber sido declarado inadmisibile por el 1° TTA. En razón de lo anterior, indica que la excepción alegada es improcedente, existiendo otras vías procesales para regular la situación, como es la acumulación de autos o alegar la litispendencia ante el 1° TTA, no existiendo a su vez, razón ni fundamento para la interposición de un recurso de hecho en contra de la resolución emitida por su tribunal.

A todo lo anterior, ICA señala que, si bien la litispendencia no es un incidente que se encuentre regulado en el Código Tributario, sino que en los artículos 303 y siguientes del CPC, en virtud de lo dispuesto en el artículo 148 del Código Tributario, su resolución puede ser impugnada por vía de apelación, el que puede ser interpuesto por aplicación del artículo 187 del CPC, en el evento de estimarse que es una sentencia interlocutoria, o bien, por aplicación del artículo 188 del mismo cuerpo normativo, si se estimase que es un auto que altera la substanciación regular del juicio, lo que conduce a acoger el recurso de hecho interpuesto por el reclamante, concediéndose en el solo efecto devolutivo la apelación interpuesta, comunicándose la decisión al tribunal de origen.

A la fecha de redacción del presente resumen no consta en el sitio web de la Oficina Judicial Virtual del Poder Judicial el ingreso del recurso de apelación aludido.

**“Irrrazaval Vargas con XV DRM Stgo Oriente SII”
ROL 415-2019, ICA de Santiago, 24/08/2021.**

Materia: Caducidad tributaria.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago rechazó el recurso de apelación deducido por el SII, en contra de la sentencia dictada por el 2° TTA de la RM que dio lugar al reclamo del contribuyente en contra de una Liquidación de impuestos, que fue dejada sin efecto en todas sus partes.

Comienza el tribunal de alzada señalando que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 59 del Código Tributario, dentro de los plazos de prescripción, el SII podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes, el SII dispondrá del plazo de nueve meses, contados desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición, para alternativamente, citar, liquidar o girar.

Indica que, en el caso el SII requirió al contribuyente aportar determinados antecedentes, concurriendo éste a sus dependencias el 13 de noviembre de 2015 acompañándose documentación, levantándose acta de recepción de antecedentes. Con fecha 26 de abril de 2018, el SII emitió citación de conformidad con el artículo 63 del Código Tributario, la que, a juicio de la ICA, fue practicada cumplido con creces el término de nueve meses que prevé el artículo 59 del Código del ramo. Así las cosas, señala que, si el SII requiere ciertos antecedentes del contribuyente y éste de buena fe proporciona aquellos con los que cuenta, y el funcionario que los recibe

no expresa absolutamente nada en orden a que la documentación es la requerida o bien es incompleta, no puede la autoridad aprovecharse de esta omisión, y que dicho silencio carente de justificación obre en su beneficio, impidiendo u obstando al inicio del cómputo del término de nueve meses que contempla la norma.

Agrega que, en el caso particular transcurrieron más de dos años y cinco meses desde que la contribuyente acompañó antecedentes solicitados para que el Servicio despachara recién una citación, sin que en el tiempo intermedio hubiera cuestionado, de modo alguno, la insuficiencia de los documentos aportados por el contribuyente.

La Corte dispone así que, otorgar al artículo 59 del Código Tributario una inteligencia distinta de la propuesta, *“importaría permitir a la autoridad fiscalizadora torcer la voluntad de la ley, pues bastaría que omitiera la certificación a que alude el artículo 59 para no generar el efecto de imponerle la carga de, recibida la documentación, citar, liquidar o girar en un término que, por lo demás, resulta bastante prolongado”*.

“Inversiones y Asesorías Lago Rupanco Ltda con Servicio Impuestos Internos Oriente”

ROL 392-2019, ICA de Santiago, 10/09/2021.

Materia: Inadmisibilidad probatoria, falta de fundamentación de la sentencia.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago dejó sin efecto una sentencia dictada por el 3° Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, que rechazó el reclamo de la contribuyente fundada en la declaración de inadmisibilidad probatoria parcial.

El tribunal de alzada fundamenta su resolución, indicando, en primer lugar, que los antecedentes acompañados por el reclamante al tribunal no fueron solicitados en forma determinada y específica por parte del SII, como lo exigía el artículo 132 del Código Tributario vigente a la época de los hechos, ya que, en la citación únicamente se solicitó acompañar “antecedentes suficientes”, sin mayor precisión. Agrega que el tribunal de primera instancia no efectuó un análisis de la normativa legal y procedió de oficio a declarar la inadmisibilidad probatoria, en forma parcial, en circunstancias que el SII no formuló petición en dicho sentido, admitiendo únicamente como medios de pruebas aquellos antecedentes que fueron acompañados en la respuesta a la citación.

Así las cosas, la Iltma. Corte de Apelaciones, declara que la sentencia de primera instancia carece de motivación y fundamentación, ya que no ha resuelto la controversia sometida a su conocimiento, y parte de la prueba no fue valorada, afectando al contribuyente a quien se le reconoce el derecho a aportar toda clase de pruebas a fin de acreditar sus alegaciones, por lo que en definitiva, invalida la sentencia de primera instancia y ordena que la jueza de la causa a emitir un nuevo fallo que resuelva el asunto controvertido.

**“Juan Pablo Young Inversiones EIRL con Servicio De Impuestos Internos
XV DR Stgo Oriente - Vuelve a Tabla”
ROL 71-2020, ICA Santiago, 21/09/2021.**

Materia: Justificación de Inversiones - Acreditación existencia contrato de mutuo.

La Iltrma. Corte de Apelaciones de Santiago acogió el recurso de apelación deducido por el contribuyente, revocando una sentencia dictada por el 3° Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, dejando en definitiva sin efecto las Liquidaciones emitidas por el SII por concepto de justificación de inversiones.

Indica la sentencia que el tribunal de primera instancia, al analizar la prueba rendida para acreditar el origen de los fondos para realizar las inversiones cuestionadas, los cuales provienen, según señala el contribuyente de préstamos con empresas relacionada y un FIP del que es aportante, así como de una cuenta corriente mercantil, estableció que la contabilidad registra la recepción de los montos, y se reflejan las cuentas por pagar a tales empresas, así como existen antecedentes bancarios que dan cuenta del traspaso y recepción de los fondos, pero que, en el caso de los préstamos, no se encontraría acreditado que efectivamente corresponden a tales operaciones, puesto que no podría tratarse de mutuos, pues al no haberse contabilizado intereses, necesariamente debieron de haberse escriturado dichos contratos, lo cual no ocurrió.

Agrega la sentencia de primer grado que, respecto del FIP, en sus registros contables no se daría cuenta del pago de las cuotas suscritas, y a partir de ello cuestionó el origen de los fondos entregados en mutuo por dicha entidad al reclamante, así como también de la relación entre los activos y pasivos del FIP, entre otros, agregando que el mutuante habría excedido la regulación aplicable, estando imposibilitado de otorgar préstamos a uno de sus aportantes.

Por otro lado, respecto del préstamo otorgado por una sociedad relacionada, el tribunal *a quo* indicó que, si bien de la contabilidad se evidencia el traspaso de fondos, de los registros contables se aprecia una transferencia previa del reclamante a dicha empresa, por lo que señala que *“más que acreditar el origen de los fondos devueltos a la reclamante es necesario aclarar el origen de los fondos con que solventó primeramente el traspaso de los fondos (...)”*. Al respecto, el tribunal de alzada indica que, no forman parte de la controversia, ni puede exigirse la acreditación del origen de los fondos que se le entregaron en préstamo anteriormente, pudiendo el SII fiscalizar al contribuyente que entregó dichos fondos por justificación de inversiones, no procediendo *“exigir al contribuyente acreditar el origen de los fondos con que se habrían solventado transferencias previas que no son objeto de dicha fiscalización (...)”*.

Asimismo, indica que en el caso del FIP, no es relevante si el mutuante, pudo haber infringido las actividades que la ley le autorizaba llevar adelante, *“lo que en todo caso es de responsabilidad de dicho fondo de inversiones”*, agregando que el tribunal de primera instancia incurrió en un error, en cuanto, a la luz de la legislación aplicable a la época de los hechos, el otorgamiento de mutuos a sus aportantes no era una operación prohibida a los FIP.

Por su parte, la sentencia de alzada indica, en relación con la exigencia que impuso el TTA de que los mutuos debieron estar escriturados, que ello no es efectivo, toda

vez que el mutuo es un contrato real que se perfecciona con la entrega del dinero, de conformidad con el artículo 2196 del Código Civil, por lo que encontrándose acreditada la transferencia de los fondos a través de los respectivos antecedentes bancarios, los que se encuentran en armonía con las anotaciones contables, es posible tener por acreditada la existencia del mutuo, agregando que dicha operación no necesariamente conlleva el devengamiento del ITE que tiene carácter documental, no siendo una exigencia legal que el mutuo se encuentre escriturado, así como también que no resulta relevante al hecho de acreditar el origen de los fondos, que el mutuo devengue o no intereses.

La sentencia no fue objeto de recurso alguno, encontrándose firme.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

SELECCIÓN OFICIOS DE RENTA, IVA Y OTRAS NORMAS PUBLICADOS DURANTE 2020 Y 2021

Ley de Impuesto sobre la Renta

1. ORD. N°1124, DE 09.06.2020
2. ORD. N°1511, DE 06.08.2020
3. ORD. N°1760, DE 21.08.2020
4. ORD. N°2649, DE 19.11.2020
5. ORD. N°2701, DE 23.11.2020
6. ORD. N°2942, DE 17.12.2020
7. ORD. N°215, DE 22.01.2021
8. ORD. N°522, DE 19.02.2021
9. ORD. N°523, DE 19.02.2021
10. ORD. N°530, DE 22.02.2021
11. ORD. N°812, DE 29.03.2021
12. ORD. N°977, DE 19.04.2021
13. ORD. N°1465 DE 07.06.2021
14. ORD. N°1643 DE 29.06.2021
15. ORD. N°1701, DE 05.07.2021
16. ORD. N°1721, DE 07.07.2021
17. ORD. N°2048 de 09.08.2021
18. ORD. N°2762, DE 13.10.2021
19. ORD. N°3044 de 27.10.2021

Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios

1. ORD. N°1309, DE 10.07.2020
2. ORD. N°2011, DE 14.09.2020
3. ORD. N°2499, DE 06.11.2020
4. ORD. N°2627 DE 18.11.2020
5. ORD. N°285, DE 27.01.2021
6. ORD. N°797, DE 26.03.2021

7. ORD. N°965 DE 16.04.2021
8. ORD. N°1112, DE 03.05.2021
9. ORD. N°1241, DE 12.05.2021
10. ORD. N°1453, DE 04.06.2021

Otras normas tributarias

1. ORD. N°2394, DE 27.10.2020
2. ORD. N°2785, DE 30.11.2020
3. ORD. N°4, DE 2021
4. ORD. N°508, DE 18.02.2021
5. ORD. N°600, DE 03.03.2021
6. ORD. N°1053 DE 23.04.2021
7. ORD. N°1223, DE 11.05.2021
8. ORD. N°1628 DE 25.06.2021
9. ORD. N°1823, DE 20.07.2021
10. ORD. N°2616, DE 29.09.2021

**SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS DE IMPUESTO
A LA RENTA RELEVANTES**

ORD. N° 1124, DE 09.06.2020

Conceptos clave: Enajenación de inmueble, fecha de adquisición, anotación presuntiva, Conservador de Bienes Raíces.

Se le solicita al Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de la enajenación de un inmueble cuya anotación en el libro Repertorio del Conservador de Bienes Raíces (CBR) es anterior al 31 de diciembre de 2003, pero que producto de reparos efectuados por el CBR, su inscripción en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces es posterior a la citada fecha.

Al respecto, señala el Servicio que la anotación realizada en el libro Repertorio en caso de que el CBR devuelva el título por considerar que su inscripción es legalmente inadmisibles, se denomina “anotación presuntiva”, la cual caduca a los dos meses de su fecha si no se convierte en inscripción. En ese sentido, entiende el Servicio que la anotación presuntiva tendría un efecto retroactivo, atendido que una vez convertida dicha anotación en inscripción, ésta surte todos sus efectos desde la fecha de la anotación en el Repertorio.

ORD. N°1511, DE 06.08.2020

Conceptos clave: Fusión inversa internacional, término de giro, Art. 69 del Código Tributario, Art. 38 bis de la LIR.

Se solicita al Servicio que se pronuncie acerca de los efectos tributarios de una fusión inversa internacional, en la cual tres sociedades de responsabilidad limitada chilenas (“socias”), son las únicas socias de una sociedad de responsabilidad limitada (“matriz chilena”), la que a su vez tiene como activo subyacente una sociedad en el extranjero (“filial extranjera”), de la cual es socia mayoritaria. En el caso en cuestión, las socias están evaluando un proceso de fusión inversa internacional, en la cual la filial extranjera absorbería a la matriz chilena, pasando a participar directamente en la filial extranjera.

De acuerdo con lo expuesto el solicitante requiere confirmar: (i) Que en la medida que la filial extranjera se responsabilice solidariamente de todos los impuestos que adeudare la matriz chilena, corresponde llevar a cabo un “término de giro simplificado”; ii) Que en el caso descrito no es aplicable el numeral 1 del art. 38 bis de la LIR; iii) Que los accionistas de la matriz chilena absorbida, no verifican un incremento patrimonial en consecuencia de la fusión, debiendo mantener registrado el costo tributario original que tenían las acciones dadas en canje; y iv) Que aclare que en el caso descrito no es aplicable el numeral 5 del art. 38 bis de la LIR.

En relación con la primera consulta, el Servicio señaló que, a propósito de su facultad de tasación, entre otros aspectos, ha reconocido aplicar la misma normativa tributaria a fusiones nacionales y transfronterizas, en la medida que generen los mismos efectos y consecuencias jurídicas. Sin embargo, el Servicio estableció que, en la fusión descrita en la presentación, si bien puede producir efectos similares a los originados en una fusión conforme a la ley chilena, no es posible aplicar el mismo estatuto tributario. En particular, porque, aunque la filial extranjera se responsabilice de todos los impuestos que adeudare la matriz chilena, el Servicio se encontraría impedido de fiscalizar, por un principio de territorialidad, en consecuencia, en la fusión descrita, la matriz chilena deberá cumplir con la obligación de dar aviso de término de giro, dispuesta en el inc. 4° del art. 69 del CT, sin posibilidad de aplicar un término de giro simplificado.

Respecto de la segunda y cuarta consulta, el Servicio expuso que, en el caso descrito debe aplicarse el numeral 1 del art. 38 bis de la LIR, entendiéndose que, no es posible aplicar el art. 14 letra c) de la misma ley, en virtud del cual se sustrae a las fusiones de sociedades de la aplicación del impuesto del artículo en comento, porque dicha sustracción presupone que la sociedad continuadora incorporará y controlará en sus registros las cantidades que la sociedad absorbida mantenía en sus propios registros, entre otros requisitos. En el caso consultado, no puede exigirse que la sociedad extranjera lleve a cabo las operaciones descritas, y, por ende, corresponde aplicar sobre dichas cantidades el impuesto del art. 38 bis N°1 de la LIR. Por otro lado, el Servicio señala que, atendido que en esta fusión internacional no se produce la liquidación de la matriz chilena, no corresponde adjudicar los activos a los socios, en consecuencia, no se aplica el N°5 del citado artículo.

Por último, y en relación con la tercera consulta, el Servicio confirmó lo planteado, señalando que, el canje propio de estas operaciones es un acto material, que no debe alterar los derechos sociales que los títulos representan, por lo que el costo tributario de los derechos que se reciben en canje debe corresponder al costo que tenían los derechos que poseía la sociedad absorbida. Lo anterior, considerando que de acuerdo con la ley del país en donde se constituyó la sociedad absorbente, se reconozca que, producto de la fusión, los socios de la matriz chilena pasan a serlo de la filial extranjera.

ORD. N°1760, DE 21.08.2020

Conceptos clave: Tratamiento tributario, pago dividendos, especie, transferencia de activo fijo.

Se solicita al Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario que afecta al pago de dividendos a los accionistas de una sociedad anónima, mediante la transferencia en dominio de un activo fijo.

Al respecto, el inmueble fue adquirido por compraventa el año 2011, siendo destinada como oficina y casa matriz, estando contabilizada como activo fijo, a su valor de adquisición, más la revalorización correspondiente, descontada la depreciación anual. Al momento de adquirirlo se pagó IVA, aprovechando éste como crédito fiscal. La sociedad ha registrado pérdidas en sus ejercicios comerciales, pero cuenta con utilidades retenidas susceptibles de distribuir a sus accionistas, mediante la transferencia del dominio del inmueble bajo la modalidad de dividendos.

Se consulta específicamente a qué valor debe considerarse en la enajenación del inmueble (contable o el de mercado); si la transferencia fuere a valor de mercado, qué cantidad debe rebajar la sociedad, de los registros empresariales; y si el traspaso de la propiedad devenga o no pago de IVA.

Cuando el pago de dividendos se efectúa mediante la transferencia en dominio de un activo fijo de propiedad de la sociedad, esta empresa enajena dicho activo, correspondiendo a las partes fijar el precio de la operación. No obstante, conforme lo dispuesto en el art. 64 del CT, el Servicio podrá tasar ese precio cuando éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

La sociedad enajenante deberá deducir en el respectivo registro tributario de las rentas empresariales, sea este RAI, DDAN o REX, según corresponda, una cantidad representativa del dividendo distribuido. Esto es, el monto equivalente al precio de enajenación del activo. Además, la sociedad deberá rebajar de sus registros contables el valor del activo, el cual, en el caso consultado, será su valor de adquisición más la revalorización correspondiente, descontada la depreciación anual.

Si producto de la enajenación se genera una utilidad al deducir del precio de enajenación del activo su valor contable, la sociedad deberá reconocer dicho ingreso tributario dentro de los ingresos del ejercicio.

En relación al IVA, si la sociedad transfiere a sus accionistas el inmueble de su propiedad como pago o distribución de dividendos, dicho acto constituirá una venta gravada con IVA, por tratarse de la transferencia de dominio a título oneroso de un inmueble construido que forma parte del activo fijo de la empresa, respecto del cual la empresa tuvo derecho a crédito fiscal en su adquisición.

ORD. N°2649, DE 19.11.2020

Conceptos clave: Indemnización convencional, años de servicio, todo evento.

Se le solicita al Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario aplicable al anticipo de una indemnización convencional, pactada en su contrato individual de trabajo, al tercer año de servicio, a todo evento, por un monto equivalente al promedio de las últimas 24 remuneraciones por cada año de servicio, pagados tanto a un alto ejecutivo como a un accionista que trabaja en una empresa.

Al respecto, señala el Servicio que la indemnización por años de servicio pagada anticipadamente a un ejecutivo de la empresa constituye para éste un ingreso no renta, sujeto a las limitaciones establecidas en el art. 17 N°13 de la LIR. Por su parte, la empresa pagadora podrá rebajar el anticipo pagado como un gasto necesario para producir la renta, en el ejercicio del pago, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el art. 31 inc. primero de la LIR.

En cuanto al accionista que trabaja su empresa, el Servicio señala que el tratamiento tributario de la indemnización por años de servicio descrito no resulta aplicable, ya que a la luz de las normas laborales un accionista no califica bajo el concepto de “trabajador”, al faltarle la dependencia y subordinación propia de un contrato de trabajo. Luego, dado que la indemnización por años de servicio nace al término de un contrato de trabajo, como un derecho para los trabajadores, no puede un accionista que no cumple con el requisito básico de ser “trabajador”, acceder al beneficio establecido en las disposiciones laborales y en el art. 17 N°13 de la LIR. Asimismo, la empresa no puede rebajar como gasto necesario para producir la renta una indemnización por años de servicio pagada al accionista, por cuanto el art. 31 inc. cuarto, N°6, de la LIR, no contempla dicha deducción.

ORD. N°2701, DE 23.11.2020

Conceptos clave: Tratamiento tributario, montos pagados asociado al teletrabajo.

Se solicita al Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario conforme a la LIR de los montos pagados con motivo del teletrabajo.

Las remuneraciones percibidas por los trabajadores dependientes constituyen rentas clasificadas en el art. 42 N° 1 de la LIR, gravadas con IUSC, en los términos del art. 43 N° 1 de la misma ley. Así, para determinar el tratamiento tributario del bono para compensar gastos del teletrabajo, es necesario esclarecer si constituye remuneración o no.

El art. 152 quáter L del Código del Trabajo establece, como obligación del empleador, proporcionar al trabajador los “equipos, las herramientas y los materiales (...) para el teletrabajo”, no pudiéndose obligar a este último a emplear elementos de su propiedad. Bajo la misma obligación se incluyen “los costos de operación, funcionamiento, mantenimiento y reparación de equipos”. La Dirección del Trabajo ha interpretado que las partes del contrato de trabajo podrán “acordar el establecimiento de asignaciones a propósito del uso de internet, de energía eléctrica, alimentación y otros gastos necesarios para el desempeño de las funciones encomendadas por el empleador”, de cargo de este último.

Así, corresponde al empleador el pago de una asignación para compensar los gastos incurridos por el trabajador en la contratación de internet, por suministro de energía eléctrica y otros similares, de manera que, conforme al art. 42 inc. segundo del Código del Trabajo, no constituye remuneración.

Por otro lado, las sumas pagadas como asignación por gastos de teletrabajo, sujetas al art. 31 inc. cuarto N°6, párrafo segundo de la LIR, serán deducibles como gastos para el empleador, al tratarse de asignaciones que guardan relación directa con la actividad del trabajador en la empresa. Así, los gastos de internet, energía eléctrica, entre otros, constituyen gastos que son propios de la empresa, y en tanto tales, deben estar vinculados al negocio o giro de ésta, y cumplir con los requisitos generales del inciso primero del art. 31 de la LIR, siendo particularmente relevante el requisito de la debida acreditación de los gastos.

Luego, en la medida que efectivamente se trate de una asignación compensatoria, que constituye una especie de reembolso de los gastos incurridos por el trabajador con ocasión del teletrabajo, atendiendo a las circunstancias y montos involucrados, no constituirá remuneración ni forma parte de la base imponible del IUSC del trabajador y será deducido de la RLI, como gasto, para el empleador.

En conclusión, el pago de una asignación compensatoria de gastos incurridos con motivo del teletrabajo no constituye renta para el trabajador y, además, corresponderá a un gasto deducible de la RLI para el empleador.

ORD. N°2942, DE 17.12.2020

Conceptos clave: Art. 25° transitorio de la Ley N°21.210, Régimen ISFUT, reorganización empresarial.

Se le solicita al Servicio que confirme que el régimen opcional del impuesto sustitutivo al FUT, aplicará para contribuyentes que, cumpliendo con los requisitos del mismo, obtengan utilidades tributables pendientes de tributación con los impuestos finales, producto de su asignación en un proceso de división social que se quiere llevar a cabo en el año 2020.

Al respecto, el Servicio señala que, en conformidad con lo establecido en el art. 25° transitorio de la Ley N°21.210, podrán optar por dicho régimen, aquellos contribuyentes de primera categoría que, tributen sobre la base de un balance general según contabilidad completa que, al término de los años comerciales 2019, 2020 y 2021, mantengan sin retiro, remesa o distribución, utilidades tributables pendientes

de tributación con impuestos finales, que hayan sido generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, siendo la fecha límite para declarar y pagar el ISFUT el último día hábil de abril de 2022.

En relación con lo expuesto, el Servicio establece que, en tal caso, no es relevante distinguir si las utilidades tributables pendientes de tributación con impuestos finales, corresponden a utilidades generadas por el propio contribuyente, asignadas o transferidas en reorganizaciones empresariales, o bien, si han sido generadas por sociedades en las cuales es socio o accionista el contribuyente. Lo relevante es que se trate de utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2016 y se mantengan pendientes de retiro o distribución a la fecha en que se ejerza la opción.

ORD. N°215, DE 22.01.2021

Conceptos clave: Artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N°21.210, retiro utilidades, autonomía de la voluntad.

Se solicita al Servicio que confirme si procede el retiro de utilidades sujetas a ISFUT, establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N°21.210, efectuado únicamente por uno de los socios que la sociedad determine. Asimismo, se consulta respecto a la forma de retirar posteriormente las utilidades que se sometieron a dicho tributo (por uno de los socios de la sociedad que paga el impuesto).

Al respecto, el Servicio aclara que la Ley N°21.210 nada dispone respecto de la forma en que deban ser retiradas las utilidades acogidas al impuesto sustitutivo establecido en el art. 25 transitorio de la Ley N° 21.210, por lo que éstas podrán ser retiradas en la forma que determinen los socios de acuerdo a su autonomía de la voluntad. Sin embargo, dicha autonomía de la voluntad deberá ejercerse considerando la facultad especial del Servicio establecida en el N°9 de la letra A) del art. 14 de la LIR, mediante la que este último podrá revisar las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas que justifiquen los retiros o distribuciones anuales de utilidades que realicen propietarios relacionados en forma desproporcionada a su participación en el capital de la empresa.

Adicionalmente, el Servicio concluye que la destinataria de los retiros que se imputarán al ISFUT puede imputar o no sus retiros a este registro, según estime conveniente en cada ejercicio. Por último, se aclara que para retirar las rentas que se acogieron al ISFUT, no es necesario presentar ante la autoridad fiscal alguna otra información o antecedentes adicionales a los requeridos por la ley y las instrucciones del Servicio.

ORD. N°522, DE 19.02.2021

Conceptos clave: Art. 39 N°3 LIR, exención de IDPC, Empresa Individual, Ley N°21.210.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie sobre la vigencia de la exención de IDPC establecida en el art. 39 N°3 de la LIR, tras las modificaciones introducidas por la Ley N°21.210, y en particular, en el caso de un contribuyente persona natural que

obtiene ingresos por el arrendamiento de bienes inmuebles no agrícolas, efectuado por su empresa individual.

Al respecto el Servicio señaló que dicho ingreso se encuentra afecto a IDPC, en virtud del art. 20 N°1 de la LIR, y a su vez, de acuerdo con el art. 39 N°3 de la misma ley, se exime del impuesto en comento, a dichas rentas cuando son obtenidas por personas naturales. Continuó estableciendo que, si bien la Ley N°21.210 no modificó la referida exención, en conformidad con las instrucciones contenidas en la Circular N°39 de 2016, esta exención opera respecto de personas naturales afectas a IGC o IA, no así de una empresa individual.

Asimismo, establece que lo anterior, es consecuencia de que la LIR reconoce una separación patrimonial entre los bienes que el empresario individual tiene a título personal y los bienes que le asigna a la empresa, precisamente con el objetivo de aplicar los impuestos que correspondan, de manera separada. Además, señala que dicho reconocimiento se encontraba contenido en el art. 41 inc. 1° de la LIR, sin embargo, se explicitó mediante el nuevo párrafo segundo del art. 2° N°10 de la LIR, introducido por la Ley N°21.210.

Lo concluido por el Servicio constituye un cambio de criterio, quedando sin efecto la interpretación contenida en pronunciamientos anteriores, en particular, en el Oficio N°2107 de 2017.

ORD. N° 523, DE 19.02.2021

Conceptos clave: Castigo tributario, créditos incobrables a contar del 01.01.2020, normas legales existentes al 31.12.2019.

Una Corporación de Derecho Privado, sin fines de lucro, cuyo objeto fue establecer una institución de previsión y ahorro para los empleados civiles del Estado, ha desarrollado su finalidad de previsión y ahorro de dos maneras: bonificando a los imponentes anualmente respecto de las cantidades ahorradas en la Corporación, y prestando una serie de servicios a sus afiliados, consistentes en el otorgamiento de diversos tipos de préstamos.

Si bien la mayoría de los imponentes de la Corporación han pagado sus obligaciones en tiempo y forma, algunos mantienen obligaciones vencidas, las que históricamente han sido castigadas conforme al art. 31 inc. cuarto N° 4 de la LIR. En ese contexto, conforme al nuevo párrafo segundo incorporado al referido art. 31 inc. cuarto N° 4 de la LIR mediante la Ley N° 21.210, se solicita al Servicio confirmar que: (1) Le son aplicables las normas de determinación de la RLI de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 29 a 33 de la LIR, por tratarse de un contribuyente sujeto a lo dispuesto en el art. 14 letra G) de la LIR; (2) No se requiere acreditar gestión de cobro alguna en caso de optar por castigar los créditos bajo las nuevas metodologías incorporadas; (3) Si se ejercer una de las nuevas alternativas dispuestas por la LIR para el castigo de créditos incobrables para su declaración anual de impuestos, si dicha elección debe ser una sola y aplicable a todos sus créditos castigados en el ejercicio; o si es posible su aplicación de forma diferenciada y por tipos de créditos en cada ejercicio, bajo ciertos criterios objetivos; (4) Si pueden ser castigados en el año tributario 2021 créditos incobrables

cuyas acciones de cobro se encuentran prescritas, con prescindencia del momento en que la acción civil para exigir el cobro del crédito haya prescrito, cumpliendo con los requisitos generales para el gasto antes analizado; y, (5) Si es posible castigar en el año tributario 2021 aquellos créditos incobrables o impagos cuyas acciones de cobro no hayan prescrito que, cumpliendo con los requisitos generales establecidos en el inc. primero del art. 31 de la LIR, se encuentren impagos hace más de 365 días contados desde su vencimiento, con prescindencia que dicho plazo se haya cumplido en cualquier momento con anterioridad al 01.01.2020.

Al respecto, la Corporación desarrolla actividades de la primera categoría, por lo que la determinación de su resultado tributario debe ser efectuada en conformidad a lo dispuesto en los arts. 29 al 33 de la LIR, independiente de que se trate o no de un contribuyente afecto a las reglas del art. 14 de la LIR. Así, se encuentra sujeta al art. 31 inc. cuarto N° 4 de la LIR, sobre castigo de deudas incobrables.

En lo que respecta al gasto, mediante Circular N° 53 de 2020, junto con mantener las instrucciones vigentes al 31.12.2019 sobre el castigo de deudas incobrables, se incorporaron al N° 4 del inc. cuarto del citado art. 31 de la LIR dos nuevas alternativas en materia de castigos, a saber: créditos que se encuentren impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento; o el valor que resulte de aplicar un porcentaje de incobrabilidad conforme a mercado sobre el monto de los créditos vencidos.

Tal como precisa la referida Circular, estas dos nuevas alternativas operan a partir del 01.01.2020, sin necesidad de acreditar haber agotado prudencialmente los medios de cobro, siempre que no se trate de operaciones con relacionados. Además, las modificaciones no alteran la regla previa, en el sentido que, para castigar los créditos incobrables, estos deben haber sido contabilizados oportunamente y haberse agotado prudencialmente los medios de cobro.

Por otra parte, de acuerdo con las instrucciones que armonizan la situación vigente al 31.12.2019, si un contribuyente posee créditos impagos respecto de los cuales ha transcurrido un plazo superior a 365 días desde su vencimiento podrá, a partir del 01.01.2020, castigarlos para fines tributarios aun cuando no se haya agotado prudencialmente los medios de cobro.

En suma, a partir del 01.01.2020, el contribuyente tiene tres alternativas para el castigo de créditos incobrables:

1. Utilizar la regla del párrafo primero del N° 4 del inc. cuarto del art. 31, cumpliendo todas las exigencias establecidas para tales efectos mediante las Circulares N° 24 y N° 34, ambas de 2008.
2. Utilizar la primera regla del párrafo segundo del N° 4 del inc. cuarto del art. 31, que permite deducir como incobrables los créditos que se encuentren impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento.
3. Utilizar la segunda regla del párrafo segundo del N° 4 del inc. cuarto del art. 31, que permite deducir como créditos incobrables el valor que resulte de aplicar un porcentaje sobre el monto de los créditos vencidos, el que será determinado por el Servicio mediante resolución, tomando como referencia indicadores de incobrabilidad del sector o mercado relevante en que opera el contribuyente.

La utilización de las reglas 2 y 3 no requiere cumplir con las exigencias de la regla 1.

Por otra parte, los créditos cuyas acciones de cobro se encuentren prescritas antes del 01.01.2020, pueden castigarse tributariamente a partir de dicha fecha, considerando las nuevas reglas de castigo incorporadas por la Ley N° 21.210.

Finalmente, no existe inconveniente en que se efectúe el castigo de créditos considerando diferentes opciones de reglas de castigo en un mismo ejercicio, siempre que se mantenga un control que permita la acreditación de la correcta y oportuna aplicación de tales castigos.

ORD. N°530, DE 22.02.2021

Conceptos clave: Reorganización grupo empresarial, artículo 64 del Código Tributario, legítima razón de negocios.

Se solicita al Servicio confirmar la procedencia de lo dispuesto en el inciso quinto del art. 64 del CT, respecto de una reorganización que implica el aporte de participaciones en el capital de empresas chilenas a una sociedad sin domicilio ni residencia en Chile, perteneciente al mismo grupo empresarial.

El grupo empresarial corresponde a una familia compuesta por cuatro hijos y sus padres, todos empresarios individuales domiciliados en Chile, los cuales participan en el 100% del capital de dos sociedades en Chile y una en el extranjero (Países Bajos). La reorganización consiste en el aporte que los referidos empresarios individuales hacen de sus acciones en las sociedades domiciliadas en Chile a la referida sociedad domiciliada en el extranjero, con motivo de un aumento de capital previamente acordado en esta última. Los respectivos aportes de acciones se hicieron a su valor tributario y sin originar un flujo efectivo de dinero para los aportantes.

Al respecto, el Servicio indica que los aportantes, y únicos propietarios de la sociedad que recibe dichos aportes, corresponden a empresarios individuales domiciliados en Chile, de manera que los efectos tributarios de la reorganización se producirían y agotarían dentro del territorio nacional. Asimismo, señala que los aportes se realizarían a su valor tributario, sin generar flujos de dinero para los aportantes, todos los cuales subsistirían luego de efectuados los aportes; y que habría una legítima razón de negocios en la reorganización, consistente en obtener una mayor presencia comercial en el extranjero y mejores posibilidades de financiamiento.

Conforme a lo expuesto, el Servicio señala que el caso planteado cumple con los requisitos establecidos en el inciso quinto del art. 64 del CT, de manera que, el valor las acciones aportadas en el proceso de reorganización descrito no podrá ser objeto de tasación por parte del Servicio, en tanto obedezca la operación a una legítima razón de negocios.

ORD. N° 812, DE 29.03.2021

Conceptos clave: Disminución de capital, pérdida tributaria, gasto necesario, ingreso no renta.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie sobre el tratamiento de la pérdida por inversión no recuperada en una disminución y devolución parcial de capital, como también el eventual mayor valor si la devolución excede el monto de los aportes efectuados o costos incurridos en la inversión que se extingue.

Al respecto, señala el Servicio que el accionista que ha adquirido acciones a un valor superior al que ellas representan en el capital social y que, con motivo de una disminución de capital, sufre la extinción de algunas de sus acciones, experimenta una pérdida patrimonial que puede reconocerse como un gasto necesario para producir la renta conforme lo dispuesto en el N°3 del art. 31 de la LIR, cumpliendo además con los requisitos generales sobre aceptación de gastos

Por otra parte, señala el Servicio que, si el costo de adquisición de las acciones para el accionista es inferior al valor que ellas representaban en el capital social, la diferencia positiva obtenida con motivo de una devolución de capital, de resultar imputada al capital social de la sociedad, calificaría como un ingreso no renta conforme al N°7 del art. 17 de la LIR, vigente a la época, atendido que el señalado accionista tiene derecho a obtener una devolución de capital y sus reajustes, en los mismos términos que aquel que detentaba el cedente de las acciones antes de su cesión, con las limitaciones que establecieren las partes, los estatutos o la ley.

ORD. N°977, DE 19.04.2021

Conceptos clave: Crédito por impuestos pagados en el extranjero, liquidación sociedad extranjera, retiro de utilidades, *corporation*.

Se solicita al Servicio confirmar la procedencia de utilizar como crédito los impuestos pagados en el extranjero sobre rentas percibidas en Chile tras la liquidación de una sociedad extranjera (EE.UU.), constituida bajo la forma legal de *corporation*. La sociedad extranjera tiene diversas inversiones en ese mismo país, cuyas rentabilidades han quedado sujetas al pago de un impuesto corporativo de tasa 21% en dicho país.

Al respecto, el Servicio señala que, conforme establece el art. 41 A de la LIR, el contribuyente residente en Chile tendrá derecho a utilizar como crédito contra el impuesto a la renta que se le determine en el país, el impuesto corporativo que hubiere soportado la sociedad extranjera. Agrega, que la letra a) del N°1 del referido artículo contempla a los dividendos y retiros de utilidades entre las rentas cuyos impuestos soportados en el extranjero, que cumplan los requisitos exigidos por la norma, pueden ser utilizados como crédito en Chile.

En relación a lo anterior, el Servicio indica que para establecer el alcance de los conceptos “dividendos” y “retiros de utilidades” que emplea el art. 41 A de la LIR para el caso consultado, debe atenderse al concepto amplio de renta del N° 1 del art. 2° de la LIR, conforme al cual, el residente chileno, a propósito de la liquidación de la empresa extranjera, deberá reconocer y tributar en el país las rentas generadas por

la “*corporation*” en el extranjero y que se mantengan acumuladas en dicha empresa, en la parte que excedan la inversión inicial debidamente reajustada. De acuerdo a lo anterior, el Servicio postula que, de una interpretación armónica de las citadas normas, puede concluirse que las rentas acumuladas en la sociedad extranjera, a su liquidación, deben entenderse retiradas por el contribuyente chileno, encontrándose, por tanto, comprendidas en el concepto de “retiro de utilidades” que contempla la letra a) del N°1 del referido artículo.

ORD. N° 1465 DE 07.06.2021

Conceptos clave: División; Agencia en Chile.

Un contribuyente le solicita al Servicio sobre los efectos tributarios en la división de una sociedad extranjera respecto de la agencia que mantiene en Chile. Específicamente, solicita confirmar que la división de la agencia en Chile, como consecuencia inevitable de la división de su matriz en el extranjero, no configura un hecho gravado en Chile en los mismos términos que la división de una sociedad chilena, en tanto la división de la matriz extranjera comparta los mismos elementos de una división realizada conforme a la legislación nacional y mientras los activos locales sean asignados al mismo costo registrado en la agencia dividida.

Al respecto, el Servicio confirma que la división de una agencia en Chile no configura un hecho gravado en nuestro país, en la medida que la división de la matriz prevea efectos análogos a los de una división realizada conforme a la legislación nacional y mientras los activos y pasivos sean asignados a la nueva agencia al mismo valor tributario que mantenía la agencia dividida.

Asimismo, entiende que si la asignación de activos y pasivos a la nueva agencia que se crea en Chile, cumple con las condiciones señaladas, el Servicio se encontraría inhibido de ejercer las facultades de tasación contenidas en el art. 64 del CT.

Por último, confirma que las cantidades incorporadas en el registro de rentas empresariales de la agencia dividida deberán ser distribuidas considerando el capital propio tributario con que quedaría cada una de dichas agencias.

ORD. N°1643 DE 29.06.2021

Conceptos clave: Fusión; Agencia en Chile.

Se le solicita al Servicio un pronunciamiento sobre los efectos tributarios de una fusión entre sociedades situadas en el extranjero que poseen agencia en Chile. Específicamente, solicita confirmar que, desde el punto de vista tributario, las utilidades tributables de la agencia de la sociedad extranjera disuelta se traspasarían a la agencia de la sociedad extranjera subsistente, no siendo sujeto de impuesto alguno, toda vez que las agencias no constituirían una persona jurídica distinta a las sociedades extranjeras, sino que formarían parte de éstas y representarían solo el medio por el cual la sociedad extranjera prolonga sus actividades en el país.

Al respecto señala el Servicio que, si las utilidades tributables de la agencia en Chile de una sociedad extranjera se traspasan con motivo de su disolución por fusión a la empresa extranjera absorbente, procederá el término de giro de la agencia que se disuelve, ya que no puede exigirse que la sociedad extranjera continuadora incorpore y controle en sus registros las rentas o cantidades pendientes de tributación que la empresa absorbida mantenía en sus propios registros.

En cambio, si las utilidades tributables de la agencia en Chile se traspasan con motivo de la fusión a la agencia en Chile de la otra sociedad extranjera, no será aplicable la tributación de término de giro del art. 38 bis de la LIR, no obstante que la agencia disuelta deberá efectuar un balance de término de giro a la fecha de la disolución y tributar con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro. En tal caso, la agencia disuelta podrá acogerse al término de giro simplificado del art. 69 del CT.

ORD. N°1701, DE 05.07.2021

Conceptos clave: Costo tributario, acciones, sucesión por causa de muerte.

Se le solicita al Servicio confirmar que el costo tributario para determinar el mayor valor en la enajenación de acciones de una sociedad extranjera adquiridas por sucesión por causa de muerte, corresponde al valor que estas tenían al momento de deferirse la herencia, aun cuando dicho impuesto no se pagó por estar prescrito.

Al respecto, el Servicio señala que de acuerdo con el art. 17 N°8 letra f) de LIR el valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se le adjudiquen corresponde al valor considerado para los fines del impuesto a las herencias, debidamente reajustado. Sin embargo, al relacionarse el reconocimiento del costo tributario al impuesto referido y no habiéndose pagado el mismo, impide el reconocimiento de costo tributario alguno. Por lo tanto, en el caso en comento el mayor valor para efectos del impuesto a la renta es la totalidad de precio de enajenación sin deducción alguna, debidamente reajustado.

ORD. N°1721, DE 07.07.2021

Conceptos clave: Compensación de resultados, pérdidas, enajenación de acciones, exterior.

Se le solicita al Servicio pronunciarse sobre la norma de compensación de resultados del párrafo cuarto del N°1 del art. 54 de la LIR, para ser aplicada entre enajenaciones de acciones de sociedades situadas tanto en Chile como en el exterior, por parte de una persona natural que no lleva contabilidad completa.

En particular, el Servicio sostiene que la renta obtenida por la enajenación de acciones de sociedades en el exterior deberá regularse separadamente y tributar de acuerdo con el Impuesto de Primera Categoría conforme sus propias normas de determinación, para luego tributar con el Impuesto Global Complementario.

En definitiva, el Servicio concluye que las rentas de la letra a) del N°8 del art. 17 de la LIR son aquellas derivadas únicamente de las enajenaciones de derechos sociales o acciones de sociedades constituidas en el país, y, por lo tanto, determina que la compensación de resultados que permite el N°1 del art. 54 de la LIR aplica únicamente a los resultados de dichas operaciones, no incluyendo las obtenidas de enajenaciones de acciones de sociedades constituidas en el exterior.

ORD. N°2048 DE 09.08.2021

Conceptos clave: Gastos deducibles, rentas de arrendamiento, concesión marítima.

Se ha solicitado al Servicio un pronunciamiento sobre la deducción como gasto de las rentas de arriendo fijas pactadas en un contrato de arrendamiento de un terminal marítimo.

El contrato fue suscrito por dos personas jurídicas no relacionadas domiciliadas en Chile. En virtud del contrato una de las partes asumirá la obligación de construir, financiar y operar un muelle para el embarque de graneles sólidos, mientras que la otra parte, que encarga la construcción, dará en arrendamiento el terminal de su propiedad, una vez terminada su construcción para que el arrendatario lo explote conforme a su giro.

El canon de arrendamiento de los activos fijos y de la ampliación de la concesión marítima que tiene el dueño del terminal, que se pagará anualmente, se calcula sobre la base de componentes fijos y variables. Los primeros consisten en pagos por rentas y tarifas (suma anual de pagos por conceptos de rentas y tarifas que el dueño de la concesión haga al Fisco con motivo de la ampliación de la misma), y un canon fijo de arrendamiento de los activos fijos (suma que resulte de dividir el costo total de la construcción por el número de años en que se pagará el canon). Por otro lado, el componente variable asciende a un 3% de la recaudación de los ingresos brutos anuales obtenidos por el arrendatario, resultante de la operación del terminal y la prestación de servicios portuarios a usuarios del terminal.

Al respecto, el Servicio señala que a propósito de la deducción como gasto de las rentas de arrendamiento, su pago anticipado se encuentra sujeto a amortización en el periodo de duración del contrato de arrendamiento celebrado entre las partes, dado que tales desembolsos deben guardar una debida correlación con los ingresos que le generan al contribuyente, con el fin de poder imputar en cada periodo tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir con las obligaciones tributarias que establece la ley, a menos que exista un motivo que justifique proceder de otra forma.

En el caso en análisis, el Servicio indica que el modelo de negocio justifica la posibilidad de deducir como gasto las rentas de arrendamiento en la forma indicada en la presentación, es decir, empleando mayores cuotas de arrendamiento durante los primeros años del contrato.

ORD. N°2762, DE 13.10.2021

Conceptos clave: Impuesto sustitutivo, impuestos finales.

El contribuyente indica que el ISFUT siempre es soportado por los accionistas, quienes obtendrán una menor utilidad correlativa tanto financiera como tributaria. Así, solicita confirmar que no se produce un incremento de patrimonio afecto a impuesto a la renta para la sociedad que se acoge al ISFUT por el hecho que sean los accionistas quienes soporten el pago de dicho impuesto.

El contribuyente indica que en el caso específico de una sociedad anónima, algunos de sus accionistas tendrían interés en aplicar dicho régimen transitorio, en tanto que otros no, siendo necesario aplicar un mecanismo que permita acoger las utilidades tributables acumuladas generadas hasta el 31.12.2016 al ISFUT, de acuerdo con el interés de todos los accionistas, conforme a la LSA y su Reglamento.

Conforme al art. 79 de la LSA, los dividendos se deben pagar a prorrata de cada acción o en la proporción que establezcan los estatutos. Esto es, el beneficio económico que corresponde a cada accionista no puede verse modificado por el pago del ISFUT.

Para cumplir con las exigencias señaladas y acogerse al régimen del art. 25° transitorio, se dará a los accionistas la posibilidad que, en el periodo que contempla la LSA entre (i) el acuerdo de distribuir un dividendo adoptado por una junta de accionistas y (ii) antes del pago efectivo de dicho dividendo por la compañía; los accionistas instruyan a la sociedad para que esta última ejerza la opción de acogerse al ISFUT por una parte del saldo del STUT equivalente al monto del dividendo que le corresponde al accionista que da la instrucción (sujeto que tiene derecho a las utilidades susceptibles de acogerse al régimen).

Al respecto, por Oficio N°454 de 2019, el Servicio concluyó que los retiros, distribuciones o remesas que se efectúen con cargo a utilidades acogidas al ISFUT han sido efectivamente gravadas con los impuestos finales. A mayor abundamiento, el N°12 del referido artículo transitorio prescribe que el impuesto pagado deberá deducirse de las respectivas rentas que se afectaron con dicho impuesto. De este modo, se reconoce que el ISFUT efectivamente lo soportan los propietarios de las empresas, porque la ley establece expresamente que este gravamen es con cargo a las mismas utilidades que fueron gravadas.

Así, no se observan inconvenientes en que algunos accionistas opten por pagar el ISFUT, a través de la sociedad, con cargo a sus utilidades acumuladas, para que posteriormente se les distribuya el saldo correspondiente.

Luego, y considerando que las rentas acogidas al ISFUT han cumplido totalmente la tributación con el impuesto a la renta, pudiendo ser retiradas, remesadas o distribuidas a partir de ese momento en la oportunidad que se estime conveniente –con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la LIR vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución– cabe concluir que las utilidades acogidas al ISFUT pueden ser retiradas en la forma que determinen los socios conforme a la autonomía de la voluntad.

Finalmente, en ningún caso constituirá un incremento de patrimonio afecto a impuesto a la renta para la sociedad, cuando ésta pague el ISFUT con cargo a las

utilidades que son o serán distribuidas a sus propietarios, porque son estos últimos quienes están soportando la carga tributaria.

ORD. N°3044 DE 27.10.2021

Conceptos clave: Escritura pública, sociedad anónima, disolución, certificado.

Se ha solicitado al Servicio un pronunciamiento respecto de la aplicación del art. 70 del CT respecto de la reducción a escritura pública de las Juntas Extraordinarias de Accionistas que acuerden la disolución de una sociedad anónima sin el certificado previo del Servicio de término de giro de las mismas.

Ante esto, el Servicio indica que en el caso de las Sociedades Anónimas, los notarios no autorizan la disolución de la Sociedad, sino que se disuelven por acuerdo de junta extraordinaria de accionistas. Por esto, el art. 70 del CT no es aplicable a los notarios que reduzcan a escritura pública el acta de la Junta extraordinaria de accionistas que acuerde disolver una Sociedad Anónima.

El Servicio expresa que si los notarios no pudieren reducir a escritura pública el acta de la Junta de accionistas que acuerda disolver la sociedad, dicha sociedad no podría liquidarse, siguiendo lo establecido en el art. 5 del Decreto N°702 que aprueba el Nuevo Reglamento de Sociedades Anónimas.

Finalmente, y de acuerdo a lo expuesto, el Servicio concluye que no es aplicable en la especie el Oficio N°1375 de 1988.

SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS DE IVA RELEVANTES

ORD. N°1309, DE 10.07.2020

Conceptos clave: Servicio transporte, confirmar criterio Oficio N°1991 de 2019.

Se solicita al Servicio confirmar el criterio contenido en Oficio N°1991 de 2019, sobre la exención contenida en el art. 13 N°3 de la LIVS, para el caso de una empresa que pretende prestar el servicio de transporte de pasajeros consistente en poner bicicletas y *scooters* a disposición del público para transporte o movilización por distintas comunas de la ciudad de Santiago.

Para ello, se pondrá a disposición una aplicación para descarga gratuita por internet que permitirá a los usuarios ubicar las bicicletas y *scooters* más cercanos y utilizarlas, desbloqueándolas y bloqueándolas una vez finalizado el recorrido. Serán las respectivas municipalidades las que determinarán el número de bicicletas y *scooters* que se deben poner a disposición, la superficie de espacio público otorgado para el estacionamiento de éstas, los sectores donde deberán ubicarse y la tarifa máxima que

se permitirá cobrar por el servicio. Además, cada municipio establecerá obligaciones administrativas y técnicas a la empresa, relacionadas con la prestación del servicio, tales como el mantenimiento de las bicicletas y *scooters* y obligaciones relacionadas con la responsabilidad por accidentes y seguros asociados, entre otras.

Se indica que conforme a la normativa legal aplicable y el Oficio N°1991 de 2019, el servicio que se pretende desarrollar se encontraría bajo la exención del art. 13 N°3 de la LIVS toda vez que: i) la empresa califica como una empresa de movilización urbana; ii) la empresa prestaría un servicio de transporte de pasajeros; y, iii) la actividad de la empresa no se limita al mero arriendo de bienes corporales muebles.

Al respecto, el art. 13 N° 3 de la LIVS dispone que estarán liberadas de IVA, entre otras instituciones, las empresas navieras, aéreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros. Luego, conforme al Oficio N°1991 de 2019, se entiende por empresa de movilización urbana tanto a aquella que activamente despliega las actividades de movilización urbana (“poner en” movimiento) como aquella que “pone a” disposición del público los medios de transporte necesarios para su propia movilización urbana.

Para calificar a la empresa referida como una empresa de movilización urbana es importante que su actividad no se agote en el mero arriendo de bienes corporales muebles, integrándose como parte del sistema de transporte público urbano respectivo.

Por otra parte, en el mencionado oficio se establece que la expresión “ingresos provenientes del transporte de pasajeros” abarcaría tanto los ingresos que obtiene una empresa que, por sí misma o a través de terceros, preste el servicio de transporte, como aquella empresa que se limita a poder a disposición medios de transporte para que los usuarios ejecuten el “transporte” por sí mismos, sin el auxilio de terceros.

Dicho lo anterior, la empresa por la cual se consulta calificaría como una empresa de movilización urbana, en tanto pondría a disposición del público en general medios de transporte que permita su movilización por las diferentes comunas de Santiago. Las obligaciones de la empresa irían más allá del mero arriendo de bienes corporales muebles, debiendo cumplir con una serie de exigencias de carácter administrativo y técnico que faciliten el acceso y mantención del servicio prestado.

Por lo anterior, los ingresos que obtenga por el servicio prestado en los términos descritos provendrían del transporte de pasajeros conforme a la exención establecida en el art. 13 N° 3 de la LIVS, lo que en todo caso queda sujeto a las instancias de fiscalización pertinentes.

ORD. N°2011, DE 14.09.2020

Conceptos clave: Ley N°19.983, interés moratorio, comisión fija, proporcionalidad del crédito fiscal IVA.

Se le solicita al Servicio pronunciarse acerca de la proporcionalidad del uso del crédito fiscal IVA respecto de los intereses moratorios por atraso en el pago de facturas, de la comisión del 1% asociada al atraso del deudor en el pago de la factura, entre otras dudas.

Lo anterior, considerando que el Servicio ya había interpretado en el oficio N°1304 de 2019, sobre los efectos tributarios de las modificaciones introducidas a la Ley N°19.983 por la Ley N°21.131, que establece pago a treinta días. Instruyendo que tanto el interés moratorio, como la comisión fija por recuperación de pagos no se encuentran gravados con IVA. Asimismo, señaló que respecto el interés moratorio se debía emitir una boleta o factura de ventas y servicios no afectas o exentas, mas no así respecto de la comisión fija, en cuyo caso es suficiente la emisión de cualquier otro documento de carácter interno que acredite fehacientemente la operación realizada.

Sin embargo, el solicitante señala que, en virtud de la interpretación del Servicio, se generan inconvenientes relacionados con el registro de ingresos devengados, el cálculo de los PPM y proporcionalidad del crédito fiscal de IVA, razón por la cual sugiere que se revisen los criterios.

Frente lo expuesto el Servicio señala que, respecto de ambos conceptos, se comparte que efectivamente no existe un servicio o venta, por lo que no existirá la obligación de emitir boletas o facturas no afectas o exentas de IVA respecto de los intereses moratorios ni de la comisión fija y, en consecuencia, dichos valores no formarán parte del cálculo de la proporcionalidad de crédito de IVA, conclusión que constituye un cambio de criterio respecto de lo interpretado en el Oficio N°1304 de 2019.

Por otro lado, el Servicio señala que, en relación con un procedimiento de la forma de aplicar los recursos abonados a la deuda, no existe una norma tributaria que haga referencia al orden de imputación de los pagos. Sin embargo, es posible remitirse a lo dispuesto en el art. 1.595 del CC, conforme al cual un pago parcial, deberá imputarse primeramente a los intereses, salvo consentimiento expreso del acreedor.

Finalmente, el Servicio se refiere a la condonación del interés moratorio y la comisión fija, señalando que respecto del acreedor solo tendrá efectos tributarios cuando sea realizada por contribuyentes que deban reconocer sus ingresos al momento en que éstos se devenguen. Asimismo, dicha condonación podría constituir un gasto necesario para producir la renta en caso que cumpla con los requisitos del art. 31 de la LIR. En caso contrario no podrá considerarse un gasto necesario, afectándose con la tributación establecida en el art. 21 de la LIR. Desde el punto de vista del deudor, esta condonación representa un incremento patrimonial que debe tributar de acuerdo con las reglas generales de la LIR.

ORD. N°2499, DE 06.11.2020

Conceptos clave: Intermediación de servicios, “*delivery*”.

Se le solicita al Servicio pronunciarse acerca de la forma de registrar la venta, pago de IVA y emisión de documentos en la venta de comida realizada a través de “*delivery*” contratado con una empresa extranjera, figura en la cual los clientes finales le pagan directamente a la empresa extranjera y luego ésta abona en su cuenta corriente el monto de la venta menos comisión exenta.

Al respecto, el Servicio establece que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8 letra n) N°1 de la LIVS, se grava la intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre

que estas últimas den origen a una importación. Asimismo, señala que la Circular N°42 de 2020, aclara que en este caso se debe distinguir entre el servicio de intermediación, que busca facilitar la celebración de un contrato entre las partes; y, la operación subyacente, que corresponde al contrato que las partes buscan finalmente celebrar, constituyendo su principal interés, pudiendo encontrarse gravado, no gravado o exento de IVA conforme a las reglas generales o estar afecto a los impuestos de la LIR.

En el caso analizado, la operación subyacente es la venta de comida, actividad que se encuentra afecta a IVA, por lo tanto, se debe tener presente lo dispuesto en los arts. 52 y 53 de la LIVS. De este modo, en el caso de ventas de comida entregadas a través de una empresa de “*delivery*”, la boleta o factura al consumidor deberá ser emitida por el vendedor, quien tendrá la obligación de recargar el IVA y enterarlo en arcas fiscales, obligación que no se altera por el hecho de que el precio por la operación respectiva sea cobrado a través de un tercero.

Con relación a la comisión que cobra el prestador de servicios extranjero, el Servicio aclara que se encontrará afecta a IVA, correspondiendo al vendedor, contribuyente de IVA, emitir una factura de compra, así como declarar y enterar directamente el impuesto en arcas fiscales, el cual podrá dar derecho a crédito fiscal, según las reglas generales.

ORD. N° 2627 DE 18.11.2020

Conceptos clave: Servicio de *delivery*, contrato de transporte, reparto de objetos de menor tamaño.

Se le consulta al Servicio sobre el tratamiento tributario en materia de IVA del servicio de reparto de objetos de menor tamaño, prestado por personas naturales, de forma independiente. Señala el consultante que el servicio de reparto lo harán con medios de transporte propios, que pueden consistir en bicicletas o motocicletas y la remuneración asociada será pagada por las personas naturales que contratan o solicitan el servicio de reparto.

Al respecto, señala el Servicio que el servicio de reparto de objetos de menor tamaño, realizado por personas naturales mediante el uso de motos o bicicletas, si bien califica como un servicio de transporte de mercadería, materiales u objetos, de acuerdo al art. 166, del Código de Comercio, en la medida que dichas personas se comprometen a ejecutar el traslado objeto del encargo, y entregarlo a la persona que vaya dirigido, por un cierto precio, bajo su total responsabilidad, de forma independiente y con medios propios, correspondería a una ocupación lucrativa, gravada en el art. 42, N° 2, de la LIR, y por tanto exenta de IVA, de conformidad con el art. 12, letra E, N° 8, de la LIVS, que declara exentos de IVA los ingresos mencionados en los arts. 42 y 48 de la LIR.

En cambio, señala el Servicio que el servicio de reparto de objetos de menor tamaño prestado por empresas de transporte, califica como un acto de comercio de acuerdo al art. 3, N°6, del Código de Comercio, y en tal circunstancia, dicha actividad clasifica en el N° 3 del art. 20 de la LIR y, por tanto, afecta al IDPC y afecta a IVA de conformidad con el art. 2°, N°2°, de la Ley de IVA.

ORD. N°285, DE 27.01.2021

Conceptos clave: IVA en la venta de un bien inmueble, periodo menor a un año entre su compra y su venta.

Se solicita al Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de IVA a la venta de un bien inmueble cuando ha transcurrido menos de un año entre su compra y su venta, el que ha sido adquirido para entregarlo como “compensación económica por divorcio”.

Al respecto, el Servicio sostiene que se deberá considerar la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales de que se trata y, con estos antecedentes, determinar si el ánimo que guió al contribuyente fue adquirir el inmueble para su uso, consumo o para la reventa.

En la medida que el recurrente pueda acreditar fehacientemente lo informado, por medio de los respectivos contratos y actuaciones judiciales, entre otros antecedentes, podría estimarse que el ánimo que guía la adquisición del bien raíz no es la reventa, excluyendo la existencia de habitualidad, de tal manera que su posterior venta no se encontraría afectada a IVA, sin perjuicio que, por tratarse de una cuestión de hecho, deba acreditarse en las respectivas instancias de fiscalización.

ORD. N°797, DE 26.03.2021

Conceptos clave: Servicios complejos e integrales, accesoriedad.

Se le solicita al Servicio confirmar que la modificación incorporada por la Ley N°21.210 al N°2°) del art. 2° de la LIVS, sólo se aplica a la prestación de servicios complejos e integrales y no se extiende a las ventas con servicios y/o servicios con ventas.

Al respecto el Servicio señala que el nuevo párrafo segundo del N°2°) del art. 2° de la LIVS determina la tributación de aquellos servicios que comprenden la realización de una serie de prestaciones tanto afectas, como no afectas o exentas de IVA, gravando con el impuesto referido sólo aquellas prestaciones que, por su naturaleza, se encuentran afectas a IVA. Señalando que, para ello, cada prestación debe ser analizada y valorizada en forma independiente y, en caso de que las prestaciones no puedan individualizarse unas de otras, se afectará con IVA la totalidad del servicio.

Asimismo, establece que, la modificación citada solo es aplicable a los servicios y cuando éstos envuelven una serie de prestaciones de diversa naturaleza, razón por la cual, dicha regla no es aplicable cuando el servicio concurre junto con una venta o viceversa, a menos que el servicio se componga de diversas prestaciones, en cuyo evento debe aplicarse lo dispuesto en el párrafo segundo del N° 2°) del art. 2° de la LIVS sólo respecto de las diversas prestaciones que componen el servicio. Lo anterior, sin perjuicio del tratamiento tributario que corresponda aplicar a la venta, por una parte, y los servicios, por otra, cuando concurren juntos.

Por último, establece que el Oficio N°557 de 2018, citado por el solicitante señalando que el Servicio habría aplicado la teoría de la accesoriedad en materia de ventas con servicios integrales y viceversa, más bien el Servicio interpreta que en dicho caso la administración de medicamentos no constituye una venta. En consecuencia, no se trata de un caso de “accesoriedad” de servicios.

ORD. N°965 DE 16.04.2021

Conceptos clave: Nota de Crédito, proporcionalidad, devolución de impuestos pagados indebidamente o en exceso.

Se le solicita al Servicio confirmar el criterio sobre efectos tributarios en IVA y renta en la emisión de una nota de crédito respecto de su receptor en relación con el inciso segundo del art. 22 de la LIVS, en cuanto dicho artículo establece la obligación de emitir notas de crédito en el caso de aquellos contribuyentes que hayan cometido errores en la facturación del débito fiscal, para efectos de solicitar la devolución de impuestos pagados indebidamente o en exceso que contempla el art. 126 del CT. Específicamente solicita confirmar, respecto de aquellos contribuyentes obligados a determinar proporcionalidad de IVA, que, por una parte, si se debe aplicar la misma proporcionalidad utilizada en el período de recepción y registro de la factura en que se recarga el impuesto, haciendo el ajuste directamente en el Formulario 29; y, por otra, si el efecto de la nota de crédito, relativa al gasto por el crédito irrecuperable, se reconoce como un menor gasto tributario de la RLI de la empresa en el ejercicio en que esta es recepcionada.

Al respecto, sobre la primera consulta, señala el Servicio que el mecanismo establecido en el reglamento de IVA para determinar la relación porcentual de crédito fiscal en el caso de las notas de créditos recibidas se efectúa sobre la base de las ventas y/o servicios netos gravados en relación al total de ventas y/o servicios netos contabilizados acumulados al período tributario en que el porcentaje se deba determinar y aplicar sobre el crédito de utilización común, no haciendo ninguna diferenciación respecto de las notas de créditos recibidas, que forman parte del crédito común del mismo período tributario. Utilizar el mismo porcentaje aplicado en el período tributario de recepción de la factura, como sugiere el contribuyente, no está contemplado en el reglamento y difiere con la estructura del IVA, cuya determinación es en “base financiera”.

En cuanto a su segunda consulta, confirma el Servicio que la diferencia o menor gasto por IVA irrecuperable producida como consecuencia de la recepción de una nota de crédito relacionada con el crédito proporcionalizado debe ser reconocida como tal, para los fines de la LIR, en el ejercicio comercial en que dicho menor gasto se determina, vale decir, en el ejercicio comercial en que dicha nota de crédito se recepciona y/o se registra, pues este es el hecho que da origen a la modificación en el pago o adeudamiento del gasto.

ORD. N°1112, DE 03.05.2021

Conceptos clave: Empresa sanitaria, tarifas reguladas, castigo incobrables, procedimiento devolución IVA.

Se solicita al Servicio confirmar si resulta aplicable el procedimiento establecido en los arts. 80 y siguientes de la LIVS para recuperar el IVA recargado por una empresa sanitaria en facturas y boletas que finalmente resultaron incobrables.

La empresa se dedica a la gestión del ciclo urbano del agua y recibe como pago una tarifa regulada por ley, debiendo emitir la correspondiente boleta por los servicios prestados a sus clientes y enterar en arcas fiscales el IVA asociado. Sin embargo, un monto importante de dichas boletas no es pagado por los clientes, lo que constituye un significativo problema financiero para la empresa que debe pagar anticipadamente al fisco un impuesto que posteriormente no es enterado por el real sujeto del impuesto, esto es, el cliente final. A mayor abundamiento, se señala que la empresa cumple con altos estándares de cobranza pero que, como consecuencia de la crisis económica generada por la pandemia de Coronavirus, el nivel de deuda incobrable ha experimentado un importante crecimiento, sin perjuicio de la exigencia de contar con una prestación continua del servicio y de medidas excepcionales contenidas en la Ley N°21.249, que prohibieron el corte de suministro por mora en el pago entre agosto y noviembre de 2020.

Al respecto, el Servicio señaló que, considerando que se trata de un impuesto legalmente estructurado sobre base financiera, su determinación se efectúa mensualmente mediante la imputación del impuesto soportado en la adquisición de bienes y/o utilización de servicios efectuados en un periodo tributario –y por los cuales el contribuyente tuvo derecho a crédito fiscal–, contra el impuesto recargado en las ventas o prestación de servicios que éste realizó en ese mismo periodo tributario. Luego, el monto del impuesto a enterar en arcas fiscales en un periodo tributario no necesariamente equivale al monto del impuesto recargado en las ventas o servicios efectuados por el contribuyente.

En ese sentido, si bien la LIVS contiene normas que permiten solicitar la devolución del impuesto en los casos y condiciones que establece la propia ley, no se contempla dicha posibilidad para el caso del impuesto originado en facturas o boletas impagas, asociadas a servicios efectivamente prestados.

ORD. N°1241, DE 12.05.2021

Conceptos clave: Servicios digitales, régimen simplificado del artículo 35 de la LIVS, liberación obligación emisión documentos tributarios.

Se solicita al Servicio un pronunciamiento acerca de la forma correcta de emitir los documentos para facturar los servicios digitales prestados por un proveedor en el extranjero sujeto al régimen simplificado del art. 35 de la LIVS, el que emitió una factura por un monto neto y una nota de débito que cobra el IVA, por la compra de sus servicios.

Los servicios prestados consistentes en la puesta a disposición de un software se encuentran afectos a IVA, conforme al hecho gravado especial contenido en el N°3 de la nueva letra n) del art. 8 de la LIVS. Al respecto, el Servicio señala que de acuerdo con el art. 35 C de la LIVS, los contribuyentes sujetos al régimen simplificado se encuentran liberados de la obligación de emitir documentos tributarios. Luego, para respaldar sus operaciones únicamente es suficiente que los documentos que emitan consignen la información sobre el valor del servicio prestado y el monto del IVA que grava la operación.

Conforme lo anterior, el Servicio señala que no vislumbra inconvenientes en que estos contribuyentes emitan los documentos que normalmente se emplean en el comercio internacional (facturas, notas de débitos, o sus equivalentes, etc.) y que, asimismo, tratándose de operaciones afectas, se consigne el IVA de la operación en dichos documentos o, como ocurre en el presente caso, si el documento inicialmente emitido no incluyó IVA, se complemente mediante la emisión de una nota de débito que lo incorpore.

ORD. N°1453, DE 04.06.2021

Conceptos clave: Territorialidad, servicios de financiamiento internacional, IVA.

El contribuyente indica que la Circular N°42 de 2020 incluye un ejemplo sobre la falta de territorialidad para aplicar IVA en las comisiones cobradas por contribuyentes extranjeros por servicios prestados en el exterior en operaciones de financiamiento internacional, en tanto estas operaciones no son prestadas ni utilizadas en Chile.

Al respecto, se solicita al Servicio fundamentar por qué en el caso citado la operación no se entiende utilizada en Chile, y aclarar si existe territorialidad en el caso de un contribuyente domiciliado o residente en Chile que paga a un comisionista por sus servicios prestados en el exterior en operaciones de financiamiento con bancos internacionales, para lograr financiar un proyecto a desarrollar en Chile o en el exterior.

Al respecto, el Servicio indica que el ejemplo de las Circulares N°42 de 2020 y N°26 de 2021 trata de ilustrar la aplicación del principio de territorialidad en materia de IVA, fundamentalmente a propósito del nuevo hecho gravado con IVA incorporado en la letra n) al art. 8 de la LIVS y su relación con el art. 5 de la misma ley, tras agregarse un inciso tercero que establece una “presunción” de “utilización” de servicios de aquellos gravados conforme la letra n) del art. 8°.

En ese contexto, la Circular N°26 de 2021, reiterando lo instruido en la Circular N°42 de 2020, precisa que las nuevas reglas de territorialidad introducidas en el inciso tercero del art. 5 de la LIVS, no pretenden gravar con carácter de extraterritorialidad servicios que no se utilizan ni prestan en Chile como, por ejemplo, las comisiones cobradas por contribuyentes extranjeros por servicios prestados en el exterior en operaciones de financiamiento internacional, en tanto estas operaciones no sean prestadas ni utilizadas en Chile.

Luego, teniendo presente los párrafos antes indicados, el ejemplo se limita a señalar que no se gravan con IVA las comisiones cobradas por contribuyentes extranjeros por servicios prestados en el exterior en operaciones de financiamiento internacional, en tanto “estas operaciones no son prestadas ni utilizadas en Chile”. Tal sería el caso de un contribuyente nacional que paga una comisión por obtener en el extranjero un financiamiento para adquirir una inversión, también situada en el extranjero, cuestión de hecho que debe ser analizada caso a caso.

Por otra parte, fuera del ámbito de aplicación del impuesto contenido en la letra n) del art. 8 de la LIVS, que para determinar si un servicio es utilizado en territorio patrio o foráneo, debe estarse al lugar donde tiene su domicilio o residencia el titular del patrimonio en que se radican los efectos económicos del encargo, por lo que,

si los servicios son prestados a una empresa domiciliada en Chile, al radicarse los efectos económicos en dicha empresa se entiende que los servicios son utilizados en Chile, pero si los servicios son prestados a una empresa no domiciliada en Chile, se entiende que la utilización de los mismos no ocurre en el país.

SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS DE OTRAS NORMAS RELEVANTES

ORD. N°2394, DE 27.10.2020

Conceptos clave: Ingreso socios, Sociedad de Inversión, aumento de capital, pacto relativo al derecho sobre las utilidades retenidas, elusión.

Dos nuevos socios personas naturales desean ingresar a una Sociedad de Inversión que actualmente está conformada por cuatro socios, todas personas naturales. La Sociedad de Inversión tiene un capital social de \$10.000.000, la que a su vez posee el 16,6% de las acciones de una sociedad anónima, que participa como sociedad holding del grupo empresarial (“Sociedad Holding”). El RAI de la Sociedad Holding es de \$2.000.000.000.

Al respecto, se consulta al Servicio si pueden los futuros socios ingresar al valor de capital social en la Sociedad de Inversión, renunciando a las utilidades generadas hasta ese momento por ésta. Dado que no hay utilidades acumuladas en las sociedades operativas, pero sí en la Sociedad Holding, a qué debieran renunciar esos socios, ¿a los dividendos que reciba la Sociedad de Inversión de la Sociedad Holding con cargo a utilidades generadas hasta su ingreso?

En relación a la incorporación de los dos nuevos socios por medio del aumento de capital en la Sociedad de Inversión, cabe advertir que la consultante únicamente fundamenta esta alternativa en la circunstancia de que una venta de derechos sociales, para que estos nuevos socios ingresen a la sociedad, sería una opción “cara”, sin detallar el ámbito al que se refiere su aseveración ni explicar por qué aquello resultaría así. Es decir, si es costoso desde el punto de vista tributario o, si resultaría gravoso desde otra perspectiva no expresada por el consultante, por ejemplo, en atención al activo subyacente que posee la Sociedad de Inversión.

Tanto la elección entre un aumento de capital y la venta de derechos sociales para la incorporación de nuevos socios a la Sociedad de Inversión, y lo que se pacte entre partes en cuanto al derecho sobre las utilidades no distribuidas que tendrían los nuevos socios respecto de la Sociedad de Inversión y/o de la Sociedad Holding, formarían parte del legítimo derecho de opción de los contribuyentes a organizar sus actividades, negocios, o actos afectos a impuestos de la forma que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando que los contribuyentes

no tienen la obligación de optar por aquella alternativa que sea más costosa desde el punto de vista impositivo.

La sola incorporación de los nuevos socios por medio de un aumento de capital en la Sociedad de Inversión, y un pacto que limite el derecho sobre las utilidades retenidas en la Sociedad de Inversión o en la Sociedad Holding, hasta antes del ingreso de los nuevos socios, no serían actos o negocios que, por sí solos, puedan ser considerados elusivos, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso puedan modificar la conclusión anterior.

De este modo, ante un escenario de fiscalización –ya sea por NGA o una norma especial–, el Servicio observará, por ejemplo, si existe relación entre los socios actuales y los que ingresan a la Sociedad de Inversión; el porcentaje de participación que adquieren los nuevos socios en la Sociedad de Inversión e indirectamente en la Sociedad Holding, y, consecuentemente, la disminución en la participación social que soportarán los socios actuales; si el capital social suscrito por los nuevos socios es efectivamente pagado, o si se establece un plazo para ser enterado; el origen de los flujos utilizados para el pago del capital suscrito por los nuevos socios; si al momento de acordar el aumento de capital se establece una participación en las utilidades en proporciones distintas al porcentaje de participación en el capital social, y si dicho acuerdo responde a razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales y/o administrativas; si el pacto que se celebre entre los actuales socios y nuevos socios, destinado a limitar el derecho a las utilidades retenidas hasta antes del ingreso de estos últimos, sólo tiene por objeto disminuir la carga impositiva de los socios; y en general, si existen razones económicas relevantes que justifiquen la ejecución de los actos o negocios mencionados por la consultante, razones que deberán ser acreditadas por el contribuyente y deberán decir relación con la operación ejecutada.

ORD. N°2785, DE 30.11.2020

Conceptos clave: Sobretasa, nudo propietario.

Se le solicita al Servicio pronunciarse acerca del propietario de bienes inmuebles entregados en usufructos vitalicios a terceros, en particular sobre si se considera el monto total del avalúo fiscal de tales propiedades para el cálculo de la sobretasa de bienes raíces.

Respecto de lo consultado, el Servicio señala que el nuevo art. 7° bis de la Ley sobre Impuesto Territorial, establece una sobretasa anual de dicho impuesto calculada sobre la suma total de los avalúos fiscales de los bienes raíces que pertenezcan a un contribuyente, en la parte que exceda de 670 UTA. Para estos efectos, la ley considera como contribuyentes a las personas naturales y jurídicas, y a las entidades sin personalidad jurídica, respecto de los bienes raíces de que sean propietarios conforme con el Registro de Propiedad del respectivo Conservador de Bienes Raíces.

De acuerdo con lo anterior, y considerando que, en el usufructo, el nudo propietario conserva la propiedad de la cosa, el Servicio establece que el nudo propietario debe ser considerado como contribuyente de la sobretasa. Asimismo, señala que el art. 7° bis no contempla exenciones, rebajas o exclusiones respecto del nudo propietario o de inmuebles que se entreguen en usufructo, sea vitalicio o no.

ORD. N°4, DE 13.01.2021

Conceptos clave: Actos elusivos, derecho de economía de opción, reorganización empresarial.

Se solicita al Servicio confirmar que los actos y operaciones a llevar a cabo en una reorganización empresarial particular que se expone, no califican como elusivos en los términos de los arts. 4 bis, ter y quáter del CT, sino que responden al ejercicio del derecho de economía de opción que reconoce la propia ley tributaria.

El grupo familiar que se reorganizará según se expone, está compuesto por un grupo de hermanas que son propietarias, a través de sus sociedades personales de inversión, de Sociedad A Ltda. constituida en Chile, que actúa como sociedad holding del grupo familiar, que a su vez posee un porcentaje mayoritario de participación en la sociedad chilena Sociedad B Ltda., que lleva contabilidad en dólares de los Estados Unidos de Norteamérica y actualmente, mantiene inversiones en moneda extranjera y una participación mayoritaria en Sociedad SCS, sociedad en comandita simple, constituida y domiciliada en Luxemburgo. Agrega que el padre de las hermanas, mantiene un porcentaje menor de participación directa en Sociedad A Ltda., en Sociedad B Ltda. y en Sociedad SCS.

La reorganización planteada comprenderá los siguientes pasos: a) Paso uno: fusión inversa de Sociedad A Ltda. en Sociedad B Ltda.; b) Paso dos: división de Sociedad B Ltda. manteniendo en la continuadora –“Sociedad B Ltda.”– la participación en Sociedad SCS y asignando a la sociedad que nace de la división –“Nueva Sociedad B Ltda.”– la totalidad de las inversiones ubicadas en Chile; c) Paso tres: fusión inversa internacional de Sociedad B Ltda. en Sociedad SCS, en virtud de la cual la matriz chilena será absorbida por su filial luxemburguesa; y finalmente; d) Paso cuatro: división de las sociedades personales de inversión de las hermanas, manteniendo las sociedades continuadoras las inversiones locales y asignando a las sociedades que nacerán, la totalidad de la participación en Sociedad SCS.

Ante esto, el Servicio señala que la reorganización que se consulta excluye la aplicación de lo dispuesto en el art. 41 G de la LIR, debido a que no se verifican las hipótesis de control que establece la norma; tampoco aplicarían las facultades de tasación del Servicio del inc. 3° del art. 64 del CT en los pasos 2 y 4, ya que la distribución de patrimonio de las sociedades escindidas no constituye propiamente transferencia o transmisión de bienes; ni aplicarían las facultades que tiene el Servicio en materia de Precios de Transferencia (art. 41 E de la LIR). Por lo tanto, el Servicio indica que procede evaluar el conjunto o serie de actos y negocios jurídicos incluidos en la reorganización consultada, en el marco de la norma general anti elusiva. Agrega el Servicio, que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye elusión, sino que, es la discordancia entre las razones económicas entregadas y los actos y negocios jurídicos que se ejecutarán, lo que entregará las variables para determinar si se está en presencia de una reorganización societaria elusiva.

Al respecto, el Servicio indica que no se acreditó que los actos de la reorganización permitan a los beneficiarios finales mantener una estructura de inversión directa. Tampoco se acreditó que la malla post reorganización limitará la exposición al riesgo de mercado, riesgo país y riesgo cambiario ni que la estructura societaria propuesta

implique una simplificación de la malla que evitará los costos de administración que conlleva la estructura actual.

Dado las razones expuestas, el Servicio concluye que no es posible afirmar que la reorganización expuesta se enmarca dentro de la legítima opción de conductas o alternativas contemplada en el inc. 2° del art. 4° ter del CT. Y, en definitiva el conjunto de actos o negocios jurídicos presentados es susceptible de ser calificado como elusivo en los términos de los arts. 4 bis, ter y quáter del CT.

ORD. N° 508, DE 18.02.2021

Conceptos clave: Interpretación, inadmisibilidad probatoria, Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Se solicita al Servicio un pronunciamiento sobre la inadmisibilidad probatoria ante los TTA, respecto de aquellos antecedentes que solicitados determinada y específicamente al contribuyente por el Servicio en una citación bajo el art. 63 del CT, y que el contribuyente no obstante disponer de ellos, no los haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo del artículo ya citado, en relación con el art. 132 del mismo Código.

Al respecto, la Ley N°21.210 eliminó el antiguo inciso undécimo del art. 132 del CT que trataba la materia consultada. En consecuencia, el actual texto del artículo mencionado no contiene referencia alguna a la inadmisibilidad probatoria ante el TTA de aquellos antecedentes no presentados en sede administrativa con ocasión de la citación del art. 63 del CT.

Analizada la historia de la Ley N°21.210, en relación a la eliminación del inciso undécimo del art. 132 del CT, resulta evidente que la intención del legislador fue derogar expresamente dicha disposición, sin que actualmente sea procedente limitar la actividad probatoria del contribuyente, aun cuando no haya acompañado los documentos solicitados en la instancia de fiscalización. Así, debe interpretarse esta norma de manera sistemática con el resto de las normas del CT, incluyendo en esta interpretación el art. 63 del señalado Código.

En consecuencia, con la entrada en vigencia de la Ley N°21.210, que derogó el inciso undécimo del antiguo art. 132 del CT, se ha eliminado de dicho cuerpo legal la inadmisibilidad o exclusión probatoria ante los TTA respecto de aquellos antecedentes que, solicitados determinada y específicamente por el Servicio mediante citación, y que el contribuyente no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo legal.

ORD. N°600, DE 03.03.2021

Conceptos clave: Circular N°15 de 2019; artículo N°69 del D.F.L. N° 458; Plan Regulador Metropolitano; subdivisión; loteo; urbanización.

Se solicita al Servicio un pronunciamiento sobre el alcance del contenido de la Circular N°15, de 15.03.2019, en cuanto a la inclusión de los inmuebles provenientes

de subdivisiones o loteos de predios ubicados dentro de áreas reguladas por un Plan Regulador Metropolitano²⁵⁴.

Ante esto, el Servicio en primer lugar señala que con la sola aprobación por parte de la Dirección de Obras Municipales (en adelante “DOM”) respectiva, se habilita al Servicio a asignar e incluir un rol de avalúo por separado de su predio matriz a cada lote resultante de la subdivisión o loteo, cuando se trate de predios ubicados dentro de los límites urbanos (art. N°69 del D.F.L. N° 458, de 1976). Por otro lado, respecto a los predios agrícolas, éstos deberán ser incluidos en el respectivo rol de avalúos, una vez que se encuentren enajenados e inscritos en el registro de dominio correspondiente.

En segundo lugar, el Servicio indica que, para la subdivisión de predios ubicados fuera del límite urbano comunal, aplican las normas del D.L. N°3.516 de 1980 en el sentido que estos predios podrán ser divididos libremente por sus propietarios siempre que los lotes resultantes tengan una superficie no inferior a 0,5 hectáreas físicas. Sin perjuicio de que hay que tener en consideración las excepciones a esta regla, como la relativa a las divisiones o subdivisiones resultantes de la aplicación del art. 55 de la Ley General de Urbanismo y Construcciones²⁵⁵; requiriéndose, en todos los casos, de un informe previo favorable en los términos del art. N°46 de la Ley N°18.755.

En tercer lugar, se expresa que la excepción mencionada en el punto anterior no resulta procedente tratándose de subdivisiones de terrenos rurales ubicados al interior de los límites de los PRM singularizados para fines diversos a los del art. 55 de la LGUC, ya que no corresponden a predios rústicos.

Finalmente, el Servicio concluye que las subdivisiones, loteos o urbanizaciones de predios ubicados dentro de los límites urbanos de una comuna, se entienden formar parte del Plan Regulador de la misma una vez que han sido aprobadas por la DOM respectiva (art. N°69 de la LGUC). Por el contrario, las subdivisiones prediales fuera del límite urbano, inclusive aquellas que se encuentren dentro de los límites de los PRM, no se enmarcan en lo dispuesto anteriormente, principalmente por no ubicarse dentro del límite urbano comunal ni contar con una aprobación de subdivisión, razón por la cual el Servicio las trata de manera diferente para los fines de la oportunidad de su inclusión en el catastro de los bienes raíces.

ORD. N°1053 DE 23.04.2021

Conceptos clave: Impuesto a la Herencias; Reliquidación.

Se le solicita al Servicio un pronunciamiento sobre la necesidad de reliquidar el Impuesto a las Herencias producto del aumento de la comunidad de bienes quedada al término de la sociedad conyugal dado que la cónyuge sobreviviente colacionó su patrimonio reservado. El consultante hace presente que, en su opinión, no procedería tal reliquidación por cuanto la colación de dichos bienes tiene lugar a través

²⁵⁴ PRM, según su abreviatura.

²⁵⁵ LGUC, según su abreviatura.

de un acto posterior, por lo que dichos bienes se adquieren por tradición y no por sucesión por causa de muerte.

Al respecto, señala el Servicio que en el caso en análisis el patrimonio hereditario sobre el cual se aplicó el Impuesto a las Herencias habría sido incorrectamente determinado, al haberse calculado erróneamente los respectivos gananciales, esto es, con exclusión de los bienes reservados de la mujer, por lo que procedería reliquidar dicho impuesto incorporando al respectivo inventario de bienes el monto de los gananciales que efectivamente correspondan a los herederos del cónyuge fallecido.

Aclara también, que el hecho que la acumulación de los bienes reservados de la mujer se produzca con posterioridad a la muerte del causante (en la liquidación de la comunidad quedada al término de la sociedad conyugal), no modifica la sucesión por causa de muerte como modo de adquirir el dominio del patrimonio de aquel (patrimonio del que, precisamente, forman parte los gananciales que le hubiesen correspondido), toda vez que dicho modo de adquirir operó con ocasión de su muerte.

ORD. N°1223, DE 11.05.2021

Conceptos clave: Anti elusión, licencia de *software*, prestación de servicios.

Se le consulta al Servicio si un contrato de comodato de *software* y asesoría técnica en particular, infringe las disposiciones de los arts. 4° bis, 4° ter y 4° quáter del CT, u otras normas especiales anti elusivas.

El consultante expone que un cliente, a través de un contrato de licencia gratuito pone a disposición de establecimientos educacionales un *software* destinado a administrar información y colaborar en la gestión académica; y, adicionalmente, presta servicios de capacitación y asistencia en el uso de la plataforma. Dichos servicios son indivisibles, por lo tanto, el usuario no puede optar por tomar sólo el comodato, sino que necesariamente debe contratar los servicios de configuración y asesoría.

De acuerdo con lo expuesto, el Servicio señala que, la cesión o licencia para el uso del *software* constituye un hecho gravado con IVA, conforme con lo dispuesto en el art. 8 letra h) de LIVS. Por su parte, respecto a los servicios de capacitación y asistencia en el uso de la plataforma, el Servicio ha indicado, en términos generales, que no están gravados con IVA en la medida que no formen parte del *software* licenciado.

Por otro lado, en el marco de la norma general anti elusiva, el Servicio señala que en el caso expuesto existe ausencia de razones jurídicas o económicas relevantes para el contribuyente. Asimismo, estima que la obligación de contratar conjuntamente la licencia y los servicios de asistencia y capacitación, permite que se altere artificialmente la distribución económica de las distintas prestaciones, ya que, a través de la prestación de los otros servicios, se conseguiría remunerar la licencia, por lo tanto, dicho mecanismo tendría por finalidad evitar recargar con IVA las prestaciones relativas a la licencia del *software*.

En virtud de lo expuesto, el Servicio concluye que las circunstancias advertidas, permiten entender el acto consultado como potencialmente elusivo en los términos dispuestos en los arts. 4° bis y siguientes del CT.

ORD. N°1628 DE 25.06.2021

Conceptos clave: Reconocimiento de deuda; Impuesto de Timbres y Estampillas.

Se le solicita al Servicio confirmar que el flujo de dinero recibido por una empresa y registrado en su contabilidad como un pasivo, respecto del cual emitió posteriormente y de manera unilateral el correspondiente reconocimiento de deuda, no constituye un ingreso tributable para dicha empresa, sino un pasivo.

Al respecto, señala el Servicio que el documento en que consta un mero reconocimiento de deuda no cuenta con mérito probatorio suficiente para acreditar, por sí solo, la existencia de un pasivo en la respectiva instancia de fiscalización. Entiende el Servicio que para acreditar que un flujo de dinero corresponde a un pasivo, se requiere acompañar otros antecedentes o elementos de prueba que, analizados en su conjunto, permitan acreditar que un tercero asumió la calidad de acreedor respecto del contribuyente fiscalizado, las condiciones de pago de tal deuda y la vigencia de ésta, entre otras cuestiones.

Para ello es necesario que se acredite en la instancia de fiscalización que el reconocimiento de deuda se encuentra debidamente registrado en la contabilidad del deudor y del acreedor, en el evento que este último lleve contabilidad; que la deuda no ha sido castigada total o parcialmente por el acreedor; que el flujo de dinero percibido por el deudor y que reconoce adeudar egresó del patrimonio del acreedor para ingresar al patrimonio del deudor; que la deuda ha sido amortizada, de corresponder (contabilización y flujo); así como cualquier otro acto que dé cuenta de la calidad de actual deudor.

Finalmente, hace presente que el reconocimiento tributario de los pasivos no se encuentra supeditado al pago del Impuesto de Timbres y Estampillas.

ORD. N°1823, DE 20.07.2021

Conceptos clave: Diversas cuestiones relacionadas con la tributación de las donaciones.

A propósito de diversas cuestiones relacionadas con la configuración civil del contrato de donación, la injerencia del parentesco en dicha configuración, el plazo para efectuar la insinuación e interpretación de ciertas normas del CC vinculadas al referido contrato, el contribuyente formula una serie de consultas, las cuales, dada su extensión, se exponen y responden a continuación:

¿Cómo tributan las donaciones revocables sin instrumento alguno?

Al menos respecto de las donaciones efectuadas entre cónyuges, no se afectarán con el impuesto a las donaciones establecido en la Ley N°16.271. En cualquier caso, las donaciones revocables se gravarán con el Impuesto a las Herencias y Asignaciones en el evento que no se revoquen, atendido su carácter de legado anticipado o herencia.

Asimismo, dado que la entrega de la cosa donada revocablemente al donatario le otorga los derechos y las obligaciones de un usufructuario, deberá tributar con los impuestos de la LIR conforme las reglas generales.

Por otra parte, concluye el Servicio que la constitución gratuita del referido usufructo constituye un incremento patrimonial para el cónyuge donatario el que, al igual que en el caso anterior, deberá tributar por tal incremento con los impuestos de la LIR conforme las reglas generales. Es pertinente precisar que el incremento patrimonial por el cual corresponde tributar con los impuestos de la LIR, no se refiere al derecho de usufructo mismo sino ciertamente a las rentas que produce la cosa fructuaria, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13 de la LIR, durante la vigencia del usufructo.

¿Qué son y cómo tributan las donaciones con gravamen pecuniario?

Dado su carácter de donación irrevocable, se grava con el Impuesto a las Donaciones, con deducción del correspondiente gravamen y sin perjuicio que las personas beneficiadas por tal gravamen paguen el impuesto que les corresponda.

¿Qué ocurre si el donatario recibe una donación a cambio de devolver parte del dinero, pagar cuentas básicas y/o alimentación al donante?

A la misma tributación señalada en el número precedente se sujetan, en términos generales, las donaciones en las que se imponga al donatario el gravamen de pagar las deudas al donante, “*con tal que se exprese una suma determinada hasta la cual se extienda este gravamen*”, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 1420 del CC.

¿Qué ocurre si las donaciones efectuadas a una persona superan las 13,5 UTA al año?

Una donación irrevocable que supere las 13,5 UTA se gravará conforme a las reglas generales establecidas en la Ley N° 16.271 y Circular N° 19 de 2004, salvo que a su respecto opere alguna exención, como por ejemplo la establecida en el art. 18 N° 8 de la Ley N° 16.271.

¿Cómo se pueden acreditar una o más donaciones revocables sin instrumento alguno cuando están exentas o son menores a 60 UTM y el donatario no puede realizar el trámite de la insinuación?

El hecho que una donación esté exenta de impuesto no la exime del cumplimiento de las normas o solemnidades que regulan su otorgamiento, según corresponda, se trate de una donación revocable o irrevocable. De este modo, si una donación está exenta del impuesto a las donaciones, por tratarse de una donación irrevocable que no excede de 5 UTA, efectuada a las personas que establece dicha norma, igualmente deberá, por ejemplo, otorgarse por instrumento privado o público (e inscribirse, de corresponder) si la norma que la regula lo requiere, o insinuarse si la donación excede de dos centavos y no se encuentra liberada de este trámite.

En el ámbito de la acreditación, por último, se deben tener presente también las facultades del Servicio para investigar las hipótesis de donaciones encubiertas que establece el artículo 63 de la Ley N° 16.271 y aquellas vinculadas a la justificación de inversiones, reguladas en los arts. 70 y 71 de la LIR.

La nulidad absoluta de una o más donaciones ¿obliga al donatario a pagar el Impuesto de Primera Categoría?

El efecto retroactivo de la nulidad absoluta judicialmente declarada impone al donatario la obligación de restituir la cosa donada, como consecuencia de lo dispuesto en el art. 1687 del CC, restitución que no obliga al donatario a pagar el IDPC, salvo

que a propósito de tal restitución (prestaciones mutuas) experimente un incremento patrimonial en los términos establecidos en el art. 2 de la LIR.

Finalmente, cuando un donatario fuese obligado a devolver el todo o parte de la donación recibida, por resolución judicial, tendrá derecho a que la persona a cuyo favor se hubiere dictado el fallo, le reintegre, íntegra o proporcionalmente, la suma que hubiere satisfecho en pago del impuesto a las donaciones.

ORD. N°2616, DE 29.09.2021

Conceptos clave: Donación recibida desde el exterior; ingreso no renta.

Se le solicita al Servicio confirmar si una donación de dinero en USD, constituye un ingreso no renta, siendo el donante una persona natural sin domicilio ni residencia en Chile y el donatario una persona natural con domicilio y residencia en Chile.

Al respecto el Servicio señala que de acuerdo con lo establecido en los arts. 1° y 27 de la Ley N°16.271, las donaciones celebradas en el extranjero que cumplen con lo dispuesto en el art. 1386 del CC, no se encuentran gravadas con el impuesto de la citada ley y se encuentran liberadas del trámite de insinuación, en la medida en que: (i) el donante sea una persona domiciliada y residente en el extranjero; (ii) el donatario sea una persona domiciliada y residente en Chile; (iii) la donación recaiga sobre bienes situados en el extranjero, y; (iv) la donación haya sido efectuada con fondos de fuente extranjera del donante.

Por otro lado, y en relación con lo dispuesto en el art. 17 N°9 de la LIR, el Servicio señaló que dicha donación constituye un ingreso no renta.

Normas de Publicación

1. INSTRUCCIONES PARA AUTORES(AS)

- a. Los artículos deberán ser enviados a través de la página web: <https://anuarioderechotributario.udp.cl/>, en la opción “Enviar Artículo” o directamente 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 al pie de página, todo en tipografía Times New Roman, tamaño 12 para el texto y 10 para las notas, en hoja tamaño carta y en formato Word (doc. o docx), respetando al efecto las normas de citas y bibliografía del Anuario, disponibles en la página web en la pestaña “Normas de Citas y Bibliografías”.
- b. Los artículos deben ser el resultado de una investigación original e inédita y su extensión no podrá superar las 25 páginas.
- c. Los artículos deberán contener una introducción, desarrollo del tema y conclusión.
- d. Cada artículo deberá ir acompañado de un resumen sobre el tema propuesto, con una extensión máxima de 100 palabras, e indicación de tres palabras claves del mismo.
- e. En la primera nota al pie de página, el autor señalará una breve reseña de sus antecedentes profesionales y/o académicos.
- f. Se aceptarán artículos escritos en idioma español o inglés.
- g. El resumen, se deberá enviar de forma anticipada al artículo, a más tardar el día 30 de junio de cada año. Cualquier consulta en relación al resumen o tema propuesto, puede ser realizada a través del correo electrónico o por medio de la opción “contacto” disponible en la página web.
- h. El Anuario recibirá artículos durante todo el año, pero para ser considerado en la edición del año en curso, el artículo deberá ser enviado a más tardar hasta el 17 de septiembre de cada año. En caso de enviarse un artículo con posterioridad a dicha fecha, será considerado para la publicación del año siguiente.
- i. El caso que un mismo autor/a envíe más de un artículo al Anuario, y en caso de resultar los dos aceptados, el primero se publicará en la edición del año en curso y el segundo en la edición del año siguiente.
- j. El autor/a se compromete a no someter, simultáneamente o con posterioridad a su envío, el artículo en otra revista para su publicación.
- k. Cualquier forma de plagio o autoplagio no será aceptada, reservándose el Anuario el derecho a realizar todas las acciones que estime pertinente, tales como rechazar un artículo previamente aceptado, eliminar un artículo ya publicado de la edición electrónica, incorporar dentro del Anuario una referencia escrita a dicha conducta, entre otras.

2. NORMAS DE CITAS Y BIBLIOGRAFÍA

1. Todas las monografías publicadas en el Anuario deberán contar con referencias abreviadas (notas a pie de página) en el texto, y una bibliografía al final.
2. En las referencias abreviadas al pie de página se hará mención a libros, artículos de revista, jurisprudencia y otras fuentes citadas de manera resumida, indicando, por ejemplo, sólo el apellido del autor en versalitas (primera palabra en mayúscula), el año de la publicación entre paréntesis y la página en la cual se encuentra la referencia.
3. En la bibliografía citada, en cambio, se encontrarán las obras citadas y otras fuentes de forma completa.
4. A continuación, se muestran algunos ejemplos de lo señalado anteriormente:

1. LIBROS

1.1. Autor.

a. Nota al pie:

Spiegel (1998), p. 57.

b. Bibliografía citada:

Spiegel, Murray (1998). Teoría y problemas de probabilidad y estadística (Madrid, McGraw-Hill, Tomo I).

1.2. Autor institucional.

a. Nota al pie:

Weed Science Society of America (1983), p. 15.

b. Bibliografía citada:

Weed Science Society of America (1983). Herbicide handbook, 5th ed. (Champaign, IL.)

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

a. Nota al pie:

Ibáñez (2019), p. 15.

b. Bibliografía citada:

Ibáñez, Javier (2019). “Blockchain y Legal Tech”, en Legal Tech. La transformación digital de la abogacía. Ed. por MOISÉS, Barrio (Madrid, Wolters Kluwer).

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

a. Nota al pie:

Barrio (2019), p. 5.

b. Bibliografía citada:

Barrio, Moisés (2019). “Legal Tech y la Transformación del Sector Legal”, en Legal Tech. La transformación digital de la abogacía (Madrid, Wolters Kluwer).

1.5. Libros electrónicos.

a. Nota al pie:

Amunátegui (2020), p. 98

b. Bibliografía citada:

Amunátegui, Carlos (2020). *Arcana Technicae. El Derecho y la Inteligencia Artificial* (Santiago, Tirant Lo Blanch). Disponible en: <<https://editorial.tirant.com/cl>> [fecha de consulta: 10 de enero de 2021].

2. ARTÍCULOS EN REVISTAS CIENTÍFICAS

2.1. Artículos en revistas físicas.

a. Nota al pie:

Hidalgo (2019), p. 17.

b. Bibliografía citada:

Hidalgo, Abel (2019). “La Cosa Juzgada en Materia Tributaria”, *Anuario de Derecho Tributario UDP*, N° 11, Universidad Diego Portales (Santiago).

2.2. Artículos en revistas electrónicas.

a. Nota al pie:

Ossandón (2020), p. 25.

b. Bibliografía citada:

Ossandón, Francisco (2020). “Taxation on Robots? Challenges for Tax Policy in the Era of Automation”, *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, N° 2, Vol. 9, Universidad de Chile (Santiago). Disponible en: <<https://rchdt.uchile.cl/index.php/RCHDT/issue/view/5539>> [fecha de consulta: 15 de marzo de 2021].

3. TESIS

a. Nota al pie:

Adaros (2003), p. 48.

b. Bibliografía citada:

Adaros, Rodrigo (2003). *Sismicidad y tectónica del extremo sur de Chile*. Tesis para optar al grado de Magíster en Ciencias, mención en Geología, Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas, Universidad de Chile (Santiago).

4. LEYES

a. Nota al pie:

Ley N° 21.210, Chile.

b. Normas citadas:

Ley N° 21.210, “Moderniza la Legislación Tributaria”, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020 (Chile).

5. JURISPRUDENCIA

a. *Nota al pie:*

Inversiones Tongoy con Servicio de Impuestos Internos (2019).

b. *Jurisprudencia citada:*

Inversiones Tongoy con Servicio de Impuestos Internos (2019): Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 71-2018, 25/07/2019.

6. ARTÍCULOS DE PERIÓDICOS ELECTRÓNICOS

a. *Nota al pie:*

Valdenegro, Sebastián. “Recaudación por impuesto territorial se recupera y cierra el 2020 con un leve crecimiento”, Diario Financiero, lunes 29 de marzo de 2021. Disponible en: <<https://www.df.cl/noticias/economia-y-politica/df-tax/recaudacion-por-impuesto-territorial-se-recupera-y-cierra-el-2020-con-un/2021-03-26/191724.html>> [fecha de consulta: 29 de marzo de 2021].

b. *Bibliografía citada:*

Valdenegro, Sebastián. “Recaudación por impuesto territorial se recupera y cierra el 2020 con un leve crecimiento”, Diario Financiero, lunes 29 de marzo de 2021. Disponible en: <<https://www.df.cl/noticias/economia-y-politica/df-tax/recaudacion-por-impuesto-territorial-se-recupera-y-cierra-el-2020-con-un/2021-03-26/191724.html>> [fecha de consulta: 29 de marzo de 2021].

7. OTRAS REGLAS GENERALES

- a. Si son dos autores(as), se pondrá el apellido de ambos(as) separados mediante la conjunción “y” en la nota al pie de página, ej.: Castillo y Selman (2015), p. 39.
- b. Si son tres o más autores(as), se mencionará sólo el primer apellido, y luego se utilizará la expresión “et. al” para referirse al resto de los autores, ej.: Gallardo et al. (2011), p. 50.
- c. Si el autor(a) tiene más de una obra publicada en el mismo año, se diferenciarán las obras mediante letras luego de mencionar el año, ej.: OCDE (2016a), p. 108; OCDE (2016b), p. 60.



Accede al sitio web del
Anuario de Derecho Tributario
escaneando este QR