

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° 14, Diciembre 2022

Anuario de Derecho Tributario

N° 14, Diciembre 2022

DIRECTOR

Arturo Selman Nahum

COMITÉ EDITORIAL

Francisco Ossandón Cerda

María Paz Plaza Vallejos

Ignacio Pinochet Raviola

COMITÉ CIENTÍFICO

Cristián Meneses Valenzuela

Rodrigo Ugalde Prieto

Vicente Furnaro Lobos

Sergio Illanes Laso

Hugo Hurtado Araneda

Hernán Gutiérrez Miranda

Patricia Toledo Zúñiga

ASISTENTES EDITORIALES

Agustín Díaz Vicente

Diego Farran Salgado

Ignacio Leiva Olmedo

Catalina Rojas Robles

Javiera Sepúlveda Higuera

Fernanda Yoma Schrader

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO
N° 14, DICIEMBRE 2022

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 Neutralidad tributaria en los procesos de división de sociedades: análisis desde fundamentos de neutralidad fiscal. Por *Luis Antonio Álvarez García de la Huerta*
- 61 La figura del denunciante anónimo en el Derecho Tributario. Por *Camila Rebeca Munizaga Prunés*
- 85 Operaciones de reorganización internacionales. Por *María Jesús Ibáñez*
- 105 Análisis de los criterios en sede administrativa y judicial sobre desembolsos compensatorios: el caso de las multas. Por *Luis Seguel Malagueño y Octavio Aguayo Gajardo*
- II. NOTAS DE ACTUALIDAD**
- 123 IVA a los servicios como regla general
- 126 Nuevo régimen de beneficios tributarios por donaciones a entidades sin fines de lucro
- III. JURISPRUDENCIA JUDICIAL Y ADMINISTRATIVA**
- 133 Jurisprudencia Judicial
- 147 Jurisprudencia Administrativa
- 171 **Normas de Publicación**

Nota del Director

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

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. El primer artículo trata sobre la neutralidad tributaria en los procesos de división en materia de impuesto a la renta. El segundo artículo desarrolla la figura del denunciante anónimo en el Derecho Tributario. En el tercer artículo se realiza un análisis sobre operaciones de reorganización internacionales. Por último, en el cuarto artículo, se realiza un análisis de los criterios en sede administrativa y judicial sobre desembolsos compensatorios en el ámbito de las multas.

La segunda sección del Anuario trata dos temas de actualidad tributaria, siendo el primero de ellos el IVA en los servicios como regla general, a propósito de la modificación introducida por la Ley N°21.420. En segundo lugar, se analiza el nuevo régimen de beneficios tributarios por donaciones a entidades sin fines de lucro.

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 2021 y 2022. El apartado de jurisprudencia judicial de esta edición contiene sentencias de la Excma. 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.

No puedo dejar de agradecer a 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.

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.

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.

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.

DEDECÓN. Defensoría de Derechos del Contribuyente.

Director Nacional. Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

Director Regional. Director Regional del Servicio de Impuestos Internos.

DFL. Decreto con Fuerza de Ley.

DO. Diario Oficial.

DL. Decreto Ley.

* Su utilización es facultativa.

DS. Decreto Supremo.

DTE. Documentos Tributarios Electrónicos.

ECE. Entidades controladas extranjeras.

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

EI. Empresario Individual.

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

EMN. Empresas Multinacionales.

EP. Establecimiento Permanente.

Excma. Excelentísima.

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

FUNT. Fondo de Utilidades No Tributables.

FUT. Fondo de Utilidades Tributables.

GR. Procedimiento General de Reclamación.

GS. Procedimiento de Aplicación de Sanciones.

IGC. Impuesto Global Complementario.

IA. Impuesto Adicional.

Iltma (a veces I). Ilustrísima.

Iltmas. Ilustrísimas.

IDPC. Impuesto de Primera Categoría.

INA. Recurso de inaplicabilidad.

Inc. Inciso.

INR. Ingreso no constitutivo de renta.

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

IPC. Índice de Precio al Consumidor.

ITE. Impuesto de Timbres y Estampillas.

IUSC. Impuesto Único de Segunda Categoría.

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

Ley del IVA o LIVS. Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (D.L. 825).

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

LMV. Ley de Mercado de Valores.

Ltda. Limitada o de Responsabilidad Limitada.

LUF. Ley Única de Fondos.

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

N°. Número.

N°s. Números.

NCG. Norma de Carácter General.

NEA. Norma Especial Antielusión.

- NGA.** Norma General Antielusión.
- OCDE/ OECD.** Organización para la Colaboración y el Desarrollo Económico.
- OMS.** Organización Mundial de la Salud.
- ORD.** Ordenanza.
- Pag. (a veces p).** Página.
- Pags. (a veces p ó pp.)** Páginas.
- PPM.** Pago Provisional Mensual.
- PPMO.** Pago Provisional Mensual Obligatorio.
- PPUA.** Pago provisional por utilidades absorbidas.
- LUF.** Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.
- RAP.** Registro de Rentas Atribuidas Propias.
- RAI.** Registro de Rentas Afectas a Impuestos.
- RAF.** Revisión de la Actuación Fiscalizadora.
- RAV.** Reposición Administrativa Voluntaria.
- Real Academia.** Real Academia de la Lengua Española.
- Reg.** Reglamento.
- Res. Ex.** Resolución Exenta.
- REX.** Registro de rentas exentas o ingresos no renta.
- RIT.** Rol Interno del Tribunal.
- RLI.** Renta Líquida Imponible.
- RUT.** Rol Único Tributario.
- S.A.** Sociedad Anónima.
- Ley de S.A.** Ley N°18.046 sobre Sociedades Anónimas.
- SAC.** Registro de Saldo Acumulado de Créditos.
- SII 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, actual Comisión para el Mercado Financiero o CME.
- TC.** Tribunal Constitucional.
- TGR.** Tesorería General de la República de Chile.
- TTA.** Tribunal Tributario y Aduanero.
- UF.** Unidad de fomento.
- USD.** Dólar Estadounidense, por sus siglas en inglés.
- UTA.** Unidad Tributaria Anual.
- UTM.** Unidad Tributaria Mensual.

I
Artículos de Doctrina

NEUTRALIDAD TRIBUTARIA EN LOS PROCESOS DE DIVISIÓN DE SOCIEDADES: ANÁLISIS DESDE FUNDAMENTOS DE NEUTRALIDAD FISCAL¹

LUIS ANTONIO ÁLVAREZ GARCÍA DE LA HUERTA²

RESUMEN

Este trabajo busca efectuar un análisis crítico del régimen chileno de neutralidad tributaria de la división de sociedades en materia de impuesto a la renta. Esto, desde la perspectiva de los fundamentos de dicho régimen. Para lo anterior, se expone el tratamiento de la división en nuestro ordenamiento, frente a la neutralidad tributaria en su concepto y fundamentos. De este modo, se plantea la necesidad de desarrollar el estatuto jurídico de neutralidad existente, donde respecto a la división, cobren mayor relevancia criterios propios de lo que es una reorganización empresarial y sus principios, más allá de la regulación corporativa aplicable.

PALABRAS CLAVE: Neutralidad tributaria, reorganización empresarial, división

INTRODUCCIÓN

En el ámbito empresarial, es común la necesidad que tienen las empresas de reorganizarse, para así hacer frente a las diversas vicisitudes que se les presentan en el desempeño de sus giros. Esto adquiere relevancia en un contexto económico cambiante y competitivo, el que muchas veces hace dable modificar la estructura de un negocio, para así continuar desarrollando el mismo.

Es así como nuestra legislación contempla diversas operaciones que pueden constituir la reorganización de una empresa, tales como, aportes o transferencias, radicaciones, transformaciones, fusiones, divisiones, entre otras tantas. Atendida su naturaleza, dichas operaciones generalmente no buscan la realización de ganancias o rentabilidades, sino que establecer una nueva estructura

¹ Este trabajo corresponde a resumen adaptado de parte de Actividad Formativa Equivalente a Tesis defendida por el autor en el contexto del Magister en Derecho Mención Derecho Tributario cursado en la Universidad de Chile.

² Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile. Magister en Derecho Mención Derecho Tributario Universidad de Chile. Consultor Tributario Senior en Deloitte Chile.

del negocio. Las cuales, entre otras consideraciones, en cuanto reorganización empresarial, tienen por fundamentos o principios la continuidad de la empresa en el desarrollo de sus negocios y la continuidad del interés de los propietarios. Dado lo anterior, es que las reorganizaciones empresariales llevan comúnmente aparejadas un tratamiento de neutralidad tributaria, ya que es dable admitir una postergación en la tributación de la empresa o sus propietarios, toda vez que pese a existir un cambio de estructura, el negocio e interés de los propietarios en el mismo continúa.

Así, en materia de impuesto a la renta, la neutralidad tributaria se ha abordado como un régimen de reconocimiento legal que inhibe la generación de ganancias o pérdidas tributables en determinados actos³. Donde, tratándose de ganancias de capital, la neutralidad constituiría una excepción a su régimen general de tributación, en el que existe un concepto amplio de renta⁴ en la LIR⁵, susceptible de tributar con IDPC, IGC o IA, dependiendo de la concurrencia de los distintos supuestos normativos contemplados en nuestra ley tributaria. En caso contrario, la neutralidad fiscal implicaría la no generación de una pérdida para efectos tributarios.

No obstante, la importancia de la neutralidad tributaria, en nuestro país no presenta un desarrollo jurídico autónomo, sino que principalmente se desprende, de una inhibición de la facultad de tasar del SII. Al efecto, la tasación en general permite al SII determinar valores o rentabilidades de mercado en las operaciones de los contribuyentes, a efectos de aplicar un impuesto. De este modo, al establecerse una inhibición para el SII en la aplicación de esta facultad, la rentabilidad de mercado perdería relevancia, dándose un reconocimiento del costo tributario de los activos y pasivos que podrían ser asignados o transferidos en una reorganización empresarial, no originándose, por tanto, resultado tributario alguno.

Por otro lado, si bien este régimen es de lógica aplicación en las reorganizaciones empresariales, en nuestro ordenamiento no se ha atendido del todo a la existencia de los fundamentos de continuidad de una reorganización empresarial. Al efecto, en algunos casos, se han considerado ciertas operaciones corporativas

³ Entendimiento desarrollado en curso de Reorganizaciones Empresariales, de Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile, 2020, en base a desarrollo administrativo del Servicio de Impuestos Internos. Profesores, Mario Silva P, Ariel Castillo S. y César Toledo C.

⁴ Artículo 2 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta: “*Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá: 1.- Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación*”.

⁵ Decreto Ley N°824, Chile.

en específico, las cuales de ordinario constituirían una reorganización empresarial, pero podrían carecer por ejemplo de fundamentos de continuidad de la empresa o interés de los propietarios. Como contrapartida, esta sujeción a operaciones del ámbito corporativo también puede implicar que otras operaciones similares que califiquen como una reorganización empresarial y cumplan con los fundamentos referidos, definitivamente se excluyan por no caber en la regulación corporativa.

Este es el caso de la división de sociedades, en que la principal disposición de neutralidad fiscal es el Inc. 4° del Art. 64 del CT⁶, donde se ha entendido que, a falta de definición tributaria de dicha operación, debe atenderse necesariamente a la división de la Ley de S.A.⁷ para que se considere neutra. En particular, la división de la Ley de S.A. se ha considerado neutra tributariamente por el SII, toda vez que se ha interpretado que tendría un efecto declarativo, donde no existe por tanto una enajenación.

Lo anterior no es algo menor, al efecto, las divisiones constituyen un acto de reorganización empresarial de común aplicación, las cuales tanto en el desarrollo doctrinal como comparado presentan más modalidades que la de Ley de S.A. Así, en Chile, se presenta el problema de que nuestra legislación limitaría la libertad reorganizacional mediante divisiones, ya que existen otras modalidades escisorias, que al igual que la división de la Ley de S.A., tienen la aptitud para considerarse una reorganización empresarial en cuanto a sus fundamentos. Fundamentos que no precisamente atienden al efecto declarativo señalado.

Por otro lado, en relación a los requisitos de neutralidad fiscal de la división, el Inc. 4° del Art. 64 del CT, se limita a exigir un deber de registro de valor tributario de activos y pasivos asignados en división. No obstante, la importancia que pueda tener este requisito a efectos de registro cabe nuevamente cuestionar si atiende a la existencia de una reorganización empresarial en sus principios o fundamentos.

A efectos de analizar la problemática anterior, el presente trabajo trata primeramente la división de sociedades en general y su contraste con la de la Ley de S.A. Donde, considerando esto, se expone en términos generales la aplicación de un régimen de neutralidad fiscal en las divisiones, mediante la inhibición a la facultad de tasar del SII.

A partir de esto, con miras a evaluar el régimen existente en Chile, se analiza el mismo a partir del concepto y principios de la neutralidad tributaria, donde, como se indicó, cobra relevancia entre otras consideraciones, la continuidad de la empresa e interés de los propietarios.

⁶ Decreto Ley N°830, Chile.

⁷ Ley N°18.046, Chile.

I DIVISIÓN DE SOCIEDADES

Sin perjuicio de que este artículo tiene por objeto analizar la división de sociedades y su neutralidad fiscal a partir de los fundamentos de este último régimen, es preciso referirse primeramente a la división. Esto toda vez que, atendiendo a la división y sus características generales es posible identificar otros tipos de divisiones no tratadas en nuestro ordenamiento, que pueden guardar coherencia con la neutralidad tributaria y sus fundamentos en cuanto operación de reorganización empresarial.

1. DIVISIÓN DE SOCIEDADES Y CARACTERÍSTICAS GENERALES

La división o también denominada escisión⁸, doctrinariamente se ha entendido como una figura jurídica en virtud de la cual una sociedad existente escinde su patrimonio, en forma total o parcial, para dar origen a nuevas sociedades o a sociedades ya existentes, a las cuales se incorpora en bloque el patrimonio o la parte del patrimonio escindido como así también sus accionistas⁹.

En términos similares, se ha señalado que la división de sociedades es una operación de modificación estructural en cuya virtud una sociedad separa una porción o la totalidad de su patrimonio, creando con él una o varias nuevas sociedades beneficiarias o traspasándolo a una o más sociedades beneficiarias existentes, asignándoseles a los socios de la sociedad traspasante títulos de la nueva sociedad beneficiaria o de la sociedad absorbente beneficiaria¹⁰.

Así, en general, la división se ha caracterizado por presentar: (i) Existencia de una disminución patrimonial de la sociedad escindida, donde se desprende de todo o parte de su patrimonio; (ii) Existencia de una asignación o traspaso del patrimonio escindido a una o más sociedades, ya sean de nueva creación o preexistentes; (iii) Existencia de asignación de derechos para los socios de la sociedad dividida en la o las sociedades beneficiarias del patrimonio escindido.

De dicho entendimiento, es posible sostener que la división, en su concepto doctrinal, comprende diferentes tipos de escisiones¹¹, los cuales podemos clasificar entre otras categorías en:

⁸ A efectos de este Artículo nos referiremos a ambos conceptos como sinónimos.

⁹ Sandoval (2009), p. 391.

¹⁰ Mardones (2018), p. 267.

¹¹ Sin perjuicio de lo anterior, se pueden considerar otras clasificaciones. Así se encuentra la segregación, en que se contempla la posibilidad de que los títulos de la nueva sociedad beneficiaria o de la sociedad absorbente beneficiaria no sean entregados a los socios de la sociedad dividida, sino que directamente a la propia sociedad dividida; en Mardones (2018), p. 268.

- a. **Escisión total o parcial:** En este caso, la escisión se puede presentar como una distribución total o parcial del patrimonio de una empresa a otra u otras. Si la distribución es total, se denomina escisión total¹², en donde la sociedad que distribuye su patrimonio desaparece; si es parcial, se conoce como escisión parcial o división, caso en el cual la sociedad dividida no se extingue¹³.
- b. **Escisión por creación o por absorción:** Si se atiende a la sociedad receptora del patrimonio escindido, se puede distinguir una división por creación de una por absorción. La primera corresponde a una operación de modificación estructural en la cual una sociedad separa una porción o la totalidad de su patrimonio, creando con él una o varias nuevas sociedades beneficiarias; mientras que, en la segunda, el patrimonio separado se traspaasa a una o más sociedades beneficiarias ya existentes¹⁴.
- c. **Escisión homogénea o heterogénea:** A partir de la clasificación anterior, se presenta como subdistinción en la escisión por creación, la escisión homogénea de la heterogénea. La división es homogénea si se crean sociedades de los mismos tipos sociales que la dividida, o heterogénea en caso contrario^{15 16}.
- d. **Escisión simétrica o asimétrica:** Finalmente, en relación con los socios de las sociedades involucradas en una división, se puede distinguir también entre la división simétrica de la asimétrica. En las divisiones simétricas, los socios o accionistas de la sociedad que se constituye producto de la división mantienen las mismas proporciones que tenían en la sociedad dividida. Y, en las divisiones asimétricas, los socios o accionistas tienen proporciones distintas¹⁷.

Por otro lado, si bien no se refiere a la división en concreto, es posible distinguir la misma con alcance nacional o internacional. En la escisión nacional los efectos de la operación se agotan íntegramente en nuestro país. Por su parte, en la división internacional, se encuentra la división transfronteriza y la división en el extranjero con activos situados en Chile. La división transfronteriza se identificaría con aquella en que la sociedad beneficiaria del patrimonio escindido es de una jurisdicción diferente a la de la sociedad dividida; y la división extranjera con activos en Chile, correspondería a la división en que tanto la sociedad dividida como la beneficiaria se encuentran en el extranjero, pero de todas formas existen activos situados en Chile involucrados en la operación.

¹² También denominada “división total” en Mardones (2018), p. 287.

¹³ Puelma (2011), p. 219.

¹⁴ Mardones (2018), p. 267.

¹⁵ Puelma (2011), p. 219.

¹⁶ Somos de la opinión, que bien podría aplicar esta clasificación a la división por absorción, en el caso de que la sociedad beneficiaria del patrimonio escindido sea de diverso tipo social que la dividida.

¹⁷ Clasificación desarrollada en curso de Reorganizaciones Empresariales, de Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile, 2020, en base a desarrollo administrativo

De este modo, es apreciable la existencia de diferentes tipos de escisiones, lo cual se condice con el tratamiento comparado¹⁸, donde la división de sociedades regulada en Chile contemplaría sólo algunas modalidades.

2. DIVISIÓN EN CHILE

En lo que se refiere a la regulación de la división a nivel local, al no contar esta operación con una definición en materia impositiva, la Ley de S.A. es la normativa que define la escisión para fines tributarios. Al efecto, en su Art. 94 establece que se entiende por división:

“La división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide”.

Este concepto de división es relevante, ya que en materia de neutralidad tributaria se ha entendido por el SII que las divisiones susceptibles de neutralidad son las de la Ley de S.A.¹⁹.

En relación al concepto de división anterior, y tomando las clasificaciones dadas, es posible clasificarla como una escisión parcial, por creación, homogénea de S.A. y simétrica.

La división de la Ley de S.A. sería parcial, ya que el Art. 94 de dicho cuerpo normativo, indica que la división consiste en la distribución del patrimonio de una sociedad entre sí y una o más sociedades que se constituyen al efecto²⁰.

Por otro lado, la creación, viene dada porque producto de la división se constituyen una o más S.A. con el patrimonio escindido. Es por esto que el Art. 94 referido trata como “sociedades anónimas que se constituyen al efecto” o “nuevas sociedades”.

Asu vez, del Art. 94 de la Ley de S.A., se podría sostener que la división es homogénea, toda vez que recae sobre una S.A. y una o más S.A. que se constituyen al efecto. De todas formas, las divisiones heterogéneas han sido admitidas atendiendo a los Arts. 147 f)²¹

del Servicio de Impuestos Internos. Profesores, Mario Silva P, Ariel Castillo S. y César Toledo C.

¹⁸ Al efecto, es posible encontrar estas modalidades de escisiones en el derecho continental europeo y en Estados Unidos de un modo más flexible en lo que se refiere al tipo de operación, ver: Álvarez (2022), p. 12-18. También en Latinoamérica es posible afirmar la existencia de estos tipos de escisiones en Argentina y Colombia.

¹⁹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°45 de 2001.

²⁰ Hernández (2005), p. 107.

²¹ Artículo 147 letra f) del Reglamento de Sociedades Anónimas: “En una fecha no posterior a la del primer aviso de citación de la junta extraordinaria de accionistas que deberá pronunciarse sobre la división y hasta el mismo día de su celebración, el directorio deberá poner a disposición de los accionistas

y 150²² del Reglamento de S.A.²³ También, se ha justificado legalmente esta operación, atendiendo al Art. 95 N°2 de la Ley de S.A.²⁴. Al efecto, se ha entendido que la creación de toda sociedad supone la determinación de sus estatutos, donde no es esencial que sean idénticos a los de la sociedad dividida, y por tanto tampoco es requisito que la nueva entidad tenga el mismo tipo social que la antigua²⁵. En concordancia con esto, el SII ha admitido esta operación como división de la Ley de S.A.²⁶, y por tanto división válida para efectos tributarios.

Finalmente, la división de la Ley de S.A., en su definición es simétrica, ya que les corresponderían a los accionistas en las nuevas sociedades, la misma proporción que poseían en la sociedad que se divide. De todas formas, es también posible admitir una asimetría atendiendo al Art. 100²⁷ de la Ley de S.A., en cuanto establece, en lo que interesa, que ningún accionista puede perder su calidad de tal con motivo de una división, a menos que consienta en ello. Esto permitiría aseverar que, de consentirlo, un accionista podría perder su calidad de tal en una división, por tanto, se alteraría la proporción de participación de los accionistas en la sociedad constituida producto de división²⁸.

los siguientes antecedentes: f) Los proyectos de estatutos de la o las sociedades que se crean producto de la división, los que podrán ser diferentes a los de la sociedad que se divide, en todas aquellas materias que se indiquen en la convocatoria, incluso pudiendo corresponder a otros tipos sociales, en caso que hubiese ocurrido simultáneamente una transformación; y (...)".

²² Artículo 150 del Reglamento de Sociedades Anónimas: "(...) Si producto de la división, nacieran dos o más sociedades nuevas que tuvieren como formalidad de constitución la inscripción de un extracto en el Registro de Comercio, se deberá realizar un extracto que contenga la modificación de la sociedad dividida, y extractos separados, uno por cada nueva sociedad que nace de la división, todos los cuales deberán cumplir con las menciones y las formalidades establecidas en el Artículo 5 de la Ley respecto de cada una de ellas. (...)

En caso que de la división naciera una sociedad que no fuere sociedad anónima, por haber operado simultáneamente una transformación, deberá cumplirse respecto de dicha sociedad con las formalidades propias de su tipo social".

²³ Decreto N°702, Chile.

²⁴ Artículo 95 N°2 de la Ley sobre Sociedades Anónimas: "*La división debe acordarse en junta general extraordinaria de accionistas en la que deberán aprobarse las siguientes materias: 2) La aprobación de los estatutos de la o de las nuevas sociedades a constituirse, los que podrán ser diferentes a los de la sociedad que se divide (...)*".

²⁵ Lyon (s.a.), p. 211.

²⁶ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°3.422 de 2016.

²⁷ Artículo 100 del Reglamento de Sociedades Anónimas: "*Ningún accionista, a menos que consienta en ello, podrá perder su calidad de tal con motivo de un canje de acciones, fusión, incorporación, transformación o división de una sociedad anónima"*.

²⁸ También se puede considerar en el mismo sentido, el Artículo 147 g) del Reglamento de Sociedades Anónimas: "*En una fecha no posterior a la del primer aviso de citación de la junta extraordinaria de accionistas que deberá pronunciarse sobre la división y hasta el mismo día de su celebración, el directorio deberá poner a disposición de los accionistas los siguientes antecedentes: (...)* g) El número de acciones o participación en los derechos sociales de las sociedades que se constituyen

No obstante el reconocimiento corporativo de la asimetría, el SII se ha mostrado disconforme con esta interpretación y no ha admitido tributariamente las escisiones asimétricas. Al efecto, el SII ha interpretado que el Art. 100 es de protección de intereses minoritarios, pero que en caso alguno puede desvirtuar la proporcionalidad en las participaciones, el cual sería para el SII uno de los elementos de la esencia de una división²⁹.

Sin perjuicio, de la interpretación del SII, creemos que en base al Art. 100 de la Ley de S.A. esta operación sí correspondería a una división. De todos modos, como se verá, la asimetría no se condeciría con la neutralidad fiscal, si cambia la participación cuantitativa consolidada de los socios en los patrimonios involucrados en una división. Al efecto, resulta lógico que los socios o accionistas no aumenten su patrimonio en una división para que sea neutra, pero esto no implica que deban tener idénticas participaciones en cada patrimonio (el de la sociedad dividida y beneficiaria). Para entender lo anterior, se puede mencionar como ejemplo España, donde en el ámbito tributario existe una proporcionalidad cuantitativa en las escisiones y otra cualitativa. La primera, estaría siempre presente en las escisiones, y consiste en que debe cumplirse una correlación entre el valor de las acciones de cada accionista en la sociedad originaria con el valor de las acciones que recibe de la sociedad escindida como canje; la segunda, en tanto, procede cuando la participación de los socios en la sociedad escindida se reproduce idénticamente en cada sociedad beneficiaria que exista en la operación³⁰. Es este último caso, el que se postula como división de la Ley de S.A.; donde de aplicar asimetría por el Art. 100 referido, no se resguardaría una proporcionalidad cuantitativa.

En virtud de lo expuesto, es interesante conocer el concepto de división de la Ley de S.A. y su contraposición con el desarrollo y clasificaciones expuestas, ya que permite analizar si bajo un entendimiento lógico de neutralidad tributaria, es coherente la exclusión de divisiones totales, por absorción o asimétricas con proporcionalidad en el patrimonio consolidado.

que recibirán los accionistas de la sociedad que se divide. Salvo que la unanimidad de las acciones emitidas de la sociedad que se divide acuerde otra cosa, el acuerdo de división no podrá modificar las participaciones relativas de dichos accionistas”.

²⁹ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°3.590 de 2009.

³⁰ Jiménez (2017), p. 20-21p.

II NEUTRALIDAD TRIBUTARIA EN CHILE

1. CONCEPTO DE NEUTRALIDAD TRIBUTARIA Y ENTENDIMIENTO EN LA DIVISIÓN DE SOCIEDADES

En nuestro país la neutralidad tributaria carece de definición legal, de todas formas, el SII la ha entendido como un régimen en ciertas reorganizaciones empresariales, en que no hay ganancias ni pérdidas para efectos tributarios, donde la división no sería la excepción:

“(...); y particularmente que siendo la división una distribución del patrimonio de la sociedad que se divide, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que existe una especificación de derechos preexistentes, y este se efectúe bajo un régimen de neutralidad tributaria al no haber ganancias ni pérdidas en la operación antedicha”³¹ [énfasis añadido].

Este entendimiento también ha sido usado en materia de aportes en el extranjero donde existe activo subyacente en Chile³² y en proceso de fusión³³.

Así, la neutralidad tributaria, se ha entendido como un régimen de reconocimiento legal que inhibe la generación de ganancias o pérdidas tributables en determinados actos³⁴.

Dicho tratamiento no implicaría que una operación no pueda contar con resultados financieros asociados³⁵, sino que, atendidas sus características, en el plano fiscal la reorganización no sería apta para una realización de ganancias o pérdidas tributables. Así, en el ámbito comparado se ha considerado que, el objetivo es “neutralizar” las consecuencias fiscales de determinada reorganización empresarial, de modo que la reorganización no implique ni una ventaja ni una desventaja fiscal. De este modo, existe un aspecto que implica que no se aplica ningún impuesto en el momento de la reorganización; y, después de la reorganización, las ganancias imponibles de la sociedad cesionaria y sus accionistas se

³¹ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°843 de 2017, véase mismo entendimiento en Oficio N°947 de 2018.

³² Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1.394 de 2019.

³³ Servicio de Impuestos Internos, Oficios N°362 de 2018, N°1.511 de 2020 y N°1.334 de 2021.

³⁴ Entendimiento desarrollado en curso de Reorganizaciones Empresariales, de Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile, 2020, en base a desarrollo administrativo del Servicio de Impuestos Internos. Profesores, Mario Silva P, Ariel Castillo S. y César Toledo C.

³⁵ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°45 de 2001.

calculan sobre la base de elementos fiscales que estaban presentes en la empresa cedente y sus acciones inmediatamente antes de la reorganización³⁶.

En lo que interesa, en el marco del impuesto a la renta, es posible constatar el no reconocimiento de ganancias o pérdidas tributables, respecto de la o las sociedades reorganizadas; y también de sus socios o accionistas. Así, la neutralidad es apreciable desde esas dos perspectivas, lo cual es aplicable para la división de sociedades.

En el caso de las sociedades, es posible detectar que existe una sociedad dividida, la cual asigna todo o parte de su patrimonio a una o más sociedades de nueva constitución o preexistentes. Más allá del tipo de división de que se trate, como elemento común a toda operación de división, hay una sociedad dividida que experimenta una disminución patrimonial, y una o más sociedades beneficiarias del patrimonio asignado. Así, el hecho de que la división sea neutra tributariamente implica que la sociedad dividida no experimenta un resultado tributario de ganancia o pérdida tributaria como consecuencia de dicha asignación. Además, la sociedad beneficiaria del patrimonio tampoco tiene un resultado tributario por el patrimonio que le es asignado.

En lo que respecta a los socios o accionistas, también, como consecuencia de toda división, existe una asignación de derechos o títulos para los socios de la sociedad dividida en la o las sociedades beneficiarias del patrimonio escindido. Esta adjudicación de títulos o derechos a los socios o accionistas, también es neutra tributariamente, toda vez que dichos socios o accionistas no experimentarían un resultado de ganancia o pérdida para efectos tributarios, sino que su participación en la sociedad dividida es reconocida en la o las entidades beneficiarias.

2. FACULTAD DE TASACIÓN Y NEUTRALIDAD TRIBUTARIA EN DIVISIÓN DE SOCIEDADES

En lo que respecta a la neutralidad fiscal, como se dijo, nuestra legislación no trata operaciones de reorganización empresarial como neutras tributariamente, sino que establece ciertos casos en que el SII se encuentra inhibido de ejercer la facultad de tasación. Dado esto, para analizar la neutralidad en nuestro país es necesario atender a la facultad de tasación.

Se ha entendido la facultad de tasación como una atribución que la ley otorga al SII, en virtud de la cual la Autoridad Fiscal se encuentra autorizada para fijar o estimar la base imponible de un impuesto, o los precios o valores que sirvan de base o sean uno de los elementos para la determinación de un impuesto, en los casos y bajo las condiciones establecidas por la norma³⁷.

³⁶ Vanistendael (1998), p. 13.

³⁷ Cabello (2001), p. 34.

No obstante la ausencia de definición legal de qué se entiende por facultad de tasación, el Art. 64 del CT en sus tres primeros incisos concentra en general la regulación de supuestos en el que el SII puede ejercer esta facultad³⁸, sin perjuicio de existir otras disposiciones³⁹.

Por otro lado, dado que los precios o valores que determinen las partes en sus operaciones normalmente constituyen la base o son uno de los elementos para determinar un impuesto, la facultad de tasación sería una NEA. Esto, toda vez que pretendería evitar que el contribuyente evite dolosamente la configuración del hecho gravado o reduzca su carga impositiva⁴⁰.

Más allá de lo anterior, a efectos de neutralidad fiscal, interesa que en ciertos casos el SII puede verse impedido de ejercer la referida facultad de tasación, ya que determinadas operaciones se enmarcarían en un régimen de neutralidad tributaria.

En el caso de la división de sociedades, la única disposición que, en específico, da un tratamiento de neutralidad fiscal en las divisiones sociales, es el Inc. 4° del Art. 64 del CT:

“No se aplicará lo dispuesto en este Artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante” [énfasis añadido].

En base a dicha disposición, y la interpretación administrativa del SII, se ha establecido la neutralidad tributaria de la división de sociedades bajo las siguientes consideraciones: (i) División de sociedad de la Ley de S.A.; (ii) Efecto declarativo de la división; y, (iii) Deber de registro de valores tributarios de los activos o pasivos de la sociedad dividida.

³⁸ Incisos primero, segundo y tercero del Artículo 64 del Código Tributario: “El Servicio podrá tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriera a la citación que se le hiciere de acuerdo con el Artículo 63° o no contestare o no cumpliera las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.

Asimismo, el Servicio podrá proceder a la tasación de la base imponible de los impuestos, en los casos del inciso 2° del Artículo 21 y del Artículo 22.

Quando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que 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”.

³⁹ Artículo 10 inciso tercero, 17 N°8 inciso cuarto, 38 inciso tercero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, entre otros.

⁴⁰ Vergara (2010), p. 96.

2.1. DIVISIÓN DE SOCIEDADES EN LA LEY SOBRE SOCIEDADES ANÓNIMAS

En relación con estas operaciones, y como ya se ha señalado para el caso de la división, el SII se remite para su entendimiento a la Ley de S.A., supeditando a dicha operación un tratamiento de neutralidad tributaria:

“b.5) Para los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el nuevo inciso cuarto del Artículo 64 del Código Tributario, se entiende por las figuras jurídicas que indica la citada disposición lo siguiente, de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas: (...)”⁴¹ [énfasis añadido].

De este modo, se entiende por división, la operación definida en el Art. 94 de la Ley de S.A., la cual hemos calificado, entre otras características, como una escisión parcial por creación.

Cobra relevancia cuestionar si en el presupuesto de que la neutralidad fiscal es un régimen especial de las reorganizaciones empresariales, es del todo coherente que otras operaciones de escisión que tengan características de reorganización empresarial no puedan calificar en dicho tratamiento. Esto podría ser el caso de una escisión total o por absorción, por ejemplo, que si bien no están contempladas en nuestra legislación podrían ser realizables por autonomía de la voluntad, guardando coherencia con principios de neutralidad fiscal.

A esto se puede agregar el hecho de que operaciones de escisión, no contempladas en nuestra legislación, podrían realizarse de todas formas en sus efectos, mediante una combinación de actos neutros tributariamente. Así, por ejemplo, los mismos efectos de una escisión por absorción, podrían lograrse mediante una división de la Ley de S.A., donde la sociedad de nueva creación se fusiona posteriormente con una preexistente⁴².

O, también se podría controvertir si tiene la misma aplicación la división de la Ley de S.A. para las sociedades de personas, toda vez que, el Art. 94 de la Ley de S.A. se refiere expresa y exclusivamente a “sociedades anónimas”⁴³.

2.2. DISTRIBUCIÓN PATRIMONIAL EN LA DIVISIÓN DE SOCIEDADES

Sin perjuicio de lo expuesto, a nivel administrativo, el argumento de neutralidad tributaria en la división no se ha abocado del todo en principios de neutralidad propias del ámbito impositivo, sino que en la distribución patrimonial aplicable a las mismas. Así, la distribución patrimonial de las divisiones se ha considerado

⁴¹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°45 de 2001.

⁴² Álvarez (2022), Capítulo I.

⁴³ Álvarez (2022), p. 45-49.

como una especificación de derechos preexistentes⁴⁴, lo cual tiene un efecto declarativo, no existiendo por tanto una enajenación.

En particular, se ha entendido por enajenación, aquel acto de disposición en virtud del cual un bien pasa a formar parte de un patrimonio diverso⁴⁵. La ausencia de enajenación sería relevante, toda vez que, como acto de disposición de un bien o derecho, implicaría en general un requisito temporal de una eventual ganancia susceptible de ser considerada dentro del hecho gravado renta⁴⁶. Así, la ausencia de enajenación pareciera condecirse con la neutralidad tributaria, toda vez que no habría un acto de disposición patrimonial.

Esta interpretación se sustentó originalmente por la SVS, para las S.A.:

“Al definirse esta institución como un proceso de distribución de patrimonio entre entes jurídicos que desarrollarán actividades independientes, pero manteniendo en conjunto las identidades de un patrimonio inicial, los mismos accionistas y con iguales derechos individuales de estos en el patrimonio referido, esta distribución corresponde necesariamente a una asignación de cuotas de la universalidad jurídica que representa el patrimonio de la sociedad que se divide, realizado por una decisión de los accionistas de la persona jurídica por simple reforma estatutaria.

(...) resulta lógico concluir que en la especie, división de una sociedad anónima, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que una especificación de derechos preexistentes, los cuales en virtud de la decisión societaria adoptada en la forma y por la mayoría que prescribe la ley, quedan radicados en entidades jurídicamente independiente, (...)”⁴⁷ [énfasis añadido].

Así, la SVS interpretó que no existe enajenación en la división, ya que hay una identidad en el patrimonio inicial, si se consideran en conjunto los patrimonios de las sociedades resultantes de la operación; donde también son los mismos accionistas en las sociedades involucradas, con iguales participaciones. Teniendo en cuenta esto, el SII se ajustó a la interpretación de la SVS, mediante

⁴⁴ Esto puede ser observado respecto de la sociedad beneficiaria del patrimonio, y también de los accionistas o socios, a los que la sociedad beneficiaria les emite títulos de participación. Así, la sociedad beneficiaria se considera propietaria del patrimonio que le es distribuido atendiendo a la titularidad que tenía la sociedad dividida; y los accionistas o socios de la sociedad beneficiaria, atendiendo a los derechos que tenían en la entidad dividida.

⁴⁵ Servicio de Impuestos Internos, Oficios N°1.385 de 2016, N°1.935 de 2010 y N°843 de 2017.

⁴⁶ Álvarez (2022), p. 63-65.

⁴⁷ Superintendencia de Valores y Seguros (hoy Comisión para el Mercado Financiero), Oficio N°2408 de 1989.

Circular N°68 de 1996⁴⁸. Donde, este entendimiento lo ha reiterado en varias ocasiones⁴⁹.

Sin perjuicio de esto, el efecto declarativo de la división ha sido criticado, atendiendo a que dicho efecto es propio de la partición de la comunidad hereditaria, donde existe un cuasicontrato susceptible de ser dividido. Se ha postulado que, al no existir cuasicontrato en una sociedad, en la división es más propio la procedencia de una “sucesión universal parcial”⁵⁰.

Más allá de la importancia que puedan tener las enajenaciones en la generalidad de los actos de disposición patrimonial, cabe controvertir si para efectos de neutralidad fiscal es del todo relevante. Esto ya que existen operaciones en que se ha interpretado existencia de enajenación, y de todos modos el SII se encuentra inhibido de tasar. Tal es el caso de la fusión por incorporación y por creación en el Inc. 4° del Art. 64 del CT⁵¹, donde el SII entiende en estos casos existe enajenación, pero, de todos modos, se da un tratamiento de neutralidad fiscal al no haber una contraprestación e incremento patrimonial⁵². También se comprenden como enajenaciones neutras, los aportes de capital en los términos del Inc. 5° del Art. 64 del CT⁵³.

⁴⁸ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°68 de 1996: “1.- División de una sociedad.- (...), este Servicio ha concluido que en el caso de división de una sociedad, la distribución que se hace del patrimonio de la sociedad que se divide corresponde a la asignación de cuotas de una universalidad jurídica y, consecuentemente, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que se trata de una especificación de derechos preexistentes los cuales, en virtud de la decisión societaria adoptada, quedan radicados en una entidad jurídica independiente. En consecuencia, el traspaso de los bienes que se efectúan con motivo de la división de una sociedad, no constituye propiamente un aporte puesto que no hay una enajenación. Por lo tanto, en esta situación no es aplicable lo dispuesto en el Artículo 64 del Código Tributario”.

⁴⁹ Servicio de Impuestos Internos, Oficios N°1.873 de 1989; N°2.734 de 1989; N°3.734 de 1989; N°3.654 de 1995; N°2.100 de 1996; N°519 de 2007; N°494 de 2011; N°2.531 de 2015; N°947 de 2018; entre otros.

⁵⁰ Para detalle sobre la sucesión universal parcial en división, véase: Puelma (2011), Mardones (2018) y Greve (2018).

⁵¹ Inciso cuarto del Artículo 64 del Código Tributario: “No se aplicará lo dispuesto en este Artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante”.

⁵² Circular N°68 de 1996, Servicio de Impuestos Internos.

⁵³ Inciso quinto del Artículo 64 del Código Tributario: “Tampoco se aplicará lo dispuesto en este Artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del Artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse

Por otro lado, existen operaciones en que se podría plantear ausencia de enajenación, al no constar un patrimonio diverso, y de todos modos ser susceptibles de tasación del SII bajo ciertos supuestos. Tal es el caso de la radicación en la constitución de un EP⁵⁴, y la radicación en la constitución de una EI^{55 56}.

2.3. MANTENCIÓN DE REGISTRO DE VALORES TRIBUTARIOS QUE TENÍAN ACTIVOS Y PASIVOS EN LA SOCIEDAD DIVIDIDA

Por otro lado, el Inc. 4° del Art. 64 del CT, exige un solo requisito en materia de neutralidad tributaria, consistente en que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario de los activos o pasivos de la sociedad dividida o aportante:

“No se aplicará lo dispuesto en este Artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante” [énfasis añadido].

Dicho requisito, se encuentra también reconocido por el SII, en los mismos términos que el Inc. 4° del Art. 64 del CT, en Circular N°45 de 2001⁵⁷.

en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas”.

⁵⁴ Inciso tercero del Artículo 38 de la Ley de Impuesto a la Renta: “Será aplicable a la asignación de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que se efectúe desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, o desde éste a su matriz extranjera o a otro establecimiento permanente ubicado en Chile o en el exterior; lo dispuesto en el inciso tercero del Artículo 64 del Código Tributario. Tratándose de la asignación de acciones o derechos sociales en sociedades constituidas en el país efectuada desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, el Servicio carecerá de la facultad de tasar con tal que dicha asignación obedezca a una legítima razón de negocios, no origine un flujo efectivo de dinero para la matriz y sea efectuada y registrada en la contabilidad del establecimiento permanente al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en ella”.

⁵⁵ Artículo 17 N°8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta: “No constituye renta: 8°.- Las cantidades que se señalan a continuación, obtenidas por personas naturales, siempre que no se originen en la enajenación de bienes asignados a su empresa individual, con las excepciones y en los casos y condiciones que se indican en los párrafos siguientes: (...)”.

⁵⁶ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°43 de 2021 y Oficio N°4.677 de 2003.

⁵⁷ Circular N°45 de 2001, Servicio de Impuestos Internos: “Ahora bien, el nuevo inciso cuarto agregado a dicho Artículo establece que lo dispuesto en el mencionado precepto legal, especialmente lo establecido en su inciso tercero, comentado en la letra precedente, no tendrá aplicación en los casos que se indican a continuación, siempre y cuando en la especie se dé cumplimiento a los siguientes requisitos: b.1) En los casos de división de sociedades, siempre y cuando las nuevas sociedades que nazcan producto de la división, los activos y pasivos que se les traspasen los mantengan registrados al valor tributario que tenían éstos en la sociedad matriz que fue escindida o dividida”.

En lo que se refiere a esta disposición, desde nuestra perspectiva, la mantención de registro de valores tributarios más que un requisito de neutralidad tributaria de la división sería una consecuencia de dicha operación. Al respecto, constituiría un error de técnica legislativa la exigencia para que el SII se vea inhibido de ejercer la facultad de tasación, el que se deban mantener registrados los valores tributarios. Esto, ya que no es disponible por parte de los contribuyentes modificar dichos valores, dado que corresponde a una materia propia de un derecho sustantivo o material⁵⁸. Dicho derecho tributario sustantivo se contrapondría al derecho tributario formal⁵⁹. Al efecto, el derecho tributario sustantivo, se referiría al conjunto de normas que disciplinan el tributo, dado esto, no es disponible por los contribuyentes la modificación de los valores tributarios. Lo cual se constata en el marco del principio de legalidad tributaria existente en nuestro ordenamiento.

De este modo, por la naturaleza de reorganización de la operación de división, el deber de registro de valores tributarios, más que un requisito de neutralidad tributaria correspondería a un deber de control exigible al contribuyente; e incluso, más probablemente, corresponde a un efecto de las divisiones, toda vez que, en lo que se refiere al valor tributario de los activos y pasivos asignados, como se señaló, dichos valores no son disponibles por los contribuyentes.

3. REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL Y NEUTRALIDAD TRIBUTARIA

De lo expuesto, el tratamiento de neutralidad tributaria de la división de sociedades se supedita a la aplicación del concepto restringido de la división de la Ley de S.A., donde también se daría importancia a la interpretación de que no existe enajenación, y el cumplimiento del deber de registro de los activos y pasivos conforme al Inc. 4° del Art. 64 del CT.

Sin perjuicio de esto, dado que la neutralidad se identifica de ordinario con las reorganizaciones empresariales, es preciso atender a que se entiende por reorganización empresarial, y conocer qué principios o fundamentos hacen que sea lógico este tratamiento. Consideramos lo anterior relevante, ya que la regulación existente, no contemplaría del todo dichos fundamentos.

El concepto de reorganización empresarial se ha denominado de diferentes formas. Al respecto, el profesor Mardones, las ha tratado como “modificaciones estructurales”, lo cual se originaría en la doctrina norteamericana, donde se alude

⁵⁸ Greve (2018), p. 79.

⁵⁹ Al respecto, el derecho tributario sustantivo es el conjunto de normas que disciplinan el tributo y las relaciones jurídicas accesorias, es decir, que lógicamente se vinculan al tributo; por otro lado, el formal es el conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa y las relaciones que teleológicamente se vinculan, al tributo. De lo anterior, el derecho tributario sustantivo se vincularía con la obligación tributaria y sus elementos, tales como los sujetos de la relación tributaria, el objeto, la causa y el hecho gravado. Jarach (1982), p. 14.

a las *structural changes*. Las *structural changes* se relacionan con aquellas decisiones que, siendo de carácter económico e implicando conocimientos especiales en inversión, diversos de los conocimientos generales propios de la generación de negocios, no se adoptan en el marco general o estructura del negocio como tal, si bien implican un cambio sustancial en la estructura del negocio⁶⁰.

Desde nuestra perspectiva, es interesante que las reorganizaciones implican un cambio sustancial en la estructura del negocio, ya que, implicaría que el negocio continúa funcionando, manteniendo un vínculo con sus propietarios. Así, se ha considerado que, en las reorganizaciones empresariales, dadas sus características, es dable un principio de aplazamiento del impuesto sobre las ganancias no realizadas que existen en el momento de la reorganización⁶¹.

En línea con lo anterior, el SII ha entendido que una reorganización empresarial, involucra una reordenación de los activos que conforman el patrimonio del contribuyente, sin alterar su naturaleza o calidad jurídica⁶².

No obstante esto, el SII en general no ha atendido a la existencia de una reorganización empresarial para dar un tratamiento neutro a dichas operaciones, sino que ha adoptado diversos criterios dependiendo del tipo de acto en particular de reorganización empresarial. Este es el caso de la división, en la cual como se indicó, el SII atiende a que corresponda a la operación del Art. 94 de la Ley de S.A., donde no existe enajenación dada su eficacia declarativa, siempre y cuando se mantengan registrados los valores tributarios de los activos y pasivos asignados.

Sin perjuicio de lo anterior, atendiendo a la Historia de la Ley N°19.705, la cual introdujo los actuales Inc. 4° y 5° del Art. 64 del CT, se puede tener mayor claridad del propósito de las disposiciones referidas. Al respecto previo a aprobarse estos incisos en el Senado, el abogado de la entonces SVS, señor Orlando Vásquez, fundamentó:

“(...) cada vez se hace más frecuente la necesidad de reorganizarse que tienen las sociedades anónimas, sociedades de personas y en general las empresas, constituidas en Chile, por razones legítimas de negocios. En estas circunstancias, lo normal es que tanto de una división, fusión o cualquier otro proceso de reorganización, en que se aportan en forma total o parcial los activos de cualquier clase, subsistiendo la aportante, no se busca realizar una utilidad, sino que una nueva estructura empresarial para enfrentar los problemas que se generan de la dinámica actual de la economía.

En este evento, lo natural es que los activos se aporten a valores de libro, e incluso tributario, de manera que la utilidad que pueda generar la transferencia de esos activos se realizará efectivamente cuando los enajene a su vez la sociedad receptora.

⁶⁰ Mardones (2018), p. 9.

⁶¹ Vanistendael (1998), p. 13.

⁶² Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°3.320 de 2016.

No obstante, el Artículo 64 del Código Tributario entrega una facultad al Servicio de Impuestos Internos para tasar los citados valores cuando ellos sean inferiores a los corrientes en plaza los que básicamente son valores comerciales, con lo cual puede gravarse una utilidad no realizada, o bien, que nunca se realice.

Como esta normativa significa mantener una situación de incertidumbre en el resultado de una reorganización lo cual entraba una fluida y oportuna adecuación organizativa, el propio Servicio de Impuestos Internos dictó la Circular N°68, del año 1996, por la cual interpretó la norma legal descrita en el párrafo anterior, procurando el mismo efecto de la indicación que ahora se formula, al señalar que los valores contables o tributarios de los aportes deben considerarse como los corrientes en plaza para los fines del Artículo 64 del Código Tributario, con lo cual la tasación no procede en esa oportunidad.

Ahora bien, como parece más conveniente dar absoluta certeza al régimen tributario aplicable en estos casos, el Gobierno propone incorporar en el mismo Código Tributario el procedimiento descrito, (...)⁶³ [énfasis añadido].

Como se puede ver, la Historia de la Ley menciona la división y otras reorganizaciones como aportes o transferencias. Nos parece interesante recalcar que el argumento para consagrar la inhibición de tasar del SII, no es precisamente la existencia de división bajo el concepto restrictivo de la Ley de S.A. o la ausencia de enajenación en la misma, sino que el hecho de que en estos casos no se realizaría ganancia tributaria, ya que lo que se produce es el establecimiento de una nueva estructura empresarial para continuar un negocio.

Si bien la Historia de la Ley, no es del todo detallada en este punto, en la misma se da a entender que en las reorganizaciones lo que se pretende no es buscar realizar una utilidad, sino que una nueva estructura empresarial para enfrentar los problemas que se generan de la dinámica de la economía, siendo dable por tanto el no reconocimiento de ganancias o pérdidas para efectos tributarios. Este entendimiento se condeciría con desarrollo a nivel comparado, donde se ha señalado que, en las reorganizaciones empresariales, debiese existir una continuación de las actividades comerciales y del interés de los socios o accionistas en la empresa, que no constituye un cambio suficiente en la posición económica para merecer tributación⁶⁴.

III

PRINCIPIOS GENERALES DE NEUTRALIDAD TRIBUTARIA

Si bien los requisitos de neutralidad tributaria en una reorganización empresarial varían de país en país, de todos modos, como se ha adelantado, se han entendido como principios básicos o recurrentes la continuidad de la empresa y el interés

⁶³ Historia de la Ley N°19.705, Boletín N°2289-05, Chile.

⁶⁴ Vanistendael (1998), p. 2.

de sus propietarios en una reorganización⁶⁵. A su vez, se puede considerar la existencia de una legítima razón de negocios o buena fe comercial.

En este punto, cabe indicar que, no es el propósito de este artículo exponer normativa comparada con la intención de que se replique en nuestro país, sino que, dar a entender como estos fundamentos atenderían más propiamente al ámbito tributario, que el tratamiento existente.

1. EXISTENCIA DE CONTINUIDAD EN LA EMPRESA Y CONTINUIDAD DE INTERÉS DE LOS PROPIETARIOS DE ÉSTA

La continuidad de la empresa no es lo mismo que la continuidad de interés de los propietarios de ésta. De todos modos, dada su vinculación, a efectos de una mejor comprensión, nos referiremos a ambas en conjunto.

En lo que se refiere a la continuidad de la empresa, a nivel comparado se ha entendido como el “*Continuity of Business Enterprise Requirement*”. Se refiere a que, en una reorganización adquisitiva⁶⁶, en general, debe existir una continuación del negocio histórico de la empresa cedente por la empresa cesionaria, bajo una estructura corporativa distinta.

Al respecto, en el derecho estadounidense, la continuidad de la empresa sin desconocerse su aplicación a posterior se resguardaría en el tiempo, con un énfasis *ex-ante*. Así, en una operación divisiva de *spin-off*⁶⁷, se exige el requisito de que sociedad matriz y subsidiaria, lleven activamente el negocio, inmediatamente después de la operación, donde se entiende cumplido este requisito si la respectiva sociedad está llevando activamente su negocio al momento de la operación; se ha llevado activamente el negocio por 5 años anteriores a la división; el negocio no haya sido adquirido en los mismos 5 años anteriores, mediante operación en que se reconozca ganancia o pérdida; y, el control de la corporación que conduce el respectivo negocio no debe haberse adquirido por la entidad dividida o alguna subsidiaria en el mismo plazo, mediante operación en que se reconozca ganancia o pérdida⁶⁸.

En este punto, se atendería a la historia de la empresa, para resguardar la existencia de un negocio funcional al tiempo de la división, de modo tal que la

⁶⁵ Vanistendael (1998), p. 14.

⁶⁶ En el derecho norteamericano este requisito se sustenta principalmente atendiendo a reorganizaciones en general de la §368(a)(1) del *US Code*, en ese sentido podría no aplicar del mismo modo en las *corporate divisions*, que se encuentran tratadas en la §355 de la misma norma. No obstante lo anterior, interesa la referencia más que por la operación en concreto, para tratar la continuidad en una reorganización, más allá de la operación en el instante que se realiza y sus efectos inmediatos.

⁶⁷ Consiste en la distribución a prorrata que efectúa una sociedad matriz (entidad dividida) a sus accionistas en el control que esta tiene sobre su subsidiaria (patrimonio aportado).

⁶⁸ Kidder (2011), p. 438-447.

escisión tenga un sustento que permita desprender que la misma obedece a un cambio estructural de la empresa, en que seguirá funcionando bajo otra estructura por razones de negocios. Desde nuestra perspectiva, esto no debería implicar que en lo que se refiere al fondo del negocio, éste deba ser exactamente igual al giro que se desempeñaba con anterioridad a la división; sino que los giros desempeñados, tengan por sustrato el giro de la empresa antes de la división. Así, las legislaciones fiscales suelen exigir que todas las sociedades cesionarias ejerzan una actividad empresarial tras la escisión, lo cual no tiene por qué ser necesariamente la misma actividad que antes de la escisión⁶⁹.

En el caso de Chile, no existiría esta lógica de atender al antes y el después de la operación, de todas formas, existiría una continuidad de la persona jurídica en el acto, mediante la regulación corporativa de la Ley de S.A. que trata una escisión parcial. Dicha continuidad se condeciría más con la persona jurídica, que, con la empresa entendida como negocio histórico, toda vez que más que resguardar la continuidad del negocio, se atiende a que subsista la sociedad dividida.

En ese sentido, bajo el actual entendimiento corporativo, no se contemplaría, la posibilidad de que la empresa no continúe existiendo. Sin embargo, nada obstaría en nuestra legislación a que la entidad continuadora de nueva creación, con posterioridad, no continúe el negocio para el cual se habría realizado la operación o derechamente se disuelva o enajene.

De este modo, es posible plantear que una escisión total, contaría con una continuidad de la empresa, si las sociedades beneficiarias siguen desarrollando el negocio, no obstante, la disolución de la entidad dividida. O, en una escisión por absorción, si la empresa beneficiaria en la división continúa con la actividad empresarial que sustenta el patrimonio asignado.

Dicho lo anterior, además de la continuidad de la empresa, también está la continuidad en el interés de los propietarios como principio general de neutralidad fiscal⁷⁰.

⁶⁹ Vanistendael (1998), p. 19.

⁷⁰ Junto con la continuidad de interés de los propietarios, también se ha distinguido una continuidad en el control en las operaciones divisivas, denominándose en conjunto como “*Distribution of Control and Continuity of Interest requirements*”, en McDaniel, Martin y Simmons (1999), p. 527-541. Al respecto la distribución de control apunta a que en las *corporate divisions* la sociedad escindida o distribuidora transfiere participación en la entidad subsidiaria que controla a sus accionistas; respecto a dicha participación en la sociedad subsidiaria, la sociedad dividida debe tener el control de la subsidiaria antes de la operación; y como resultado de la operación, los accionistas de la entidad dividida deben controlar la sociedad subsidiaria (que antes controlaba la sociedad dividida).

Con esto se velaría que efectivamente exista un cambio sustancial en la estructura del negocio, SEAGO (2021), p. 26.

La continuidad en el interés de los propietarios apunta a que los dueños de la sociedad original mantengan participación en cada una de las sociedades que sobreviven a la operación⁷¹.

La continuidad en el interés de los propietarios se alude en referencia a la §355 (c)⁷² del *Internal Revenue Code*⁷³. Al respecto, se exige una continuidad en la propiedad de los accionistas de la entidad dividida o distribuidora, como en la sociedad subsidiaria sobre la cual se reparten acciones o derechos. Así, se exige en general que los “accionistas históricos” – entendidos como los accionistas de la sociedad dividida antes de la operación –, mantengan al menos un 50% de participación en la entidad dividida y la entidad subsidiaria sobre la cual se reparten acciones o derechos como consecuencia de la operación⁷⁴. Así, los casos, en que no se cumpliría esta condición, apuntan a situaciones en que terceros adquieren participaciones en la sociedad dividida o beneficiaria de la operación, superándose el 50% de participación exigido.

Esta continuidad de interés de los accionistas históricos se resguardaría incluso con posterioridad a la operación divisiva. En este caso, para determinar si existe continuidad, se atiende a cuándo ocurre la posterior enajenación, si fue venta o reorganización, o si responde a un contrato vinculante a la fecha de la división⁷⁵. En definitiva, se atiende a otras operaciones vinculadas, para calificar la operación en su contexto, más allá de la división en particular. La forma en que el derecho estadounidense trata esto haría sentido, toda vez que en el curso de los negocios pueden existir circunstancias ajenas a la voluntad de los propietarios que hagan necesario obstruir esta continuidad; no obstante, de todas formas, la división, en cuanto reorganización empresarial, haya tenido vocación de continuidad del negocio a posterior.

⁷¹ McDaniel, Martin y Simmons (1999), p. 709-711.

⁷² §355 (c), Internal Revenue Code: “(c) *Taxability of corporation on distribution*
(1) *In general Except as provided in paragraph (2), no gain or loss shall be recognized to a corporation on any distribution to which this section (or so much of section 356 as relates to this section) applies and which is not in pursuance of a plan of reorganization.*

(2) *Distribution of appreciated property*

(A) *In general If— (i) in a distribution referred to in paragraph (1), the corporation distributes property other than qualified property, and (ii) the fair market value of such property exceeds its adjusted basis (in the hands of the distributing corporation), then gain shall be recognized to the distributing corporation as if such property were sold to the distributee at its fair market value.; (B) Qualified property For purposes of subparagraph (A), the term “qualified property” means any stock or securities in the controlled corporation.; (...).”*

⁷³ Code of Laws of the United States, Title XXVI, Internal Revenue Code. Estados Unidos.

⁷⁴ Seago (2021), p. 69.

⁷⁵ Kidder (2011), p. 443.

Dicho lo anterior, cabe mencionar, que este tratamiento de continuidad de la empresa y el interés de los propietarios tampoco es ajeno a nuestro continente. Así, se puede mencionar a modo de ejemplo, el caso de Argentina.

En Argentina, el Art. 77⁷⁶ de la Ley de Impuesto a las Ganancias⁷⁷, trata la continuidad de la empresa al establecer que las sociedades continuadoras o subsistentes en una división, deben proseguir por 2 años, la actividad de la empresa dividida u otra vinculada a la misma, para no resultar afectos los resultados de la operación al impuesto a las ganancias de dicho país. Además, se exige que los accionistas históricos, mantengan por el mismo plazo de 2 años, un importe de participación no menor al que debían poseer a la fecha de la división, en el capital de la o las empresas continuadoras, de acuerdo lo determine para cada caso, la respectiva Reglamentación de dicho país.

En el caso de Chile, la continuidad de interés de los propietarios es apreciable, pero de un modo diverso, en la regulación corporativa de la Ley de S.A., donde se atiende al acto de división más que a un periodo de tiempo.

Como se desarrolló, si bien, existe argumento para admitir las escisiones asimétricas, bajo la Ley de S.A., no serían la regla general. Esto, toda vez que el Art. 94 de la Ley de S.A., establece que a los accionistas de la sociedad que se constituye producto de la división les corresponde la misma proporción en el capital que tenían en la sociedad dividida. Al respecto, el Art. 100 de la Ley de S.A. sería una excepción, al permitir que un accionista pierda su calidad de tal en una división.

⁷⁶ Artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias: “*Cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de este Artículo, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley, siempre que la o las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a DOS (2) años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas.*

En tales casos, los derechos y obligaciones fiscales establecidos en el Artículo siguiente, correspondientes a los sujetos que se reorganizan, serán trasladados a la o las entidades continuadoras. (...)

Se entiende por reorganización: (...) b) La escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera. (...)

Para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos en este Artículo, el o los titulares de la o las empresas antecesoras deberán mantener durante un lapso no inferior a dos (2) años contados desde la fecha de la reorganización, un importe de participación no menor al que debían poseer a esa fecha en el capital de la o las empresas continuadoras, de acuerdo a lo que, para cada caso, establezca la reglamentación. (...)

Las limitaciones a que se refieren los párrafos anteriores no serán de aplicación cuando se trate de reorganizaciones producidas en el marco de un proceso concursal y/o la reorganización la autorice la Administración Federal de Ingresos Públicos, como forma de asegurar la continuidad de la explotación empresarial”.

⁷⁷ Ley N°20.628, Argentina.

Dado esto, se ha afirmado la existencia de un principio general de la continuidad de la participación, ya que el tratamiento de la Ley de S.A. propendería a que los accionistas de la entidad dividida mantengan sus mismas participaciones en el capital social. Sin embargo, como señala el profesor Caballero⁷⁸, esta continuidad resguarda el consentimiento de los accionistas afectados en la operación. Así, el Art. 100 de la Ley de S.A. sería una medida de protección o tutela de los socios o accionistas⁷⁹. Esto tendría sentido, ya que, en caso de existir asimetría en la división de la Ley de S.A., no se resguarda que cuantitativamente los socios mantengan su participación en el patrimonio.

Como se señaló, es coherente que los socios o accionistas mantengan la participación cuantitativa que tenían en la sociedad dividida, donde atendido la división, dicha participación se podría reflejar en la sociedad dividida y la beneficiaria del patrimonio escindido. Esto sería lógico, ya que implicaría que no existe un resultado tributario, que implicaría un aumento o disminución patrimonial para los socios o accionistas. De todas formas, esta proporcionalidad no debería implicar que sus participaciones en la entidad dividida con las beneficiarias sean exactamente iguales. Así, los propietarios, podrían variar sus participaciones por canje entre los mismos, no variando su patrimonio consolidado, y siendo esto conveniente por razones de negocio.

De este modo, las divisiones asimétricas tendrían sentido bajo una regla de proporcionalidad en el patrimonio. Esto, también permitiría admitir divisiones por absorción donde la entidad beneficiaria del patrimonio podría tener terceros accionistas. Lo anterior, en la medida que los accionistas históricos que adquieren participación en la entidad beneficiaria cumplan con un margen que permita afirmar una continuidad de su interés en el negocio.

Finalmente, de lo expuesto sobre continuidad en el tratamiento de neutralidad de las reorganizaciones, a nuestro parecer, esto se conciliaría con la idea de reorganización empresarial, en cuanto corresponden a decisiones que, siendo de carácter económico, no se adoptan en el marco general o estructura del negocio como tal, si bien implican un cambio sustancial en la estructura del negocio⁸⁰. Se conciliaría, por el hecho de que una continuidad de la empresa comercial y el interés de los socios o accionistas se apartaría del concepto de enajenación, no en el entendimiento del SII, sino que en cuanto se hace algo ajeno a la empresa entendida como un todo⁸¹, y tiene por tanto el potencial de realizar rentas.

⁷⁸ Caballero (2015), p. 382-383.

⁷⁹ Mardones (2018), p. 124-125.

⁸⁰ Mardones (2018), p. 9.

⁸¹ Es decir, no la persona jurídica en particular, sino que el conjunto de entidades y personas que conforman un negocio.

Al efecto, producto de la reorganización, el negocio no se haría ajeno a los propietarios, por lo que sería de toda lógica el aplazamiento en el reconocimiento de ganancias susceptibles de tributación, o el aprovechamiento de pérdidas tributarias.

2. BUENA FE COMERCIAL O RAZÓN DE NEGOCIOS

A la continuidad tratada, se suele agregar la exigencia de una buena fe comercial o razón de negocios⁸². En nuestro entendimiento, dicha razón de negocios podría resguardar la continuidad de la empresa comercial y el interés de los propietarios.

En Estados Unidos, en cuanto a la apreciación de un requisito de buena fe comercial, jurisprudencialmente se ha desarrollado el requisito de una *business purpose* o razón de negocios para la división⁸³, entendiéndose que más allá de los requisitos legales, la operación debe realizarse por uno o más fines empresariales. En este punto el *Internal Revenue Service* da ejemplos como, concentración de actividades en una entidad o grupo de entidades, reducción de riesgos de líneas de negocios, facilitar una adquisición, obtención de financiamiento, entre otros; los cuales de todos modos deben ser razones reales y sustentadas en hechos⁸⁴.

Esta razón de negocios, también se manifiesta a nivel legal en Estados Unidos, al establecerse en la §355 (a)(1)(B)⁸⁵, que la distribución de una división no debe ser usada primordialmente como un instrumento para distribuir ganancias o utilidades a los accionistas. Este requisito no excluye la exigencia de *business purpose*.

En la Unión Europea, también se encontraría presente este requisito, al respecto, el considerando (13)⁸⁶ de la Directiva 2009/133/CE⁸⁷, insta a que cada Estado miembro tiene la facultad de no dar lugar a la aplicación de un tratamiento de neutralidad tributaria, ante la existencia de fraude o evasión fiscal en

⁸² Vanistendael (1998), p. 14.

⁸³ Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).

⁸⁴ Kidder (2011), p. 442.

⁸⁵ §355 (a)(1)(B), Internal Revenue Code: “(a)Effect on distributes (1)General rule If— (...) (B) the transaction was not used principally as a device for the distribution of the earnings and profits of the distributing corporation or the controlled corporation or both (but the mere fact that subsequent to the distribution stock or securities in one or more of such corporations are sold or exchanged by all or some of the distributees (other than pursuant to an arrangement negotiated or agreed upon prior to such distribution) shall not be construed to mean that the transaction was used principally as such a device)”.

⁸⁶ Considerando (13) de la Directiva 2009/133/CE de la Unión Europea: “Conviene prever la facultad de los Estados miembros de rechazar el beneficio de la aplicación de la presente Directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de escisión parcial, de aportación de activos, de canje de acciones o de traslado de domicilio social de una SE o SCE tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal o como efecto que una sociedad, participe o no en la operación, ya no reúna las condiciones necesarias para la representación de los trabajadores en los órganos de la sociedad”.

⁸⁷ Directiva 2009/133/CE, Europa.

la reorganización. Este requisito de neutralidad se ratifica en el Art. 15 apartado 1⁸⁸, en cuanto exige una razón de negocios en la operación.

Esto también, se plasma en las legislaciones de los Estados Miembros de la Unión Europea. Así, por ejemplo, en el caso de España, el Artículo 89⁸⁹ de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁹⁰, establece que no aplica el régimen de neutralidad fiscal en caso de fraude o evasión fiscal; donde se exige en particular, motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación.

Dicho lo anterior, un punto que es importante discernir, es el alcance de esta buena fe comercial o razón de negocios.

A este respecto, es interesante el Artículo 15, 1. de la Directiva 2009/133/CE de la UE, en cuanto distingue, dicho requisito para aplicación de neutralidad fiscal:

“Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los Artículos 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el Artículo 1: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; b) (...)” [énfasis añadido].

De la lectura de esta disposición, la Directiva distinguiría lo que es el fraude o evasión fiscal, de los motivos económicos válidos como la reestructuración o la racionalización de las actividades de la respectiva sociedad. Más allá de que se entienda por fraude o evasión fiscal en la Directiva, es posible desprender que

⁸⁸ Artículo 15, 1. de la Directiva 2009/133/CE de la Unión Europea: *“Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los Artículos 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el Artículo 1: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; b) tenga por resultado que una sociedad, que participe o no en la operación, ya no reúna las condiciones necesarias para la representación de los trabajadores en los órganos de la sociedad según las modalidades aplicables antes de la operación en cuestión”.*

⁸⁹ Art. 89 apartado 2. de la Ley 27/2014: *“2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. (...)”.*

⁹⁰ Ley 27/2014, España.

los “motivos económicos válidos”, al ejemplificarse como una reestructuración, apuntarían a que exista una reorganización empresarial.

En ese sentido, es posible afirmar, que, en materia de neutralidad fiscal, se podría establecer condición de buena fe orientada a la ausencia de fraude o evasión fiscal – bajo nuestra legislación correspondería a ausencia de elusión o evasión –, o podría ser exigible una exigencia mayor, que apuntase a que exista necesariamente reorganización empresarial como razón de negocios.

En el contexto anterior, cabe mencionar, que, en nuestro país, este requisito es interesante, toda vez que, no está establecido para las divisiones en general, en cuanto el Inc. 4° del Art. 64 del CT es una NEA. De todos modos, como se verá, podría ser atendible en la NGA, toda vez que en base a la misma los contribuyentes debe actuar de buena fe.

Finalmente, en coherencia con los principios de neutralidad expuestos, se pueden considerar argumentos de índole práctica para afirmar la neutralidad de las reorganizaciones empresariales. Así, en ausencia de reglas de neutralidad, estas operaciones podrían dar lugar a obligaciones tributarias de cuantías considerables. Esto no sería económicamente eficiente, porque los impuestos desalentarían los actos de reorganización que carecen de onerosidad⁹¹. Lo anterior se respalda en el hecho de que en las reorganizaciones empresariales, en principio, hay una inexistencia de flujos de dinero que permita afrontar el pago de impuestos⁹².

IV

NORMAS ANTIELUSIVAS: PRINCIPIOS DE NEUTRALIDAD TRIBUTARIA BAJO INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA EN LA DIVISIÓN DE SOCIEDADES

Si bien nuestra legislación no establece precisamente condiciones de neutralidad fiscal, destinadas a que una división corresponda a una reorganización empresarial, en que exista continuidad de la empresa y del interés de los propietarios, de todas formas, a nivel administrativo el SII ha razonado en base a estos principios al interpretar la NGA.

Dado que la facultad de tasación corresponde a una NEA, cabe considerar su vinculación con la NGA.

⁹¹ Vanistendael (1998), p. 2.

⁹² Razón desarrollada en curso de Reorganizaciones Empresariales, de Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile, 2020, en base a desarrollo administrativo del Servicio de Impuestos Internos. Profesores, Mario Silva P., Ariel Castillo S. y César Toledo C.

1. CONCEPTO Y ALCANCE DE NORMAS ANTIELUSIVAS

Para entender las normas antielusivas, cabe referirse a qué se entiende por elusión.

Al respecto, si no se ha configurado un hecho gravado, el contribuyente puede realizar conductas tendientes a evitar total o parcialmente su configuración; en términos generales, este fenómeno se ha denominado planificación tributaria⁹³.

En lo que se refiere a la planificación tributaria, si el contribuyente obtiene una evitación o disminución de su carga tributaria como consecuencia de haber elegido entre varias alternativas permitidas por la ley para organizar sus negocios o actividades económicas, se configuraría una planificación tributaria lícita que se ha denominado economía de opción. Por el contrario, si el contribuyente obtiene una evitación o disminución de su carga tributaria como consecuencia de la realización de actividades que cumplen la ley formalmente, pero atentando contra su sentido se configura una planificación tributaria ilícita que se ha denominado elusión⁹⁴. Así, se ha entendido por elusión, aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas⁹⁵ o la simulación⁹⁶ ⁹⁷. Por el contrario, la evasión, supone un incumplimiento de la obligación tributaria nacida y válida⁹⁸.

En este contexto, las normas antielusivas buscan combatir la elusión. Donde, la NEA, establece un supuesto de hecho específico cerrado, donde el legislador prevé los presupuestos aplicativos de un modo rígido, detallado y taxativo, considerado elusivo aparejado de una consecuencia jurídica económica también específica⁹⁹.

⁹³ Fundación de Estudios Sistémicos Tributarios (2021), p. 9. cita a: Iribarra (2014) y Faundez (2016).

⁹⁴ Fundación de Estudios Sistémicos Tributarios (2021), p. 9. cita a: Marín (2013) y Cattaneo & Burgos (2017).

⁹⁵ Inciso 1° del Artículo 4 ter. del Código Tributario: “*Los hechos imponderables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso*”.

⁹⁶ Artículo 4 quáter. del Código Tributario: “*Habrán también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento*”.

⁹⁷ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°65 de 2015.

⁹⁸ Fundación de Estudios Sistémicos Tributarios (2021), p. 7. cita a: Hensel (2005), p. 230, nota 164.

⁹⁹ Fundación de Estudios Sistémicos Tributarios (2021), p. 10.

Este sería el caso de la facultad de tasación, en cuanto, pretende evitar que el contribuyente evite dolosamente la configuración del hecho gravado o reduzca su carga impositiva¹⁰⁰.

Por otro lado, la NGA, establece un supuesto de hecho abierto, aparejado de facultades para recalificar actos o negocios jurídicos y así exigir el pago de un tributo ante actuaciones consideradas elusivas¹⁰¹.

Teniendo en cuenta estas dos clasificaciones de normas antielusivas, interesa tener en cuenta que, por un criterio de especialidad, la NEA tiene aplicación por sobre la NGA, a efectos de combatir la elusión. Esto, se ha establecido a partir del Inc. 4° del Art. 4 bis del CT¹⁰², donde, ante la existencia de una NEA, las consecuencias jurídicas se rigen por dicha disposición.

Esta primacía de la NEA por sobre la NGA, ha sido reconocida por el SII:

*“De conformidad con lo que dispone el inciso cuarto del Artículo 4° bis, en los casos que resulte aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas que deriven de los actos detectados se regirán por dicha disposición especial y no por los Artículos 4° ter y 4° quáter del mismo cuerpo legal. De esta forma, por ejemplo, no se aplicarán las normas de los Artículos 4° ter y 4° quáter, ni los procedimientos referidos en los Artículos 4° quinquies y 160 bis, cuando la situación específica de que se trate se encuentre regulada: Por las disposiciones sobre tasación del Artículo 64 del Código Tributario; (...)”*¹⁰³ [énfasis añadido].

De la lectura del Inc. 4° del Art. 4 bis del CT, como del apartado anterior, la NGA no podría aplicar a las divisiones en lo referente a la neutralidad tributaria, en el sentido de objetar la distribución patrimonial de una división, en lo que se refiera a un potencial resultado tributario susceptible de tributación. Esto, toda vez que la facultad de tasación tiene primacía como NEA.

Esto no quiere decir que la NGA no pueda ser aplicable en divisiones que puedan producir otros perjuicios fiscales, distintos al no reconocimiento de ganancias o pérdidas tributables en la operación. De todos modos, el SII ha reconocido dicha aplicabilidad de la NGA en casos en que existe un conjunto de operaciones y características más allá de una división¹⁰⁴. Aquí, sin hacerse uso de

¹⁰⁰ Vergara (2010), p. 96.

¹⁰¹ Fundación de Estudios Sistemáticos Tributarios (2021), p. 10.

¹⁰² Inciso cuarto del Artículo 4 bis del Código Tributario: “En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los Artículos 4° ter y 4° quáter”.

¹⁰³ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°65 de 2015.

¹⁰⁴ Como, por ejemplo, se reconoce en división que involucra fusión, modo de extinguir confusión, *leaseback*, entre otros; en, Oficio N°365 de 2018, Servicio de Impuestos Internos.

la facultad de tasación, el SII podría requerir al TTA competente determinada tributación para el contribuyente por existir elusión¹⁰⁵.

Por otro lado, la facultad de tasación como NEA – si nos ubicamos en el marco del Inc. 4° del Art. 64 del CT y la actual interpretación del SII –, solo podría aplicarse ante una división que se considere que no califica como división del Art. 94 de la Ley de S.A.; o, eventualmente, en que no se mantenga registrado el costo tributario de los activos o pasivos asignados.

Bajo el panorama expuesto, cabe preguntarse si dado que la neutralidad tributaria se encuentra ligada en nuestro ordenamiento a la inhibición de la facultad de tasar del SII, cabe exigir mayores requisitos para esta inhibición en la división. A su vez, cabe cuestionar si es lógico que la división se limite a la de la Ley de S.A., toda vez que otras operaciones de escisión, de todos modos, podrían identificarse con principios de neutralidad, en cuanto reorganización empresarial.

2. PRINCIPIOS DE NEUTRALIDAD TRIBUTARIA BAJO INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA NORMA GENERAL ANTELUSIVA EN DIVISIÓN DE SOCIEDADES

De lo expuesto y bajo la normativa existente, la NGA no podría aplicar sobre las divisiones, en lo que dice relación con el potencial resultado tributario que aparejaría la distribución patrimonial de esta operación, y los títulos que se adquieren por socios o accionistas en la o las entidades beneficiarias de la distribución. Sin perjuicio de esto, ha sido en el marco de la NGA, donde el SII ha analizado operaciones que involucran división, bajo argumentos armónicos con los principios de neutralidad expuestos anteriormente.

2.1. CONTINUIDAD EN LA EMPRESA BAJO LA NORMA GENERAL ANTELUSIVA

En relación a la continuidad de la empresa, apuntaría a que en general exista una continuación del negocio histórico de la empresa cedente, bajo una estructura corporativa distinta. Esta continuidad regiría a futuro, en cuanto una reorganización pretendería reestructurar la empresa para hacer frente a los problemas que se generan para el giro, en la dinámica de la economía.

Independiente del mecanismo particular con que se resguarde esto en cada legislación, en derecho comparado, se ha atendido al desarrollo histórico del negocio, con anterioridad a la división; y también a futuro, es decir, con posterioridad a la escisión. En nuestro país, como analizamos, la continuidad de la empresa correspondería solo a una continuidad de la persona jurídica escindida

¹⁰⁵ Inciso primero del Artículo 4 quinquies del Código Tributario: “*La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los Artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el Artículo 160 bis. (...)*”.

en el mismo acto de división y no un periodo, en cuanto el SII ha reconocido como aplicable la escisión parcial por creación de la Ley de S.A.

Más allá de esto, entendemos que la continuidad sería del negocio a futuro, en cuanto la reorganización empresarial implica una restructuración del negocio. Al atenderse a la historia de la empresa, serviría para así resguardar la existencia de un negocio funcional al tiempo de la división, de modo tal que la escisión tenga un sustento que permita desprender que la misma obedece a un cambio estructural de la empresa, en que seguirá funcionando bajo otra estructura.

Esta atención a la historia de la empresa es atendible en interpretación del SII del año 2017. En particular, el SII aborda, en el marco de la NGA, el caso de una división de SRL, donde se asigna patrimonio a sociedad naciente, permaneciendo en patrimonio de dicha SRL determinadas cuentas por cobrar. Dada esta división, la SRL se disolvería.

La reorganización expuesta, tendría por objeto para el contribuyente, evitar la existencia de cuentas por cobrar dentro de los activos propios del negocio que, en los hechos, jamás podrán ser cobradas ni percibidas. Sin perjuicio de lo anterior, el SII, razona lo siguiente:

“a) La “Sociedad XXXX Limitada”, Rut N° XXXXX, se constituyó con fecha 24 de noviembre de 2016, iniciando actividades el día 11 de enero de 2017. (...)

c) Los socios de la compañía son dos personas naturales con un porcentaje de participación social y en las utilidades de 50% cada uno. Al momento de su constitución, no enteraron el capital social, comprometiéndose a aportar la suma de \$XXXX cada uno a más tardar el 24 de mayo de 2017. (...)

d) La “Sociedad XXXX Limitada” registra dentro de sus activos, créditos o cuentas por cobrar adquiridas con motivo del desarrollo del objeto social o giro social, cuyo cobro, por variados motivos, se ha tornado dificultoso para la sociedad. (...)

2. En base a las circunstancias descritas precedentemente, se estima que en el caso particular existirían antecedentes que podrían ser indiciarios de actos o negocios jurídicos constitutivos de elusión tributaria, en los términos de los Artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario:

i) Capital social no enterado al momento de la constitución de la “Sociedad XXXX Limitada”. Compromiso de los socios de enterarlo a más tardar el 24.05.2017. (...)

En base a lo anterior, es admisible el pago del aporte sujeto a un plazo determinado, como ocurre en el caso particular, pero siempre con la obligación de cumplir la obligación pendiente. Sin embargo, el hecho de que sea aceptado por el ordenamiento jurídico estipular una época y forma distinta para el pago del aporte de capital, no obsta que pueda ser un elemento (junto a otros) a considerar por este Servicio en el análisis de un acto o negocio jurídico, o conjunto de ellos que pudieran ser constitutivos de elusión. De esta forma, el hecho de que la sociedad se haya constituido el 24.11.2016, y haya iniciado actividades a partir del 11.01.2017, que se haya constituido para ejecutar negocios que conllevan tiempo en su desarrollo (obras de ingeniería, inversiones, arriendo de

inmuebles amoblados, compra, venta y alquiler de inmuebles propios o arrendados), y que luego se pretenda su disolución como se anuncia en la consulta, sumado que a la fecha no consta que se haya enterado capital social alguno, son situaciones indiciarias que la constitución de la sociedad y las actuaciones posteriores podrían ser actos o negocios jurídicos que solo tendrían como finalidad obtener ventajas tributarias, sin que exista un propósito económico sustancial que los sustente, ya que la constitución de la sociedad tiene pendiente una obligación esencial, como es el aporte de capital, el giro de la sociedad no se condice con su capital (no aportado) y menos aún, el tiempo de duración de la sociedad en relación con el giro informado”¹⁰⁶ [énfasis añadido].

Del pronunciamiento anterior es posible visualizar, que, si bien el SII no lo establece a modo expreso, toma en consideración diversos elementos anteriores a la división, que permiten determinar que la SRL dividida no es una empresa con un negocio en marcha. Así, se considera que la SRL se constituyó en noviembre del año 2016, y en menos de un año pretende su disolución; donde, además, nunca se enteró el capital suscrito por los socios; y su giro, de obras de ingeniería requiere tiempo para desarrollarse.

Por nuestra parte, el razonamiento anterior también demostraría, que históricamente la entidad dividida no es un negocio en funcionamiento. Lo cual permite suponer, que la operación de división no buscaría directamente una reorganización empresarial, que implicaría continuar el negocio de otra forma.

También es interesante, que más allá de la fecha de constitución de la SRL, esta se habría constituido por aporte de los socios. Esto interesa, ya que, si la SRL se hubiere creado por división u otra reorganización equivalente; no obstante, su fecha reciente, podría ser de todas formas un negocio en marcha, atendida su historia antes de su nacimiento. Por el contrario, de crearse la SRL por un acuerdo ordinario de los socios, en que no existe reorganización de antecedente, es de suponer que el negocio comenzaría desde cero.

Finalmente, se puede mencionar, que en este caso el SII no atiende a que la SRL dividida se disuelva con posterioridad a la división, no continuando en el negocio. Por tanto, en este caso no se evaluaría la continuidad del negocio a futuro. Sin embargo, cabe señalar que la disolución de la SRL no implica de por sí una ausencia de continuidad, sino que es el hecho de que el patrimonio de dicha sociedad no continuaría un giro de la empresa, así, una escisión total, podría contar con continuidad empresarial, no obstante disolverse la sociedad dividida.

Dicho esto, nos referiremos a la continuidad a futuro.

Como se señaló, somos de la postura que la continuidad regiría a futuro, en cuanto mediante la reorganización se pretendería reestructurar la empresa para hacer frente a los problemas que se generan en la dinámica de la economía en el desempeño del giro. De todas formas, muchas veces esos problemas son

¹⁰⁶ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2.108 de 2017.

contingencias que no se pueden prever. Por tanto, no debería ser sencillo, regular una continuidad a posteriori, porque si bien al dividir se puede pretender continuar un negocio, por circunstancias aleatorias esto puede no ser sustentable en el tiempo.

Por otro lado, creemos que es relevante distinguir la continuidad del negocio como empresa de la continuidad de las personas jurídicas que intervinieron en la escisión. Esto, ya que se podría argumentar que no obstante disolverse una de las personas jurídicas en la división, su disolución no implica que el negocio no continúe. Así, como se señaló, una escisión total no implicaría que falte continuidad de la empresa, si las sociedades beneficiarias continúan con el negocio.

En relación a como se evalúa la continuidad del negocio *a posteriori*, el SII dio interpretación a la NGA¹⁰⁷ en el caso de una división de SRL de socios personas naturales, que registra dentro de sus activos uno o varios bienes inmuebles. Al respecto, el contribuyente evaluó dividir, manteniendo determinados inmuebles en SRL continuadora; asignando a la nueva sociedad, las demás inversiones y activos registrados, a fin de que esta última continúe desarrollando el giro social. De todas formas, con posterioridad a esto, la SRL continuadora se disolvería y se le pondría término de giro, adjudicándose los socios el o los respectivos bienes raíces en la liquidación, conforme al Art. 38 bis de la LIR.

En este caso, el contribuyente argumentó, que la reorganización expuesta, tendría por objeto, separar las líneas de negocios que actualmente registra la SRL continuadora, desafectándola del giro social de la inversión de inmuebles; donde la disolución de la SRL perseguiría liquidarla, en cuanto en la práctica no desarrollará ninguna actividad económica con los inmuebles que permanezcan en su patrimonio. En ese contexto, el SII razona lo siguiente:

“Por otra parte, la Ley N° 20.899 de 2016 estableció en su Artículo tercero transitorio una disposición transitoria que, como tal, tiene un carácter temporal, y que otorga la calidad de Ingreso No Renta a la adjudicación de bienes que durante el año comercial 2016, se efectúe a los propietarios, comuneros, socios o accionistas con ocasión de la liquidación o disolución de la respectiva empresa o sociedad, siempre que éstas determinen su renta efectiva según contabilidad completa y hayan terminado su giro durante dicho periodo, (...)

¹⁰⁷ Otra interpretación interesante se puede encontrar en Oficio N°2.514 de 2018 del Servicio de Impuestos Internos. En dicho caso, el Servicio admite la división de una sociedad bajo la Ley de S.A., donde la sociedad de nueva creación se fusiona inmediatamente con otra entidad, para así cumplir términos comerciales de *covenant*. En este caso, también se verifica una continuidad de negocio a futuro, más allá de que se extinga la nueva sociedad; donde también cobra interés que dicha operación de división y posterior fusión se asimilaría a una división por absorción.

La misma disposición, en lo pertinente, señala que respecto de dicha adjudicación no corresponde la aplicación de lo dispuesto en el Artículo 64 del Código Tributario y en el inciso cuarto del N°8 del Artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En consecuencia, y de conformidad con las disposiciones legales citadas, los socios, personas naturales de una sociedad de responsabilidad limitada, podrían adjudicarse bienes a valor de costo, y además dicha adjudicación no sería tasable y constituiría ingreso no renta en la medida que el valor tributario del total de los bienes que se les adjudiquen, no exceda del capital aportado a la empresa. (...)

Al respecto, señala el peticionario que la división de la sociedad perseguiría un fin jurídico y económico relevante que sería separar las líneas de negocios que actualmente registra la sociedad. En este contexto, lo que se esperaría es que ambas sociedades continuaran con sus líneas de negocios en forma paralela, hecho que no acontece en este caso toda vez que, producida la división, la “Sociedad Continuidora”, que tiene entre sus activos asignados los bienes raíces, se va disolver y poner término de giro.

Por lo tanto, de lo expuesto, podría ser el caso que las operaciones descritas en la consulta, en su conjunto, no tendrían un fin jurídico o económico relevante distinto al ahorro tributario que se produce por la aplicación del Artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto en relación con el Artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.899”¹⁰⁸ [énfasis añadido].

Como se ha sostenido, este caso nos parece interesante, ya que el SII aborda una continuidad *a posteriori*, interpretando que, en el contexto dado, se esperaría que ambas sociedades continuaran con sus líneas de negocios en forma paralela, lo cual no ocurre en el caso, ya que, producida la división, la SRL, se va a disolver y poner término de giro, donde sus socios son personas naturales. Esto último implicaría que más allá de la disolución de la SRL, los socios personas naturales, dado que no son una empresa, no continuarán el negocio de la empresa en relación a los inmuebles.

2.2. CONTINUIDAD DE INTERÉS DE LOS PROPIETARIOS BAJO LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA

Esta condición, presentaría importancia junto con la continuidad de la empresa comercial, ya que resguardaría que el negocio sigue en propiedad y control de los propietarios anteriores a la época de división. Creemos que esto presentaría relevancia, toda vez que, la neutralidad fiscal busca un aplazamiento de la tributación, ante una futura enajenación. Esto se puede apreciar también, en la tributación de utilidades del negocio, ya que, de diluirse la participación de los propietarios de una entidad, con posterioridad a la división; si esa dilución participativa no tiene como contrapartida un aumento de la rentabilidad del negocio, en definitiva, pagarían menos impuestos por las utilidades de la empresa.

¹⁰⁸ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°261 de 2017.

En ese sentido, es esperable que se mantenga el interés patrimonial de los propietarios históricos –es decir, aquellos titulares, anteriores a la división– para que sean sujetos de impuestos en el futuro respecto de la entidad reorganizada o resultante. Y, también, porque esta continuidad de interés permitiría afirmar que no ha habido un cambio sustancial en la posición económica de la empresa reorganizada¹⁰⁹.

Al efecto, desde la perspectiva de la NGA, existe pronunciamiento sobre un grupo empresarial con presencia en América, dedicado a la generación de energía, el cual está en proceso de crecimiento. Para lo anterior no sería rentable utilizar fondos propios, por lo que se evalúa invitar a un nuevo inversionista no relacionado. Para la entrada de este nuevo inversionista, una sociedad chilena, AAAA S.A., es dueña de BBBB SpA. Esta última se dividirá, creándose Newco BBBB SpA, a la cual se le asignará participación en filial colombiana (CCCC S.A.).

Una vez que se haya encontrado al inversionista independiente, se aumentaría capital de Newco BBBB SpA, mediante suscripción de acciones por el nuevo inversionista. Al respecto, el contribuyente indica que estas nuevas acciones tendrían un valor representativo del 30% del patrimonio de Newco BBBB SpA. Dado lo anterior AAAA SpA pasaría de tener el 100% de Newco BBBB SpA al 70%.

Además, el contribuyente señala que a pesar de diluirse AAAA S.A. en la propiedad de Newco BBBB SpA, como consecuencia de la entrada del nuevo inversionista; su nuevo porcentaje de participación diluido de 70%, sumado a los beneficios de las nuevas inversiones a realizarse en conjunto con el nuevo inversionista, generaría a AAAA S.A. una mayor rentabilidad que el 100% de la propiedad en Newco BBBB SpA sin el nuevo inversionista.

En ese contexto, el SII razona lo siguiente:

“Al respecto, se aprecia que la separación de activos –por medio de la división de sociedades– con el objetivo de incorporar un socio inversionista, a través de un aumento de capital, para financiar un plan de crecimiento del grupo, en general, constituyen finalidades lícitas en una reorganización empresarial, razón por la cual, queda por determinar si efectivamente los actos que se realizarán con motivo de la reorganización presentada, en su conjunto, tendrán como resultado estas finalidades.

(...). Asimismo, parece razonable la opción de que el grupo reduzca su porcentaje de propiedad en la inversión en Colombia, si a futuro ello le significará mayores utilidades y rentabilidad en sus inversiones, con lo cual el diluirse obedecería a razones económicas que van más allá de las exclusivamente tributarias. (...)¹¹⁰ [énfasis añadido].

¹⁰⁹ Vanistendael (1998), p. 2.

¹¹⁰ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1.549 de 2019.

Del caso anterior, el SII atiende a diferentes razones de negocio para argumentar la entrada de nuevo inversionista en vez de otras formas de financiamiento. Más allá de lo anterior, nos parece interesante que la operación si bien diluiría a AAAA SpA como accionista histórico, de todos modos, se argumenta la razón de negocios, en que el inversionista aparejaría mayores ganancias para la sociedad de nueva creación. Esto hace desprender que AAAA SpA no verá disminuida su carga tributaria en materia de reparto de dividendos y utilidades.

A su vez, es interesante como el diluirse AAAA SpA en Newco BBBB SpA, podría también ocurrir de modo similar en una operación de división por absorción, toda vez que en esta operación, de ser los accionistas históricos distintos en identidad y participación a los de la sociedad beneficiaria, efectivamente diluirían su participación. De todas formas, si esta dilución no es de magnitud que implique vulnerar la continuidad del negocio y su interés, no debería ser óbice para un tratamiento de neutralidad fiscal. Además, bajo esta hipótesis existiría asimetría en las participaciones.

2.3. BUENA FE COMERCIAL O RAZÓN DE NEGOCIOS BAJO LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA

En este punto, más que la buena fe comercial o razón de negocios tratada anteriormente como fundamento de neutralidad tributaria, en la NGA se reconoce una buena fe, entendida como la ausencia de elusión.

Al efecto, como se trató, la elusión implica la obtención del contribuyente de una evitación o disminución de su carga tributaria como consecuencia de la realización de actividades que cumplen la ley formalmente, pero atentando contra su sentido se configura una planificación tributaria ilícita que se ha denominado elusión¹¹¹.

De lo anterior, para determinar si existe buena fe en la NGA se debe distinguir si se está vulnerando el sentido de la ley. Para lograr vislumbrar esto, es relevante el concepto de economía de opción, toda vez que no constituye elusión (y por tanto mala fe), la evitación o disminución de carga tributaria como consecuencia de haber elegido entre varias alternativas permitidas por la ley para organizar negocios o actividades económicas¹¹².

Por tanto, para discernir si existe buena fe en la NGA, es elemental conocer si hay elusión; donde cobra especial importancia la economía de opción, toda vez que implica buena fe y de todas formas implicaría un ahorro tributario.

En ese sentido, el SII interpreta lo anterior en los siguientes términos:

¹¹¹ Fundación de Estudios Sistemáticos Tributarios (2021), p. 9. cita a: Marín (2013) y Cattaneo & Burgos (2017).

¹¹² Fundación de Estudios Sistemáticos Tributarios (2021), p. 9. cita a: Marín (2013) y Cattaneo & Burgos (2017).

*“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”*¹¹³ [énfasis añadido].

Consideramos interesante el apartado anterior, ya que la neutralidad fiscal podría ser una ventaja tributaria, de permitir aplazar eventuales resultados susceptibles de tributación.

De este modo, bajo el entendimiento de la NGA, bastaría para que exista buena fe, que se dé una concordancia entre las razones económicas entregadas y los actos jurídicos ejecutados. Esto podría implicar un tratamiento de neutralidad, en el contexto de una economía de opción.

Sin embargo, cabe preguntarse si esto debería ser suficiente. Como se desarrolló al tratar los principios de neutralidad fiscal, la buena fe en materia de neutralidad, en general, no debería contradecir la continuidad de la empresa y el interés de los propietarios y accionistas.

Por lo tanto, cabe analizar si a efectos de neutralidad tributaria, bastaría con exigir una buena fe, entendida como ausencia de elusión en la NGA; o, se podría plantear una buena fe o razón más específica, que más allá de los diferentes motivos económicos de una operación, atienda particularmente a la naturaleza de reorganización empresarial, que de lo analizado corresponde a una restructuración donde hay una continuación de las actividades comerciales y del interés de los socios o accionistas en la empresa, que no constituye un cambio suficiente en la posición económica para merecer tributación¹¹⁴.

En esta materia, creemos útil atender a pronunciamiento del SII, sobre división de sociedad para posterior venta de negocio.

Al respecto, el caso trata de la sociedad YYY SpA, la cual cuenta con un negocio operativo, y dentro de su patrimonio contempla un inmueble con construcciones y pasivos bancarios. Bajo dicha situación, YYY SpA recibe una carta oferta de fecha 22 de diciembre de 2017, de un tercero no relacionado para comprar su negocio, sin embargo, como parte de las condiciones de compra, el tercero manifiesta que no requeriría el terreno con construcciones ni los pasivos bancarios, en atención a que no contaba con los fondos suficientes para ello.

En ese contexto YYY SpA se dividió día después, con fecha 28 de diciembre de 2017, asignando el inmueble con construcciones a sociedad de nueva creación denominada Inversiones XXX SpA. De este modo, el tercero interesado en el negocio YYY SpA compraría dicha empresa.

¹¹³ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°4 de 2021.

¹¹⁴ Vanistendael (1998), p. 2.

En ese contexto el SII interpreta que no es aplicable la NGA, a la división de YYY SpA y constitución de Inversiones XXX SpA, bajo el siguiente razonamiento:

“En este contexto, en razón del principio de la buena fe tributaria, tanto el Servicio como los contribuyentes, deberían reconocer la totalidad de los efectos que surjan de los actos o negocios jurídicos que hubieren llevado a cabo, cualquiera sea la forma o denominación que las partes le hubieren dado, pues lo que determina el nacimiento y exigibilidad de las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imposables, es la naturaleza jurídica propia de los hechos, actos o negocios realizados más que los formalismos contractuales o las denominaciones que los interesados les hayan atribuido. (...). En este análisis, se debe precisar si el conjunto de los actos presentados y los efectos que originan tienen relación con el fin económico presentado o si tienen la sola finalidad de obtener ventajas tributarias, de forma no contemplada en la ley tributaria. (...)

En el caso particular, consta que además de la escritura de división y balance tributario mencionados precedentemente, los consultantes acompañaron los siguientes antecedentes adicionales:

– Copia simple de la carta oferta de fecha 22-12-2017, (...). En este documento se establecieron los puntos que iba a abordar la negociación y transacción respectiva, señalando expresamente que la transacción no iba a incluir los pasivos bancarios de la sociedad, ni el terreno y galpón de la misma. Además, en el número 13 del mismo documento se señala que el inmueble y galpón donde operaba Sociedad YYY SpA, debía ser traspasado a una tercera sociedad conformada exclusivamente por los accionistas que –a esa fecha– eran dueños de Sociedad YYY SpA, lo que debía ocurrir antes de llevarse a cabo la compraventa de la misma.

– Copias de la compraventa y traspaso de acciones de Sociedad YYY SpA, ambos de fecha 14-03-2018. En estos documentos se observa que la sociedad Asesorías e Inversiones ZZZ SpA, adquirió el 100% de las acciones de Sociedad YYY SpA, por un precio total de \$000.000.000. Con estos antecedentes se verifica que la compraventa efectivamente se materializó con posterioridad a la división de Sociedad YYY SpA, en virtud de la cual se asignó el inmueble junto con sus construcciones y los pasivos bancarios a la nueva sociedad que nació de la división, esto es, Inversiones XXX SpA.

Teniendo en consideración estos antecedentes, en relación con el proceso de división de Sociedad YYY SpA, se observa que éste habría estado motivado por las condiciones establecidas por la parte interesada en comprar el negocio operativo de Sociedad YYY SpA. De esta forma, la división habría permitido que el inmueble y préstamos bancarios fueran asignados a otra sociedad compuesta exclusivamente por los mismos accionistas que –hasta antes de la compraventa de acciones– eran dueños de Sociedad YYY SpA, cumpliendo de esta forma con las condiciones manifestadas en la carta oferta de fecha 22-12-2017. (...)

Con todo, y de conformidad con los antecedentes analizados, podría estimarse que, en principio, la división y posterior venta de Sociedad YYY SpA no constituyen actuaciones

*elusivas, advirtiéndose que la intención que habría tenido Sociedad YYY SpA para llevar a cabo el proceso de división, concuerda con la justificación de tipo económico planteada -condiciones de venta de la sociedad-, por lo que no se aprecia que estas operaciones hayan tenido efectos puramente tributarios, sino que, como se indica, habrían existido efectos económicos relevantes detrás de su realización. (...)*¹¹⁵ [énfasis añadido].

De la revisión del caso anterior, existiría una reorganización en que se presenta una economía de opción para los propietarios del negocio, YYY SpA. Si bien se tributaría por la venta del negocio, la ventaja tributaria estaría en que la división de YYY SpA previa a su venta, implica la creación de Inversiones XXX SpA, donde se le asigna un bien inmueble con construcciones y pasivos bancarios, en un marco de neutralidad fiscal, donde el SII se encuentra inhibido de ejercer su facultad de tasación.

No obstante, la obtención de esta ventaja tributaria, la operación cumpliría con el requisito de buena fe en la NGA, toda vez que se enmarca en lo que es una economía de opción. Al respecto, se aprecia una concordancia entre las razones económicas entregadas y los actos y negocios jurídicos ejecutados; toda vez que, existe un comprador no relacionado en comprar el negocio, que no está dispuesto a adquirir el inmueble con construcciones, ni pasivos bancarios.

De todos modos, si bien existe buena fe por parte del contribuyente, no existiría una razón de negocios propia de una reorganización empresarial. Esto, no por el hecho de que el negocio se venda voluntariamente inmediatamente después de la división (creemos que eso sería un análisis de continuidad)¹¹⁶; sino que, por el hecho, de que el contribuyente tenía conocimiento antes de realizar la división, de que la motivación era transferir su negocio.

Sin perjuicio de lo expuesto, bajo la normativa actual la norma pareciera cumplir con la NGA. E incluso más, se podría plantear que de todas formas existe una reorganización, si se aplicase el marco del Inc. 5° del Art. 64 del CT, en cuanto se puede afirmar una legítima razón de negocios justifica la operación y no una forma para evitar el pago de impuestos¹¹⁷.

En ese sentido, no existiendo un perjuicio fiscal, la admisibilidad de neutralidad de esta operación sería una decisión de Política Fiscal. Al efecto, bajo la actual normativa, sería válida la neutralidad fiscal de esta división.

Sin perjuicio de lo anterior, pareciera ser preferible que se exigiera una razón de negocios de reorganización empresarial, que comprenda el concepto

¹¹⁵ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1.197 de 2019.

¹¹⁶ En este punto, no se daría continuidad en YYY SpA al ser vendida; pero, además, podría también darse una falta de continuidad para la entidad de nueva creación "Inversiones XXXX SpA", toda vez que se le habría asignado determinados bienes que no configurarían un negocio en marcha, que permita afirmar una continuación de la empresa.

¹¹⁷ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°45 de 2001.

de continuidad de la empresa comercial e interés de los propietarios. Pareciera lógico, ya que, de adherirse a principios de continuidad tratados, y establecerse como exigencia un requisito de buena fe en la NGA o de legítima razón de negocios –bajo el entendimiento de la Circular N°45 de 2001 del SII–; implicaría admitir un régimen de neutralidad para operaciones como las del pronunciamiento en comento.

En el caso expuesto, el hecho de que a la división no se le diere un tratamiento de neutralidad fiscal, no aparejaría del todo un perjuicio para el contribuyente. Al respecto, al ser la intención la venta del negocio YYY SpA a un tercero; el patrimonio distribuido por división de venta debiese ser a valor de mercado para la sociedad beneficiaria, Inversiones XXX SpA. Esto, si bien importaría una tributación ante un eventual mayor valor en la distribución, también implicaría un aumento del costo de los bienes que conforman el patrimonio de la nueva sociedad. En ese sentido, ante una posterior venta de dicho inmueble con construcciones en el caso, dicha venta ya tendría el nuevo costo tributario incorporado; lo cual disminuiría una eventual ganancia.

Lo anterior, se concediría de mejor forma con la realidad económica de la operación. Esto, ya que si bien la división es de común un acto de reorganización empresarial; en el caso más que una reestructuración para continuar el negocio, la división es una operación preparatoria para llevar a cabo una venta onerosa de YYY SpA.

Sin perjuicio de esto, existiría como dificultad el hecho de que, en la legislación chilena, la neutralidad tributaria se regula mediante una NEA, como es la facultad de tasación. Dado esto, implicaría que de no considerarse neutra la operación aplicaría el impuesto único del Art. 21 de la LIR¹¹⁸, el cual tiene carácter sancionatorio, y en el caso en comento no existiría precisamente elusión.

En dicho contexto, como se trató, la neutralidad tributaria correspondería a un régimen especial para el contribuyente. Por tanto, de no darse cumplimiento a los requisitos que se estableciesen para su procedencia, no necesariamente implica que se está en presencia de una conducta elusiva o evasiva. A este respecto, si bien la facultad de tasación es una NEA, no es lo mismo que la neutralidad tributaria, sin perjuicio de lo cual en nuestro ordenamiento ambos conceptos se traten en conjunto.

¹¹⁸ Inciso primero número ii. del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta: “Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del Artículo 58, los empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar conforme a los Artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 40%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre: ii. Las cantidades que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los Artículos 17, número 8, inciso cuArto; 35 inciso tercero, 36, inciso segundo; 38, 41 E, 70 y 71 de esta ley, y aquellas que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los incisos tercero al sexto del Artículo 64, y en el Artículo 65 del Código Tributario, (...)”.

CONCLUSIONES

De lo analizado, la sujeción al concepto de división de la Ley de S.A., el efecto declarativo de la división y el deber de mantener registrado el valor tributario de los activos y pasivos asignados en la operación, no atenderían del todo a principios de neutralidad tributaria.

Al respecto, si bien el concepto de división de la Ley de S.A. tiene la aptitud para considerarse una reorganización empresarial, existen otros tipos de divisiones en doctrina y derecho comparado, que, de igual forma, guardan coherencia con lo que es una reorganización empresarial y sus principios de neutralidad; tal es el caso de la escisión total, escisión parcial o escisión asimétrica con una regla de proporcionalidad en los patrimonios. En cuanto al efecto declarativo de la división, pareciera ser que la enajenación tendría más relevancia en un régimen general de ganancias de capital, pero a efectos de neutralidad tributaria cobrarían mayor importancia la continuidad de la empresa comercial y el interés de los propietarios en el negocio, que en definitiva sustentan la realidad económica de una reorganización empresarial. En cuanto al deber de registro de valores tributarios, si bien presenta relevancia como medida de control de valores, correspondería a una exigencia que tiene por causa la existencia de una operación neutra tributariamente.

En dicho contexto, bajo la actual normativa, se ha sustentado un concepto de escisión parcial por creación, la cual en base a lo expuesto podría ser homogénea o heterogénea, y también simétrica o asimétrica, no obstante, el SII no admita en la práctica la asimetría.

Sin perjuicio de esto, analizándose la operación referida como reorganización empresarial y con fundamentos de neutralidad fiscal, parece restrictivo el tratamiento e interpretación en referencia de la Ley de S.A., sobre todo considerando que el concepto de división es más amplio si se atiende a la doctrina y al derecho comparado. Así, pareciera lógico que se admitiese la neutralidad fiscal de escisiones totales, por absorción o asimétricas con proporcionalidad, siempre y cuando se resguarde la continuidad de la empresa e interés de los propietarios, como principios de neutralidad tributaria.

Por otro lado, al no existir una lógica en la regulación existente, que permita afirmar una continuidad del negocio y el interés de los propietarios en un periodo de tiempo, más allá de la división en sí, sería interesante que se prestara también atención a principios de neutralidad fiscal, como requisitos de procedencia de dicho tratamiento.

En relación a la continuidad de la empresa como requisito de neutralidad, se debiese atender a la continuidad del negocio, por sobre la continuidad de existencia de una persona jurídica determinada. Así, de plantearse como requisito de neutralidad fiscal, esta continuidad no limitaría una escisión total donde se extinga la sociedad dividida, en la medida que la o las entidades beneficiarias del

patrimonio continúen el negocio de la entidad escindida. En este punto, tampoco parecería procedente que se exigiera que el negocio que se continúe sea el mismo que el de la entidad dividida, toda vez que, por diferentes motivos ajenos a la empresa, puede ser conveniente o incluso necesario, ajustar o modificar la marcha de la empresa comercial.

En cuanto a la implementación de este requisito, de considerarse un plazo previo de funcionamiento del negocio, creemos que se debería atender propiamente al desempeño de un giro, más que al plazo de existencia de la persona jurídica. Esto, porque perfectamente un negocio podría llevar un largo tiempo en desarrollo y haber mutado en su estructura por reorganizaciones empresariales recientes a la fecha de cuando se pretende dividir la sociedad que mantiene dicho negocio. Así, más allá del plazo, sería interesante atender al desempeño efectivo del negocio. Es decir, los antecedentes que den cuenta de que se realiza un giro.

Por otro lado, desde la perspectiva de la continuidad de la empresa a futuro, creemos que requeriría mayor precaución. Al efecto, si bien la continuidad de la empresa debiese tender al futuro, las decisiones de un negocio pueden variar por circunstancias ajenas a la voluntad de los propietarios. Así, si bien puede efectuarse una operación con una finalidad de reorganización en que se pretende mantener la actividad empresarial, pueden existir situaciones forzosas como una situación deficitaria, o un procedimiento de liquidación concursal, que impidan continuar el negocio. O incluso, podría darse casos menos extremos, como ocurriría si los propietarios decidieran vender su empresa por mera autonomía de la voluntad.

En relación a la continuidad de interés de los propietarios de la sociedad escindida, pareciera lógico considerar la misma lógica que en la continuidad de la empresa. Al efecto, más que una exigencia a futuro que podría limitar la autonomía de la voluntad o circunstancias forzosas parece ser que sería dable considerar que deben existir socios o accionistas que, con anterioridad a la división, estén activa e históricamente involucrados en la empresa, antes de la división de ésta. De este modo, existiría un indicio de que, dada la historia de dichos propietarios en el ejercicio de la actividad empresarial, pretenderán continuar en la misma con posterioridad a la división.

En esta materia, como se sostuvo, las divisiones asimétricas a nuestro juicio se admitirían en la Ley de S.A. y su Reglamento como elemento de la naturaleza de la división, donde la Ley de S.A. no resguardaría una proporcionalidad en cuanto equivalencia de patrimonios que debería ser dable en una escisión neutra. Considerando esto, más allá de que una división sea simétrica o asimétrica, sería relevante que los socios o accionistas –tanto de la entidad dividida como de las beneficiarias del patrimonio–, tengan un interés patrimonial y de control en las entidades participantes, que permita afirmar que, con posterioridad a la operación de escisión, no ha existido un cambio de posición económica en el negocio que haga dable una tributación de la operación. De este modo se podría aplazar la tributación de las utilidades que eventualmente percibirían de enajenar el negocio.

Similares consideraciones se pueden plantear en la división por absorción, en cuanto puede presentar asimetría en las participaciones.

Finalmente, atendido que podrían existir dificultades en establecer plazos de continuidad de la empresa comercial y de interés de los propietarios a futuro, pareciera ser que este fin de persistencia después de la división; podría resguardarse con la exigencia de una razón de negocios reorganizacional, mediante la cual se proyecte a futuro la continuidad que se daría en la marcha del negocio y el interés de los dueños de la entidad. Esta razón de negocios debería ser más exigente que la buena fe en la NGA, y también que la legítima razón de negocios del Art. 64 Inc. 5° del CT. Toda vez que, a fines de neutralidad tributaria, junto con no buscar meramente evitar el pago de impuestos, se desarrollaría el concepto de reorganización empresarial, en cuanto se mantiene un negocio en marcha.

Sin perjuicio de lo anterior, la implementación de una legítima razón de negocios de reorganización empresarial presentaría reparos en nuestro sistema tributario. Esto, toda vez que, en nuestro país, la neutralidad tributaria se identifica con una inhibición de la facultad de tasación del SII, la cual es una NEA; y no precisamente el faltar neutralidad fiscal en una operación, quiere decir que exista elusión, ya que podría de todos modos existir una economía de opción.

BIBLIOGRAFÍA

- Baeza, Gonzalo (2003). Derecho Comercial (Santiago de Chile, Lexis Nexis, Tomo II).
- Boletín N°2289-05, correspondiente a la Historia de la Ley N°19.705, “Regula las ofertas públicas de adquisición de acciones (OPAS) y establece régimen de gobiernos corporativos” de 1 de abril de 2000.
- Caballero, Guillermo (2015). “La Ley de Sociedades Anónimas y las “Modificaciones Estructurales”: Un tema pendiente” en Modernización del Derecho Societario. Ed. por Vásquez, María Fernanda y Embid, José Miguel (Santiago de Chile, Thomson Reuters).
- Cabello, Juan Pablo (2001). La facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos. Memoria para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Facultad de Derecho, Universidad de Chile.
- Code of Laws of the United States, Title XXVI, Internal Revenue Code. 14 de enero de 2019 (Estados Unidos).
- Decreto N°702, “Aprueba nuevo Reglamento de Sociedades Anónimas”, publicado en el Diario Oficial de fecha 6 de julio de 2012 (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).
- Decreto Ley N°830, “Aprueba texto que señala del Código Tributario”, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1974 (Chile).
- Directiva 2009/133/CE, “Relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro”, de 19 de octubre de 2009 (Europa).

- Fundación de Estudios Sistémicos Tributarios (2021). Informe Subcomisión 6: Combate a la elusión y evasión (Santiago de Chile).
- Greve, Gert (2018). Efectos Tributarios de la División de Sociedades: División de Sociedades chilenas, extranjeras y la división internacional. Tesis para optar al Título de Magíster en Derecho, mención en Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad de Chile.
- Hernández, Ricardo (2005). Fusión, Transformación y División de Sociedades Anónimas (Santiago de Chile, Editorial La Ley, Segunda Edición Actualizada).
- Jiménez, Jacobo (2017). Cuestiones sobre las escisiones en el Régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales. Facultad de Derecho, Universidad Pontificia Comillas. Madrid, España.
- Kidder Gregory (2011). Basics of U.S. tax-free spin-offs under section 355 en *International Taxation* (5) (Estados Unidos).
- Ley 27/2014, “Del Impuesto sobre Sociedades”, publicada en el Boletín del Estado de fecha 28 de noviembre de 2014 (España).
- Ley N°18.046, “Ley sobre Sociedades Anónimas”, publicada en el Diario Oficial de fecha 22 de octubre de 1981 (Chile).
- Ley N°20.628, “Impuesto a las Ganancias”, texto Ordenado por Decreto 649/97, publicado en Boletín Oficial de 6 de agosto de 1997 (Argentina)
- Lyon, Alberto. (s.a.) *Personas Jurídicas* (Santiago de Chile, Ediciones UC).
- Mardones, Marcelo (2018). Modificaciones estructurales de sociedades. Fusiones, divisiones y transformaciones (Santiago de Chile, Thomson Reuters).
- McDaniel, Paul; Martin, McMahon Jr. y Simmons, Daniel (1999). *Federal Income Taxation of Corporations* (Estados Unidos, Foundation Press, Segunda Edición).
- Puelma, Álvaro (2011). *Sociedades* (Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, Tomo I).
- Sandoval, Ricardo (2009). “La división o escisión de sociedades” en *Anuario de Derecho Comercial y Marítimo N°1.*, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Valparaíso (Valparaíso, Edeval).
- Seago, W. Eugene (2021). *Tax Aspects of Corporate Division* (Estados Unidos, Business Expert Press, Primera Edición).
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°68 de 1996.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°45 de 2001.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°65 de 2015.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°43 de 2021
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1.873 de 1989.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2.734 de 1989.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°3.734 de 1989.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°3.654 de 1995.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2.100 de 1996.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°4.677 de 2003.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°519 de 2007.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°3.590 de 2009.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1.935 de 2010

- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°494 de 2011.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2.531 de 2015.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1.385 de 2016
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°3.320 de 2016.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°3.422 de 2016.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°261 de 2017.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°843 de 2017.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2.108 de 2017.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°362 de 2018.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°365 de 2018.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°947 de 2018.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2.514 de 2018
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1.197 de 2019.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1.394 de 2019.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1.549 de 2019.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1.511 de 2020.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°4 de 2021.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1.334 de 2021.
- Superintendencia de Valores y Seguros (hoy Comisión para el Mercado Financiero), Oficio N°2408 de 1989.
- Vanistendael, Frans (1998). “Chapter 20: Taxation of Corporate Reorganizations” en Tax Law Design and Drafting, volume 2. International Monetary Fund. Ed. por Thuronyi, Victor (Estados Unidos).
- Vergara, Samuel (2010). “Tasación fiscal como medida antielusión o antievasión” en Revista de Estudios Tributarios Vol. 2. Universidad de Chile (Santiago de Chile).

LA FIGURA DEL DENUNCIANTE ANÓNIMO EN EL DERECHO TRIBUTARIO

CAMILA REBECA MUNIZAGA PRUNÉS¹¹⁹

RESUMEN

Previo a la promulgación de la primera ley que reguló en Chile la protección de las denuncias de infracciones y faltas a la probidad en el sector público¹²⁰, el contexto histórico que existía en el país era el de una serie de casos mediáticos de corrupción que salieron a la luz pública, tales como el caso de Chiledeportes y el de financiamiento irregular de las campañas políticas, hechos que causaron un impacto negativo en la opinión pública. Es en este contexto, que la figura del denunciante anónimo adquiere relevancia como herramienta para combatir las malas conductas bajo un esquema de bajo costo para la Administración y que ha ido permeando diversas áreas del derecho. Ahora es el turno del Derecho Tributario, plasmado en el Boletín N°15170-05 que ingresó al Congreso con fecha 07 de julio de 2022 y que “Establece Reforma Tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social”, cuyo mensaje incluye dentro de las medidas para reducir la evasión y elusión al denunciante anónimo, siguiendo así la experiencia comparada en la materia y la tradición de nuestra legislación interna que ha incluido esta figura en diversas áreas como la del Mercado de Valores¹²¹, además de su pretendida inclusión en el *compliance*¹²² público del Derecho Administrativo¹²³.

¹¹⁹ 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.

¹²⁰ Ley N°20.205 (Julio 24, 2007) que *Protege al funcionario que denuncia irregularidades y faltas al principio de probidad*. Santiago, Chile. [en línea] <https://bcn.cl/3abzf> [consultado: 16 de noviembre de 2022].

¹²¹ Ley N°21.314 (abril 13, 2021) que Establece nuevas exigencias de transparencia y refuerza las responsabilidades de los agentes de los mercados, regula la asesoría previsible, y otras materias que indica. Santiago, Chile. [en línea] <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1158144> [consultado: 16 de noviembre de 2022].

¹²² La aplicación del *compliance* en la Administración Pública, surge de la necesidad de legitimar la actuación administrativa y recuperar la confianza ciudadana en las instituciones públicas y autoridades administrativas.

¹²³ Proyecto de Ley, Boletín N° 13115-06 (julio 07, 2022) que *Establece un nuevo estatuto de protección a favor del denunciante de actos contra la probidad administrativa*. [en línea]

PALABRAS CLAVES: Denunciante anónimo, evasión, elusión, reforma tributaria, delitos tributarios, *tax whistleblower*, delación compensada.

INTRODUCCIÓN

La historia de la humanidad no ha estado exenta de personas y empresas que toman ventaja de los recursos y capacidades limitadas de supervisión y fiscalización con que cuentan las administraciones tributarias, para efectos de maximizar sus ganancias económicas personales utilizando prácticas fraudulentas que tienen como consecuencia, por ejemplo, generar una mayor carga fiscal a distribuir entre los contribuyentes producto de los impuestos que dejan de enterar en arcas fiscales, sumado a que este comportamiento ilegítimo atenta contra el bienestar común al disminuir los recursos fiscales con los que cuentan las administraciones tributarias en su gasto público, reduciendo la calidad de los bienes y servicios que brindan a la ciudadanía.

Como consecuencia, históricamente las diversas naciones han luchado para combatir esta dificultad a través de diversas herramientas que permitan optimizar los recursos limitados de fiscalización con que cuentan las administraciones fiscales, depositando su confianza en los ciudadanos particulares para que informen sobre casos de corrupción, robo y mala conducta corporativa¹²⁴.

Ya en el siglo VII se recurría a los propios ciudadanos para descubrir esquemas ilegales de comportamiento, cuyo principio básico de funcionamiento recaía en la recompensa que se le ofrecía a la persona con una parte del dinero que ayudaron a recuperar, lógica que permanece en el espíritu de las normas modernas referentes al denunciante anónimo en diversas áreas del derecho¹²⁵.

El origen de la figura del denunciante de irregularidades en nombre del gobierno se remonta a la Inglaterra del Siglo VII, donde se hablaba de la abreviación latina “*qui tam*” o “*qui tam pro domino rege quam pro se ipso in hac parte sequitur*”, en español, “el que procesa por sí mismo y por el Rey”. El significado de esta expresión es que la parte que trae la información lo hace tanto por el interés del rey como por el suyo propio¹²⁶. Una demanda *qui tam* implica la combinación de dos intereses: un interés público por lograr la persecución del

<https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=13658&prmBOLETIN=13115-06> [consultado: 16 de noviembre de 2022].

¹²⁴ Troxel, Krauss & Chapman [en línea] <http://www.tkclaw.com/what-is-whistleblowing/history/> [consultado: 16 de noviembre de 2022].

¹²⁵ Por ejemplo, en el derecho corporativo, en el *compliance* público y en el Mercado de Valores.

¹²⁶ The History and Development of Qui Tam, 1972 WASH. U. L. Q. 081 (1972). [en línea] https://openscholarship.wustl.edu/law_lawreview/vol1972/iss1/7 [consultado: 16 de noviembre de 2022].

infractor denunciado y un interés privado en obtener el beneficio económico que se adjudica el denunciante producto de la información revelada.

El ejemplo más antiguo de esta figura data del año 695, en la declaración del Rey Wihtred de Kent, en la cual explicaba que si un hombre libre trabajaba durante “el Sabbath”¹²⁷ iba a perder sus beneficios, y el hombre que denuncie esta conducta obtendrá la mitad de la multa y los beneficios del trabajo.

De ahí que, para el siglo XIV, la mayoría de los reinos de Inglaterra tenían su propia regulación denominada “en nombre del rey”, a través de la cual se incentivaba a los súbditos para denunciar a aquellos que violaran las leyes o no pagaran los aranceles de la corona. Sistema que funcionaba bajo la lógica de conseguir una mayor fiscalización para hacer cumplir las leyes sin un costo adicional asociado, más allá de tener que entregar un porcentaje de lo recuperado al denunciante¹²⁸.

En ese orden y a medida que los primeros denunciantes aumentaron en popularidad, la figura del denunciante anónimo se extendió por fuera de los límites de Inglaterra, llegando al continente de América, donde después de la Guerra Revolucionaria en Estados Unidos, el primer Congreso de este naciente país lo utilizó como un método para hacer cumplir la ley, en virtud de que contaba con escasos recursos para hacerlo por el mismo.

Luego, en el año 1863, el presidente Lincoln firmó la legislación sobre denuncia de irregularidades más influyente y duradera del derecho anglosajón, a saber, la Ley de Reclamaciones Falsas o FCA¹²⁹ por sus siglas en inglés, y popularmente conocida como “La Ley de Lincoln”, la que creaba incentivos para que los particulares denunciaran los fraudes del gobierno. Esta ley ha persistido desde su promulgación y se ha ido fortaleciendo a lo largo de sus 150 años de historia y existencia, ejerciendo influencia en la creación de otras disposiciones incluyendo la Oficina del Denunciante de la Administración Tributaria de Estados Unidos (IRS).

En la actualidad, la OECD en su “*Committing to Effective Whistleblower Protection*”¹³⁰, publicado en el año 2016, ha hecho patente que la protección del denunciante anónimo es la última línea de defensa para salvaguardar el interés público, en virtud de que su protección promueve una cultura de responsabilidad e integridad tanto en las instituciones públicas como privadas, fomentando el reporte de

¹²⁷ El sábado judío (del hebreo shavat, “descansar”) se observa durante todo el año el séptimo día de la semana: el sábado. Según la tradición bíblica, conmemora el séptimo día original en el que Dios descansó después de completar la creación.

¹²⁸ Troxel, Krauss & Chapman [en línea] <http://www.tkclaw.com/what-is-whistleblowing/history/> [consultado: 16 de noviembre de 2022].

¹²⁹ En inglés, “*False Claims Act*”.

¹³⁰ OECD (2016), *Committing to Effective Whistleblower Protection*, OECD Publishing, Paris. [en línea] <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252639-en> [consultado: 16 de noviembre de 2022].

malas conductas, fraude y corrupción. Agrega a continuación, que la protección del denunciante contribuye a reaccionar contra las malas prácticas y los asuntos de interés público, sin embargo, queda mucho por hacer para desarrollar un clima de franqueza e integridad que permita una efectiva protección del denunciante anónimo.

En ese orden, para el caso de Chile, se informa en el capítulo 8¹³¹ del citado informe de la OCDE, que “*las reglas para regular, incentivar y proteger el reporte de malas conductas y brechas de probidad fueron establecidas con la promulgación de la Ley N°20.205 de fecha 24 de julio de 2007*”¹³², explicando que las disposiciones contenidas en esta normativa se encuentran orientadas a detectar, prevenir y sancionar conductas relacionadas con las infracciones o corrupciones del sector público, integrando parte del macrosistema que regula la conducta de los funcionarios públicos.

Es así, que la Ley N°20.205 asentó las bases para las futuras regulaciones de la figura del denunciante anónimo en otras áreas del derecho, haciendo presente en su historia de la ley que “*lo que hace falta es la protección al denunciante de buena fe de irregularidades...*”¹³³, ya que no existe un sistema que le otorgue suficientes garantías y que, tampoco hay sanciones para el denunciante imprudente.

En ese orden, el informe de la OECD destaca que entre los años 2012 y 2016, los países miembros han aumentado sus leyes específicas de protección a los denunciantes en el sector público, aduciendo que un 84%¹³⁴ ha promulgado una ley de protección de denunciantes o disposiciones legales relacionadas específicamente con la denuncia protegida o prevención de represalias¹³⁵.

Sin embargo, el informe concluye que la mayoría de las normas y regulaciones en la materia, surgen de forma reactiva o no preventiva, produciendo una serie de normas fragmentadas carentes de una sistematización que permita una protección integral del denunciante, la cual tendría una mayor capacidad para

¹³¹ OECD Library. Mora Ortega, Rodrigo y Sánchez Lay, Francisco. “*Committing to Effective Whistleblower Protection, Chile: Protection for whistleblowers in the public administration*”. 16 de marzo de 2016. [en línea] <https://doi.org/10.1787/9789264252639-en> [consultado:17 de noviembre de 2022].

¹³² Íbid.

¹³³ Historia de la Ley N°20.205 (06 de diciembre, 2006). Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. [en línea] https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/5276/HLD_5276_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf [consultado: 17 de noviembre de 2022].

¹³⁴ Desde el 2009 ha incrementado la implementación de normas de protección al denunciante anónimo en el sector público, destacando los países de Australia, Bélgica, e Irlanda (éste último también ha incluido protección del denunciante en el sector privado).

¹³⁵ OECD Library. Mora Ortega, Rodrigo y Sánchez Lay, Francisco. “*Committing to Effective Whistleblower Protection, Chile: Protection for whistleblowers in the public administration*”. 16 de marzo de 2016. [en línea] <https://doi.org/10.1787/9789264252639-en> [consultado:17 de noviembre de 2022]. pág. 13.

aclarar y simplificar los procesos de revelación de irregularidades y proporcionar soluciones a aquellos denunciantes que son víctimas de represalias, respecto de lo cual destaca el progreso que ha existido en esta materia en el sector público y las debilidades que aún mantiene el sistema de protección de los denunciantes anónimos en el sector privado¹³⁶.

Por otro lado, el “*Committing to Effective Whistleblower Protection*” reconoce que los muchos pasos a través del proceso de divulgación pueden resultar desalentadores, de manera que, para facilitar la denuncia de irregularidades, algunos países han adoptado medidas de incentivo, incluidas recompensas monetarias y mecanismos de seguimiento, en adición a sanciones por represalias contra los denunciantes. Por consiguiente, el informe señala que la mitad de los países encuestados¹³⁷ de la OCDE permiten informes anónimos en el sector público, en cambio, en el sector privado, el 53% de los encuestados indicó que el mecanismo interno de presentación de informes era proporcionado por informes anónimos en contraposición del 38% que representan los informes confidenciales¹³⁸.

En conclusión, un estándar OCDE de la figura del denunciante incluye un sistema eficaz de su protección, informando sobre sus derechos, responsabilidades y recursos disponibles, como elementos cruciales para crear un entorno de confianza, profesionalismo y compañerismo que respalde los principios de integridad tanto en el lugar de trabajo como en la sociedad, debiendo seguir las recomendaciones claves de la OCDE, a saber: “*Implementar la Recomendación de 1998 sobre la Mejora de la Conducta Ética en el Servicio Público (en proceso de actualización); desarrollar y revisar regularmente políticas, procedimientos, prácticas e instituciones que influyan en la conducta ética en el servicio público; Promover una mayor implementación de las disposiciones de protección de denunciantes de la Recomendación de 2009 sobre la lucha adicional contra el soborno en el extranjero en las transacciones comerciales internacionales (Recomendación contra el soborno 2009), que requiere que los países brinden protección, tanto en el sector público como en el privado, a las personas que denuncien sospechas de soborno extranjero, soborno de buena fe y por motivos razonables a las autoridades competentes; Fomentar mecanismos protegidos de denuncia y prevención de represalias en los sistemas de control interno, ético y cumplimiento de las empresas en línea con los estándares establecidos en la Guía de Buenas Prácticas de la OCDE 2010, las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales y los Principio de Gobierno*

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Encuesta de la OCDE sobre la Integridad Empresarial y la Gobernanza Corporativa. [en línea] <https://fcpamericas.com/spanish/encuesta-de-la-ocde-sobre-la-integridad-empresarial-la-gobernanza-corporativa/> [consultado: 17 de noviembre de 2022].

¹³⁸ OECD Library. Mora Ortega, Rodrigo y Sánchez Lay, Francisco. “*Committing to Effective Whistleblower Protection, Chile: Protection for whistleblowers in the public administration*”. 16 de marzo de 2016. [en línea] <https://doi.org/10.1787/9789264252639-en> [consultado: 17 de noviembre de 2022]. pág. 14.

Corporativo del G20/OCDE; Implementar la protección de los denunciantes de manera amplia, cubriendo a todos los que llevan a cabo funciones relacionadas con el mandato de una organización; Comuniquen claramente los procesos implementados y genere conciencia a través de capacitaciones, boletines y sesiones informativas sobre los canales y procedimientos de denuncia para facilitar las divulgaciones y; Alentar a los países a desarrollar mecanismos de revisión para identificar datos, puntos de referencia e indicadores relacionados con los sistemas de protección de denunciantes y el marco de integridad más amplio para evaluar la eficacia y monitorear el desempeño”¹³⁹

El presente artículo tiene por objeto identificar el origen de la figura del denunciante anónimo, los estándares internacionales de su aplicación, revisar la experiencia comparada de países con trayectoria en la figura del *whistleblower*, para finalmente analizar el proyecto de ley que lo pretende implementar en el ámbito tributario chileno y los desafíos que ello conlleva.

I EXPERIENCIA COMPARADA

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en su publicación denominada “*Acabar con los montajes financieros abusivos: Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen los delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco*”¹⁴⁰, del año 2021, hace presente la existencia de delitos financieros cada vez más sofisticados, perpetrados incluso entre fronteras nacionales, generando un creciente interés público por afrontar este problema.

Indica el documento que “*A menudo, estos delitos son facilitados por abogados, contables, instituciones financieras y otros profesionales que ayudan a diseñar el andamiaje de las estructuras fiscales y financieras utilizadas para evadir impuestos y cometer otros delitos financieros*”¹⁴¹. De ahí que, si bien, la mayoría de los profesionales respetan y cumplen la ley conforme a su rol de asesores preponderantes para que las empresas e individuos puedan entender y cumplir con la normativa vigente, existe un pequeño segmento de expertos que generan oportunidades para facilitar la comisión y/o encubrimiento de delitos que quebrantan el estado de derecho, la confianza pública en el sistema jurídico y financiero, así como la igualdad de condiciones y carga contributiva de aquellos contribuyentes cumplidores

¹³⁹ Ibid, pág. 15.

¹⁴⁰ OCDE (2021), *Acabar con los montajes financieros abusivos: Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen los delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco*, OCDE, París. [en línea] www.oecd.org/tax/crime/acabar-con-los-montajes-financieros-abusivos-reprimir-a-los-intermediarios-profesionales-quefavorecen-los-delitos-fiscales-y-la-delincuencia-de-cuello-blanco.pdf [consultado: 17 de noviembre de 2022].

¹⁴¹ Ibid. pág. 8.

e incumplidores, disminuyendo la recaudación de impuestos por parte de las administraciones tributarias¹⁴².

En consecuencia, el informe propone diversas estrategias para disuadir a los facilitadores profesionales, dentro de las cuales encontramos a los denunciantes, fuentes anónimas y otros mecanismos de información. Estos avisos anónimos y las denuncias, señala el informe, han dado lugar a investigaciones exitosas en muchos países, siendo una fuente útil de obtención de datos en el contexto de descontento público con los evasores fiscales y aquellos que lo permiten¹⁴³.

Por ejemplo, y como analizaremos más adelante en este apartado, la administración tributaria de Australia (ATO por sus siglas en inglés), “creó un mecanismo de aviso accesible al público para informar específicamente sobre planes de evasión fiscal y sus promotores”¹⁴⁴. Este mecanismo se encuentra disponible en una plataforma *online* habilitada al efecto y proporciona un aumento en las oportunidades para que la autoridad fiscal cuente con mayor información y datos sobre planes fiscales contemporáneos, lo que, a su vez, genera un aumento en las posibilidades de que los contribuyentes que utilizan estrategias fiscales masivas sean acusados por la autoridad tributaria¹⁴⁵.

Por otra parte, el informe de la OCDE identifica dentro de la estrategia de denunciantes anónimos, el uso de incentivos por parte de algunos países, tales como recompensas o un porcentaje de los activos recuperados en un procedimiento victorioso, o inmunidad para el denunciante, lo que permite aumentar el éxito de la investigación de un caso. Un ejemplo que otorga el informe, es el Código Nacional de Procedimiento Penal mexicano, el que establece inmunidad para los denunciantes durante el proceso, inclusive si ellos han participado en el delito fiscal o financiero, siempre que la información proporcionada sea esencial para el procesamiento de los beneficiarios finales de dichos delitos¹⁴⁶.

Finalmente, para que los denunciantes estén un paso adelante, la OCDE recomienda a los países “...contar con mecanismos de fácil acceso para que las fuentes puedan informar, y las salvaguardas administrativas y jurídicas adecuadas...”¹⁴⁷ protejan el anonimato de los denunciantes y la confidencialidad de la información proporcionada.

A continuación, se analizará la figura del denunciante anónimo fiscal en la legislación comparada de tres países:

¹⁴² Ibid.

¹⁴³ Ibid. pág. 44.

¹⁴⁴ Ibid.

¹⁴⁵ Ibid.

¹⁴⁶ Ibid.

¹⁴⁷ Ibid.

1. AUSTRALIA

Desde el 01 de julio de 2019, el Gobierno Australiano, a través de la *Australian Taxation Office*¹⁴⁸ (ATO por sus siglas en inglés), ha realizado modificaciones en su normativa para ofrecer una mejor protección a los individuos que revelen información relacionada a conductas de elusión de impuestos u otras cuestiones fiscales. En ese orden, se requiere cumplir una serie de requisitos para cualificar a la protección que otorga el *tax whistleblower*, tales como, estar o haber estado en una relación específica con la entidad que se reporta, por ejemplo, un empleado, un empleado en formación, un dependiente o un esposo o esposa.

Si se cumple con los requisitos, las protecciones que se le otorgan al denunciante anónimo en materia tributaria son las siguientes¹⁴⁹:

- a. Protección de su identidad, de manera que es ilegal divulgar la identidad del denunciante o revelar información que pueda guiar a su identificación, sin embargo, el denunciante puede otorgar su consentimiento para que su identidad sea compartida. En ese orden, si la identidad del denunciante necesita ser revelada a determinado cuerpo autorizado de personas, ellos deberán tratar esta información como confidencial y deberán tomar todos los cuidados razonables para reducir el riesgo de que la identidad sea divulgada. Además, la identidad se encuentra protegida en procedimientos judiciales, no encontrándose obligado a revelar ante un tribunal o corte la documentación que contiene su identidad o que hace probable que se descubra, siendo su excepción en caso de que el tribunal crea que sea necesario que se revele su identidad en interés de la justicia.
- b. Las declaraciones a su abogado están protegidas, siempre que sean con el propósito de obtener asesoría o representación legal en relación con la ley de denunciantes fiscales, incluso en el supuesto de que el eventual denunciante no reúna los requisitos para ser un denunciante fiscal elegible.
- c. Protección de responsabilidad civil, penal y administrativa, en relación con su divulgación, por ejemplo, el empleador del denunciante anónimo no puede demandarlo ni despedirlo por incumplimiento de contrato o confidencialidad. Por ende, toda información que incrimine al denunciante será tratada como inadmisibile en cuanto a evidencia en juicios criminales o penales. Además, en el supuesto de que la divulgación revele un incumplimiento propio respecto de sus deberes fiscales¹⁵⁰, puede tener inmunidad contra cualquier procedimiento penal o sancionador. Lo anterior, no significa que la administración tributaria se vea impedida de emitir una

¹⁴⁸ *Australian Government. Australian Taxation Office*. [en línea] <https://www.ato.gov.au/general/gen/whistleblowers/> [consultado: 17 de noviembre de 2022].

¹⁴⁹ *Ibíd.*

¹⁵⁰ Como, por ejemplo, la subdeclaración de ingresos.

liquidación o imponer una sanción administrativa respecto del denunciante que reconoce un incumplimiento, sino que, lo que ocurre es que se trata esta información como una divulgación voluntaria al determinar su responsabilidad.

- d) Protección contra conductas perniciosas como consecuencia de una denuncia o divulgación, por lo que el denunciante no podrá ser despedido, acosado, intimidado, dañado, lesionado (incluso psicológicamente) por su empleador, ni tampoco ver dañada su propiedad negocio o posición financiera.
- e) Compensación y otros remedios, que serán procedentes si un tribunal determina que el denunciante sufrió perjuicios con su divulgación de información. El perjuicio puede consistir en la victimización, pérdidas, daños o perjuicios que sufra el denunciante, respecto de los cuales el tribunal ordenará compensar a la persona que los produjo, por ejemplo, a través del pago de los daños y perjuicios, restableciendo el empleo, dictando una orden judicial para prevenir o detener la conducta perjudicial o disculpándose.

La ATO indica que los denunciantes desempeñan un rol fundamental en la anticipada detección y el enjuiciamiento de conductas indebidas en el ámbito impositivo o corporativo, reconociendo que antes no existía una protección para ellos, a pesar de exponerse a un riesgo personal y financiero significativo¹⁵¹ al momento de decidir realizar la denuncia y develar la información que posee.

En cuanto a la efectividad de la protección establecida por la normativa australiana, ella se ha puesto en análisis producto de un mediático caso ocurrido en el año 2018, y que perdura hasta la fecha. Se trata del caso de Richard Boyle¹⁵², empleado público de la ATO, quien en el año 2017 realizó una divulgación de interés público como denunciante, sobre la mala administración en el centro de cobro de deudas de la ATO. En su denuncia, señaló que le preocupaba el uso excesivo de avisos de embargo, mediante los cuales la oficina de impuestos puede exigir a una institución financiera que entregue los fondos de un contribuyente para pagar una deuda impositiva pendiente, sumada al hecho de que la administración tributaria de este país puede realizar esta solicitud sin notificación previa al contribuyente.

El señor Boyle primero denunció sus preocupaciones de forma interna y luego con el Inspector General de Impuestos, sin embargo, como el denunciante

¹⁵¹ Australian Government. Tax Practitioners Board. *Whistleblower legislation*. [en línea] <https://www.tpb.gov.au/whistleblower-legislation> [consultado: 17 de noviembre de 2022].

¹⁵² Doherty, Peta. SBSNews. 05 octubre de 2022. [en línea] <https://www.sbs.com.au/news/article/richard-boyle-whistleblower-case-explained/iqljz7577> [consultado: 05 de octubre de 2022].

señaló que no se hizo nada, la denuncia del uso de tácticas autoritarias de cobro de deudas respaldadas por la ATO contra las pequeñas empresas se hizo pública producto de una entrevista que le realizó un programa de televisión.

La importancia de este caso radica en que dos semanas antes de que se transmitiera la entrevista, la policía federal australiana allanó la casa del señor Boyle, siendo acusado de 66 delitos penales en el año 2019 (reducidos actualmente a 24), lo que ha provocado que la opinión pública de Australia se cuestione la eficacia de la protección establecida para los denunciantes.

En ese contexto, el Comité de Legislación Económica del Senado australiano en 2020 señaló problemas con la forma en que la ATO investiga las quejas de los denunciantes, aduciendo que el estándar de la investigación pudiere parecer superficial al público al abordar las inquietudes planteadas por los denunciantes de la ATO.

Asimismo, el “*Inspector-General of Taxation Annual Report 2019-20*”¹⁵³ reconoció como desafío para la IGTO¹⁵⁴ las limitadas protecciones disponibles en virtud de la Ley del Inspector General de Impuestos del año 2003 para aquellos funcionarios fiscales que revelen información o quejas sobre impuestos realizadas en virtud de la Ley de Divulgación de Interés Público de 2013, en atención a que no tendría las facultades para investigar sobre dichas quejas realizadas al alero de esta última ley, por lo que reconoce necesario introducir protecciones adicionales para alentar las denuncias voluntarias, tales como la protección del denunciante y la compensación por acciones de represalia¹⁵⁵.

2. ESTADOS UNIDOS

El *Internal Revenue Service* o IRS por sus siglas en inglés, ha revelado en sus estudios que más del 93% de los contribuyentes de su país creen que es un deber del ciudadano americano pagar sus impuestos, sin embargo, cada año personas y corporaciones evitan pagar US\$450 billones en impuestos a través del fraude fiscal, mediante la no declaración de ingresos, el no pago de impuestos y no presentar las declaraciones de impuestos correspondientes¹⁵⁶.

Como parte de las herramientas utilizadas por la IRS para identificar y castigar a las empresas estadounidenses y a las personas naturales con altos patrimonios netos que utilizan compañías ficticias en el extranjero y cuentas bancaria para

¹⁵³ <https://www.transparency.gov.au/annual-reports/inspector-general-taxation/reporting-year/2019-20-7>

¹⁵⁴ Australian Government. Transparency Portal. Inspector-General of Taxation Annual Report 2019-20. [en línea] <https://www.transparency.gov.au/annual-reports/inspector-general-taxation/reporting-year/2019-20-7> [consultado: 17 de noviembre de 2022].

¹⁵⁵ *Ibid.*

¹⁵⁶ Whistleblower Law Collaborative. [en línea] <https://www.whistleblowerllc.com/what-we-do/financial-fraud/tax-fraud/> [consultado: 18 de noviembre de 2022].

ocultar activos y evadir el pago del impuesto, es que en el año 2006, a través de la Ley de Alivio Fiscal y Atención Médica, se creó la Oficina de Denunciantes del IRS, la cual se dedica exclusivamente a trabajar con los denunciantes elegibles, a quienes se les brinda una parte de la recuperación del impuesto que realice el gobierno.

El énfasis que se le da a esta figura en la administración tributaria de Estados Unidos, apunta a resguardar la confidencialidad de los denunciantes y protegerlos de cualquier represalia que pudiere afectarles como consecuencia de entregar información veraz al IRS.

En agosto del año 2014, el Departamento del Tesoro¹⁵⁷ y el IRS, publicaron los reglamentos finales de esta figura del programa del denunciante anónimo en materia tributaria, los cuales otorgaron una guía integral que incluyó una orientación sobre la presentación de información sobre pagos insuficientes de impuestos o violación de la normativa interna además de la determinación y el pago de las adjudicaciones de los denunciantes.

Finalmente, el 01 de julio del año 2019, a través de la Primera Ley del Contribuyente de 2019 (TFA por sus siglas en inglés), enmendó la normativa ya existente y agregó varias disposiciones importantes para ayudar a mejorar el servicio de denuncias, garantizar la aplicación justa e imparcial de las leyes fiscales, y como punto más relevante, creó protecciones para los denunciantes contra las represalias a las que quedaban expuestos producto de las denuncias¹⁵⁸.

Respecto a los requisitos que debe cumplir el individuo que desee presentar un reclamo de adjudicación¹⁵⁹ en la Oficina de Denunciantes, la normativa indica que cualquier individuo es elegible, a excepción de los no elegibles que estarían conformados por los siguientes: a) un individuo que es empleado del Departamento del Tesoro o era empleado cuando obtuvo la información en la que se basa el reclamo; b) una persona que obtuvo la información a través de sus deberes oficiales como empleado del Gobierno Federal o que actúa dentro de sus facultades; c) una persona a la que la ley o el reglamento federal exija o haya requerido que divulgue la información o, a *contrario sensu*, a la que la ley o el reglamento federal le haya impedido divulgar la información; d) un individuo que obtuvo o tuvo acceso a la información en base a un contrato con el gobierno federal; y e) una persona que presentó un reclamo de adjudicación basado en la información obtenida de un denunciante no elegible con el fin de

¹⁵⁷ United States Government. Internal Revenue Service. History of the Whistleblower Program. [en línea] <https://www.irs.gov/compliance/history-of-the-whistleblower-program> [consultado: 20 de noviembre de 202].

¹⁵⁸ Ibid.

¹⁵⁹ En inglés, “*claim for award*”.

evitar el rechazo del reclamo que habría resultado si el denunciante no elegible presentara por el reclamo¹⁶⁰.

La sección 7623 del IRC¹⁶¹ establece algunos premios para el denunciante elegible por la información entregada, los cuales son obligatorios en algunos supuestos. Para que el denunciante pueda acceder a estos premios la información que proporcione mediante su reclamo debe ser específica, creíble, recaer sobre pagos de impuestos insuficientes o violaciones de las leyes internas y debe dar lugar a ganancias recaudadas.

En caso de cumplirse los requisitos, la IRS pagará una indemnización de al menos el 15% de los ingresos recaudados que sean atribuibles a la información presentada, pero dicho premio no podrá superar el 30% de ellos. Además, el porcentaje de la indemnización adjudicada disminuye en los reclamos basados en información pública o si el denunciante planeo e inicio las acciones que llevaron al incumplimiento.

Cada año fiscal, el Secretario del Tesoro informa al Congreso sobre el uso del denunciante anónimo en base al reporte anual que realiza la Oficina de Denuncias¹⁶² de la IRS. El informe para el año fiscal que finaliza el 30 de septiembre de 2021, se publicó el 07 de junio del año 2022¹⁶³, en el cual se indica un total de ingresos recaudados de US\$245.303.646, respecto del cual un 14,7% corresponde a premios otorgados ese año, aclarando que para el año fiscal 2021 existieron dos premios previos a la promulgación de la sección 7623 que tenían un tope de dos millones de dólares, causante que las adjudicaciones como porcentaje de los ingresos sean más bajas.

Otro factor a considerar, según el informe, es el hecho que en un año fiscal se resuelven un bajo número de reclamos de alto valor, sumado a que en el año en que se paga un premio generalmente no es el año en que ocurrieron los cobros, debido a que la administración tributaria debe esperar hasta que haya una decisión final. Esto significa que el contribuyente debe haber agotado todos los derechos de apelación que lo amparan y ya no puede presentar una reclamación de reembolso para tratar de recuperar los ingresos recaudados por el gobierno¹⁶⁴.

¹⁶⁰ United States Government. Internal Revenue Service. Whistleblower Office [en línea] <https://www.irs.gov/compliance/whistleblower-office#report> [consultado: 20 de noviembre de 2022].

¹⁶¹ Código de Rentas o Internal Revenue Code.

¹⁶² La Oficina de Denunciantes del IRS paga recompensas monetarias a las personas elegibles cuya información es utilizada por el IRS. [en línea] <https://www.irs.gov/compliance/whistleblower-office> [consultado: 20 de noviembre de 2022].

¹⁶³ Publication 5241 (Rev. 12-2021) Catalog Number 68435Z Department of the Treasury Internal Revenue Service. [en línea] www.irs.gov [consultado: 20 de noviembre de 2022].

¹⁶⁴ Ibid.

El informe también proporciona un resumen del motivo de los cierres de reclamos que ocurrieron durante el año fiscal 2021, los que en su total ascienden a 12.584 reclamos, dentro de los cuales 4.402 corresponden a reclamaciones rechazadas porque las alegaciones no fueron específicas, creíbles o eran de naturaleza especulativa.

Finalmente, se alerta sobre la superposición de estatutos de denunciantes como consecuencia de los cambios legislativos que se han producido en la materia, por ejemplo, respecto de la autorización de premios para la recuperación de sanciones FBAR o “*Report of Foreign Bank and Financial Accounts*”¹⁶⁵.

3. REINO UNIDO

El *Her Majesty's Revenue and Customs*¹⁶⁶ o HMRC por sus siglas en inglés, recibe información de fraudes o evasión de impuestos, respecto de personas o empresas que no estén pagando suficientes impuestos o que cometen otro tipo de fraude contra la administración tributaria del Reino Unido¹⁶⁷.

La denuncia se realiza mediante un formulario *online* en el cual se reporta la información que se tiene sobre la persona o empresa. Esta denuncia puede ser realizada de forma anónima o individualizando el nombre del denunciante, de forma opcional. Además, la información proporcionada será privada y tendrá el carácter de confidencial.

En los dos últimos años, el HMRC ha tenido un aumento de un 70% en las denuncias¹⁶⁸, lo que ha producido una presión para la administración tributaria en orden a recuperar los activos producto del error y fraude en los esquemas de apoyo asociados al COVID-19. Lo anterior, debido a que durante la pandemia, se dio prioridad para que los pagos y beneficios llegaran lo antes posible a las personas, a pesar de intentar prevenir los errores y fraudes antes de que se realizara el pago propiamente tal, recuperando más de 760 millones de euros en pagos reclamados en exceso¹⁶⁹.

¹⁶⁵ El Reporte de Cuentas Bancarias y Financieras en el Extranjero, conforme la Ley de Secreto Bancario, establece que cada año se debe informar ciertas cuentas financieras extranjeras, como cuentas bancarias, cuentas de corretaje y fondos mutuos, al Departamento del Tesoro y mantener ciertos registros de esas cuentas. Presentar un FBAR fuera de plazo o no presentarlo constituye una infracción y puede estar sujeto a sanciones.

¹⁶⁶ En español, “Ingresos y aduanas de su Majestad”.

¹⁶⁷ UK Government. Report tax fraud or avoidance to HMRC. [en línea] <https://www.gov.uk/report-tax-fraud>

¹⁶⁸ <https://www.ft.com/content/a5aab618-b4d1-44d2-86fe-d959f620d8d1> [consultado: 25 de noviembre de 2022].

¹⁶⁹ HM Revenue and Customs. Annual Report and Accounts 2021 to 2022 (Julio 18, 2022), pág.18. [en línea] <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/>

El HMRC, en su “*Annual report and accounts 2021 to 2022: performance overview*”¹⁷⁰, declaró que, dentro de su enfoque para la denuncia de irregularidades, se encuentra el crear un entorno en que las personas se sientan seguras y apoyadas para hablar, con la certeza de que los reportes se tratarán con seriedad¹⁷¹. Sin embargo, en cuanto a los incentivos, en comparación con el IRS de Estados Unidos las recompensas que ofrece el HMRC a sus denunciantes son menores (£500.000 en su último año fiscal), y a pesar de que la administración tributaria de Reino Unido no publica la cantidad de impuestos recuperados de su línea directa de fraude, existe una brecha entre los impuestos adeudados y la cantidad recaudada, por lo que algunos profesionales del rubro¹⁷² han recomendado que el HMRC debería seguir el modelo estadounidense y aumentar los pagos a los denunciantes como una estrategia de aumentar esta estrategia para la recaudación.

En ese orden, la línea de la administración tributaria del Reino Unido ha sido mejorar el procedimiento de denuncia para que sea lo más completo y prístino para el denunciante, actualizando en enero de 2016 los procedimientos de denuncia de irregularidades a través de un nuevo sitio web de la *UK Serious Fraud Office* o SFO¹⁷³ por sus siglas en inglés. En esta página el potencial denunciante puede encontrar un formulario de informe realizado con la metodología de “árbol de decisiones”, el cual solicita los denunciantes responder una serie de preguntas para tratar de establecer desde un comienzo si la información debe ser entregada la SFO o a otras agencias del Reino Unido.

El árbol de decisiones permite a la SFO optimizar sus recursos y redirigir denunciantes a la agencia gubernamental correspondiente, lo que finalmente demostró que en la práctica recibió menos cantidad de ingresos, pero un mayor número de denuncias relevantes¹⁷⁴.

attachment_data/file/1091378/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2021_to_2022_Web.pdf [consultado: 25 de noviembre de 2022].

¹⁷⁰ En español, “Informe anual y cuentas de HMRC de 2021 a 2022: descripción general del rendimiento”, publicado en julio de 2022.

¹⁷¹ HM Revenue and Customs. Annual Report and Accounts 2021 to 2022 (Julio 18, 2022), pág. 18. [en línea] https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1091378/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2021_to_2022_Web.pdf [consultado: 25 de noviembre de 2022].

¹⁷² Richard Murphy, professor of accounting practice at Sheffield University’s Management School and Andrew Park, tax investigations partner at the consultancy Andersen. [en línea] <https://www.ft.com/content/0e06c37a-eb96-4bd2-9429-603f5a26191b> [consultado: 25 de noviembre de 2022].

¹⁷³ En español, La Oficina de Fraudes Graves del Reino Unido.

¹⁷⁴ OECD (2017), The Detection of Foreign Bribery, Chapter 2. The Role of Whistleblowers and Whistleblower Protection. Pág 8. [en línea] www.oecd.org/corruption/the-detection-of-foreign-bribery.htm [consultado: 25 de noviembre de 2022].

Finalmente, señalar que la Unión Europea tiene un monitor de denuncias¹⁷⁵, producto de la adopción -realizada por 27 países miembros- del “*EU Directive on Whistleblowing*”, que entró en vigencia en diciembre de 2019 y regula la protección de las personas que realizan denuncias de infracciones del derecho de la Unión Europea.

II DENUNCIANTE ANÓNIMO EN LA LEGISLACION CHILENA

En una mirada más actual de la figura del denunciante anónimo y dejando atrás la ya mencionada Ley N°20.205 que protege al funcionario que denuncia irregularidades y faltas al Principio de Probidad, encontramos su adopción en otros servicios públicos descentralizados como lo es la CMF.

Dicha incorporación se materializó en el año 2021 mediante la publicación en el mes de abril de la Ley N°21.314, que “Establece nuevas exigencias de transparencia y refuerza las responsabilidades de los agentes de los mercados, regula la asesoría previsional, y otras materias que indica”, y que define al denunciante anónimo como “...*quienes, de manera voluntaria y en la forma establecida por la Comisión mediante norma de carácter general, colaboren con investigaciones aportando antecedentes sustanciales, precisos, veraces, comprobables y desconocidos por ésta para la detección, constatación o acreditación de infracciones de las leyes que sean materia de competencia de la Comisión, o de la participación del presunto infractor de dichas infracciones*”¹⁷⁶.

A nivel legal, se establece que la calidad de denunciante anónimo se adquiere mediante una resolución fundada de la CMF, y que el porcentaje de la multa que tendrá derecho a recibir el denunciante anónimo no podrá ser menor al 10% de la multa aplicada, ni superior al menor valor entre el 30% de la multa aplicada y UF25.000, además, dicho porcentaje deberá ser definido por la CMF en la resolución sancionatoria, de conformidad a los parámetros objetivos que ella determine.

Estos parámetros objetivos se regularon a través de la NCG N° 456¹⁷⁷, que fija las condiciones y procedimientos para la obtención de la calificación de denunciante

¹⁷⁵ Ver en: <https://www.whistleblowingmonitor.eu/>

¹⁷⁶ Art. 7 de la Ley N° 21.314 que Modifica el Decreto Ley N°3.538, de 1980 y agrega un Título VII nuevo: Art. 82.

¹⁷⁷ El nuevo Art. 82 incorporado al D.L. N°3538 que Crea la Comisión para el Mercado Financiero, establece que la Comisión deberá emitir una norma de carácter general que regule la forma en que el denunciante anónimo colaborará con las investigaciones aportando antecedentes para la detección, constatación o acreditación de infracciones de las leyes que sean materia de su competencia, o de la participación del presunto infractor de dichas infracciones. Norma que deberá contener parámetros objetivos para determinar el carácter sustancial, preciso, veraz, comprobable y desconocido de los antecedentes aportados.

anónimo, los que, en síntesis, dicen relación con que la información proveída por el denunciante debe estar referida a infracciones que, por su relevancia, gravedad o entidad, sean de aquellas que conforme a los Arts. 23 y 24 del D.L. N°3.538 puedan concluir en un proceso de investigación y posterior sanción por parte de la CMF. En consecuencia, no considerarán las denuncias anónimas que recaigan sobre infracciones prescritas, respecto de las cuales haya caducado la facultad sancionatoria, aquellas de menor entidad, o que respecto de la normativa aplicable es improbable que se dé inicio a un proceso de investigación.

El postulante a denunciante debe solicitar voluntaria y expresamente su intención de ser tratado como denunciante anónimo, ingresando su solicitud mediante el formulario electrónico¹⁷⁸ habilitado para esos efectos en el sitio web de la CMF. Siendo importante destacar que la identidad de quien realiza la denuncia tendrá el carácter de secreta a contar de la fecha de la solicitud, independientemente de si se le otorga en definitiva la calidad de denunciante anónimo.

Luego, quien solicite que se le otorgue la calidad de denunciante anónimo, aportando antecedentes a sabiendas de que éstos son falsos o fraudulentos, será sancionado con las penas de presidio menor en sus grados mínimo a medio y multa de 6 a 10 UTM.

Esta NCG define los conceptos de i) sustancial: entendiendo por tal aquella información que por su importancia, contenido y naturaleza, contribuirá a identificar la comisión de tales conductas por el presunto infractor; ii) preciso: los antecedentes deberán referirse a hechos concretos y puntuales que contribuyan a identificar una infracción específica y sus posibles responsables; iii) veraz: los antecedentes deberán ser reales y no una mera especulación; iv) comprobable: los antecedentes deberán ser idóneos para verificar los hechos denunciados; y v) desconocido: no se considerarán como tales aquellos antecedentes que sólo replican información de fuentes públicas como medios de comunicación, ni cualquier otro que se haya obtenido por funcionario público en el ejercicio de sus funciones, ya sea que las desempeñe en la CMF u otro organismo del Estado.

También instituye que el Consejo de la CMF en la resolución sancionatoria, deberá definir el porcentaje de la multa que tendrá derecho a recibir el denunciante anónimo, para lo cual se tendrá en consideración los siguientes factores: a) relevancia de la información proporcionada; b) oportunidad; c) colaboración del denunciante anónimo y; d) gravedad de la conducta sancionada.

Por último, la normativa se pone en el supuesto de que dos o más personas soliciten acogerse a la calidad de denunciante anónimo respecto de hechos que deriven en un mismo procedimiento sancionatorio, caso en el cual, el monto del porcentaje de la multa se dividirá entre los denunciantes en términos proporcionales

¹⁷⁸ Ver en: https://www.cmfchile.cl/institucional/mercados/denan/denan_index.php

a la importancia de los antecedentes aportados y a su colaboración, e inversamente proporcional al número de días que transcurrieren desde que se efectuó al denuncia y la fecha de resolución de sanción¹⁷⁹.

De modo semejante, pero en el ámbito público, encontramos el Boletín 13.155-06 que Modifica la Ley N°18.834, sobre Estatuto Administrativo, para promover la denuncia, por parte de los funcionarios públicos, de los delitos y otros hechos irregulares de los que tengan conocimiento, el cual fue refundido con el Boletín N°13.565-07 que Establece un Estatuto de Protección a favor del Denunciante de actos contra la probidad administrativa.

Si bien actualmente el proyecto de ley se encuentra en Comisión Mixta, y a la fecha del presente artículo no ha sido promulgado¹⁸⁰, se incluye en virtud de que su espíritu es reforzar la protección de los funcionarios públicos, de todas las personas que desempeñen funciones en la administración del Estado e inclusive de particulares que denuncien hechos que pudieren estimarse constitutivos de infracciones (sean o no constitutivas de delito) a la probidad al interior de la administración del Estado, tanto a nivel administrativo como judicial, a saber, el proyecto de ley se enfoca en: i) crear un fuero reforzado que incluya las demandas judiciales (actualmente el fuero es solo para procedimientos disciplinarios como sumarios e investigaciones sumarias); ii) permitir al denunciante solicitar el traslado de lugar de funciones (actualmente solo puede solicitar no ser trasladado); iii) agregar la posibilidad de pedir la separación del trabajo provisional para casos graves, en que el denunciante haya sufrido amenazas y presiones; iv) poner el foco a las denuncias contra superiores jerárquicos o de actitudes de superiores jerárquicos e; v) innovar en cuanto a crear un incentivo para denuncias, si los hechos contrarios a la probidad administrativa han implicado sustracción o apropiación indebida de dineros público¹⁸¹.

El proyecto establece un estatuto completo sobre el procedimiento para realizar denuncias a la CGR, respecto de acciones u omisiones susceptibles de ser calificadas como corrupción pública o privada, de naturaleza penal o de infracciones al deber de probidad.

Dentro de las características de este proyecto, que para la concretización de la figura del denunciante anónimo destacan, se encuentra el hecho de que se

¹⁷⁹ Comisión para el Mercado Financiero (julio 05, 2021). “*CMF emite normativa con procedimiento para obtener la calificación de denunciante anónimo*”. [en línea] <https://www.cmfchile.cl/portal/prensa/615/w3-article-47902.html> [consultado: 26 de noviembre de 2022].

¹⁸⁰ Con fecha 17 de enero de 2021, el proyecto fue aprobado por la Sala de la Cámara de Diputados.

¹⁸¹ Proyecto de Ley, Boletín N°13115-06 (Julio 07, 2022) que Establece un nuevo estatuto de protección a favor del denunciante de actos contra la probidad administrativa. [en línea] <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=13658&prmBOLETIN=13115-06> [consultado: 26 de noviembre de 2022].

incluye la reserva de identidad del denunciante, así como de la denuncia y de los antecedentes acompañados a ésta. Esto quiere decir que se entiende como elemento primordial para incentivar las denuncias, la consagración normativa del derecho del denunciante a solicitar que su identidad permanezca reservada. Además, el incumplimiento de este deber de reserva dará lugar a responsabilidad administrativa al constituir una vulneración grave al principio de probidad administrativa, inclusive, puede constituir un delito en atención a la incorporación de un nuevo tipo penal de violación de secreto para estos casos¹⁸².

Otro aspecto que destaca en este proyecto y que cimienta las directrices de la figura del denunciante anónimo para nuestro Derecho Tributario, es el reforzamiento de las medidas de protección en favor del denunciante y el establecimiento de medidas correctivas a través de un sistema integral de protección ante denuncias de hechos irregulares de que se tenga conocimiento, sin temor a venganzas ni represalias.

Finalmente, el proyecto también se ocupa de dotar de seriedad al sistema de denuncias y propone modificar el CP en lo referente al delito de denuncia calumniosa para ponerlo en sintonía con aquellos denunciantes que maliciosamente presentaren una denuncia por la cual se imputare falsamente a otra persona un hecho determinado constitutivo de delito.

Como es posible apreciar, en los últimos veinte años se han impulsado diversas modificaciones legislativas en Chile que apuntan a robustecer la protección y el respeto al principio de probidad, particularmente en el ámbito del Derecho Administrativo, entendiéndose que aquellas prácticas que atentan contra la normativa vigente causan un grave daño a la fe pública de nuestra Administración del Estado impactando negativamente el bienestar común. Es así que, en línea con la tendencia a regular la protección de los denunciantes anónimos, ahora de forma sectorial, iniciando con su inclusión normativa en el Mercado de Valores, es que analizaremos la moción legislativa que regula, por primera vez, su tratamiento en materia tributaria propiamente tal.

III BOLETÍN N°15.170-05

Con fecha 07 de julio de 2022, se ingresó por parte del Ministerio Secretaría General de la Presidencia y el Ministerio de Hacienda, el Boletín N°15.170-05, proyecto de ley que Establece Reforma Tributaria hacia un Pacto Fiscal por el

¹⁸² Proyecto de Ley, Boletín N°13565-07 (junio 04, 2020) que Establece un nuevo estatuto de protección en favor del denunciante de actos contra la probidad administrativa. [en línea] <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=14105&prmBOLETIN=13565-07> [consultado: 26 de noviembre de 2022].

Desarrollo y la Justicia Social, el cual ya ha sido objeto de 3 indicaciones en los meses de octubre y noviembre de este año¹⁸³.

El mensaje presidencial hace hincapié en la importancia de alcanzar un pacto fiscal legítimo, en que las personas perciban que están pagando los impuestos que corresponden y que el resto también lo está haciendo, mientras que el Estado utiliza dichos recursos con cuidado. Además, apunta a un objetivo que no es únicamente recaudatorio, sino que también pretende “...atender las causas que han impedido la construcción de acuerdos en esta materia, minando la confianza de las personas en las instituciones fiscales y dificultando la necesaria certeza que un sistema tributario debe brindar de cara a la economía y a las personas, que en definitiva se benefician con una recaudación previsible y estable”¹⁸⁴.

En ese orden, dentro de las medidas propuestas para la reducción de la evasión y la elusión, se introduce la figura del denunciante anónimo tributario, en el entendido de que entrega las señales correctas a los agentes económicos respecto a que la mejor manera de incrementar la rentabilidad y reducir costos, es a través de la creación de valor y las mejoras en productividad en contraposición a las formas organizativas con fines elusivos¹⁸⁵.

La figura del denunciante anónimo tributario se incluye en el proyecto original dentro de las modificaciones al CT, argumentando que con ello se sigue la experiencia de la legislación en otras materias -tal como se mencionó en el capítulo anterior- incorporándolo para dos situaciones: 1) en primer lugar, un tercero que detecte delitos tributarios y haga una denuncia de manera anónima, el cual podrá recibir como beneficio un porcentaje de la sanción económica en caso que se determine que haya delito; y 2) en segundo lugar, cuando sea una parte involucrada en un delito tributario quien podrá autodenunciarse, recibiendo como beneficios evitar sanciones penales o rebajar dichas sanciones hasta en dos grados.

De esta forma, el proyecto original establece el Art. 100 ter del CT¹⁸⁶, que instituye como circunstancia atenuante calificada la cooperación eficaz en el procedimiento, que conduzca al esclarecimiento de delitos tributarios o que

¹⁸³ Con fecha 04 de octubre de 2022 mediante Oficio de S.E. el Presidente de la República (N°149-370); con fecha 18 de octubre de 2022 mediante Oficio de S.E. el Presidente de la República (N°166-370); y con fecha 21 de noviembre de 2022 mediante Oficio de S.E. el Presidente de la República (N°206-370), todos acompañados de su respectivo informe financiero complementario.

¹⁸⁴ Proyecto de Ley, Boletín N° 15170-05 (julio 07, 2022) que Establece reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social. [en línea] <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=15680&prmBOLETIN=15170-05> [consultado: 26 de noviembre de 2022].

¹⁸⁵ Ibid.

¹⁸⁶ Finalmente, luego de las indicaciones realizadas al proyecto, se distingue entre la figura de la autodenuncia (Art. 100 ter del CT) y el Art. 100 quater (figura del denunciante anónimo).

permita la identificación de los responsables. Entendiendo que constituye una “cooperación eficaz” el suministro de datos o informaciones precisos, verídicos y comprobables, sin los cuales no se hubiesen podido alcanzar los fines señalados. Asimismo, establece como primer incentivo la rebaja de la pena hasta en dos grados, la que se terminará con posterioridad a la individualización de la sanción penal según las circunstancias atenuantes o agravantes comunes que concurran, o de su compensación, de acuerdo con las reglas generales. A continuación, el segundo incentivo que establece es las medidas de protección que deben tomarse por parte de las Policías, a requerimiento del organismo receptor de la denuncia, y en caso de que se solicite, se deberá resguardar la identidad de dichas personas.

Finalmente, como tercer incentivo, si producto de la información proporcionada se impusiere judicialmente al imputado o infractor la obligación de pagar un monto de dinero no inferior al mínimo de la multa establecida para el delito o la infracción (ya sea en un proceso penal o procedimiento infraccional), la persona que entregó voluntariamente dicha información tendrá derecho a solicitar a la TGR el pago del 10% de la multa efectivamente enterada en arcas fiscales.

Como contrapartida, y mecanismo de equilibrio, se propone en el proyecto primigenio una sanción de multa de 100 UTA a la persona que entregue información maliciosamente falsa.

Respecto a las indicaciones formuladas con fecha 04 de octubre de 2022 por S.E. El Presidente, destacan en cuanto a la figura del denunciante anónimo tributario las siguientes modificaciones: i) será el SII el que, mediante resolución, establecerá los parámetros objetivos para determinar el carácter sustancial, preciso, veraz, comprobable y desconocido de los antecedentes aportados; ii) no se aplicará lo dispuesto en el nuevo Art. 100 ter referido al denunciante anónimo tributario cuando la colaboración se refiere a delitos cometidos únicamente por el contribuyente; iii) agrega un nuevo Art. 100 quater que define las personas naturales que tendrán la calidad de denunciante anónimos y los requisitos para adquirirla, describiendo a continuación, quienes no podrán obtener dicha calidad (por ejemplo, quienes ejerzan un cargo de administración respecto de la entidad denunciada o quienes hayan sido acusados conforme al Código Procesal Penal por delito tributario); iv) establece que la calidad de denunciante anónimo se adquiere a partir de la dictación de la resolución fundada que emita el Servicio en la que se indique el cumplimiento de los requisitos; v) la resolución deberá ser notificada al denunciante mediante correo electrónico; vi) tanto la resolución como la identidad del denunciante anónimo tendrán el carácter de secreto, salvo que el mismo denunciante renuncie a dicho anonimato; vii) se agrega la pena de presidio menor en sus grados mínimos a medio y se modifica la multa de 6 a 10 UTM, a quien solicite que se le otorgue la calidad de denunciante anónimo, aportando antecedentes a sabiendas de que estos son falsos o fraudulentos; viii) la infracción de la reserva de la información obtenida mediante las disposiciones

del nuevo Art. 100 quater, se sancionarán con multa de 10 a 30 UTM, y en caso de que el infractor desempeñe funciones en el Servicio u otro organismo público, dicha infracción será sancionada además, con la pena de reclusión menor en cualquiera de sus grados, dando lugar a responsabilidad administrativa y se sancionará con destitución del cargo; ix) de igual forma, la identidad de las personas que soliciten la calidad de denunciante anónimo y entreguen antecedentes sobre hechos constitutivos de delitos tributarios y aduaneros, tendrá el carácter de secreta, aun cuando los antecedentes no sean suficientes para dictar la resolución que declara la calidad de denunciante anónimo; x) el denunciante anónimo no será penal ni administrativamente responsable por efectuar la colaboración con el Servicio y tampoco será civilmente responsable por los perjuicios que se produzcan por el solo hecho de realizar la referida colaboración.

En adición, las indicaciones regulan el supuesto en que distintos denunciantes anónimos hubieren colaborado en las mismas conductas sancionadas, caso en el cual el monto se distribuirá en la forma que el Servicio de Impuestos Internos determine mediante resolución. Para estos efectos, los montos percibidos no constituirán renta y las operaciones necesarias para efectuar el pago gozarán de secreto bancario.

No se analizarán las indicaciones realizadas con fecha 17 de octubre de 2022 por S.E. El Presidente mediante Oficio N°166-370, en virtud de que no se pronuncia respecto de la figura del denunciante anónimo tributario.

En virtud de la prevención anterior, pasamos a revisar las indicaciones de fecha 21 de noviembre de 2022, presentadas mediante Oficio N°206-370 por S.E. el Presidente de la República, conforme las cuales se reemplaza el Art. 100 quater, señalando que la persona que denuncia fraudulentamente o sin antecedentes será sancionado con las penas de presidio menor en su grado medio a máximo y multa de 15 UTM, sin perjuicio de las acciones civiles o penales que correspondan, pudiendo el afectado emprender las acciones respectivas. Como contrapartida, el denunciante anónimo tampoco será civilmente responsable por los perjuicios que se produzcan por el solo hecho de realizar la referida colaboración, salvo que proceda la excepción anterior respecto de la denuncia fraudulenta o sin antecedentes.

Se constata con las indicaciones realizadas y conforme a lo señalado por el Ministro de Hacienda, Mario Marcel Cullell, en la presentación realizada sobre el segundo set de indicaciones a la Reforma Tributaria en la Comisión de Hacienda, el hecho de que parte de los ajustes realizados a la figura del denunciante anónimo, se hicieron tomando como base el procedimiento aprobado para la CMF¹⁸⁷.

¹⁸⁷ Ministerio de Hacienda. Documentos Reforma Tributaria. [en línea] <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/documentos-reforma-tributaria> [consultado: 26 de noviembre de 2022].

Actualmente el proyecto de ley se encuentra en Primer Trámite Constitucional, en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, y su último avance fue con fecha 30 de noviembre de 2022, donde se aprobó la creación del sistema dual y el tributo al diferimiento de impuestos finales, entre otros cambios¹⁸⁸.

CONCLUSIONES

A lo largo del análisis realizado, hemos podido verificar que la existencia de la figura del denunciante anónimo en Chile no es del todo novedosa y desconocida, puesto que se ha implementado en el campo del derecho administrativo y financiero, con el objeto de incentivar las denuncias de hechos que puedan ser constitutivos de delitos o infracciones, sin embargo, representa un nuevo desafío para el derecho tributario respecto de su implementación y estudio en el caso del derecho tributario.

En ese contexto, al no existir evidencia empírica del funcionamiento de la figura del denunciante anónimo en el derecho tributario, no podemos –aún– sacar conclusiones basadas en hechos fácticos de casos reales de aplicación y sus resultados en Chile, sin embargo, en cuanto a lo analizado, las características de implementación que se han aprobado en el transcurso de la discusión parlamentaria de la Reforma Tributaria para el año 2023, revelan que ha existido una regulación pormenorizada de sus aristas que van en armonía con la experiencia comparada analizada y las recomendaciones OCDE.

Lo anterior, se ve reflejado en las medidas de protección consagradas para el denunciante anónimo tributario, como el deber de mantener su identidad en secreto en caso de que el denunciante así lo señale de forma voluntaria, el mandato de protección que se solicita a las policías, el marco de protección legal que se le otorga para resguardarlo de las posibles represalias o de los perjuicios causados a causa de su denuncia, y además, la posibilidad de optar a un porcentaje de la multa enterada en arcas fiscales por el infractor. Ahora bien, cuando comience a regir la aplicación de esta figura podremos visualizar si dicho estatuto de protección que establece la nueva normativa es suficiente para incentivar las denuncias o si los beneficios monetarios son suficientes para que las personas naturales decidan denunciar versus lo que significa el costo social y personal que puede significar realizar este tipo de denuncias. Inclusive, puede que sea necesario establecer sanciones más altas, tanto monetarias como penales, para los infractores (esto adquiere relevancia en cuanto al desarrollo normativo de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en Chile con la Ley N°20.393 de

¹⁸⁸ Ministerio de Hacienda (diciembre 01, 2022). Reforma Tributaria: Comisión de Hacienda aprueba nuevo sistema dual y tributo al diferimiento de impuestos finales. [en línea] <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/noticias/reforma-tributaria-sistema-dual> [consultado: 01 de diciembre de 2022].

2009), como sanciones monetarias más altas, mayor tiempo de cárcel y procedimientos más expeditos de investigación¹⁸⁹.

Por otra parte, la figura del denunciante anónimo como parte de las medidas para luchar contra la evasión y la elusión posee un punto económico a favor, en virtud de que son programas que, en gran medida, se autofinancian, lo que ahorra costos de su aplicación en la ley¹⁹⁰, siempre que su diseño e implementación se realicen de forma integral y diligente para que entregue efectos positivos en la recaudación fiscal y pueda causar un efecto disuasivo¹⁹¹¹⁹² similar al que produjo la Norma General Antielusión en los contribuyentes, desde su entrada en vigencia a partir del 30 de septiembre del año 2015.

Finalmente, si se logra el objetivo de incentivar este tipo de denuncias, la administración tributaria debe aumentar sus capacidades para recibir y procesar esta información junto con la implementación de programas que impulsen la cultura del cumplimiento tributario, tanto a nivel de empresas como de las personas naturales, con miras a robustecer legal y administrativamente el *compliance* tributario en nuestro país, interiorizando un estándar de cumplimiento de las obligaciones tributarias que prevenga los delitos en las estructuras organizacionales¹⁹³.

Por último, conforme a las recomendaciones de la OCDE, se considera clave concientizar sobre la importancia de los denunciantes para promover una cultura de “alzar la voz” y eliminar el estigma que existe en torno a denunciar irregularidades¹⁹⁴, tanto en el sector privado como en la administración pública.

¹⁸⁹ Spagnolo, G. et al (2019) *Financial Incentives for Whistleblowers: A short Survey*. Stockholm Institute of Transition Economics. [en línea] <https://ideas.repec.org/p/hhs/hasite/0050.html> [consultado: 26 de noviembre de 2022].

¹⁹⁰ Ibid. Pág. 11.

¹⁹¹ Impuestos: Hacienda explora acuerdo y anuncia cambios acotados a norma antielusión. [en línea] Diario Financiero. 19 de junio de 2018. [consulta: 17 de diciembre de 2022]. S. Valdenegro y A. Contreras. En esta noticia, el abogado y ex asesor de Hacienda, Francisco Saffie, defiende el carácter disuasivo de la norma.

¹⁹² SII analiza posibles casos de elusión tributaria y expertos discuten éxito de normativa. [en línea] La Tercera. 12 de noviembre de 2016. [consulta: 17 de diciembre de 2022]. P. Guarda. En esta noticia, el ex Subdirector de Fiscalización del SII señala que la creación de la norma antielusión “no tiene un fin recaudatorio, sino de disuadir de una conducta que lesiona no sólo la recaudación, sino el funcionamiento de los mercados y que genera ventajas competitivas artificiales”.

¹⁹³ Peña, Carlos y Abuyeres, Alejandro. “La hora del Compliance tributario”. Diario Financiero TAX. 10 de noviembre de 2022. [en línea] <https://www.df.cl/opinion/columnistas/la-hora-del-compliance-tributario> [consultado: 10 de noviembre de 2022].

¹⁹⁴ OECD (2017), The Detection of Foreign Bribery, Chapter 2. The Role of Whistleblowers and Whistleblower Protection. [en línea] www.oecd.org/corruption/the-detection-of-foreign-bribery.htm [consultado: 26 de noviembre de 2022].

BIBLIOGRAFÍA

- OECD (2016), *Committing to Effective Whistleblower Protection*, OECD Publishing, Paris. [en línea] <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252639-en>
- OECD Library. Mora Ortega, Rodrigo y Sánchez Lay, Francisco. “Committing to Effective Whistleblower Protection, Chile: Protection for whistleblowers in the public administration”. 16 de marzo de 2016. [en línea] <https://doi.org/10.1787/9789264252639-en>
- OCDE (2021), *Acabar con los montajes financieros abusivos: Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen los delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco*, OCDE, París. [en línea] www.oecd.org/tax/crime/acabar-con-los-montajes-financieros-abusivos-reprimir-a-los-intermediarios-profesionales-quefavorecen-los-delitos-fiscales-y-la-delincuencia-de-cuello-blanco.pdf
- UK Government. Report tax fraud or avoidance to HMRC. [en línea] <https://www.gov.uk/report-tax-fraud>
- OECD (2017), *The Detection of Foreign Bribery*, Chapter 2. *The Role of Whistleblowers and Whistleblower Protection*. Pág 8. [en línea] www.oecd.org/corruption/the-detection-of-foreign-bribery.htm
- Proyecto de Ley, Boletín N°13115-06 (julio 07, 2022) que Establece un nuevo estatuto de protección a favor del denunciante de actos contra la probidad administrativa. [en línea] <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=13658&prmBOLETIN=13115-06>
- Proyecto de Ley, Boletín N°13565-07 (junio 04, 2020) que Establece un nuevo estatuto de protección en favor del denunciante de actos contra la probidad administrativa. [en línea] <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=14105&prmBOLETIN=13565-07>
- Proyecto de Ley, Boletín N° 15170-05 (julio 07, 2022) que Establece reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social. [en línea] <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=15680&prmBOLETIN=15170-05>
- Ministerio de Hacienda. Documentos Reforma Tributaria. [en línea] <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/documentos-reforma-tributaria>

OPERACIONES DE REORGANIZACIÓN INTERNACIONALES

MARÍA JESÚS IBÁÑEZ¹⁹⁵

RESUMEN

Fusiones, divisiones, ventas, aportes, distribuciones en especie y redomicilizaciones. Estas son solo algunas de las operaciones de elección al momento de reorganizar grupos empresariales. Puede ser con ánimos de preparar una venta o de simplificar la malla corporativa, pero de una u otra manera las reorganizaciones empresariales siempre han sido y serán una práctica frecuente en el ejercicio del derecho. Y al momento de determinar un plan de acción la tributación es clave. La mayoría de las reorganizaciones empresariales buscan ser fiscalmente neutras para las jurisdicciones involucradas, lo cual hace de esta área de práctica probablemente una de las más desafiantes que existen.

PALABRAS CLAVES: Reorganizaciones, Impuestos, Fusiones, Distribuciones, Aportes, Ventas

INTRODUCCIÓN

Estos últimos cuatro años han sido claves en la determinación de la tributación de las operaciones de reorganización internacionales. Podríamos decir que este último tiempo ha sido sumamente fructífero en poder terminar de definir cuáles son los alcances tributarios de este tipo de operaciones. Y este desarrollo ha ido principalmente de la mano de la profundización jurisprudencial iniciativa del SII chileno.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define la reorganización como: “[...]organizar algo de manera distinta y de forma que resulte más eficaz”. De ahí que sea clave que una reorganización internacional deba seguir una determinada estrategia para el cumplimiento de sus fines empresariales a partir de su situación tanto interna como externa¹⁹⁶. En otra línea se ha definido

¹⁹⁵ Abogada, Pontificia Universidad Católica de Chile. Master en Derecho Tributario de la Universidad de Chile y LL.M. de la Universidad de Chicago. Asociada Principal Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría.

¹⁹⁶ Gil Estallo y Giner De La Fuente (2012), p.212.

la planificación tributaria como “[...]la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente”¹⁹⁷. Así, podríamos definir las operaciones de reorganización corporativo-tributarias como “[...]un proceso metódico y sistemático, constituido por conductas lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiero fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece”¹⁹⁸. Y la presente misiva trata precisamente de esto. De identificar la metodología sistemática que subyace a estas operaciones. Cabe precisar que ésta es una metodología sumamente dinámica. Y que es una de las doctrinas tributarias que a nivel comparado ha seguido modificándose aún en los sistemas jurídicos de más larga data¹⁹⁹. Pero al fin y al cabo hay un hecho transversal en muchos de los sistemas de derecho tributario comparado. Y es que el análisis de las operaciones de reorganización internacional tiene poco de “rocket science” y más de aplicar una lógica aritmética predeterminada²⁰⁰.

El objetivo de la presente misiva es poder volver a visitar los principios fundantes que subyacen a este tipo de análisis y además comentar los principales pronunciamientos que al respecto ha habido en el último tiempo. Vale la pena precisar que en este artículo trataremos solamente reorganizaciones internacionales y no reorganizaciones transfronterizas (por ejemplo, una fusión entre una sociedad extranjera y una chilena).

I

NEUTRALIDAD EN LAS OPERACIONES DE REORGANIZACIÓN INTERNACIONAL: PRINCIPALES LINEAMIENTOS

Los países suelen tener reglas específicas para las reorganizaciones libres de impuestos en sus leyes tributarias. El objetivo de estas reglas no es necesariamente el otorgar una exención de impuestos a las empresas o accionistas involucrados, sino que más bien buscan “neutralizar” las consecuencias de la reorganización empresarial, de modo que la reorganización no implique ni una ventaja ni una desventaja fiscal. Podríamos decir que el principio de neutralidad fiscal en la reorganización empresarial tiene dos aspectos. Implica (i) que no se aplique ningún impuesto en el momento de la reorganización propiamente tal, y (ii) que, después de la reorganización, las “ganancias de capital” de las sociedades a las cuales se les transfirió un activo se calculen sobre la base de elementos que estaban presentes en el transferente inmediatamente antes de la reorganización (ej., el costo tributario). Podríamos decir que el principio subyacente es el del

¹⁹⁷ Ugalde Prieto, et al. (2007), p.53.

¹⁹⁸ Vergara (2006), p.15.

¹⁹⁹ Schler et. al (2012), p. 87.

²⁰⁰ Ginsburg et. al (2022), p.13.

diferimiento del impuesto a las ganancias de capital no realizadas que existan al momento de la reorganización.

Las reglas particulares para las reorganizaciones libres de impuestos varían considerablemente de un país a otro, pero podríamos resumirlas en dos condiciones básicas: (i) que exista una continuidad del negocio de la empresa, y (ii) que exista una continuidad del interés de los accionistas. Las legislaciones de terceras jurisdicciones variarán en cuanto al grado de continuidad requerida. Pero todos los sistemas tributarios que permiten reorganizaciones libres de impuestos impondrán estas condiciones de una forma u otra. Si no fuese así habría enormes oportunidades de elusión, pues se permitiría a la sociedad transmitente y a sus accionistas el disponer definitivamente de todo o parte de sus activos o de su participación en el capital social de una empresa a través, por ejemplo, de una fusión o sin pagar ningún impuesto. En algunos países, el impuesto también se condiciona a la existencia de una relación comercial o empresarial de buena fe entre las partes que participan en la reorganización (ej., legítima razón de negocios) y a la ausencia de cualquier atisbo de elusión fiscal.

Si bien en un principio se busca la “continuidad total” tanto del negocio de la empresa como de sus accionistas, en la práctica las jurisdicciones han terminado flexibilizando esta norma por la realidad de las particularidades del comercio internacional. En lo que se refiere a la transferencia de activos, la empresa cedente a menudo mantiene algunos activos que son poco atractivos para el cesionario (ej., equipos viejos o chatarra). Si la condición para la neutralidad fuese que todos los activos deben ser transferidos, la sociedad cesionaria pagaría un precio superior al económicamente razonable por la transferencia y tratará probablemente de deshacerse de los activos inútiles después de la fusión.

Un problema similar surge con la continuidad del interés del accionista. Particularmente cuando una empresa pequeña se fusiona con una grande y los accionistas de la primera reciben sólo una fracción del total de acciones disponibles en la nueva empresa de la cual quizá quieran disponer. Lo mismo sucede por ejemplo con aquellos accionistas minoritarios que se opongan a la fusión y que quieran ejercer sus derechos a ser comprados y recibir la parte justa que corresponda al valor de mercado de sus acciones en efectivo. Y que decir hasta del poder de veto que podrían llegar a tener estos accionistas. De ahí que varias jurisdicciones dejen un espacio para la compensación de ciertas acciones. Un ejemplo de un estatuto que deja suficiente flexibilidad con respecto a la transferencia de activos y la compensación en acciones en una fusión es el de los Estados Unidos. Así, por ejemplo, una fusión calificará como libre de impuestos en los Estados Unidos si al menos la mitad del capital de la empresa cedente se remunera en acciones de la empresa adquirente.

Desde la perspectiva de la continuidad del activo, la jurisprudencia permite que los activos no operativos queden excluidos de los transferidos en la fusión y deja espacio para cambios en la definición de actividad comercial. Un ejemplo

de una aplicación mucho más estricta del principio de continuidad se puede encontrar en las directivas de la Unión Europea sobre la tributación de las fusiones transfronterizas. La directiva requiere que todos los activos y pasivos, sin excepción, serán transferidos a la sociedad adquirente. Este requisito está, por supuesto, íntimamente ligado al hecho de que se trata de fusiones transfronterizas (última oportunidad de un país para ejercer su soberanía tributaria) y a la idea de que la sociedad adquirente es sucesora jurídica universal de la empresa adquirida y, por lo tanto, adquiere el título sobre todos los activos y pasivos de esta última sin excepción. Este concepto deja poco espacio para deshacerse de algunos activos inútiles o para cambiar la conducción de negocios en el momento de la fusión. Restricciones similares se aplican a la continuidad del interés del accionista dónde la parte de la remuneración que puede pagarse en una forma distinta se limita a un diez por ciento del valor nominal del aumento de capital que sea necesario para compensar la transferencia de activos.

Otro punto de gran interés en la doctrina comparada son las “*step transactions*”. Esta doctrina surge de la preocupación de si las partes pueden hacer después o antes de la reorganización lo que la ley les prohíbe hacer en el momento de la reorganización misma. Si las partes pueden deshacerse de los bienes no deseados vendiéndolos o transfiriéndolos a una empresa diferente antes o después de la reorganización, o si podemos de cierta manera redimir los intereses de los accionistas minoritarios. Las reglas de reorganización de Estados Unidos, que como vimos son bastante flexibles para los cambios en el momento de la reorganización, son generalmente bastante inflexibles para las operaciones que sucedan antes y después de la misma. En líneas gruesas, las operaciones de antes y después de la reorganización se consideran como parte de la reorganización si resulta que fueron pasos necesarios e indispensables para llegar a un acuerdo general sobre la reorganización. Por lo tanto, las ventas de activos o acciones antes o después de la reorganización se tendrán en cuenta para determinar si el requisito de continuidad ha sido cumplido.

II

LA TEORÍA DE LOS NIVELES: DESARROLLO ANALÍTICO EN MATERIA DE REORGANIZACIONES INTERNACIONALES

El análisis es más sencillo de lo que parece. Me atrevía a decir que la teoría de los niveles es el primer paso en la conceptualización de cualquier operación de reorganización internacional²⁰¹. La teoría de los niveles es clave pues nos permite determinar la óptica desde la cual observar y analizar una determinada operación. Y por óptica me refiero al “set de normas” que deberíamos usar en el ejercicio de empezar a diseccionar la operación que nos está siendo propuesta.

²⁰¹ Willens (1999), p.84.

Y es que para efectos chilenos o estamos ante una “transferencia directa” o ante una “transferencia indirecta”. De ahí que tengamos que partir por responder a una pregunta muy simple ¿Estoy transfiriendo un activo chileno directamente o indirectamente?

Como la lógica indica la transferencia directa es aquella donde el cambio de propiedad sucede en el activo chileno mismo. De ahí que una distribución en especie del activo chileno o un aporte del mismo sea una “transferencia directa”. Lo mismo con una venta por uno de los accionistas de la sociedad local o una fusión u operación de liquidación donde este accionista desaparece. En estos últimos casos básicamente opera una ficción jurídica donde el accionista que deja de serlo es el transferente del activo chileno el cual es transferido a un tercero (quien recibe la distribución en especie, el aporte, la entidad absorbente, la matriz de la entidad liquidada o el comprador). La transferencia indirecta por otro lado será aquella donde la entidad chilena es transferida por transferirse a su vez la propiedad de su accionista inmediato o de sus accionistas últimos (o de cualquier intermedio en la cadena de propiedad). De ahí que operará una “transferencia indirecta” toda vez que se distribuyan/aporten/vendan las acciones del accionista (directo o indirecto) de la sociedad chilena o si el accionista del inversionista extranjero a su vez se fusiona o liquida.

Este análisis nos dará el marco referencial de la logística analítica a realizar a continuación. Así, si tuviéramos que ponerlo en un esquema binario, si la transferencia es indirecta habría que seguir el set de normas de las “transferencias indirectas” y si la transferencia es directa se utilizaran las normas locales de “transmisiones directas”. Y en los hechos se trata de dos sets de normas bastante distintas, con mecánicas y requisitos que difieren considerablemente. Créanlo o no, pero no son muchas las jurisdicciones en el mundo que tienen normas que regulan “transferencias indirectas”. De ahí que para el profesional chileno es clave el conocer de esta normativa y su nomenclatura. En su calidad de excepcional estamos también ante una norma muchísimo más restrictiva. Como se imaginan no se busca hacer tributar todas las operaciones internacionales en toda su magnitud, sino que solo la parte de éstas que nos permita resguardar el interés fiscal de nuestro país. Y al efecto hay dos criterios conductores. En simple, solo se gravan en Chile las transferencias indirectas significativas de activos chilenos. Y, aun en este caso ya excepcional, no se grava toda la ganancia de capital, sino que solo aquella que corresponde al valor del activo subyacente chileno (bajo distintas dinámicas de valorización).

Hasta ahora la diferenciación entre las “transferencias directas” y las “transferencias indirectas” parece ser intuitiva y razonable. Un alcance de nomenclatura. Una disquisición meramente pedagógica. Pero en la práctica profesional uno se encuentra con que no siempre es el caso. Por ejemplo, puede que una distribución en especie “directa” de una sociedad chilena sea tributable, pero que si lo hacemos un nivel más arriba (transferencia “indirecta”) ya no lo sea. Lo mismo

ocurre por ejemplo con el aporte y las liquidaciones. De ahí que la determinación de la “teoría de los niveles” es clave no solo para poder identificar contingencias a planes de reorganización propuestos, sino que también para poder ofrecer soluciones a reorganizaciones que muchas veces solo responden a fenómenos de simplificación intragrupo.

III CARACTERIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DE REORGANIZACIÓN INTERNACIONAL

Una vez que ya determinamos a qué nivel opera la reorganización, es el momento de calificar la operación en cuestión. Y las alternativas van en el contexto de las ya mencionadas ¿Estamos ante una venta, una distribución, un aporte, una liquidación, una redomicialización, una donación, una división, etc.? ¿Y si estamos ante una fusión, es ésta una fusión matriz-filial, una fusión lado a lado, una fusión inversa? ¿Y en el caso de la división, es una escisión total o parcial? Y así poco a poco vamos de nuevo limitando el espectro de acción de nuestro *pool* normativo. Y este paso es definitivamente un paso desafiante pues muchas veces las jurisdicciones extranjeras tendrán operaciones y ficciones legales que podrían no tener un correlato legal chileno. Como por ejemplo el *appointment* que haga el *trustee* de un *trust* extranjero a un *appointee* (símil quizá a una donación para efectos locales). O la división donde cada accionista queda con su sociedad filial propia.

También puede pasar que, aun habiendo un correlato local las jurisdicciones extranjeras puedan electivamente tratar la venta bajo la ficción legal de otra operación. Como, por ejemplo, la elección americana que existe para recalificar una venta de acciones como una venta de activos. O la elección canadiense de tratar una transferencia de activos como un dividendo. Y qué decir de todas las complicaciones prácticas que se presentan por la calificación de alguna de las entidades participantes como transparentes o *disregarded*.

Como en Chile no tenemos la conceptualización de transparencia ni de poder simplemente desestimar la existencia legal de ciertas entidades nos cuesta muchas veces comprender la liviandad con que asesores extranjeros muchas veces se toman las reorganizaciones internacionales. Y cómo no va a ser así si para ellos una distribución entre una entidad transparente (por ejemplo, una *disregarded entity*) y su matriz es un gran y tamaño nada. Lo mismo con muchas de las contribuciones y distribuciones que se hacen desde y hacia *partnerships*. Pero lo que no hay que perder de mira es que todas esas calificaciones jurídicas de transparencia y desestimación de entidades no son válidas para efectos chilenos. De ahí que parte de la labor de caracterización pasa por solicitar todos y cada uno de los pasos de la operación respectiva y de calificar cada uno de estos bajo el prisma chileno (que muchas veces implicará el ejercicio de caracterizar por analogía).

IV

OPERACIONES NEUTRAS O TRIBUTABLES: CALIFICACIÓN DE LAS OPERACIONES DE REORGANIZACIÓN INTERNACIONAL

Una vez que identificamos el nivel al cual opera la transacción y la caracterización de la misma, llega el momento de definir si estamos o no ante una operación tributariamente neutra. La calificación de la neutralidad variará si estamos ante una transferencia directa o indirecta. De ahí la necesidad de que éste sea recién el tercer paso en el método analítico y no el primero como la lógica indicaría. Esto último se muestra claramente en el Oficio N°1756 del 2015, donde el SII apremia a los contribuyentes a partir siempre por el ejercicio de la teoría de los niveles. Para las transferencias directas generalmente son tributariamente neutras todas aquellas operaciones de reorganización donde por más que existe un intercambio patrimonial hay una continuidad tributaria. Ejemplo de esto son las fusiones, las divisiones y aportes que cumplen con los parámetros de la ley chilena. La neutralidad a este respecto no significa necesariamente que no se tengan efectos tributarios, sino que se entiende que el activo subyacente no es transferido (por ejemplo, las operaciones de fusión internacionales son neutras más algunas fusiones pueden generar efectos relativos a *goodwill/badwill*). Por el lado de las transferencias indirectas, el concepto de operación neutra es bastante más amplio. Incluye toda transferencia que no genere ganancias de capital (bajo las normas chilenas) y que no implique un cambio de controladores finales. Ahora, en la práctica, en las transferencias directas el cumplimiento de esta calificación generalmente debe constar en una carta u opinión legal donde se señala que la figura jurídica cumple con las condiciones que se requieren para hacerlas asimilables a su símil chileno (por ejemplo, en el caso de una fusión, que ningún accionista de la absorbida pierde el carácter de tal, que no procede la liquidación de la entidad absorbida, etc.). En las transferencias indirectas por su lado, si bien no se requiere una carta u opinión legal, se requiere la verificación de los requisitos antedichos para poder declarar en el formulario informativo pertinente que se está ante una reorganización de grupo empresarial y que en consecuencia no aplican los impuestos correlativos.

En el caso de las operaciones tributables (que no pudieron llegar a ser calificadas de neutras), el análisis continuará por determinar cuál es el monto de la ganancia de capital a gatillarse y si es que acaso estamos ante deberes de retención y/o pago de impuestos a cumplirse por las partes. Es del caso precisar que la ganancia de capital tanto en transferencias directas como indirectas deberá ser calculada sobre el valor de mercado de la venta (dado que la autoridad fiscal se reserva la facultad de tasar el precio de las operaciones por tal equivalente).

Esto es relevante pues hay operaciones de reorganización internacional en que el precio o no será evidente o podría hasta ser inexistente. Por ejemplo, en

una distribución de acciones de una entidad local por un dividendo ejecutado en una sociedad extranjera en propiedad no habrá precio. Lo mismo podría pasar con el aporte de acciones o con la liquidación de una sociedad extranjera en la cual se adjudican activos locales. Podremos estar ante valores de distribución o contribución o adjudicación, pero éstos no son precios en propiedad. Al valor a determinarse como precio se le deberá de rebajar el costo tributario que sobre el activo local tengan las entidades que se entienda trasfieran tal activo. Es sumamente importante determinar este costo bajo las reglas chilenas de determinación de costos. Y no simplemente bajo el valor de inversión en que la entidad extranjera tenga registrado el activo subyacente local. Por otro lado, en las transferencias indirectas habrá fórmulas y elecciones que matizarán el alcance de la ganancia de capital y consecuencialmente de tal tributación. Se podrá por ejemplo elegir entre utilizar el costo que se tenga en el activo extranjero transferido o el correspondiente al subyacente chileno. Además, dependiendo de la elección de costo, procederá una fórmula que tiende a ajustar la proporción de la ganancia que será efectivamente tributable. La política pública detrás de esto es en un principio justa, más no perfecta. Es justa pues busca hacer tributar en Chile solamente la parte del valor correspondiente al subyacente chileno. Es perfectible pues los ratios de la fórmula en ciertos escenarios particulares terminan por sobre o infra representar el valor de estos subyacentes locales. Respecto a las obligaciones de retención (tanto en las transferencias directas como en las indirectas) la logística pasará principalmente por negociar las tasas de retención. Determinar si serán tasas sobre el monto bruto o el neto (sobre el precio o la ganancia de capital). El análisis continúa determinando si acaso podría llegar a existir un convenio de doble tributación que pudiera eventualmente llegar a rebajar la tasa de retención más allá de las tasas estándar previstas en la ley chilena. Y, por último, en el caso de las ventas directas, quedará por determinar si existiría alguna razón por la cual la parte que se establece como la que transfiere podría llegar a querer hacer el pago del impuesto directamente, liberando de su obligación a su contraparte.

V

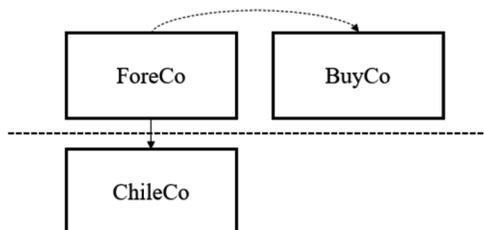
PRINCIPALES ESTRUCTURAS REORGANIZATIVAS: EFECTOS Y DESARROLLO JURISPRUDENCIAL

A continuación, revisaremos las estructuras de reorganización comúnmente usadas y la interpretación vigente de las mismas que existe a nivel de la jurisprudencia administrativa. Todo lo anterior en el intento de esbozar cuales serían en la práctica las pros y los contras de recomendar una u otra estructura como herramienta de reorganización. Pare efectos de orden, seguiremos la lógica introducida más arriba, distinguiendo entre operaciones de transferencia directas e indirectas. Para efectos de orden y pedagogía asumiremos también que, en el caso de las transferencias directas se están efectuando operaciones relativas al traspaso de una filial chilena (en adelante, ChileCo) de propiedad de un único inversionista

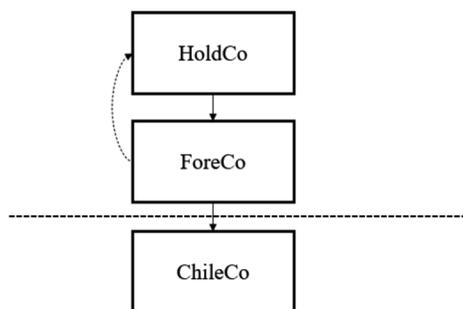
extranjero (ForeCo) domiciliado en un país con el cual Chile no tiene un convenio de doble tributación. En el caso de las ventas indirectas, además asumiremos que ForeCo es filial de su accionista único (HoldCo) y que HoldCo a su vez es de propiedad de SubHoldCo (ambas extranjeras y domiciliadas también en países sin convenio).

1. TRANSFERENCIAS DIRECTAS

Ventas: ForeCo vende ChileCo a una tercera entidad extranjera no relacionada (BuyCo). La venta de ChileCo es una transferencia directa. La venta de ChileCo será un evento tributable. De ahí que el análisis continuará por determinar el alcance de la ganancia de capital como la pertinencia y tasa de las obligaciones de retención que procedan. Al ser una transferencia directa no habría mayores reglas relativas a la determinación de tal ganancia de capital. Esta es probablemente la estructura reorganizativa menos utilizada, por ser claramente una que cristaliza o gatilla las ganancias de capital pendientes de tributación del subyacente chileno.



Distribuciones: ForeCo distribuye ChileCo a HoldCo. Estamos ante una transferencia directa. ForeCo se entenderá como la parte que transfiere la participación en ForeCo. Se trata de un evento tributable pues en las transferencias directas las distribuciones no califican de operaciones neutras. Al ser una transferencia tributable cabría determinar el monto de las ganancias de capital y los deberes de retención correlativos. Muy interesante es al efecto el Oficio N°1628 de 2020 que indica que, a pesar de ser un evento tributable, al no haber precio no operarían los deberes de retención provisorios del comprador, sino solo la obligación de pagar impuestos del vendedor. Así, de generarse una ganancia de capital, no existiría en este caso una obligación de retención de los impuestos aplicables atendido a que no concurriría ningún pago o flujo alguno de parte del adquirente al enajenante. Los oficios son contestes en señalar que a pesar de que la distribución se haga a costo tributario u otros valores el valor a utilizarse para efectos de la determinación de la ganancia de capital es el valor de mercado. El valor de distribución será el que se considere como nuevo costo en ChileCo para HoldCo (por ejemplo, si quisiera venderla o transferirla en el futuro).

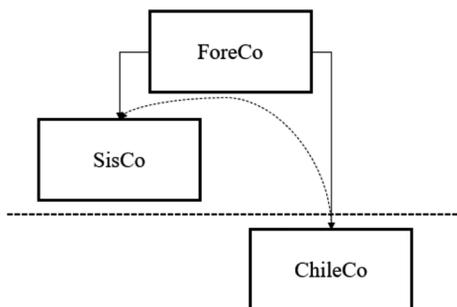


Aportes: ForeCo constituye una nueva filial extranjera (SisCo) a la cual le aporta ChileCo. En Chile las contribuciones de acciones en la constitución de una sociedad o en un aumento de capital suelen (cumplidas ciertas condiciones desglosadas en la Circular N°45 de 2001) ser operaciones neutras. Cabe señalar que uno de los requisitos clave (fuera del que expondremos a continuación) es que la operación de reorganización cumpla con una legítima razón de negocios, requisito que no es extraño a otras jurisdicciones con reorganizaciones neutras²⁰². Mas, el requisito que es clave en materia de reorganizaciones internacionales, es la jurisdicción dónde se entienden radicados los efectos de la operación. Ahora bien, por muchísimos años los oficios de la autoridad fiscal habían ratificado el criterio de que esto solo se cumpliría en la medida de que los efectos del aporte se agoten íntegramente en Chile. Lo cual implicaba que el aporte necesariamente debía hacerse en una entidad chilena o hacerse en una entidad extranjera que simultáneamente radicara tal participación en una sociedad local. Los Oficios N°1628 de 2002, N°2410 de 2017, N°4849 de 2005, N°41 de 2021, y N°978 de 2021 son contestes en el primer punto. Los Oficios N°209, del 2005, N°4848 y N°4849 del 2005, N°1433 del 2008, N°1276 del 2007, N°2410 de 2017 y N°1628 de 2020 son contestes en el último punto. No obstante, el año 2021 una nueva línea interpretativa vino a revolucionar lo que entendíamos acerca de la neutralidad de los aportes de entidades locales en entidades extranjeras en caso que los aportantes fuesen locales. El Oficio N°530 de 2021 señalaba que, cumpliéndose ciertos supuestos un aporte de una sociedad local en una sociedad extranjera podía llegar a “agotar sus efectos en Chile”. El Oficio en comento planteaba, entre otras cosas, que la estructura de propiedad de la sociedad extranjera debía de ser un espejo de la de la local. Lo cual no es necesariamente extraño, pues esta continuidad a su vez es óbice a los sistemas de neutralidad de otros países²⁰³. Pero hasta la fecha no hay interpretación en la jurisprudencia administrativa que permita concluir que el aporte realizado

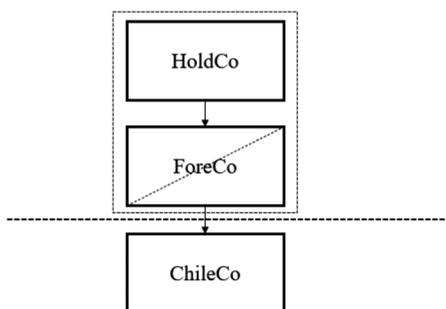
²⁰² Cummings (2012), p.166.

²⁰³ Silerman y Weinstein (1998), p.239.

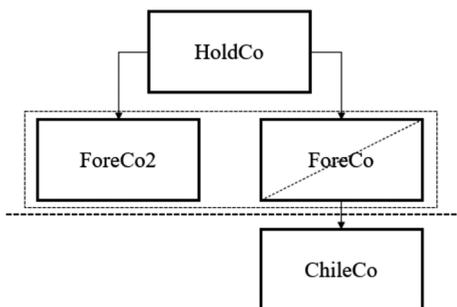
por una entidad extranjera (ForeCo) de una sociedad local (ChileCo) en una sociedad extranjera (SisCo) pueda llegar a “agotar sus efectos en Chile”. De ahí que en este caso estemos ante una transferencia directa, que no podría calificar de neutra y tendríamos que, en consecuencia, determinar cuál es la ganancia de capital a ser sujeta a los impuestos que correspondan. Lo anterior, salvo que simultáneamente al aporte en SisCo la misma radicara los derechos de ChileCo en una agencia en Chile.



Fusión por absorción: ForeCo se fusiona en HoldCo. Estamos ante una transferencia directa de ChileCo. Si esta fusión extranjera cumpliera con los requisitos relativos a las fusiones chilenas estaríamos ante una operación neutra. De ahí que no procedería determinar ni la ganancia de capital ni los potenciales deberes de información correspondientes. Solo informar el cambio de accionista acompañando los documentos extranjeros debidamente traducidos y la carta/opinión legal. Muy interesante al efecto es el Oficio N°1 de 2017 donde se ven claramente las diferencias entre realizar una fusión con transferencia directa o una indirecta (fusión inversa de HoldCo en ForeCo). Respecto a la fusión con transferencia directa se señala que, si bien existe una enajenación de las acciones, no se producirá una renta o mayor valor tributable en Chile, porque la enajenación se produce como consecuencia de esta sucesión universal, en que no hay una contraprestación, de modo que no hay un incremento patrimonial. Adicionalmente, las acciones adquiridas con motivo de la fusión en esta sucesión universal mantendrán sus atributos, especialmente su costo tributario. Por último, ratifica que no hay tributación en el canje ya que es una situación de reemplazo de participaciones como consecuencia de una fusión, sin que exista un precio ni tampoco un enajenante o adquirente; no habiendo una ganancia o renta que pueda verse afectada con dicha tributación. Lo anterior ha sido ratificado en los Oficios N°1778 de 2017, N°2401 del 2017, N°978 de 2021 y N°597 de 2022.

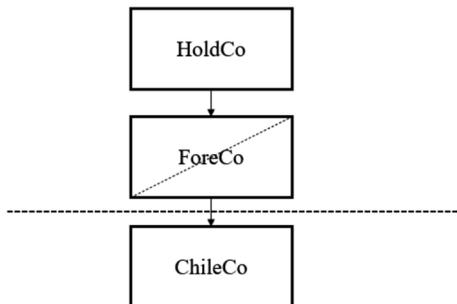


Fusión lado a lado: HoldCo crea una segunda filial (ForeCo2) la cual absorbe a ForeCo. Estamos ante una transferencia directa de ChileCo. Si esta fusión extranjera cumpliera con los requisitos relativos a las fusiones chilenas estaríamos ante una operación neutra. De ahí que no procedería determinar ni la ganancia de capital ni los potenciales deberes de retención o de información correlativos. Solo informar el cambio de accionista acompañando los documentos extranjeros debidamente traducidos y la carta/opinión legal. En este caso en particular no se emitirían acciones de canje por ser HoldCo el único accionista de ForeCo y ForeCo2. Aún de haberlas, el SII ha señalado que la emisión de estos nuevos títulos no correspondería a una enajenación. Lo anterior ha sido ratificado en los Oficios N°1778 de 2017 y N°2401 del 2017.

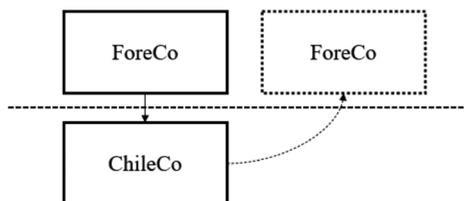


Liquidación: HoldCo liquida a ForeCo. Estaríamos ante una transferencia directa de ChileCo. La liquidación de ForeCo sería un evento tributable. Operaría la ficción legal de haber ForeCo transferido las acciones de ChileCo a HoldCo. Los oficios son contestes en señalar que a pesar de que la liquidación se haga a costo tributario u otros valores el valor a utilizarse para efectos de la determinación de la ganancia de capital es el valor de mercado. El valor de distribución en el contexto de la disolución será el que se considere como nuevo costo en ChileCo para HoldCo (por ejemplo, si quisiera venderla en el futuro). A la fecha, el SII

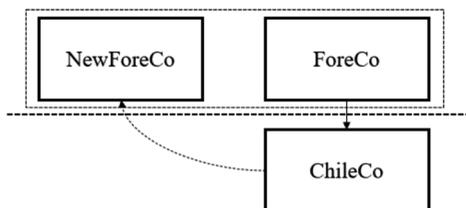
no se ha pronunciado respecto a si procederían o no deberes de retención. De hacerlo, probablemente, se siga un parámetro similar al que determinó para el caso de las distribuciones.



Redomiciliación: ForeCo se redomicilia de una jurisdicción a otra. Las redomiciliaciones se consideran como operaciones neutras. Pues se entiende que básicamente es la misma sociedad la que simplemente ha cambiado de domicilio. Lo que es sumamente interesante es que en la mayoría de las operaciones neutras, el SII requiere de algún tipo de razón de negocios que justifique la operación más allá de un simple ahorro impositivo, mas al parecer aquí no lo haría. O al menos así lo deja al descubierto el Oficio N°843 de 2017 cuando el SII analiza una redomiciliación que tiene como único efecto mover una sociedad de una jurisdicción sin convenio de doble tributación a una que sí lo tiene.

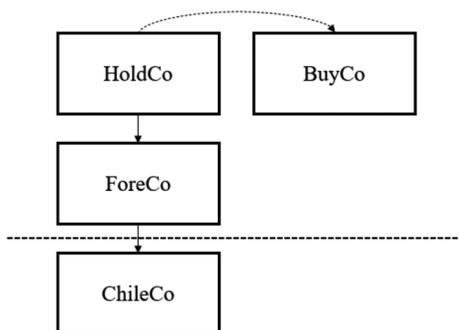


División: ForeCo se divide y se le asigna ChileCo a la nueva entidad que nace de la división (NewForeCo). Estamos ante una transferencia directa de ChileCo. Si esta división extranjera cumpliera con los requisitos relativos a las divisiones chilenas estaríamos ante una operación neutra. De ahí que no procedería determinar ni la ganancia de capital ni los potenciales deberes de retención o de información correlativos. Solo informar el cambio de accionista acompañando los documentos extranjeros debidamente traducidos y la carta/opinión legal. Lo anterior ha sido ratificado en el Oficio N°843 de 2017 y en el N°1465 de 2021.



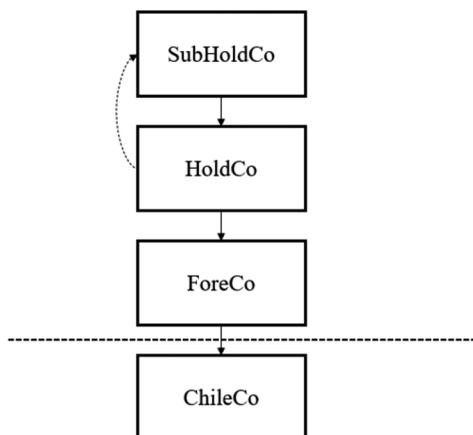
2. TRANSFERENCIAS INDIRECTAS

Ventas: HoldCo vende ForeCo a BuyCo. Estamos ante una transferencia indirecta de ChileCo. Curiosamente las ventas podrán o ser un evento tributable o una operación neutra. Todo dependerá del valor al que se hagan y a quién se hagan. La venta (asumiendo alguna de las hipótesis previstas en las ventas indirectas) tributará de generarse una ganancia. De ahí que tendremos que determinar el alcance de la ganancia de capital como la pertinencia y tasa de las obligaciones de retención. Para determinar el alcance de la ganancia tendremos la posibilidad de elegir el costo que más nos favorezca. Ahora bien, si la venta se hace a costo tributario la misma podría considerarse como una operación neutra siempre que a su vez se haga a una entidad que tenga el mismo controlador común que el transferente (ej., BuyCo sea filial de SubHoldCo). Este último concepto de continuidad de control es bastante común y lo podemos encontrar en otras jurisdicciones²⁰⁴. Al efecto es sumamente interesante el Oficio N°837 de 2018 donde se ratifica por primera vez este entendimiento. Como habrán notado, se respeta en este último escenario la decisión de vender ForeCo por un valor inferior a su valor de mercado.



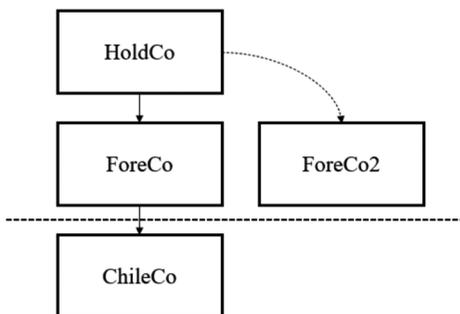
²⁰⁴ Elliot (2013), p.26.

Distribuciones: HoldCo distribuye ForeCo a SubHoldCo. Estamos ante una transferencia indirecta de ChileCo. Si la distribución se hace al valor al que HoldCo tenía registrada a ForeCo podríamos estar ante una operación neutra considerando que el controlador final se mantiene. Al efecto tenemos los Oficios N°327 de 2014 y N°41 de 2021 que ratifican este escenario. No obstante, el Oficio N°3060 de 2022, en un cambio interpretativo relevante, parecería requerir como condición antecedente a esta neutralidad que la entidad distribuyente se liquidara efectivamente (probablemente aduciendo a que debe haber en la práctica una “simplificación” de la malla corporativa). Pero la doctrina internacional tiende a mirar estas lógicas con malos ojos. Pues al final del día son características subjetivas que quedan entregadas a la discrecionalidad del fiscalizador de turno²⁰⁵.

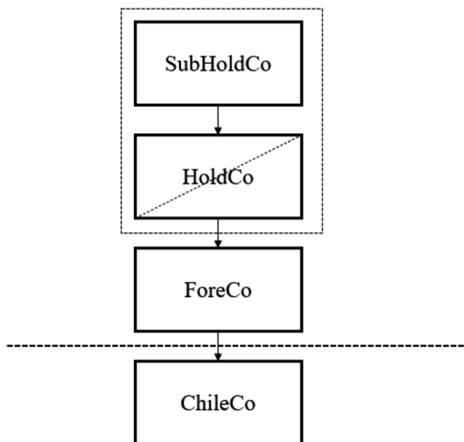


Aportes: HoldCo aporta ForeCo a ForeCo2. Si el aporte se hace al valor al que HoldCo tenía registrada a ForeCo podríamos estar ante una operación neutra considerando que el controlador final se mantiene. Interesante al efecto es el Oficio N°641 de 2020, que viene a ratificar esta postura antes explicada por el SII, reconociendo que una estructura de aporte gatillaría una transferencia indirecta, pero que la misma, verificados los requisitos en cuestión, cumplirían con los requisitos para ser neutras. Es decir que, no habiendo ganancia de capital ni cambio de control del accionista último, esta operación sería neutra. Al efecto también ver los Oficios N°2158 de 2013, N°1394 de 2019, N° 641 de 2020 y N°978 de 2021.

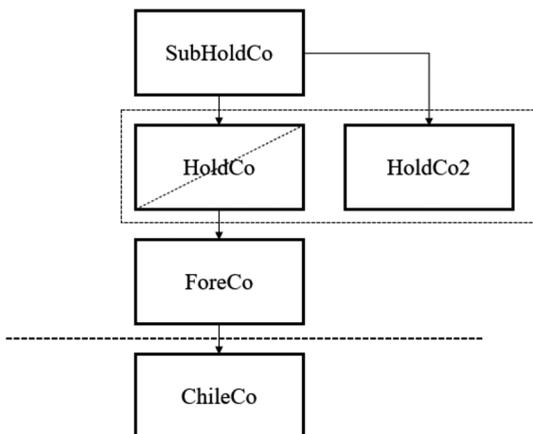
²⁰⁵ Kreisberg (2010), p.128.



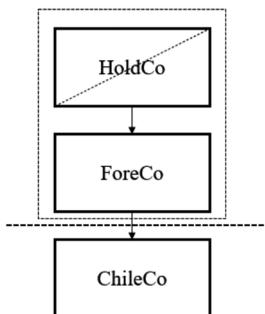
Fusión por absorción: SubHoldCo absorbe a HoldCo. Estamos ante una transferencia indirecta de ChileCo. Estaríamos ante una fusión neutra siempre y cuando se verifiquen los requisitos de neutralidad de las transferencias indirectas, básicamente que no haya una ganancia de capital y que no cambie el controlador final.



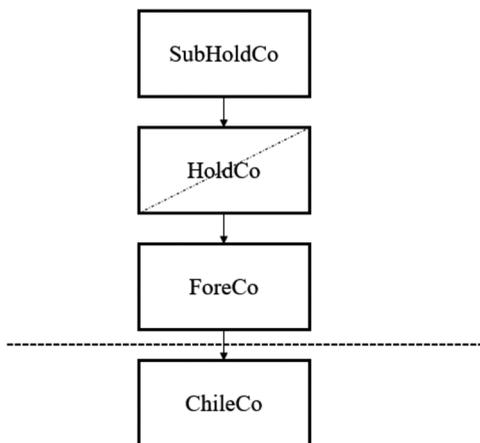
Fusión lado a lado: SubHoldCo crea una filial (HoldCo2) la cual se fusiona con HoldCo (siendo HoldCo2 la absorbente). Estamos ante una transferencia indirecta de ChileCo. Estaríamos ante una fusión neutra siempre y cuando se verifiquen los requisitos de neutralidad de las transferencias indirectas, básicamente que no haya una ganancia de capital y que no cambie el controlador final.



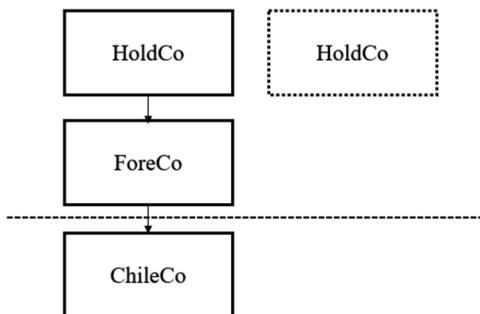
Fusión inversa: ForeCo absorbe a HoldCo. Estamos ante una transferencia indirecta de ChileCo. Interesante es al efecto el Oficio N°1 de 2017, donde se confirma que de cumplir tal fusión inversa con los requisitos de las fusiones chilenas estaríamos ante una operación neutra por no gatillarse ganancias de capital ni cambiar el controlador último. Se confirma que no hay tributación en la adquisición por ForeCo de acciones de su propia emisión al no existir una contraprestación. Se confirma igualmente que, de emitirse acciones de canje, las mismas no tributarán ya que ellas son representativas de los mismos derechos, materializados en instrumentos distintos.



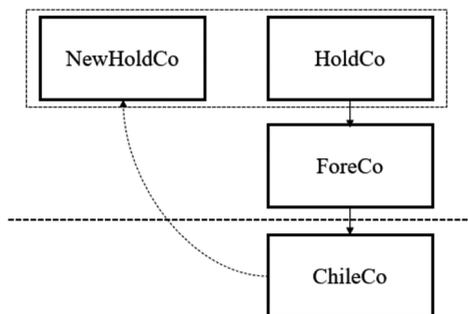
Liquidación: HoldCo se liquida. Estamos ante una transferencia indirecta de ChileCo. Al contrario de lo que sucedería con las liquidaciones que califican de transferencias directas, las liquidaciones indirectas podrían llegar a ser tributariamente neutras. Para que así sea, se necesitará que no se gatille una ganancia de capital ni que cambie el controlador último.



Redomicialización: HoldCo se redomicilia a una nueva jurisdicción. Opera la misma lógica que en la redomicialización directa. Básicamente, que ni siquiera hay una enajenación al ser la misma sociedad la que únicamente cambia de domicilio.



División: HoldCo se divide y se le asigna ForeCo a la nueva entidad que nace de la división (NewHoldCo). Estamos ante una transferencia indirecta de ChileCo. El Oficio N°947 de 2018 es sumamente interesante pues señala que en propiedad aquí no habría ni una transmisión directa ni indirecta, sino solo una especificación de derechos preexistentes. De ahí que no siga adelante con el análisis de ver si se trata de una operación neutra a la luz de las normas de transmisiones indirectas, sino que solo se conforma con que la operación pueda ser entendida como una división para efectos chilenos.



CONCLUSIONES

Como se habrá concluido del análisis antes expuesto, el estudio de las operaciones de reorganización internacional es uno extremadamente casuístico y esencialmente metodológico. Y es probablemente en el manejo de tal metodología donde radica la posibilidad de poder encontrar soluciones creativas a problemáticas prácticas a las que se enfrentan muchísimas compañías multinacionales en el intento de reorganizar sus mallas empresariales. De ahí que entender el esquema binario de este iter procedimental es esencial para poder manejar fluidamente el lenguaje de las operaciones de reorganización internacional. Más no es suficiente.

El segundo elemento clave para poder manejar con destreza el alcance tributario de este tipo de operaciones, pasa también por estar al día con los pronunciamientos del SII respecto a esta materia. Como señalaba Bascuñán, la técnica se diferencia del método en que no es un modo de pensar sino un modo o un procedimiento de hacer o de ejecutar, que comprende la búsqueda, individualización y aprovechamiento de las fuentes del conocimiento y el registro, clasificación y señalamiento de los datos que ellas arrojan²⁰⁶. Y esto no podría ser más cierto en esta materia. El hecho de que estemos ante una técnica, reviste un cariz bastante útil al estar ante una especialidad del derecho tributario conocida por estar plagada de concepto jurídicos indeterminados²⁰⁷. Lo cual permite que la resolución de solo algunos puntos en particular (ej., legítima razón de negocios) quede entregada a la discrecionalidad de quien tenga la facultad de tasar²⁰⁸.

Si bien la exposición anterior no es un análisis acabado ni de las obligaciones de retención a gatillarse, ni de las tasas de impuesto a aplicar, ni del cumplimiento de los requisitos para afectar o eximir a una operación en particular, es una

²⁰⁶ Bascuñán (1961), p.45.

²⁰⁷ Cordero (2013), p.144.

²⁰⁸ Bermúdez (2012), p.26.

guía para saber dónde posicionarnos antes de empezar a entrar en los detalles que al respecto nos especifican el Código Tributario y la Ley sobre Impuesto a la Renta. Es una hoja de ruta para saber ante qué tipo de operaciones estamos y si preliminarmente sería o no una operación susceptible de granjearse la tan esperada neutralidad tributaria. Y aquí radica probablemente el desafío de esta área de análisis tributario. En que el dinamismo de las interpretaciones del SII respecto a las operaciones de reorganización internacional nos mantiene constantemente desafiados. Expectantes de cuál será el próximo oficio que nos llegue a reconfigurar una lógica analítica que creímos tener ya aceptada.

BIBLIOGRAFÍA

- Bascuñan, Arturo (1961). Manual de técnica de la investigación jurídica (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- Bermúdez, Jorge (2012). Discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados en la actuación pública. *Revista de Derecho Administrativo* (Santiago).
- Cummings, Jasper (2012). Reorganization Business Purpose. *Tax Notes Journal* (Estados Unidos)
- Cordero, Eduardo (2013). Sanciones administrativas y mercados regulados. *Revista de derecho de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile* (Valdivia).
- Elliot, Amy (2013). Some Upstream Reorgs Necessarily Satisfy Business Purpose, *Tax Notes Journal* (Estados Unidos).
- Gil, Maria de los Ángeles, y Giner, Fernando (2012). Cómo crear y hacer funcionar una empresa. (Madrid, Alfaomega).
- Ginsburg, Martin, Levin, Jack y Rocard Donald (1995). Mergers, Acquisitions, and Buyouts. (Wolters Kluwer, Estados Unidos).
- Kreisberg, Andrew (2010). The Effect of Transfer Restrictions On Continuity of Interest. *Tax Notes Journal* (Estados Unidos).
- Schler, Michael, Solomon, Eric, Gilbreath, Karen, Katz, Jonathan, Y Scanlon, Gary. Updating the Tax-Free Reorganization Rules: Attributes, Overlaps and More. *Tax Magazine* (Estados Unidos).
- Silverman, Marc Y Weinstein, Andrew, (1998). The New Continuity of Interest and Continuity of Business Enterprise Regulations. *Corporate Taxation Journal* (Estados Unidos).
- Ugalde, Rodrigo (2007). Elusión, planificación y evasión tributaria. Editorial LexisNexis (Santiago).
- Vergara, Samuel (2006). Planificación Tributaria & Tributación. Santiago (Editorial Nova Lex, Santiago).
- Willens, Robert (1999). Form and Substance in Subchapter C – Exposing the Myth. *Tax Notes Journal* (Estados Unidos).

ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS EN SEDE ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL SOBRE DESEMBOLSOS COMPENSATORIOS: EL CASO DE LAS MULTAS²⁰⁹

LUIS SEGUEL MALAGUEÑO²¹⁰ Y OCTAVIO AGUAYO GAJARDO²¹¹

RESUMEN

En el presente artículo se analizan si los criterios del SII y los tribunales de justicia en materia de multas se ajustan a una adecuada interpretación de los artículos 21 y 31 de la LIR, modificados 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 la Ilustrísima Corte de Apelaciones y la Excelentísima Corte Suprema.

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

²⁰⁹ 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. Así también, es un complemento del artículo “Análisis de los criterios en sede administrativa y judicial sobre desembolsos compensatorios u originados en un contrato de transacción”, publicado en el N° 13 del presente Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales.

²¹⁰ Abogado. 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: luis.seguel@edu.uai.cl

²¹¹ Abogado. Diplomado en Análisis y Gestión Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez y Magíster (c) en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Profesor en la Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago de Chile y del Diplomado en Litigación Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez. Abogado del Servicio de Impuestos Internos. Correo electrónico: octavio.aguayo@usach.cl

INTRODUCCIÓN

En el contexto de crecimiento económico y de un incremento en las relaciones contractuales, ya sean entre privados o entre privados y el Estado, actuando este último como una autoridad o como un sujeto de derecho privado, ha aumentado la judicialización de las controversias entre particulares²¹², lo que conlleva la natural sobrecarga de los tribunales ordinarios de justicia²¹³. Para ello, 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 Fisco²¹⁴ 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.

Previo a la dictación de la Ley N°21.210, publicada en el Diario Oficial del 24 de febrero de 2020, nuestro ordenamiento no contenía regulaciones específicas acerca del tratamiento tributario que debía aplicarse a las prestaciones que se originaran en controversias judiciales o en acuerdos para evitar tales controversias.

De esta manera, en el presente trabajo, describiremos y analizaremos los criterios que, tanto el SII como los tribunales de justicia, han adoptado respecto a desembolsos originados en multas, y su relación con las modificaciones introducidas por la Ley N°21.210 a los Arts. 21 y 31 de la LIR.

I CONTEXTO NORMATIVO

De acuerdo con la RAE debe entenderse por *multa* a una “*sanción administrativa o penal que consiste en la obligación de pagar una cantidad determinada de*

²¹² Según información de la Corporación 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.

²¹³ Según informe “Estudio de la Tutela Judicial en Chile” (sin fecha) preparado por la Sociedad de Desarrollo Tecnológico de la Universidad de Santiago de Chile Usach y disponible en el sitio web del Poder Judicial.

²¹⁴ 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.

dinero”. Y por sanción a la “pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores”²¹⁵.

Un acercamiento preliminar al problema, con un fuerte componente casuístico, corresponde a la necesaria determinación de qué actos tienen el carácter de multa.

En nuestra doctrina, Jorge Bermúdez distingue entre una noción amplia de sanción, como “toda aquella retribución negativa dispuesta por el ordenamiento jurídico como consecuencia de la realización de una conducta”, mientras que la noción estricta de sanción administrativa sería “aquellas retribuciones negativas previstas como tales en el ordenamiento jurídico como consecuencia de una infracción administrativa”²¹⁶.

Dada la amplitud del concepto y a la difusa regulación de esta materia en nuestra legislación, Eduardo Cordero plantea que: “mientras que en algunos casos sólo se menciona un tipo genérico y se entrega a los órganos de la Administración su aplicación, en otros se regula en todos sus extremos el procedimiento sancionatorio y los criterios que se deben seguir para hacer efectiva la responsabilidad de los infractores. No existe una vinculación ni tronco común entre una y otra manifestación del poder punitivo de la Administración”.

En el mismo sentido, Letelier señala que: “no hay una regulación administrativa general, pero si hay un cúmulo de normas desordenadas que se refieren a sanciones administrativas determinadas”²¹⁷.

De los autores citados, se comprende que si bien existe claridad de los elementos básicos que configuran el concepto de multa, no ocurre lo mismo respecto a la delimitación de los procedimientos en los cuales es aplicable. Sí existe al parecer consenso en que uno de los requisitos para su establecimiento es que debe emanar del ejercicio de una autoridad conforme al procedimiento establecido en la ley.

Por su parte, la CS, en sentencia de fecha 15 de abril de 2009, concluye respecto de la aplicación de sanciones administrativas, y en específico respecto de la aplicación de multas, que la regulación administrativa puede adoptar un concepto amplio de las mismas, dado que:

“la predeterminación normativa de los comportamientos que configuran infracciones administrativas se satisface con la exigencia de que en la ley se describa el núcleo esencial de las conductas reprochables, pudiendo éstas precisarse y complementarse en aspectos no sustanciales por normas emanadas de una autoridad distinta a la legislativa, como el Presidente de la República, por vía de decretos y reglamentos, en ejercicio de la

²¹⁵ RAE (2019).

²¹⁶ Bermúdez (1998), pp. 324-325.

²¹⁷ Letelier (2017), p.628.

*potestad reglamentaria de ejecución que le compete, de acuerdo con lo establecido en la Carta Fundamental*²¹⁸.

Estas condiciones mínimas exigidas por la doctrina y la jurisprudencia al concepto de multa generan dificultades de determinación en situaciones difusas, en las que se efectúan por particulares prestaciones o pagos a beneficio fiscal, en un procedimiento reglado por el legislador, pero dichas prestaciones no son el resultado de una imposición coercitiva por un organismo administrativo, sino que surgen de un acuerdo entre el sujeto fiscalizado y la autoridad, como es el caso de los acuerdos extrajudiciales celebrados al amparo del D.L. N°211 de 1973, que fija normas para la defensa de la libre competencia, entre la Fiscalía Nacional Económica y los agentes económicos involucrados en sus investigaciones. Esto misma observación podría aplicarse incluso a situaciones análogas de acuerdos con entidades reguladoras de otros países.

En estos casos debemos preguntarnos hasta qué punto se trata de un acuerdo directo entre dos partes y, por otra parte, hasta qué punto es un ejercicio de autoridad propio de la jurisdicción que aprueba dicho acuerdo.

En el caso de las multas, al igual que en el caso de la cláusula penal, éstas deben emanar del ejercicio de una autoridad en conformidad al procedimiento establecido en la ley, distando, por ejemplo, del acuerdo anticipado de una indemnización de perjuicios o de la transacción que se fundamenta en los acuerdos entre las partes fundadas en la libertad contractual y en la autonomía de la voluntad.

Al respecto, el SII mediante el Oficio N°1695 de 2017 estableció que:

*“(…) si bien el Art. 21 de la LIR, se refiere en general a las multas pagadas al Fisco, este término se debe entender en su sentido jurídico estricto, como equivalente a aquellas sanciones que **aplica la administración por la infracción de un deber, una prohibición u obligación incumplida**; cuya sanción está establecida en la Ley o un Reglamento, y se aplican en el ejercicio de la potestad sancionatoria del Estado*²¹⁹.

Prosigue el análisis de la autoridad fiscal realizando una importante distinción entre aquellas cantidades que un particular deba pagar a una entidad pública a título de multa y aquellas en las que debe pagar por el incumplimiento de una obligación contractual con una entidad pública, por cuanto, en este último caso, la erogación importa gasto rechazado con la aplicación del impuesto sanción del Art. 21 LIR:

²¹⁸ Excma. Corte Suprema, Rol N°2.157-2008. Considerando Décimo Cuarto. Dicha Sentencia zanjó un caso respecto a la aplicación de ciertas sanciones contempladas en el Código Sanitario (D.F.L. N°725 de 1997), estableciendo que el requisito de tipicidad de los hechos multados se encontraba satisfecho.

²¹⁹ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1695 de 2017.

“(…) dicho pago 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 LIR; afectándose además con la tributación establecida en el inciso tercero (actual inciso segundo) del Art. 21 de la Ley del ramo, porque aun cuando dichas cantidades cedan en beneficio de una entidad estatal, no tienen el carácter de multa en los términos establecidos en esta disposición legal ya que no se aplican como consecuencia del ejercicio de potestades sancionatorias conferidas por Ley, sino en carácter de parte de un contrato”²²⁰.

Así, para estos efectos, podemos señalar que el Oficio antes citado viene a confirmar el sentido y alcance que la doctrina ha dado al concepto de multa.

En ese orden de cosas, en sede del TC, el fallo de 26 de agosto de 1996 estableció que los principios inspiradores del orden penal contemplados en la Constitución Política de la República deben aplicarse al derecho administrativo sancionador, toda vez que *“ambos son manifestaciones del ius puniendi propio del Estado”²²¹.*

En el mismo sentido, mediante una sentencia posterior del mismo órgano, se estableció con mayor claridad que:

“aun cuando las sanciones administrativas y las penas difieran en algunos aspectos, ambas forman parte de una misma actividad sancionadora del Estado y han de estar, en consecuencia, ‘con matices’, sujetas al mismo estatuto constitucional que las limita en defensa de la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos”²²².

Respecto a los límites propios que debe tener una multa, el TC, en sentencia de 14 de noviembre de 2017, estableció que:

“(…) es cierto que la severidad de una sanción no puede carecer de límite. Del principio que exige racionalidad y justicia en los procedimientos se desprende la prohibición de establecer sanciones de severidad excesiva”²²³.

²²⁰ *Ibíd.*

²²¹ Tribunal Constitucional. Rol 244-1996. Considerando Noveno. Dicho fallo declaró inconstitucional una modificación a la Ley de Caza (Actual Ley N°19.473) que permitía sancionar administrativamente no solo las contravenciones a la ley sino también a su reglamento.

²²² Tribunal Constitucional. Rol 479-2006. Considerando Octavo. Este fallo fue pronunciado luego de un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por ciertas compañías eléctricas en contra del artículo 15 de la Ley Orgánica de Superintendencia de Electricidad y Combustibles (N°18.140 de 1982), que facultaba a dicha superintendencia a sancionar en términos amplios ciertas infracciones a la Ley Eléctrica (DFL 1 de 1982). Dicha acción fue rechazada por la imposibilidad material de detallar cada una de las infracciones posibles a dicha ley.

²²³ Tribunal Constitucional. Rol 3.014-2016. Considerando Vigésimo Segundo. Esta Sentencia se refirió a la razonabilidad de ciertas infracciones contempladas en la Ley de Mercado de Valores (N°18.045 de 1981), en relación con el valor de la multa.

A continuación, analizaremos la interpretación en sede administrativa y judicial del concepto de multas.

II JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

1. Oficio N°329 de 4 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.

El agente de aduana es definido por el artículo 195 de la Ordenanza de Aduanas como un “*profesional auxiliar de la función pública aduanera, cuya licencia lo habilita ante la Aduana para prestar servicios a terceros como gestor en el despacho de mercancías*”.

De lo anterior, en los Arts. 174, 175 y 176 de dicho cuerpo normativo, se regulan las infracciones reglamentarias de dichos profesionales auxiliares. Al respecto, el SII concluyó que:

“(...) lo que no procede en caso alguno es que la Agencia de la cual forma parte el Agente que fue objeto de una multa, deduzca como gasto necesario para producir su renta tal importe, al tratarse de contribuyentes diferentes y de distintas responsabilidades, frente a lo cual su deducción, de producirse, adoptará la calidad de un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el artículo 33, N°1 de la LIR, y en el evento de que haya sido contabilizada con cargo a pérdidas, debe agregarse al resultado del balance debidamente reajustado, conforme al N°3, del artículo 31, de la misma Ley, de acuerdo a instrucciones contenidas en la Circular N° 40, de 1992”²²⁴.

2. Oficio N°1.369 de 2019. Tratamiento tributario de multas pagadas en el exterior por Establecimientos Permanentes de empresas chilenas.

El presente Oficio se refiere al tratamiento tributario por el pago de multas en el exterior, en consideración a la existencia de Establecimientos Permanentes constituidos por empresas chilenas, en relación con las jurisdicciones foráneas respectivas.

En relación con la aplicación del Art. 21 de la LIR respecto a multas pagadas al exterior, el SII ha señalado a través de la Circular N°45 de 2013 que:

“... estos conceptos están referidos al pago efectuado a organismos o instituciones públicas creadas por ley que estén establecidos en el país y no en el extranjero, ya que sólo en el primer caso encuentra justificación el hecho de que se liberen de la tributación única que se comenta, con el objeto de evitar un doble beneficio para el Fisco chileno, ya que no resulta razonable que dichos pagos sean a su vez gravados con impuestos (...) Por lo tanto, las cantidades que se liberan de la tributación señalada son aquellas pagadas

²²⁴ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°329 de 2011.

al Fisco chileno, no así las pagadas a organismo o instituciones, cualquiera que sea su calidad jurídica, establecidos en el extranjero, respecto de los cuales si se deben afectar con la tributación única que establece el inciso 1° del Art. 21 de la LIR”²²⁵.

La referida Circular N°45 no hace sino reconocer el criterio general que siempre ha mantenido el SII. Sin embargo, dicha Circular no se refirió a la situación excepcional de la aplicación del Art. 21 de la LIR por remisión del artículo 41 letra B de la LIR, para el caso especial y excepcional de partidas que correspondan a Establecimientos Permanentes en el exterior de empresas chilenas.

En efecto, tratándose del caso excepcional de multas pagadas en el extranjero por parte de empresas domiciliadas en Chile, por actividades desarrolladas a través de un Establecimiento Permanente, dicha situación se encuentra gobernada por el artículo 41 letra B de la LIR y sólo a través de esta disposición se hacen aplicables las reglas del Art. 21, con el especial alcance que ello conlleva.

En tal escenario, el contribuyente consulta si es exigible que las operaciones que se efectúan en el extranjero a través de un Establecimiento Permanente (EP) cumplan los supuestos formales de la legislación interna, los que no serían posibles de observar en relaciones ocurridas fuera de Chile. Así, por ejemplo, sería un error pretender que los diversos gastos incurridos en el extranjero, a efectos de poder ser rebajados en Chile para efectos tributarios, deban cumplir los supuestos formales de la legislación chilena para la procedencia del gasto de que se trate, como si correspondiese a un gasto incurrido en Chile (por ejemplo, formalidades de un contrato de trabajo), desconociéndose su ocurrencia en el extranjero. Así, cuando el Art. 21 de la LIR se refiere a las multas pagadas al Fisco u organismos públicos, en el caso particular de los EP en el exterior no podría pretenderse que se refiere a las multas pagadas al Fisco o autoridades chilenas.

El Oficio concluye expresamente en sus numerales 1 y 2 del punto III) que:

“en el caso particular de que por remisión del artículo 41 B de la LIR corresponda la aplicación del Art. 21 de la LIR a un Establecimiento Permanente en el exterior, debe entenderse que la expresión “Fisco” incluye no solo al Fisco de Chile sino que también al Fisco con potestad sancionatoria en el país en que esté constituido el EP en el exterior (...). La configuración de un EP en el exterior, no depende de la forma en que el contribuyente haya efectuado sus declaraciones de impuesto, sino que de los supuestos de hecho que dan lugar a un EP, según la LIR y la Jurisprudencia administrativa de este Servicio”²²⁶.

Así entonces, de acuerdo con el criterio del SII, en virtud del principio de la especialidad corresponde entender que, tratándose de multas asociadas a la gestión de un EP en el exterior, la palabra Fisco no comprende (por ser ello

²²⁵ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°45 de 2013.

²²⁶ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1695 de 2017.

imposible) a las autoridades chilenas, sino más bien a las autoridades con potestad sancionatoria en el país donde opera el Establecimiento Permanente.

3. Oficio N°1.408 de 2022. Sumas pagadas a título de multas derivadas del incumplimiento de obligaciones establecidas en contratos que indica.

En su presentación, la sociedad consultante señaló que su giro es la prestación de servicios de barrido de calles; de recolección, traslado y disposición final de residuos domiciliarios; y, además, de mantención de áreas verdes, tanto en favor de entidades públicas (municipalidades) como de empresas privadas, ya sea mediante procesos de licitación pública como la adjudicación de contratos de aseo o mantención mediante la modalidad de trato directo con algunas entidades públicas, especialmente municipalidades.

Al respecto, señala el citado Oficio que:

“De acuerdo al Oficio N° 561 de 2017, las sumas establecidas a favor de una entidad pública por el incumplimiento de una obligación contractual tributariamente son un gasto rechazado, ya que dicho pago 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 LIR, afectándose además con la tributación establecida en el inciso tercero (actual inciso segundo) del Art. 21 porque, aun cuando dichas cantidades cedan en beneficio de una entidad estatal, no tienen el carácter de multa en los términos establecidos en el Art. 21 ya que no se aplican como consecuencia del ejercicio de potestades sancionatorias conferidas por ley, sino en carácter de parte de un contrato.

El criterio anterior, según se expresa en el mismo oficio, se encuentra acorde a los dictámenes de la Contraloría General de la República, en el sentido que, si el fundamento que origina las multas es un incumplimiento contractual y no una infracción, no revisten la naturaleza de una sanción administrativa, ya que más bien se trata de una consecuencia jurídica de una situación expresamente prevista en las bases y en el contrato respectivo, que no implica el ejercicio del ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado. Es decir, conforme al criterio señalado los referidos cobros deben ser considerados y tratados jurídicamente como desembolsos cuya causa es una cláusula penal (...)

Por lo anterior, a partir del 1° de enero de 2020 (fecha en que entró en vigencia el nuevo N° 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR), el Oficio N° 561 de 2017 perdió vigencia en el sentido de considerar como gasto rechazado las sumas establecidas a favor de una entidad pública por el incumplimiento por parte de su contraparte de una obligación contractual, puesto que el N° 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR expresamente autoriza a deducir estos gastos, cumpliendo los requisitos exigidos por el artículo 31 de la LIR”²²⁷.

²²⁷ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1408 de 2022.

III JURISPRUDENCIA JUDICIAL

1. “Farmacias Ahumada con Servicio de Impuestos Internos”, 29 de diciembre de 2016, Rol Corte Suprema 7.419-2016.

El SII liquidó al contribuyente por concepto de Impuesto Único y Reintegro por la partida “gasto por pago de Acuerdo Conciliatorio con la Fiscalía Nacional Económica”, estableciendo en el proceso de fiscalización que:

“(...) FASA y la FNE, con fecha 13 de marzo de 2009, suscribieron un acuerdo conciliatorio (...) y se obliga –entre otras cosas– a pagar, para beneficio social, la cantidad de 1.350 UTA. La FNE, por su parte, se obliga a dejar sin efecto y renunciar a las peticiones formuladas en su requerimiento ante el TDLC.

“De lo anterior, se colige que el pago a que se obligó FASA para con la FNE, no tiene el carácter de multa, esto es, de una sanción económica o castigo que impone una autoridad por haberse cometido una falta o delito, toda vez que no fue impuesta por la autoridad que, en materia de comisión de las infracciones contra la libre competencia contempla el D.L. N° 211, en la sentencia que resuelve el asunto controvertido (...)” (Liquidaciones N°37 y N°38 de 30 de agosto de 2013, citadas en el recurso de casación en el fondo del contribuyente).

El 20 de diciembre de 2013, el contribuyente interpuso reclamo tributario en contra de las Liquidaciones N°37 y N°38, emitidas y notificadas el 30 agosto de 2013 por la Dirección de Grandes Contribuyentes, las que como señalamos, determinaron diferencias de Impuesto Único del inciso tercero del Art. 21 de la LIR y reintegro del artículo 97 del mismo cuerpo normativo²²⁸.

La posición fiscal es que dicho pago corresponde a un gasto rechazado afecto a la tributación del inciso tercero del Art. 21 de la LIR, fundado aquello en tres aspectos principales:

“(...) PRIMERO: Que no se está en presencia de una multa; SEGUNDO: Que el desembolso efectuado no corresponde a un gasto necesario para producir la renta; y, TERCERO: La procedencia del artículo 21 fundada en el principio que busca evitar la doble tributación” (Rol CS 7.419-2016, p.15).

El fallo de primera instancia del Primer TTA de la Región Metropolitana, RIT GR-15-00427-2013, estableció:

²²⁸ En virtud en virtud del acuerdo conciliatorio alcanzado con la Fiscalía Nacional Económica (en adelante también “FNE”), la que fue aprobada mediante resolución del Tribunal de Libre Competencia de fecha 13 de abril de 2009, Farmacias Ahumada (FASA) pagó un monto de 1.350 Unidades Tributarias Anuales, en causa Rol N° C-148-2008.

“Para este sentenciador resulta muy decidore que la propia contabilidad de FASA indique que en el año 2009 el contribuyente no dio al pago de 1350 UTA un tratamiento contable de multa, al no agregarla a la Renta Líquida Imponible según ordena el artículo 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, más aún considerando que efectivamente se hace un agregado de \$129.483.295 denominado ‘multas fiscales’ en el cual no se incluye el pago en cuestión.

“Adicionalmente, en el juicio ante el TDLC los antecedentes parecen indicar que el reclamante puso acento en reiteradas ocasiones en dejar registro que se establecía un ‘equivalente a multa’ y no simplemente una multa, llegando al detalle de incluso en el propio formulario de pago indicar ‘Pago de equivalente a multa’. Asimismo, en la audiencia de conciliación, la abogada de FASA doña Nicole Nehme Zalaquett, contesta que el espíritu de las partes que ese pago equivalga a una multa, nuevamente evitando el calificativo de multa, posiblemente por las consecuencias que este podría tener en la responsabilidad de FASA. En efecto, la doctrina, en particular donde Eduardo Cordero: ‘la sanción administrativa no es sino un tipo de responsabilidad que surge de la comisión de un ilícito o infracción administrativa’” (Cordero, Eduardo, 2014, p.30).

Así, en primera instancia se acogió en parte la reclamación incoada, otorgando lo expuesto por el contribuyente en lo relativo a la Liquidación N°37 y, negando lo referido al Reintegro de la Liquidación N°38. Sucintamente, el citado fallo se basó en las siguientes consideraciones:

- a. Referencia a la historia de la ley: de acuerdo con el fallo, el sentido de la norma del Art. 21 era castigar los llamados retiros indirectos, evitando de esta manera que mediante su uso se dejasen de pagar los impuestos finales. Dicho sentido de la norma se mantuvo con las modificaciones de las Leyes N°18.985 y N°19.155, con la incorporación expresa de la exclusión de la aplicación del impuesto único los pagos de multas, intereses y reajustes, y puede argumentarse otras sanciones similares, no solamente al Fisco y las Municipalidades, sino a cualquier institución creada por ley.
- b. Asimismo, previa cita de la Circular N°40 de 1992, particularmente de las expresiones: “sino que cualquiera que sea el concepto de estas sanciones” y “sumas que paguen por concepto de intereses, reajustes y multas, entre otras”, de acuerdo al Tribunal, la autoridad fiscal admitió que otros pagos que no sean intereses, reajustes o multas, pero que sean pagados a un organismo o institución pública creado por ley, pueden liberarse de la imposición del Impuesto Único de 35%, como es el caso de autos.
- c. El pago en comento no constituyó un gasto necesario para producir la renta, por lo que no se encuentra gravado con el Impuesto Único, por lo que dejó sin efecto la Liquidación N°37, ordenando que dicho monto se agregase a la base imponible de primera categoría del contribuyente.

La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago revocó la sentencia de instancia sólo en lo referido a la Liquidación N°37, confirmando dicho acto administrativo. En su considerando cuarto, el tribunal de alzada capitalino estableció que el conflicto no concluyó por la aplicación de las sanciones económicas de la ley del ramo, esto es, el Decreto Ley N°211:

“Que, lo expresado precedentemente, basta para afirmar que ese gasto invocado tuvo el carácter de rechazado conforme lo dispone el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, toda vez que no cumple con la exigencia referida a su necesidad para generarla, siendo en realidad consecuencia de hechos o conductas ilícitas, que como ya se dijo no constituyen multa, ni corresponde a lo dictaminado por una resolución del Tribunal de Defensa de la Libre Competencia, siendo más bien un desembolso económico en que incurrió una sociedad anónima de forma voluntaria en concepto de indemnización de perjuicios a beneficio social, reparando de esa manera el daño inferido a terceros como resarcimiento de lo actuado y efecto producidos, debiendo por ello agregarse a la renta líquida imponible de primera categoría y, luego, desagregarse, dado el desembolso de dinero que origina, ello para efectos de asignarle el impuesto único en su tasa del 35% contenido en el inciso 3° del Art. 21 de la Ley de Impuesto a la Renta”.

Así, en su resolución, la Corte no sólo se basó en el argumento de la necesidad del gasto vinculada con el giro del negocio, sino que también, determinó que el pago en análisis fue un desembolso voluntario de la empresa, al no considerar que aquel fuese una multa propiamente tal, por cuanto, en su concepto, fue una decisión de negocios cuyo objetivo fue precisamente evitar que se le impusieran importantes sanciones pecuniarias en el proceso en curso ante el Tribunal de la Libre Competencia.

De esta manera, concluyó el tribunal de alzada de Santiago, en su considerando séptimo:

“Que, en consecuencia, establecido que fue el desembolso efectivo del dinero como pago voluntario no reúne los requisitos para ser calificado como un gasto necesario para producir la renta de acuerdo al artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta y que tampoco tiene la naturaleza de multa, es que cumpliéndose los requisitos del Art. 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, estos es, acreditada la existencia de un desembolso en dinero; que correspondió a una de las partidas del artículo 33 N° 1 de esa misma normativa, como gasto no necesario para producir la renta (letra g); que no debía imputarse al valor o costo de los bienes del activo ni que se encontraba excluida la partida de su aplicación, lo que ya fue declarado, sin que afecte a ello la incorporación de la Ley N° 19.155 de 1992, que amplió uno de los casos de excepción referido a las multas, que no dice relación con el caso de autos conforme se expresó en los motivos precedentes, ni es posible asimilarla al concepto de sanción ni pena, lo que supone cumplir con todas las exigencias de la hipótesis general objetiva para aplicar la tributación contenida en el Art. 21 inciso 3° de la Ley de Impuesto a la Renta, en su carácter de gasto rechazado,

bastando para esos efectos con que representen desembolsos en dinero que sin ser retiros se les considerará como tales, imponiendo una tasa del 35% en carácter de único”.

En su argumentación, la Corte de Apelaciones de Santiago citó el fallo de la Corte Suprema, Rol 3344-2009, correspondiente a una reclamación en contra de la sentencia que aprobó la conciliación entre FASA y la Fiscalía Nacional Económica:

“SÉPTIMO: Que está fuera de toda discusión que una multa, tratándose de una sanción, sólo puede ser impuesta por el órgano jurisdiccional luego de un proceso previo legalmente tramitado. Es por ello que la contraprestación pecuniaria a que se obligó FASA no puede tener tal carácter, por lo que las partes la consideraron como ‘equivalente a una multa’, lo que satisfizo la pretensión punitiva a la que aspiraba el requerimiento”.

En lo concerniente a la interpretación del tratamiento y requisitos de aplicación del Art. 21 de la LIR, el tribunal de alzada concordó con lo esgrimido por el SII, en el sentido de que la norma lo que establece es un hecho gravado de naturaleza objetiva que exige los siguientes requisitos: (i) un desembolso de dinero; (ii) que dicho desembolso corresponda a alguna partida del Art. 33 N°1; (iii) que no deba imputarse a valor o costo de bienes del activo; y, (iv) que no se trate de una partida excluida por la propia norma.

Dicha sentencia fue casada por el contribuyente, por cuanto, en su criterio, los acuerdos de la conciliación contienen prestaciones mutuas, de los cuales las partes expresaron su total consentimiento. Luego, y volviendo a la argumentación de primera instancia, señaló que la sentencia recurrida efectuó una interpretación que se aparta del tenor de la Circular N°40 de 1992, en especial, en lo referido a los “Intereses, reajustes y multas que se liberan de la tributación establecida por el Art. 21 de la Ley de la Renta”.

Del sentido y alcance del concepto de multa, nuestro máximo tribunal señaló que²²⁹:

“Al acudir al elemento gramatical, importa tener en cuenta que la Real Academia Española define la multa como una sanción administrativa o penal que consiste en la obligación de pagar una cantidad determinada de dinero. Queda de manifiesto de esta definición que uno de los componentes propios de la multa es su carácter administrativo o penal y, por ello, ha de ser impuesta por una autoridad del Estado, dotada de facultades sancionatorias en el ámbito de la administración y conforme con los procedimientos establecidos por la ley al efecto, o bien por una autoridad judicial del ámbito penal, que en ejercicio de la jurisdicción y, dentro de su competencia, puede obligar a un sujeto a pagar una determinada suma de dinero.

“Es claro, entonces, que de acuerdo con el sentido natural y obvio de la palabra multa, no es posible comprender en su significado el pago realizado en virtud de un acuerdo de

²²⁹ Corte Suprema, Rol 7.419-2016. Considerando Sexto.

voluntades, sea que se estatuya como tal en una convención pactada entre particulares o que se comprenda en una conciliación judicial, pues aún incluso de ser denominada esa obligación como una multa, lo cierto es que ha sido impuesta por las propias partes que, en uso de su autonomía de la voluntad, han convenido en dicho pago, consistiendo la intervención de la autoridad judicial, en su caso, en la fiscalización de que las cláusulas no transgredan ciertos principios relacionados con la especialidad del asunto de que se trata, y siempre dentro de los márgenes de competencia que la ley le otorga”²³⁰.

De esta manera, la CS dirimió el conflicto dando cuenta que la cuestión debatida en autos no es si el gasto es o no necesario para producir la renta ni la naturaleza del inciso tercero del Art. 21 de la LIR, sino que, únicamente, si dicho pago es asimilable o no al concepto de multa, de lo cual depende si dicho gravamen está o no exento, llegando a la conclusión que no es una multa ni puede asimilarse, debido a que es una obligación adquirida de manera voluntaria por el contribuyente, sin imposición alguna, como señala el considerando décimo tercero:

“(…) Cosa distinta ocurre con los egresos que suponen una imposición estatal, pues en estos casos, son atribuidos por la autoridad o por la ley y no provienen del ejercicio de la libertad en materia económica, propia del derecho privado y que suponen una disponibilidad de derechos y voluntariedad en las obligaciones; por el contrario, emanan de las cargas públicas establecidas para tales actividades o bien de trasgresiones de orden civil, penal o administrativo, que suponen un deber o un castigo dotado de la exigibilidad e imperio que tienen las obligaciones impuestas por la autoridad o por la ley. Estas últimas características son las que se aprecian en todos aquellos conceptos que están excluidos de la tributación con impuesto único: otros impuestos, intereses, reajustes, patentes mineras y multas y por ello es que las restantes disposiciones de la ley de la renta son acordes con la diferenciación, a efectos de la exención, entre obligaciones de fuente legal y de origen privado”.

De esta manera, podemos concluir que, en este caso, el pago que fue realizado por el contribuyente no fue un gasto necesario, siguiendo nuestros tribunales superiores de justicia, la hipótesis sostenida por el SII.

Además, es interesante este fallo por cuanto la aplicación del Art. 21 no dijo relación con un retiro encubierto, sino que, al no ser asimilable la situación de hecho, no está exenta de tributación.

2. “Lan Cargo S.A. con SII, Dirección Regional”, RIT GR-15-00129-2014, Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana.

En esta sentencia de 20 de diciembre de 2016 se resuelve sobre un reclamo interpuesto contra Liquidaciones emitidas por el SII. La partida objetada dice relación con la investigación del Departamento de Justicia de los Estados Unidos

²³⁰ Ibíd, Considerando décimo segundo.

por una supuesta colusión entre diversas compañías de transporte aéreo para la fijación de sus precios por el servicio de transporte de carga.

En la legislación norteamericana es posible firmar un “Acuerdo de Declaración de Culpabilidad” (*Plea Agreement*), como una alternativa al proceso judicial y de aplicación de multas, con el requisito del reconocimiento de culpabilidad y un pago asociado con el porcentaje de participación del mercado afectado.

La sentencia de primera instancia da cuenta de la importancia de diferenciar conceptualmente entre la restitución, la indemnización y las multas. En lo relevante a este trabajo, luego de razonar que el contribuyente no habría acreditado los motivos que lo llevaron a aceptar un acuerdo de declaración de culpabilidad, el considerando septuagésimo quinto concluye que:

“(…) el desembolso no cumple el requisito de ser necesario para producir la renta, lo cual trae como consecuencia que tenga la naturaleza jurídica de los hechos gravados por el Art. 21, tal como se indicó en los considerandos Quincuagésimo y Quincuagésimo primero”.

Además, el fallo cita la sentencia definitiva dictada por ese mismo Tribunal referente a la causa “Farmacias Ahumada S.A. con SII” y la sentencia de la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago conociendo del recurso de apelación de esa misma sentencia²³¹.

El recurso de apelación interpuesto por el contribuyente fue desistido, por lo que esta sentencia se convirtió en la sentencia de término firme y ejecutoriada.

CONCLUSIONES

Las dificultades que plantean las situaciones vistas en los párrafos previos, más que en determinar el tratamiento tributario de las “multas” expresamente contemplado en el inciso segundo del Art. 21 LIR como un gasto rechazado no afecto a la tributación de sus incisos primero y tercero, que debe agregarse reajustado a la base imponible de primera categoría, estriba en precisar cuándo estamos en presencia una multa, cuestión en la que notamos vacilaciones especialmente en nuestra jurisprudencia.

Así vemos cómo se excluye de la tributación del Art. 21 LIR, haciendo una interpretación extensiva, algunos incluso podrían decir analógica, a cláusulas penales establecidas en favor del Fisco en contratos para la ejecución de obras públicas (“Consortio Magallanes con SII”, Rol CS N°97.771-2016), pero al mismo tiempo se niega dicha naturaleza a un pago a beneficio fiscal de una compensación acordada con la Fiscalía Nacional Económica, y aprobado por el Tribunal de la Libre Competencia, que puso término a una investigación por colusión de

²³¹ RIT GR 15-00427-2013 y TyT 64-205, respectivamente.

acuerdo a las normas del D.L. N°211 de 1973 (“Farmacias Ahumada con Servicio de Impuestos Internos”, Rol CS N° 7.419-2016).

Destacamos también interpretaciones, tanto del SII como judiciales, que analizando ese concepto de “multa”, concluían que los pagos efectuados a una autoridad extranjera –acordados por un establecimiento permanente en el exterior de un contribuyente nacional– por aplicación de los Arts. 21 y 41 B de la LIR, debían entenderse asimismo como multas, para efectos de sujetarlos al inciso segundo del Art. 21 LIR y excluirlos de la tributación con impuesto único del inciso primero de esa norma.

Con las modificaciones introducidas por la Ley N°21.210 al Art. 31 Inc. primero y al nuevo N°14 de su Inc. cuarto, se renovarán las discusiones respecto al concepto de “multa” interpretado administrativa y judicialmente, pues en muchos de los desembolsos analizados en este trabajo corresponden por su naturaleza al resultado de la aplicación de cláusulas penales, avenimientos o transacciones, por lo que podrían ser calificados de gasto necesario de acuerdo con las nuevas normas, o, en caso de no aceptarse su deducción, de un gasto rechazado no afecto a la tributación del Art. 21 LIR, por no existir un beneficio o retiro encubierto para los vinculados a la empresa o sus dueños.

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

- Corte Suprema, Rol N°7.419-2016, 29 de diciembre de 2016, “Farmacias Ahumada con Servicio de Impuestos Internos”.
- Bermúdez, Jorge (1998). “Elementos para definir las sanciones administrativas”. en Revista Chilena de Derecho, Número Especial, pp. 324-325.
- Letelier, Raúl (2017). Garantías penales y sanciones administrativas. Política Criminal. volumen 12 (24).
- 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°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°1.369 de 2019. Tratamiento tributario de multas pagadas en el exterior por Establecimientos Permanentes de empresas chilenas.
- Tribunal Constitucional, Rol N° 244-1996, 26 de agosto de 1996, Control de constitucionalidad del proyecto de ley que modifica la Ley N°4.601, Ley de Caza, a fin de proteger la fauna.

Tribunal Constitucional, Rol 479-2006, 08 de agosto de 2006, Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Compañía Eléctrica San Isidro S.A. y otras, respecto del artículo 15 de la Ley N°18.410, Orgánica de la Superintendencia de Electricidad y Combustibles, en autos sobre recursos de reclamación de ilegalidad que indica, de los que conoce la Corte de Apelaciones de Santiago.

Tribunal Constitucional, Rol N°3.014-2016, 14 de noviembre de 2017, Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Manuel Bulnes Muzard y Felipe Errázuriz Amenábar respecto del inciso primero del artículo 29 del D.L. N° 3.538, de 1980, Ley Orgánica de la Superintendencia de Valores y Seguros, en los autos sobre juicio sumario de reclamación de multa, caratulados “Bulnes y otro con Superintendencia de Valores y Seguros”, de que conoce el 23° Juzgado Civil de Santiago, bajo el Rol C-21.498-2014.

Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana. “Lan Cargo S.A. con SII, Dirección Regional”, RIT GR-15-00129-2014.

II

Notas de Actualidad

IVA A LOS SERVICIOS COMO REGLA GENERAL

El 4 de febrero de 2022 se publicó en el Diario Oficial la Ley N°21.420 (en adelante, la “Ley”), que reduce o elimina exenciones tributarias. La Ley tiene por objetivo buscar una mayor recaudación para financiar la denominada Pensión Universal Garantizada (PGU).

En ese contexto, se realizaron una serie de modificaciones a distintos cuerpos legales, destacando las siguientes: (i) Se incorpora un impuesto único de 10% sobre el mayor valor obtenido en la enajenación en bolsa de instrumentos con presencia bursátil; (ii) Se modifica el concepto de servicios en la LIVS; (iii) Se modifica el tratamiento tributario de los contratos de *leasing*; (iv) Se elimina la exención del Impuesto a la Herencia a los seguros de vida; (v) Se incrementa la tasa marginal de la sobretasa anual de Impuesto Territorial a 0,425% aplicable sobre el avalúo fiscal total en la parte que exceda de 1.510 UTA; (vi) Se elimina el crédito por inversiones en activo fijo para empresas que registren ventas anuales sobre 100.000 UF; entre otros.

Dada la relevancia para la generalidad de los contribuyentes, nos enfocaremos en la modificación al concepto de “servicios” en la LIVS a partir del 1 de enero de 2023²³², tendiendo en especial consideración las instrucciones sobre la materia que fueron impartidas por el Servicio a través a la Circular N°50 de 2022 (en adelante, la “Circular”).

1. NUEVA DEFINICIÓN DEL HECHO GRAVADO BÁSICO “SERVICIO”

Hasta antes de las modificaciones de la Ley, el N°2 del artículo 2 de la LIVS definía “servicio” 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 artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”*.

De esta manera, para determinar si un servicio se encontraba gravado con IVA o no, se debía acudir al listado taxativo de actividades de los N°s 3 y 4 del Art. 20

²³² Artículo octavo transitorio de la Ley N°21.420. De conformidad a lo instruido por la Circular N°50 de 2022, se precisa que las modificaciones se aplicarán a los servicios cuyo impuesto se devengue a contar del 1° de enero de 2023.

de la LIR y, en caso de encuadrarse en algunas de éstas, el servicio se afectaba con IVA, salvo que existiera alguna exención que lo excluyera.

El Art. 6 de la Ley modifica lo señalado a partir del 1 de enero de 2023, en el sentido de que se elimina la remisión al Art. 20 de la LIR. En consecuencia, un servicio se encontrará gravado con IVA sin importar la naturaleza de la actividad o con prescindencia de ésta, bastando que exista una prestación o acción y que por ello se perciba una remuneración. De esta manera, el IVA pasa a ser la regla general en los servicios, salvo exista alguna exención expresa.

2. EXENCIÓN A LOS SERVICIOS PROFESIONALES

Sin perjuicio de lo anterior, junto con la modificación indicada, la Ley incorporó una exención en el N°8 letra E del Art. 12 de la LIRS para las “sociedades de profesionales”, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

La Circular establece que, para calificar como sociedad de profesionales, debe cumplirse en general con los siguientes requisitos:

- a. Debe ser una sociedad de personas.
- b. Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales (aunque se permiten inversiones ocasionales e informar más de una actividad profesional).
- c. Los servicios deben ser prestados por los socios, asociados o coadyuvantes.
- d. Todos los socios deben ejercer sus profesiones para la sociedad y no se permiten socios que sólo aporten capital.
- e. Las profesiones deben ser idénticas, similares, afines o complementarias.

La Circular también precisa que el ejercicio de una profesión es un atributo solo de las personas, lo que impide que una sociedad de capital (i.e. SA, SpA, comandita por acciones) puedan calificar como sociedad de profesionales. Tampoco el empresario individual o una EIRL, por no ser “sociedades”.

Por otro lado, las sociedades de profesionales deben desarrollar actividades que importen el ejercicio de profesiones liberales o de cualquiera otra profesión no comprendida en la primera categoría o en el N°1 del Art. 42 de la LIR, entendiéndose incluidas las siguientes labores:

- a. Aquellas realizadas por las personas que tengan un título profesional otorgado por alguna universidad del Estado o reconocida por éste, según las normas de cada actividad profesional y;
- b. Aquellas realizadas por personas que se encuentren en posesión de algún título no profesional, otorgado por alguna entidad que los habilite para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio.

Finalmente, se precisa que la Circular N°21 de 1991 admite que una sociedad de profesionales pueda estar compuesta por personas naturales y/o jurídicas,

siempre que estas últimas sean, a su vez, sociedades de profesionales que cumplan con idénticos requisitos de las personas jurídicas que integran, siendo uno de ellos que los servicios profesionales sean prestados por intermedio de todos sus socios.

3. EXENCIÓN A LOS SERVICIOS MÉDICOS AMBULATORIOS

La Ley también incorporó en el N°20 letra E del Art. 20 de la LIVS una exención a los servicios de salud ambulatorios y al suministro de insumos y medicamentos.

De acuerdo con la Circular, para la procedencia de la referida exención deben observarse los siguientes requisitos:

- a. Debe tratarse de servicios, prestaciones y tratamientos de salud. Al respecto, el Servicio entiende que las nóminas²³³ publicadas en el sitio web del Fondo Nacional de Salud corresponden a “prestaciones de salud”, independientemente del monto de su remuneración y si son desarrolladas o no por un prestador institucional de salud, pero siempre que sean prestados por profesionales capacitados para ello de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario.
- b. De carácter ambulatorio. Serán ambulatorias cuando no se presten con alimentación, alojamiento, tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades.

²³³ Nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI) y nómina de aranceles modalidad libre elección (MLE).

NUEVO RÉGIMEN DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS POR DONACIONES A ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

El 12 de abril de 2022 se publicó en el Diario Oficial la Ley N°21.440, que crea un nuevo régimen de donaciones con beneficios tributarios en apoyo a las entidades sin fines de lucro, incorporando para estos efectos el Título VIII bis al Decreto Ley N°3.063 de 1979, sobre rentas municipales²³⁴ (en adelante, el “DL”).

Si bien históricamente se ha abogado por establecer una suerte de ley única de donaciones para fines tributarios dada la dispersión entre las distintas leyes particulares que existen, lo cierto es que nunca se ha conseguido. No obstante, este nuevo régimen de donaciones es un paso en esa dirección, al regular con un catálogo más amplio y para distintas materias las donaciones que pueden acogerse a beneficios tributarios.

Para estos efectos, el Art. 46 A del DL establece un régimen de donaciones a entidades sin fines de lucro que se inscriban en el registro público de la Subsecretaría Técnica, entidad dependiente de la Subsecretaría de Hacienda a cargo de supervigilar el correcto cumplimiento de los requisitos y formalidades para acogerse a los beneficios del Título VIII bis, sin perjuicio de las facultades legales que le corresponden al Servicio para fiscalizar en materias tributarias.

Conforme lo indicado, el Servicio dictó instrucciones sobre la materia a través de la Circular N°49 de 2022 (en adelante, la “Circular”), por lo que a continuación revisaremos algunos de sus aspectos más relevantes.

1. DONANTES

Pueden acogerse las donaciones efectuadas, entre otros, por contribuyentes de IDPC que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa o simplificada, contribuyentes acogidos al régimen de transparencia tributaria, contribuyentes afectos a IGC, IUSC e IA.

²³⁴ Cuyo texto refundido y sistematizado fue fijado por el Decreto N°2.385 de 1996, del Ministerio del Interior.

Por su parte, se excluyen los contribuyentes de IDPC que determinen dicho impuesto sobre rentas efectivas, pero sin contabilidad, o sobre rentas presuntas, así como las donaciones efectuadas por empresa del Estado, que tengan participación o interés y las municipalidades.

2. DONATARIAS

Podrán ser donatarias las entidades que cumplan con los siguientes requisitos:

- a. Que sean instituciones sin fines de lucro regidas por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, Cuerpos de Bomberos integrantes del Sistema Nacional de Bomberos constituidos en conformidad a la Ley N°20.5644 o entidades constituidas conforme a la Ley N°19.6385.
- b. Que, según sus estatutos y su actividad efectiva principal, promuevan los fines por los cuales reciban los montos donados y siempre que éstos se encuentren indicados en la letra B) del Art. 46 A del DL.
- c. Que sean entidades de beneficio público. Se entiende por ello cuando ofrece sus servicios o actividades a toda la población o a un grupo de personas de características generales y uniformes, sin que exista en la determinación de dicho grupo cualquier forma, manifestación o acto de discriminación arbitrario que vaya en contra del principio de universalidad y el bienestar común.

3. FINES DE LAS DONACIONES

Las donaciones deberán tener por fin, entre otros, los siguientes: (i) el desarrollo social; (ii) el desarrollo comunitario y local, el desarrollo urbano y habitacional; (iii) la salud; (iv) la educación; (v) las ciencias; (vi) la cultura; (vii) el deporte; el medioambiente; (viii) actividades relacionadas con el culto; (ix) promoción de derechos humanos; (x) el desarrollo y protección infantil y familiar; (xi) la promoción, educación e investigación en materia de defensa de los animales.

4. BIENES DONADOS Y DESTINO DE LAS DONACIONES

Las donaciones podrán ser en dinero, bienes corporales y en bienes incorporales (siempre que se encuentren sujetos a registro o inscripción por disposición legal), y se deben destinar exclusivamente a las siguientes materias: (i) gastos operacionales para el funcionamiento de la entidad en estricta relación con los fines de interés general que motivaron la donación; (ii) construcción, mantención, acondicionamiento, reparación y mejoramiento de equipamiento de inmuebles destinados a los fines; (iii) financiamiento de los programas o similares destinadas al cumplimiento de los fines de interés general que motivaron la donación.

Un punto importante que aclara la Circular es que la donataria podrá comercializar los bienes corporales que reciba exclusivamente para solventar las operaciones señaladas precedentemente, las que se afectarán con IVA en la medida

que configuren algún hecho gravado de la LIVS, debiendo, en ese caso, emitir los documentos tributarios que corresponda.

5. *BENEFICIOS TRIBUTARIOS*

Las donaciones entregarán a los donantes y donatarias los siguientes beneficios:

- a. No están afectas al impuesto a las donaciones de la Ley N°16.271.
- b. Están liberadas del trámite de insinuación.
- c. Los donantes podrán deducir el monto de la donación de la base imponible del IDPC, IUSC, IGC o IA, según corresponda, con los límites y en la forma regulada en el Art. 46 B del DL.
- d. La donación es ingreso no renta para las donatarias.
- e. No se afectan con los impuestos de la LIVS ni existe obligación de establecer un crédito fiscal proporcional.
- f. Las importaciones de bienes donados estarán liberadas de todo tipo de tributo, arancel aduanero, impuesto, derecho, tasa, cargo o cualquier otro cobro, no siendo aplicable la letra a) del Art. 8° de la LIVS.

6. *INCOMPATIBILIDAD CON OTROS BENEFICIOS TRIBUTARIOS*

Las donaciones acogidas a los beneficios tributarios regulados en el Título VIII bis no podrán, a su vez, acogerse a los beneficios tributarios contemplados en otras leyes.

7. *DEDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE*

Los donantes podrán deducir el monto de la donación de la base imponible del IDPC, IUSC, IGC o IA, de acuerdo con las siguientes reglas:

- a. **Límites a la deducción de la base imponible.** Los donantes contribuyentes de IDPC y aquellos acogidos al régimen de, podrán deducir anualmente de la base imponible del impuesto a la renta, el monto menor entre:
 - i. 20.000 UTM al mes de cierre del ejercicio respectivo; y,
 - ii. alguno de los siguientes a elección del donante: el 5% de la base imponible, el 4,8 por mil del CPT o el 1,6 por mil del capital efectivo. Los límites indicados aplicarán aún en caso de pérdida tributaria.

En el caso de los contribuyentes del IUSC, IGC e IA, la deducción de la base imponible tendrá como límite anual el monto menor entre:

- i. 10.000 UTM al mes de cierre del ejercicio respectivo; y
- ii. el 5% de la base imponible del impuesto correspondiente.

Las donaciones acogidas a lo dispuesto en este Título no estarán sujetas al límite global absoluto establecido en el Art. 10 de la ley N°19.885.

La parte de la donación que exceda de los límites no se aceptará como gasto ni podrá ser deducida, pero no quedará afecta a lo dispuesto en el inciso primero del Art. 21 de la LIR.

- b. **Forma de efectuar la deducción.** La deducción del monto de las donaciones procederá en el mismo ejercicio comercial en que se efectúen, la cual se reajustará por IPC.

Los contribuyentes del IUSC podrán efectuar donaciones directamente o mediante descuentos por planilla acordados con su empleador, respetando los límites de descuentos señalados en el Código del Trabajo. En este último caso, el empleador deberá efectuar la deducción de la base imponible para efectos del cálculo de la retención del impuesto correspondiente al mes en que se efectúe la donación, sin aplicar reajuste alguno. Con todo, los contribuyentes de este impuesto deberán efectuar una reliquidación anual conforme al procedimiento establecido en el Art. 47 de la LIR, para efectos de determinar el beneficio que resulte aplicable.

Los contribuyentes del IA deberán deducir el monto de las donaciones en su declaración anual de impuesto a la renta. Aquellos que no estén obligados a efectuar la declaración anual, conforme al Art. 65 de la LIR, deberán presentar dicha declaración para efectos de acogerse al beneficio establecido en este Título. En ella podrán solicitar la devolución de las sumas retenidas en exceso durante el ejercicio respectivo, debidamente reajustadas.

III
Jurisprudencia Judicial
y Administrativa

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

“Inversiones Silvestre Corporation (Chile) Limitada con Servicio de Impuestos Internos Dirección Grandes Contribuyentes” ROL 33345-2019, CS, 07/02/2022

Materia: Art.107 de la LIR – Bolsa de Valores – Caso Cascada.

La Excm. Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el SII en contra de la sentencia dictada por la ICA de Santiago que confirmó la sentencia de primer grado del 1° TTA de la Región Metropolitana, que acogió la reclamación deducida por el contribuyente, dejando sin efecto la Liquidación, por concepto de IDPC, correspondiente al AT 2012.

El SII denuncia, en primer término, la infracción del Art. 132 del CT, señalando que el fallo recurrido alcanzó sus conclusiones desestimando la notoriedad y conocimiento público de los hechos y antecedentes conocidos como “Caso Cascada”, en el cual se estableció la existencia de una coordinación ilícita realizada a través de una secuencia de operaciones de compra y venta de acciones. En este contexto señala que la autoridad administrativa resolvió imponer una multa de aproximadamente US\$21 millones, en contra de Roberto Guzmán Lyon por la participación, a través de sus sociedades de inversión, en el Caso Cascada. A continuación, señala que se desconoce la existencia de una serie de antecedentes probatorios aportados en segunda instancia, y lo que resulta aún más gravoso, el contenido de dos Resoluciones emitidas por la SVS, por estimar que, al no haber sido acompañadas en la forma dispuesta por la ley, no habrían sido objetadas u observadas por la parte contraria, lo que le impediría a la ICA de hacerse cargo o analizar su relevancia probatoria. Explica que, en segunda instancia, los documentos se tuvieron por acompañados por el tribunal y fueron oportunamente observados por la contraria y que, en materia tributaria el sistema de valoración imperante es el de la sana crítica, no estando permitido a los jueces de instancia que, en el análisis de los medios de prueba aportados, puedan prescindir de elementos de convicción que están llamados a valorar, de acuerdo a las reglas de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicos, pues de hacerlo así, desde luego infringen, precisamente, las reglas de la sana crítica.

En segundo término, el SII denuncia como vulnerado el Art. 107 de la LIR, indicando que, de haberse interpretado recurriendo a su intención o espíritu, debió determinarse que el régimen de exención contenido en dicha norma favorece a las operaciones en bolsa solo en cuanto logran una mayor participación, profundidad y liquidez en el mercado accionario local, lo que no acontece en el caso de autos, en cuanto las Resoluciones de la SVS dieron cuenta que la contribuyente, a través de su controlador, realizó una serie de operaciones de compra y venta de acciones, cuyos mayores valores amparó en el régimen de exención consagrado en la LIR, las que, según determinó la SVS, resultaron ser contrarias a los fines y bienes jurídicos protegidos por el Título VIII de la Ley de Mercado de Valores. Expone que, además se infringe el Art. 21 del CT, pues sosteniéndose por los falladores que formalmente los antecedentes de la reclamante darían cuenta del cumplimiento de los requisitos objetivos de la norma, y que de ellos no habría indicios de haberse realizado las operaciones en bolsa, con fraude al mercado, no podía concluirse que la carga de acreditar la verdad de sus declaraciones se encontraba satisfecha.

La CS señala que, entrando a analizar el fondo, cabe recordar que en el presente litigio no se discute si Inversiones Silvestre vendió o no acciones de SQM B y Calichera A, ni la forma en que se determinó el mayor valor que éstas generaron, sino que lo discutido es el tratamiento tributario de las ganancias generadas por dichas transacciones. Continúa señalando que el SII no aportó prueba ni antecedente alguno para acreditar la alegada “instrumentalización” de la Bolsa de Valores, no bastando la mera alegación de que se trata de hechos públicos y notorios. En efecto, el contribuyente acreditó que las ventas de acciones de las sociedades anónimas abiertas en cuestión se realizaron en una Bolsa de Valores y que éstas tenían presencia bursátil.

Indica que, los sentenciadores de segundo grado confirmaron la sentencia de primer grado, argumentando que: *“el vocablo empleado por el SII es instrumentalización de la Bolsa de Comercio como un medio indirecto para conseguir algo. Concepto que obligatoriamente debe ser acreditado en este proceso y así se refleja en el auto de prueba, sin que la recurrida haya rendido probanza alguna; Debe dejarse especial constancia que las copias de las Resoluciones agregadas a los autos en esta instancia no fueron acompañadas en la forma dispuesta por la ley sin que la reclamante las haya observado u objetado, impidiendo por este motivo hacerse cargo o analizar su relevancia probatoria”*.

Agrega que, las antedichas circunstancias constituyen hechos de la causa, por lo que para desvirtuarlos es necesario que el fallo recurrido en sus fundamentaciones hubiese incurrido en violación de las leyes reguladoras de la prueba, lo que se produce cuando los sentenciadores invierten el *onus probandi*, rechazan las pruebas que la ley admite, aceptan las que la ley rechaza, desconocen el valor probatorio de las que se produjeron en el proceso cuando la ley les asigna un determinado de carácter obligatorio, o alteran el orden de precedencia que la ley les diere. Conforme a lo anterior, concluye que, no habiéndose acreditado

por la recurrente la existencia de vulneración alguna de las leyes reguladoras de la prueba, las conclusiones a las que arribaron los sentenciadores del grado deben tenerse como hechos inamovibles por el máximo tribunal.

En cuanto al fondo, la CS indica que no habiéndose probado por el SII la supuesta instrumentalización de la Bolsa de Comercio, acreditándose por la contribuyente que las ventas de acciones de las sociedades anónimas abiertas en cuestión se realizaron en una Bolsa de Valores y que éstas tenían presencia bursátil, necesariamente resultaba aplicable a su respecto la exención tributaria contenida en el Art. 107 de la LIR.

La sentencia se acuerda con el voto disidente de los Ministros Sr. Brito y Sr. Llanos, quienes estuvieron por hacer lugar al recurso en cuanto indican que, independiente que las operaciones conocidas genéricamente como “Caso Cascada”, fueron o no constitutivas de un hecho público y notorio, lo cierto es que la existencia de las sanciones aplicadas al reclamante y en que se estableció su carácter ilícito por infracción al Art. 53 de la Ley N°18.045, quedaron igualmente demostradas con la prueba instrumental que se acompañó en segunda instancia por el SII consistente en copias de las resoluciones administrativas sancionatorias y de las sentencias judiciales que acogieron la reclamación, pero solo parcialmente en cuanto a rebajar el monto de la multa impuesta; desestimándose todas las alegaciones tendientes a desvirtuar la existencia de los hechos infraccionales, que quedaron, en consecuencia, definitivamente establecidas.

Concluyendo que es menester considerar que es un principio general del derecho que nadie puede valerse de una situación ilícita -menos cuando ha sido establecida por sentencia judicial firme- para impetrar un beneficio en su favor, aun cuando formalmente cumpla con los requisitos que establece el precepto que invoca.

**“I. Municipalidad de lo Barnechea con Inversiones los Cipreses S.A. (E)”
ROL 29.563-2019, CS, 02/03/2022**

Materia: Inversión Pasiva – Patente Municipal – Principio de Legalidad.

La Excma. Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto por la ejecutada en contra de la sentencia dictada por la ICA de Santiago que confirmó la sentencia de primera instancia que a su vez acogió parcialmente la excepción de prescripción y rechazó las excepciones de los N°s 7 y 14 del CPC en contra del cobro ejecutivo por concepto de patente municipal.

El recurso se funda en la infracción de ley que se produciría al considerar que la sociedad demandada habría realizado una actividad gravada por la Ley de Rentas Municipales, apoyándose únicamente en el objeto consignado en sus estatutos, ello en cuanto no se probó el ejercicio efectivo de una actividad gravada, así como tampoco la existencia de un establecimiento físico o local comercial donde funcione la demandada, agregándose que la modificación al Art. 24 del

D.L. N°3606 solo tuvo por finalidad facilitar el cobro de obligaciones tributarias mas no gravar con patente municipal a las sociedades de inversión pasiva.

La sentencia señala que, si bien sobre la materia la CS ha sustentado distintas interpretaciones, un detenido estudio del sentido, alcance y ámbito de aplicación del Art. 23 de la Ley de Rentas Municipales, en armonía con los principios de reserva y legalidad que informan la normativa tributaria, ha conducido a definir que, para la procedencia del tributo en cuestión, no basta con identificar una actividad lucrativa. Es necesario, además, que se realice una actividad gravada, lo cual en el caso de las sociedades de inversión consistiría en la prestación de un servicio como lo sería una asesoría mediante profesionales que estudien el mercado y guíen a los inversionistas. En contraposición a ello, una sociedad de inversión que adquiere bienes solo con fines rentísticos, sin involucrar producción de bienes ni prestación de servicios, no incurre en el hecho gravado por el Art. 23 D.L. N°3.063.

Indica que, de una recta interpretación de lo dispuesto en el Art. 24 del D.L. N°3.063 *“La patente grava la actividad que se ejerce por un mismo contribuyente, en su local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado con prescindencia de la clase o número de giros o rubros distintos que comprenda. Tratándose de sociedades de inversiones o sociedades de profesionales, cuando éstas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos. Para estos efectos, dicho Servicio aportará esta información a las municipalidades, por medios electrónicos, durante el mes de mayo de cada año”*, la alusión a las sociedades de inversión solo tiene por finalidad explicitar el lugar de pago de la patente en la hipótesis que no exista un domicilio comercial, pero ello, siempre y cuando se verifique el hecho gravado y en ningún caso puede entenderse que la referida mención constituya a las sociedades de inversión en sujetos del gravamen municipal, por su sola naturaleza y con prescindencia del ejercicio efectivo de una actividad gravada, teniendo además en consideración que, en la historia fidedigna de esta disposición, tampoco se advierte una intención en tal sentido.

Que, del sustrato fáctico establecido, no resultó acreditado que la sociedad demandada prestara efectivamente servicios a terceros, así como tampoco se probó el ejercicio de una actividad terciaria, pues los juzgadores se asilaron únicamente en la potencialidad del objeto social de la ejecutada para arribar a la conclusión que ésta realizaba un hecho gravado prescindiendo la sentencia completamente del necesario ejercicio efectivo de una actividad gravada, vulnerando así el principio de reserva legal que rige en materia tributaria.

Al efecto, se dicta sentencia de reemplazo, acogiendo la excepción del N°14 del Art. 464 del CPC, toda vez que, indica el máximo tribunal, en el caso resulta evidente que el cobro de patente municipal carece de causa.

**“Consortio Dragados Compax S.A. con Servicio de Impuestos Internos
XV DR Stgo Oriente LTE”
ROL 24-2021, ICA Santiago, 30/03/2022**

Materia: Multas – Art. 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago rechazó el recurso de apelación presentado por el contribuyente, confirmando la sentencia de primer grado, la cual desestimó el reclamo deducido contra las liquidaciones practicadas por el Servicio Impuestos Internos.

La recurrente fundamenta que las Liquidaciones realizadas obedecen a dos partidas, siendo la primera de ellas “Multas impuestas por el Ministerio de Obras Públicas”. El recurrente señala que el Servicio consideró que las multas no habían sido impuestas por el Ministerio de Obras Públicas en su calidad de autoridad pública, sino como contraparte de un contrato, y que a su vez no se demostró que éstas constituyeran un gasto necesario para producir renta en los términos del Art. 31 de la LIR, se les dio el tratamiento de gasto rechazado afecto a la tributación del Art. 21 del mismo precepto legal.

La ICA, en relación con las multas, indica que originalmente la ley limitaba la excepción a multas de orden tributario y ello por cuanto el impuesto del Art. 21 era una norma de “sanción”, que entendía retiradas las cantidades y, por tanto, obligaba a tributar sobre las mismas con impuestos finales; más al aplicar el tratamiento tributario de dicha norma sobre las multas tributarias, se producía una situación de doble sanción que evidentemente debía ser evitada. Posteriormente, la excepción se amplió a otras multas fiscales, ya fueran aplicadas por el Fisco, las Municipalidades o por otros organismos públicos creados por ley, estimándose que se generaba el mismo efecto. De esta forma, la evolución de la ley permite concluir que la expresión “multas” hace referencia a multas aplicadas en virtud de la potestad sancionatoria y no al pago de sumas de dineros por incumplimientos contractuales convenidas por las partes en el marco de un contrato, sin que resulte decisivo que ese contrato se haya celebrado con la Administración. Señala que, en el caso, lo que se pretendió rebajar como gasto, y que busca no se le aplique la tributación del Art. 21 de la LIR, constituye jurídicamente una cláusula penal moratoria que no corresponde calificar como procedente o improcedentemente cobrada.

La segunda partida objeto de las Liquidaciones decía relación con la procedencia de la pérdida tributaria de arrastre, señalando al respecto el tribunal de alzada que la documentación acompañada no fue suficiente para su acreditación.

La sentencia del tribunal de alzada fue objeto de recurso de casación en la forma y en el fondo, encontrándose pendiente su resolución a la fecha de redacción del presente resumen.

**“ID AYUB con XV DIRECCIÓN REGIONAL SANTIAGO ORIENTE
DEL SII LTE”**

ROL 62-2021, ICA de Santiago, 01/04/2022

Materia: Operaciones entre Partes Relacionadas – Art. 17 N°8 inciso 4° de la LIR.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago rechazó el recurso de apelación deducido por el SII en contra de la sentencia de primera instancia que resolvió dar lugar al reclamo, dejando sin efecto la Liquidación reclamada.

Indica la ICA que, para resolver la controversia debe determinarse el alcance de la frase “*en las que tenga interés*” contenida en el Art. 17 N°8 inc. 4° de la LIR, en su redacción vigente al 31.12.2016 y verificar si resulta aplicable al mayor valor obtenido por la reclamante, a la época en que se efectuó el aporte de los inmuebles a la sociedad. Al respecto indica que la expresión “*en las que tengan interés*” a que alude el Art. 17 N°8 inc. 4° de la LIR, debe ser interpretada en forma restrictiva, esto es, el interés debe ser siempre de índole patrimonial o económico entre el aportante y la sociedad receptora, como es el caso que la vendedora sea socia o accionista de la compradora, o cuando el enajenante tenga interés económico en la sociedad adquirente, mediante otras personas jurídicas, tal como ha sostenido el SII en los Oficios N°491 de 2011, N°2386 de 2007 y N°1788 de 2012, no pudiendo, en consecuencia, extenderse a otras relaciones de tipo extrapatrimoniales.

Señala que, en el caso, la única vinculación se trata de lazos de sangre, pero ello no significa que se configure el interés a que se refiere el Art. 17 N°8 inc. 4 de la LIR, que, por tratarse de una norma de naturaleza especial, debe ser interpretada de manera restringida, concluyendo que no se trata de una operación entre partes relacionadas, ni tampoco existe interés patrimonial o económico entre la aportante y la sociedad.

De esta forma, concluye que no puede establecerse que la aportante tenía interés patrimonial o económico cuando concurrió al aumento de capital de la sociedad y enteró su aporte mediante la enajenación de bienes raíces, desde que no era socia de la sociedad receptora ni se encontraba relacionada con ella, de lo cual se concluye que al mayor valor de los inmuebles aportados a la sociedad por la reclamante no le es aplicable el IDPC, IGC o IA, por no encontrarse en las hipótesis que prevé el Art. 17 N°8 inc. 4° de la LIR.

A la fecha de redacción del presente resumen, no se encontraron datos respecto de la presentación de recursos en contra de la sentencia de segunda instancia.

**“Avery Dennison Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos XIV DR
Stgo Poniente”**

ROL 99-2021, ICA de Santiago, 02/05/2022

Materia: Precios de Transferencia - Principio de Legalidad de los Tributos - Elección de Comparables.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, rechazó el recurso de apelación interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos en contra de la sentencia de primera instancia que acogió el reclamo tributario deducido por el contribuyente en contra de la Liquidación emitida por la autoridad tributaria por concepto de precios de transferencia, en relación con el AT 2013.

En primer lugar, en relación con lo sostenido por el contribuyente respecto de que el SII para el reproche de las operaciones cita en la Liquidación criterios OCDE como guías de aplicación directa, desconociendo así el derecho interno vigente a la fecha de las operaciones, el tribunal de alzada indica que, al amparo del antiguo Art. 38 de la LIR, norma vigente a la época de las operaciones, las guías o directrices de la OCDE debían ser entendidas como una guía con indicaciones o sugerencias, y que para resolver el asunto se debe de estar al texto de la norma, que no contemplaba la totalidad de los métodos incluidos en las directrices de la OCDE, por lo que resultaba improcedente recurrir en forma directa a dichas directrices, es decir, a métodos no recogidos en la norma, interpretar lo contrario importaría infringir el principio de legalidad de los tributos.

Agrega entonces que, en la Liquidación falta la necesaria fundamentación de todo acto administrativo, en cuanto, en la elección de los métodos por parte del SII, se omite analizar las operaciones conforme a la legislación vigente a la fecha en que éstas se verificaron, extendiendo la aplicación del Art. 41 E de la LIR a una situación no regulada por la norma, siendo de carga del Servicio impugnar “fundadamente” las operaciones entre empresas relacionadas.

En relación con el método escogido por el contribuyente, cual fue el método de precio de reventa, señala que éste es libre para elegir el método que estime más aconsejable a su realidad comercial y financiera, siendo procedente recurrir a los criterios de la OCDE como regla complementaria, compartiendo así los argumentos del tribunal de primera instancia en el sentido de indicar que el reclamante acreditó en autos la estrategia de negocios que justifica la política de precios aplicada, cumpliendo con demostrar en juicio la verdad de sus afirmaciones sobre la base de antecedentes contables y documentación de respaldo.

La sentencia de segunda instancia se encuentra firme o ejecutoriada.

**“Constructora Isla Grande Limitada con Servicio de Impuestos Internos
XV DR Stgo Oriente Vuelve a Tabla.-”
ROL 129-2022, ICA de Santiago, 05/10/2022**

Materia: Casación de Oficio – Vulneración del Derecho a Defensa.

La Itma. Corte de Apelaciones de Santiago, en virtud de lo dispuesto en el Art. 775 del CPC, declara la casación de oficio de la sentencia de primera instancia emitida por el 3° TTA de la Región Metropolitana, por haberse incurrido en un vicio que afecta el derecho a defensa de la reclamante, pues se omitió agregar, proveer y valorar la prueba documental acompañada y oportunamente recibida por el tribunal, falta que configura la omisión de un trámite esencial del procedimiento.

Se indica que, el tribunal *a quo* con fecha 12 de enero de 2022, dictó la interlocutoria de prueba, consignando en su sentencia de 22 de abril del presente año que, las partes no rindieron prueba dentro del término probatorio, motivo por el cual se rechazó el reclamo. En el recurso de apelación interpuesto por la reclamante, se manifiesta que, mediante escrito de 02 de febrero de 2022, dentro del término probatorio, acompañó una serie de antecedentes probatorios, reprochando que dicha prueba no fue mencionada en el fallo, ni valorada como lo dispone la ley.

Que, en informe emitido por el TTA en cumplimiento al trámite ordenado por la ICA, se reconoció que la reclamante “subió” a la Oficina Judicial Virtual del TTA un escrito con fecha 02 de febrero de 2022, indicando que dicho escrito y la prueba incorporada deben ser descargados desde la OJV por el Secretario del tribunal al computador del funcionario que corresponde para ser ingresadas luego al sistema de administración de causas y solo así la presentación está en condiciones de ser proveída, no siendo un trámite automático, reconociendo el Secretario que recibió el escrito y que por un error se omitió su asignación para su tramitación posterior.

Indica la ICA que, el tribunal debe revisar y controlar judicialmente el acto administrativo debiendo para ello incorporar al proceso y analizar la integridad de la prueba aportada a juicio por las partes, pues de esa forma estará en condiciones de decidir el conflicto jurídico, debiendo pronunciarse sobre la totalidad de los elementos de convicción válidamente allegados al proceso. Agrega que, el tribunal de primera instancia no debe limitar su análisis a los antecedentes que el contribuyente allegó en etapa de fiscalización, pues una interpretación en tal sentido desnaturaliza la acción de reclamación e impone límites que el legislador no establece.

Señala que, en la especie, se observa falta de control no solo al descargar los escritos por parte del señor Secretario, sino también al tiempo de dejar la causa en estado de fallo por resolución de 09 de febrero del 2022, pues es evidente que jamás se advirtió la existencia del escrito sin proveer, resultando improcedente

atribuir responsabilidad a la parte reclamante pues se trata de una omisión grave, que devela errores en la gestión del tribunal y a sus protocolos de actuación.

En virtud de lo expuesto, el tribunal casa de oficio la sentencia emitida por el TTA y retrotrae la causa al estado de que juez no inhabilitado provea como en derecho corresponde el escrito de la parte reclamante de 02 de febrero de 2022 y continúe la tramitación de la causa hasta la emisión de la sentencia definitiva.

No se encontraron datos respecto de la presentación de recursos en contra de la sentencia de segunda instancia.

**“Diversey Industrial y Comercial de Chile Limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo Poniente - (LTE) - Vuelve a Tabla”
ROL 141-2021, ICA de Santiago, 20/10/2022**

Materia: Tratamiento Tributario del *Goodwill* – Acreditación del Gasto.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, rechazó el recurso de apelación interpuesto por el SII en contra de la sentencia de primera instancia que acogió el reclamo tributario deducido por el contribuyente en contra de la Liquidación emitida por la autoridad tributaria, por concepto de IDPC para el AT 2014.

El recurso interpuesto por el SII se fundamenta, en primer lugar, en una supuesta infracción cometida por el tribunal *a quo* al indicar que “*se da lugar al reclamo, por aplicación errónea del fraude a la ley*”, lo que sería errado porque se entendería que se liquida por aplicación del “fraude a la ley” y no por rechazo del gasto por concepto de *goodwill*, indicando que este gasto, tiene como característica, entre otros, el fraude a la ley.

La ICA indica que, se pueden observar que para acoger el reclamo la consideración que tuvo presente el TTA fue que las normas de los Arts. 4° bis y siguientes del CT no resultaban aplicables por haber sido dictadas con posterioridad a los hechos que motivaron la Liquidación, y no que no se habría configurado una hipótesis de fraude a la ley, como se aludía en la Liquidación, por lo que el yerro atribuido no es efectivo.

El segundo defecto denunciado por el SII, dice relación con la falta de expresión de las razones que se tuvieron a la vista para tener por acreditado lo dispuesto en el inc. 4° del N°9 del Art. 31 de la LIR y de los requisitos generales del gasto, ya que, al tener el *goodwill* el tratamiento de gasto, su deducción procede sobre la base del cumplimiento de ciertos requisitos copulativos, que en el caso no se satisface, pues el contribuyente ha realizado una serie de reorganizaciones sin que exista una legítima razón de negocios. La ICA, sobre la base del concepto de *goodwill* establecido en la Circular N°13 de 2014 del SII, indica que éste debe diferenciarse del simple gasto, sin perjuicio que el legislador le ha otorgado un beneficio tributario permitiéndole al contribuyente deducir como gasto la cuota no asignada al menor valor o *goodwill*, aunque conceptualmente no constituya

un gasto, por lo que el concepto de *goodwill* no puede ser objeto de las exigencias legales aplicables a los gastos.

En tercer lugar, alega el SII una errada interpretación del Art. 64 del CT, toda vez que, si bien la Liquidación nace de una reorganización empresarial, lo que se cuestiona en ella es el gasto por *goodwill*, por lo que no procedería tasar de acuerdo al señalado Art. 64, sino determinar un IDPC como se hizo, por lo que la sentencia ha incurrido el *ultra petita*, por cuanto de la revisión de los antecedentes no consta que alguna de las partes haya señalado como parte del pleito que el SII debía tasar de acuerdo al Art. 64 del CT. La ICA señala al respecto que, la alegación del SII corresponde en rigor a un defecto propio del recurso de casación que se encuentra vedado de deducir atendido lo dispuesto en el Art. 140 del CT vigente a la época de los hechos, pues en parte alguna el tribunal ha extendido su decisión a puntos que no fueron expresamente sometidos a juicio por las partes. Asimismo, indica que la referencia al Art. 64 se ha efectuado únicamente en sustento a la decisión arribada, que en encuentra su esencia en que “*a la deducción del goodwill no le son aplicables las exigencias del inciso primero del artículo 31 de la LIR*”.

La sentencia del tribunal de alzada fue objeto de recurso de casación en el fondo encontrándose, a la fecha de redacción del presente resumen, en estado de dar cuenta de su admisibilidad.

**“Amec-Cade Ingeniería y Desarrollo de ProyectoS LTD con Servicio de Impuestos Internos XV DR Stgo Oriente”
ROL 137-2022, ICA de Santiago, 17/11/2022**

Materia: Caducidad Tributaria – Artículo 59 del Código Tributario – Devolución de PPUA.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, acogió el recurso de apelación interpuesto por el reclamante en contra de la sentencia de primera instancia que rechazó el reclamo interpuesto en contra de la resolución denegatoria de devolución de PPUA correspondiente a los AT 2008, 2009 y 2010.

El recurso se funda en que, el SII no habría resuelto dentro del plazo legal de 12 meses, establecido en el Art. 59 del CT, la petición de devolución de los montos retenidos por concepto de PPUA, así como tampoco habría iniciado un procedimiento de fiscalización en su contra, sino que únicamente se limitó a solicitar antecedentes.

Indica la ICA que, el Art. 59 del CT establece diferentes plazos para las fiscalizaciones del SII, tratándose en la especie de una petición relacionada con absorción de pérdidas, de acuerdo a la redacción de la norma, vigente a la época de los hechos, que disponía: “*El Servicio dispondrá de un plazo de 12 meses, contado desde la fecha de la solicitud, para fiscalizar y resolver las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas*”. Por otro lado, de acuerdo a la Circular N°49 del

año del 2010, el SII instruyó al respecto que: *“la restricción que la norma del artículo 59 del Código Tributario, modificada por la Ley N°20.420, se encuentra íntimamente relacionada con el derecho que se reconoce a los contribuyentes en el N°8 del artículo 8° bis del Código Tributario, de acuerdo con el cual, sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituye un derecho del contribuyente que las actuaciones que desarrolle el SII se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo la recepción de todos los antecedentes solicitados”*. Agrega por último que, existiendo normativa especial aplicable, no resultan procedentes las disposiciones de la Ley N°19.880.

Así las cosas, de un análisis de los hechos de la causa, indica el tribunal de alzada que necesariamente se debe concluir que el SII incumplió el texto del señalado Art. 59 del CT, por cuanto no resolvió la solicitud del contribuyente dentro del plazo legal, así como tampoco lo fiscalizó en tiempo oportuno. Agrega que, la realización de una nueva petición administrativa 3 años después de la original no puede ser considerada una nueva solicitud por ser evidente que frente al silencio de la administración tributaria el interesado insiste en su petición original y solicita se certifique la falta de resolución en el término legal.

Concluye la ICA que, tanto la acción de fiscalizar como la de resolver, si bien tienen alcances distintos, ambas deben verificarse dentro del plazo de 12 meses, por lo que al no haber emitido el SII el acto administrativo en el plazo legal corresponde acoger la petición del reclamante, teniéndose por justificadas las pérdidas declaradas en los AT 2008 a 2010, accediéndose a la devolución de PPUA solicitada por el contribuyente.

A la fecha de redacción del presente resumen se encuentran pendientes los plazos para la interposición de los recursos de casación en la forma y/o fondo.

**“Saenz Indo con XV Dirección Regional Santiago Oriente del SII - (LTE)
Vuelve a Tabla.-”**

ROL 68-2022, ICA de Santiago, 18/11/2022

Materia: Reliquidación – Artículo 127 del Código Tributario.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago rechazó el recurso de apelación interpuesto por el SII en contra de la sentencia de primera instancia que dejó sin efecto la Liquidación de impuestos emitida para el AT 2016, por concepto de IGC.

El SII denuncia, en primer lugar, la infracción al Art. 1° de la Ley N°20.322, relacionándolo con los Arts. 132 inc. final y 124 inc. quinto, ambos del CT, en cuanto señala que ningún reclamo podría solicitar autorizar la propuesta de rectificatoria de Impuesto a la Renta, como la que fue presentada por el contribuyente. Señala el SII que, el reclamo presentado es en contra de la Liquidación emitida por el SII, mediante la cual se solicita se deje sin efecto dicha Liquidación, se deje a firme la declaración de impuestos rectificatoria propuesta por la reclamante,

solicitando que el tribunal autorice y proceda con la compensación de aquello pagado en exceso producto del error en la presentación de la declaración de renta original.

Al respecto, el tribunal de alzada indica que, analizadas las disposiciones legales supuestamente infringidas, se ha podido establecer que el TTA ha actuado dentro de su competencia y conforme a sus facultades legales, ya que el tribunal en ejercicio de sus facultades legales ha dejado sin efecto la Liquidación y, por consecuencia, resulta lógico que el SII emita un nuevo acto administrativo considerando lo aceptado en el fallo.

Por otro lado, en relación a la supuesta infracción a los Arts. 25 y 127, ambos del CT, la ICA estima que no existe tal transgresión, ya que las Liquidaciones son provisionales mientras no se cumplan los plazos de prescripción, por lo que al no estar prescrita la Liquidación impugnada, ésta no es definitiva, y solo tendrá el carácter de definitiva una vez que haya resolución judicial expresa sobre un punto en particular, que es justamente lo que hizo el reclamante, al solicitar pronunciamiento jurisdiccional sobre un punto específico de la Liquidación. Ahora, en relación con la supuesta infracción al Art. 127, indica el tribunal de alzada que tiene presente que la contribuyente, en la etapa de fiscalización presentó la rectificación cuestionada y -al igual que el tribunal de primera instancia- acepta la rebaja de la base imponible del Impuesto a la Renta, siendo correcto entonces hacer los ajustes pertinentes reconociendo lo ya pagado por la contribuyente.

En virtud de lo anterior, indica en su sentencia que corresponde que la reclamada emita un nuevo acto administrativo con el fin de dar cumplimiento al fallo, aceptando la compensación que autoriza la ley, reliquidando lo que fuera procedente, toda vez que *“una interpretación en sentido contrario vulnera los principios de justicia o equidad tributaria y de tutela judicial efectiva”*.

En definitiva, la ICA confirma la sentencia de primera instancia con declaración que el SII deberá emitir un nuevo acto administrativo a fin de dar cumplimiento a este fallo, aceptar la compensación procedente en favor de la contribuyente y practicar la reliquidación pertinente.

A la fecha de redacción del presente resumen se encuentran pendientes los plazos para la interposición de los recursos de casación en la forma y/o fondo.

“Empresa de Transporte de Pasajeros Metro S.A. con Servicios de Impuestos Internos Dirección Regional LTE”

RIT GR-15-00005-2018, 1° TTA de la RM, 26/04/2022

ROL 167-2022, ICA de Santiago, 28/11/2022

Materia: Falta de Motivación - Prescripción – Ley N°18.320.

El 1° TTA de la Región Metropolitana acogió el reclamo interpuesto en contra de la Resolución emitida por el SII, por medio de la cual se modificó el remanente de crédito fiscal, disminuyéndolo en los períodos tributarios de octubre

de 2003 a marzo de 2005, modificando el remanente de crédito fiscal declarado correspondiente a los periodos marzo 2014 a febrero 2017.

El tribunal indica que, lo que se discutió en autos, además de la falta de fundamentación del acto reclamado, es si éste infringe o no el Art. Único de la Ley N°18.320, y según ello, si adolece o no de nulidad (por tratarse de un acto no contemplado en la ley), así como también si excede o no los plazos de prescripción y/o caducidad contemplados en los N°s 1, 2 y 3 de la norma.

En primer lugar, el tribunal señala que ha llegado a la convicción que la Resolución reclamada no adolece de nulidad por el hecho de no encontrarse expresamente contemplada en el N°4° del Art. Único de la Ley N°18.320, más aún cuando no se ha acreditado ni se vislumbra perjuicio para la reclamante, toda vez que la naturaleza del acto terminal reclamado no priva ni restringe a la reclamante en ninguna de las acciones o derechos que puede ejercer a propósito de los otros actos terminales que sí menciona la norma, como ocurre por ejemplo con la posibilidad de reclamar del acto.

En relación con la falta de fundamentación, en cuanto el reclamante señala que en la Resolución se omiten los antecedentes y datos necesarios mínimos para justificar y arribar a los porcentajes que fueron utilizados por el SII para determinar las diferencias de crédito fiscal IVA, el tribunal señala que en la Resolución reclamada, no se contiene ninguna explicación o indicación de los ingresos afectos declarados por el contribuyente, el total de ingresos y el total de ingresos afectos acumulados, antecedentes que son indispensables para determinar el porcentaje de crédito fiscal proporcionalmente aplicable, y por tanto para el entendimiento y correcto ejercicio del derecho a defensa. Que, por el contrario, es posible observar que solo contiene tablas informativas en las cuales ya viene calculado el nuevo porcentaje, sin contener los datos necesarios para su acertada inteligencia. Sobre este punto, cabe destacar que los ingresos afectos, el total de ingresos y el total de ingresos afectos acumulados sí están contenidos en la Resolución EX. DGC 17300 N°240 de 2004, emitida contra la reclamante a causa de otro proceso de fiscalización por periodos anteriores a los fiscalizados en la especie, pero que este hecho, en ningún caso, subsana la ausencia de esa información en el acto reclamado en autos, pues los actos administrativos además de fundados, deben bastarse a sí mismos, es decir, deben contener todos los elementos requeridos para su validez sin necesidad de recurrir a otro acto para su complementación, como pretende la parte reclamada, concluyendo que la información contenida en el acto reclamado es claramente insuficiente, razón por la cual estima procedente acoger la solicitud de nulidad del acto administrativo impugnado, por falta de fundamentación, correspondiendo dejar sin efecto la Resolución.

En relación con la prescripción alegada por el reclamante, en cuanto la Resolución excedería con creces los plazos de prescripción, al modificar periodos tributarios que exceden los 36 periodos tributarios que ordena el N°1° del Art. Único de la Ley N°18.320. En primer lugar, en cuanto a la naturaleza jurídica

del plazo indicado en el señalado N°1°, el tribunal dispone que se trata de un plazo especial de prescripción extintiva, pasando a exponer que, de una correcta interpretación de la norma, el legislador prevé la posibilidad que dentro del margen de acción de los últimos 36 períodos tributarios, resulte necesario revisar antecedentes previos -correspondientes a periodos anteriores a los últimos 36 períodos- con el fin de establecer la situación tributaria del contribuyente en los períodos bajo examen, pero que lo anterior, en caso alguno implica otorgar al SII la facultad de modificar períodos anteriores que ya se encuentran prescritos, y llevar sus efectos a los últimos 36 períodos bajo examen. Una interpretación en contrario atenta gravemente contra la certeza jurídica, pues implicaría la posibilidad de mantener en la indeterminación absoluta al contribuyente, perpetuando indefinidamente la facultad del SII de revisar y a modificar períodos tributarios anteriores. Por lo tanto, la alegación de prescripción es acogida en todas sus partes por el tribunal.

La sentencia de primera instancia fue objeto de recurso de apelación por parte del SII, emitiéndose con fecha 28 de noviembre de 2022, la sentencia de la ICA que confirmó el fallo de primera instancia, indicando que el acto reclamado no explica en detalle cuál sería la forma correcta de cálculo del remanente de crédito fiscal, ni las consideraciones que lo llevaron a utilizar tal método, sino que solo contiene tablas informativas que detallan el nuevo porcentaje sin explicar suficientemente cómo arribó a ese resultado. En relación con la prescripción, indica que es posible concluir que se extinguió la facultad del SII para fiscalizar los periodos de octubre de 2003 a marzo de 2005 quedando firme tanto los créditos como los débitos fiscales declarados en el periodo tributario cuyo plazo de fiscalización ya expiró, por ende, su modificación es legalmente improcedente.

A la fecha de redacción del presente resumen se encuentran pendientes los plazos para la interposición de los recursos de casación en la forma y/o fondo.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

SELECCIÓN OFICIOS DE RENTA, IVA Y OTRAS NORMAS PUBLICADOS DURANTE 2021 Y 2022

Ley sobre Impuesto a la Renta

1. ORD. N°2243, DE 27.08.2021
2. ORD. N°2437, DE 13.09.2021
3. ORD. N°2762, DE 13.10.2021
4. ORD N°277, DEL 27.01.2022
5. ORD. N°1359, DE 09.08.2021
6. ORD. N°1425, DE 28.04.2022
7. ORD N°1436, DEL 29.04.2022
8. ORD. N°2112, DE 12.07.2022
9. ORD. N°2213, DE 21.07.2022

Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

1. ORD. N°2049, DE 09.08.2021
2. ORD. N°3591, DE 21.12.2021
3. ORD. N°99, DE 07.01.2022
4. ORD. N°1424, DE 24.04.2022
5. ORD. N°1511, DE 06.05.2022
6. ORD. N°3313, DE 15.11.2022

Otras normas tributarias

1. ORD. N°1701, DE 05.07.2021
2. ORD. N°2255, DE 30.08.2021
3. ORD. N°3518, DE 14.12.2021
4. ORD. N°3780, DE 29.12.2021
5. ORD. N°100, DE 07.01.2022
6. ORD. N°338, DE 01.02.2022
7. ORD. N°629, DE 28.02.2022
8. ORD. N°1414, DE 28.04.2022

SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS RELEVANTES DE IMPUESTO A LA RENTA

ORD. N°2243, DE 27.08.2021

Conceptos clave: Sociedad de profesionales, composición socios.

Un contribuyente solicita al SII un pronunciamiento sobre una sociedad de profesionales de la segunda categoría que es objeto de un cambio en la composición de sus socios. Los dos únicos socios de una sociedad de profesionales, que tributa conforme con la segunda categoría de la LIR, venden sus derechos sociales el día 14 de junio.

Las rentas obtenidas por esta sociedad se encuentran gravadas en su totalidad con los impuestos finales, tributos que deben ser cumplidos por los socios respectivos, quienes deben declarar de acuerdo con su participación en los servicios personales prestados al momento en que fueron percibidos y no considerarse como retiros de utilidades de una empresa de IDPC.

Luego, el contribuyente estima una base imponible del IGC entre el 1 de enero y el 14 de junio, la que afectaría las rentas de los socios enajenantes y otra, entre el 15 de junio y el 31 de diciembre, por la cual tributarían los socios adquirentes de los mencionados derechos sociales.

Al respecto, consulta si existe alguna disposición legal que establezca que en dicho escenario la base imponible afecta al IGC a la fecha de la enajenación de los derechos sociales debiese distribuirse entre los socios vigentes a ese momento y la generada de ahí en adelante entre los socios nuevos, por tratarse de servicios personales y no de participación en utilidades de una empresa de la primera categoría.

Al respecto, el SII señala que el Art. 42 N°2 de la LIR establece un impuesto a los ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquier otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría, obtenidos entre otros, por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.

En el caso de las sociedades de profesionales que se clasifiquen en la segunda categoría, éstas deberán confeccionar un resumen anual de sus ingresos y gastos mensuales, por medio del cual determinarán su RLI.

Solo una vez determinada dicha renta, al término del ejercicio, corresponde asignarla a sus socios quienes quedan sujetos al pago de IGC o IA, según corresponda. Por tanto, los socios de estas sociedades tributan por su participación en el resultado anual determinado por la sociedad de profesionales, y no por cada ingreso bruto percibido por la sociedad durante el año, como parece entender en su consulta.

Considerando que solo es posible determinar la renta producida por una sociedad de profesionales al término del ejercicio comercial y, atendido el carácter anual de los impuestos finales que gravan a sus socios, no es posible establecer una separación de resultados en la sociedad cada vez que ocurra un cambio en la composición de dichos socios.

Por consiguiente, la enajenación de los derechos sociales no altera el hecho que los nuevos socios, al término del ejercicio, deban tributar con los impuestos finales por los resultados obtenidos por la sociedad durante todo el año, incluyendo los obtenidos en el mismo año comercial con anterioridad a su ingreso a la sociedad.

ORD. N°2437, DE 13.09.2021

Conceptos claves: Costo tributario, empresario individual, conversión, Art. 64 del CT, Art. 38 de la LIR.

Se solicita al SII que se pronuncie sobre un caso hipotético en que una empresa individual se convierte en sociedad por acciones, considerando que la persona natural ha asignado bienes a su empresa individual a un valor de \$10, que la empresa individual ha generado rentas por \$50 y que, al momento de la conversión, el valor tributario del patrimonio aportado a la nueva sociedad nacida de la conversión sería de \$60 y su valor de mercado de \$100.

En dicho contexto el consultante solicita confirmar que: i) El mayor valor en el aporte se genera para la empresa individual y no para la persona natural, el que resultaría de comparar la diferencia del costo de los bienes aportados (\$60) y su valor de mercado (\$100), gravándose éste con IDPC, el que pasaría a formar parte del SAC de la nueva sociedad; y, ii) Que el costo tributario de las acciones de la nueva sociedad para la persona natural será el valor de la asignación primitiva de bienes (\$10).

Sobre la consulta, el SII expresa que, en el contexto de una conversión, quien realmente efectúa el aporte a la sociedad es la persona natural y no la empresa individual, y esta última, tras la conversión, termina su giro y desaparece, por lo que quien adquiere la calidad de accionista en la nueva sociedad es la persona natural y no la empresa individual.

Adicionalmente, el SII indica que el valor de los bienes aportados puede ser determinado libremente por las partes en la escritura de constitución de la nueva sociedad, pero el costo de los bienes que se encontraban en la empresa individual ascenderá a su valor libro, incluidas en dicho valor las utilidades acumuladas pendientes de tributación. Lo anterior, según el SII, supondría la posibilidad de generar un incremento patrimonial para el aportante cuando el valor por el cual son aportados los bienes sea mayor a su valor libro.

En esta misma línea, aclara el SII que la empresa continuadora deberá mantener el registro de las cantidades anotadas en los Registros de Rentas Empresariales que mantenía la empresa individual convertida, permitiendo la

ley que las utilidades cumplan su tributación al momento de ser retiradas, remesadas o distribuidas desde la continuadora y no al momento de la conversión. Sobre este punto ahonda el SII en que si el costo tributario contemplara solo el capital de la empresa individual (\$10), la renta obtenida por ésta tributaría dos veces, dado que, en dicho supuesto, se gravaría el mayor valor producido en el aporte y luego se gravarían las mismas cantidades en los posteriores retiros que se efectuaran en la sociedad continuadora.

Agrega el SII que, de generarse un mayor valor en el aporte de bienes de la empresa individual a una nueva sociedad nacida de una conversión, este valor tributaría según las reglas generales del Impuesto a la Renta, es decir, con IDPC y con impuestos finales. El IDPC constituiría crédito contra los impuestos finales, pero estaría asociado directamente a la persona natural y no formaría parte del SAC de la nueva sociedad.

En síntesis, el SII difiere de los criterios expuestos por el consultante y concluye que un eventual mayor valor no se generaría para la empresa individual que se convierte, sino que directamente en la persona natural. Asimismo, añade que este mayor valor se produciría al comparar el valor libro de los bienes aportados en el proceso de conversión y el valor asignado por las partes en la constitución de la nueva sociedad y que dicho mayor valor tributaría conforme a las reglas generales del Impuesto a la Renta, es decir, con IDPC y con impuestos finales, pudiendo utilizarse el primero directamente como crédito contra los segundos, sin anotarse en el registro SAC de la nueva sociedad. A su vez, el costo tributario de las acciones que se crean producto de la conversión será equivalente al valor de aporte, según aquel que le otorguen las partes en la constitución de la nueva sociedad.

ORD. N°2762, DE 13.10.2021

Conceptos clave: Impuesto sustitutivo de los impuestos finales.

Se solicita un pronunciamiento sobre el efecto del pago del ISFUT en caso de que algunos accionistas soliciten a la empresa este pago con cargo a los dividendos que les serán distribuidos.

El contribuyente indica que el ISFUT, establecido en el Art. vigésimo quinto transitorio de la Ley N°21.210, siempre es soportado por los accionistas, quienes obtendrán una menor utilidad correlativa tanto financiera como tributaria.

Luego, 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. 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 régimen contemplado en el art. vigésimo

quinto transitorio, de acuerdo con el interés de todos los accionistas, conforme a la Ley de S.A.

Conforme al Art. 79 de la Ley de S.A, 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 entonces con las exigencias señaladas y acogerse al referido régimen, se da a los accionistas la posibilidad que, en el periodo que contempla la Ley de S.A 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 (esto es, mientras no haya sido soportado el pago del dividendo por la sociedad), 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).

Para este efecto, el accionista instruirá expresamente a la compañía que, con cargo al dividendo que le corresponde, se pague el ISFUT respectivo a la utilidad con tributación cumplida que se le imputará.

Lo anterior implica que el accionista soportará financieramente el ISFUT, produciéndose el mismo efecto en el ámbito tributario de descontar el ISFUT del REX generado por las utilidades acogidas al régimen – que luego se imputarán en la distribución al accionista, conforme con la ley e instrucciones administrativas respectivas.

Al respecto, mediante Oficio N°454 de 2019, el Servicio precisó que el régimen de pago del ISFUT anticipa la declaración y pago de los impuestos finales de las rentas acumuladas en el registro FUT, pendientes de tributación con dichos impuestos finales. Así, este régimen permite a los contribuyentes pagar, a título de impuesto de la LIR, un impuesto sustitutivo de los impuestos finales, dando por cumplida la tributación de esas rentas.

Confirma lo anterior, el N°11 del Art. vigésimo quinto transitorio de la Ley N°21.210, al disponer que, cuando el contribuyente de impuestos finales así lo solicite, la empresa respectiva deberá certificar que los retiros, distribuciones o remesas que se efectúen con cargo a las utilidades que se hayan afectado con dicho impuesto, han sido gravadas con tales tributos mediante la aplicación de este régimen de ISFUT.

Por lo expuesto, el citado oficio concluye 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 de la norma transitoria en comento 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.

Con base a lo señalado anteriormente, 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.

Sin embargo, es conveniente aclarar que, para efectos de informar al SII el monto del dividendo distribuido, se deberá considerar el monto efectivamente percibido por el accionista.

Por tanto, 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°277, DE 27.01.2022

Conceptos claves: Fusión inversa, goodwill tributario, Art. 31 de la LIR.

El SII confirma el tratamiento establecido en el Oficio N°1916 de 2015, señalando que, para el caso de una fusión inversa, la cual consiste en la absorción de la sociedad madre, con respecto a la sociedad hija, no se producen los efectos de *goodwill* tributario, lo anterior debido a que no existe una inversión de la sociedad absorbente en la sociedad absorbida, como lo exige la Circular N°13 de 2014, y por tanto no se cumplirían tampoco los supuestos de hecho establecidos en el N°9 del Art. 31 de la LIR.

ORD. N°1359, DE 22.04.2022

Conceptos clave: Convenios para evitar la doble imposición, crédito por impuesto pagado en el extranjero, IPE.

Se solicita al SII que se pronuncie acerca de la posibilidad de acceder al crédito por impuesto pagado en el extranjero respecto de un país con el cual Chile ha celebrado un convenio, sin embargo, no se cumplieron los requisitos formales dentro de plazo para acceder a la tasa rebajada, teniendo en cuenta que, en los referidos convenios se establece la obligatoriedad del país de origen de otorgar un crédito en contra de los impuestos nacionales por los impuestos pagados o retenidos en el país extranjero.

Al respecto, el SII señala que en la Circular N°31 de 2021 se precisan los requisitos que deben tener los impuestos soportados en el extranjero para que den derecho a crédito en nuestro país, entre los cuales se establece que éstos deben ser obligatorios y definitivos. Asimismo, señala que no dan derecho al crédito los impuestos que el contribuyente pueda optar por pagar voluntariamente; aquellos susceptibles de devolución en el extranjero, independientemente de

que se haya ejercido dicho derecho o no; o aquellos que posteriormente puedan ser dejados sin efecto o reembolsados. En el mismo sentido, en el caso de rentas provenientes de un país con un Convenio suscrito y vigente con Chile, se entiende que el impuesto obligatorio corresponde al impuesto que la legislación local determine, el que no podrá ser superior a la tasa rebajada que se establezca en dicho Convenio, si el contribuyente no aplica la tasa rebajada por no haber acreditado oportunamente su residencia en Chile, el impuesto soportado con la tasa ordinaria no puede ser calificado como obligatorio.

Conforme con lo expuesto y respecto de lo consultado, sólo podrá considerarse en Chile, para la aplicación del crédito, la tasa reducida que corresponda aplicar en virtud del convenio vigente.

ORD. N°1425, DE 28.04.2022

Conceptos clave: Utilidades de balances o financieras, UBET, disminución de capital, Art. 17 N°7 LIR, Art. 14 LIR, orden de imputación.

Se solicita al SII aclarar el concepto de “utilidades de balance o financieras” contenido en la Circular N°49 de 2016, en relación con la devolución de capital regulada en el N°7 del Art. 17 de la LIR.

La consultante señala que, asesora a una SRL constituida en el país, cuyos socios son personas jurídicas extranjeras, el capital fue internado al país bajo el D.L. N°600 de 1974, su objeto social es la plantación, manejo y comercialización de bosques y tributa bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa semi integrado. Informa que actualmente presenta un RAI y RLI negativos, sin embargo, de acuerdo con el balance al 31 de diciembre de 2017 la cuenta de “Utilidades Acumuladas” asciende a MM\$15.383 que corresponde exclusivamente a diferencias entre los resultados positivos según balance financiero y la pérdida tributaria, que se explican por la valorización de árboles y terrenos de acuerdo a las NIIF, en consecuencia, considera que dicha utilidad no representa un flujo efectivo ni incremento patrimonial real, calificándola de una “utilidad nominal”.

En el contexto de efectuar nuevas inversiones, los socios quieren llevar a cabo una disminución de capital, razón por la cual solicitan confirmar que, las devoluciones que se efectúen y que puedan resultar imputadas a la cuenta de “utilidades acumuladas” no deberían afectarse con impuestos finales. Como también que, la “utilidad financiera” del caso expuesto, no califica como una cantidad acumulada en la empresa que excede las rentas o cantidades de los registros FUR, RAI, FUF y REX, afectas a IGC o IA.

Al respecto el SII dispone en primer lugar que, el resultado contable que establezca el balance, determinado conforme las normas contables de general aceptación, se le deben efectuar los ajustes necesarios para determinar la renta líquida imponible de primera categoría. Por otro lado, señala que, conforme al Art. 17 N°7 de la LIR, las sumas retiradas, remesadas distribuidas por concepto

de devolución de capital, se imputarán y afectarán con IDPC, IGC o IA, según corresponda. Continúa exponiendo que, el Art. 14 letra A) N°4 de la LIR, establece el siguiente orden de imputación para los retiros, remesas o distribuciones: 1) RAI; 2) DDAN; 3) REX; 4) Utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables (“UBET”), conforme se refleje en el balance de la empresa al término del ejercicio comercial; 5) Capital y sus reajustes.

En consecuencia, de acuerdo con la ley y lo instruido en la Circular N°73 de 2020, si el resultado financiero que establezca el balance, determinado éste en conformidad con las normas contables de general aceptación, arroja una utilidad o resultado positivo, ese resultado (UBET), sin ajuste alguno, es el que corresponde considerar para los fines de la imputación ya mencionada.

Por último, establece que la finalidad de la norma consiste en que las utilidades que dan origen a tributación sean las primeras en ser retiradas o distribuidas, generando el pago de impuestos finales y, solo en última instancia, acceder al capital no sometido a tributación.

Conforme lo expuesto el SII concluye que, las utilidades financieras generadas por la revalorización de activos se encuentran en el cuarto orden de imputación de retiros, remesas o distribuciones y una disminución de capital debe respetar estrictamente el orden de imputación.

ORD N°1436, DEL 29.04.2022

Conceptos claves: Enajenación bien inmueble, mayor valor, donación.

Se solicita al SII un pronunciamiento sobre la tributación que afecta la enajenación de un bien inmueble, a través de un sorteo o rifa. Detalla el oficio que el contribuyente es dueño de un bien raíz que desea vender a través de un sorteo, tipo rifa, el cual en sus bases notariales detallará la emisión de los tickets y el precio de venta. En dichas bases se establecerá que el título traslativo de dominio corresponde a una donación, pensando en la justificación de inversiones del ganador, quien podría no tener como acreditar un desembolso, de tratarse de una compraventa.

Señala el contribuyente que de venderse los 5.000 tickets propuestos a \$20.000 cada uno, la ganancia sería de \$100.000.000, y que una vez concluido se procederán a los trámites de insinuación del inmueble y el pago de los impuestos asociados. En dicho sentido consulta sobre la forma de pago de la renta del negocio, si la operación descrita acarrea IVA, la forma de tributar en el IGC, cuál sería el título de la operación descrita (compraventa o donación), cómo debe pagar el impuesto a la renta generado, y si el negocio descrito es realizable.

Al respecto, declara el SII que sobre la licitud o legalidad del acto no le corresponde pronunciarse, sino únicamente sobre si dicha actividad se encuentra gravada.

Señala, por tanto, que con respecto a la adquisición del ticket por el comprador, no se encontraría afecto a IVA; respecto de la renta generada por el vendedor por la venta de dichos ticket, se encontraría contenido en el N°1 del Art. 2° de la LIR, y específicamente bajo el N°5 del Art. 20 de dicho texto, y por tanto afecta a IDPC e IGC o IA, según corresponda; el acto jurídico traslativo de dominio que se celebre para transferir la propiedad se gravará según el tipo de renta que corresponda, de tratarse de una compraventa, y de calificarse como donación, tributar según las normas de la Ley N°16.271.

ORD. N°2112, DE 12.07.2022

Conceptos clave: Tratamiento tributario de fusión transfronteriza.

Se solicita confirmar al SII la neutralidad fiscal de la siguiente operación:

El Grupo XXX es un conglomerado de sociedades perteneciente a un grupo financiero. Su matriz se encuentra en España, la que posee una sociedad *holding* en Países Bajos, que a su vez posee filiales en distintos países tales como Chile, Brasil, EE.UU., México y Argentina.

El Grupo analiza implementar una reorganización internacional que involucra una fusión transfronteriza por la cual la matriz española absorbería a la sociedad *holding* en Países Bajos, que tiene participación directa en la entidad chilena.

Junto con citar las normas y pronunciamientos del Servicio aplicables a la fusión, informa que los activos y pasivos de la sociedad absorbida holandesa serían transmitidos a la sociedad absorbente, existiendo una sucesión universal de la entidad holandesa, bajo la cual la sociedad española asumiría la posición de sucesora legal de la absorbida, sociedad que se disolvería como consecuencia de este acto. Si bien en Países Bajos la fusión no es neutra tributariamente, se otorga una exención que cumple la misma función.

Por otra parte, conforme con la ley española, la fusión se considera una transmisión de todos los activos y pasivos a la entidad absorbente que no generaría pago de impuestos al momento de su transmisión. Por regla general, los activos y pasivos se transfieren a costo tributario, sin embargo, en el caso de una fusión transfronteriza se debe aplicar una norma específica en que la sociedad absorbente debe considerar los bienes de la compañía holandesa como recibidos a valor de mercado.

A efectos contables, el peticionario señala en su presentación que los valores recibidos en las entidades transmitidas por la entidad holandesa, incluyéndose los valores recibidos en la entidad chilena, se registrarían por su valor contable en los estados financieros consolidados. Sin embargo, y a pesar de cumplir con dicho registro de un mayor valor a efectos fiscales, agrega que no se generaría ningún pago de impuestos al momento de la fusión por considerarse la misma neutra tributariamente.

Sin perjuicio de lo anterior, y para efectos tributarios chilenos, el Grupo mantendrá en todo momento registro del costo tributario histórico de forma independiente y sustentada, por lo que se mantendría en estricto cumplimiento de las normas chilenas, para efectos de reconocer esta fusión también como neutra en Chile. De esta forma, la sociedad subsistente española mantendrá registro del valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad holandesa que desaparece con la fusión, para efectos del cálculo de ganancias de capital en ulteriores traspasos con efectos fiscales en Chile.

Al respecto, el SII señala que conforme al inc. cuarto del Art. 64 del CT, el SII se encuentra inhibido de ejercer sus facultades de tasación en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante.

Adicionalmente, el Servicio ha interpretado que, si las fusiones de sociedades se efectúan en el exterior compartiendo las mismas características que en nuestro país, no se aplicará la facultad de tasar del Art. 64 del CT, en la medida que efectivamente se acredite que los efectos legales de la fusión en otro país sean análogos a la fusión efectuada en conformidad a la legislación chilena y esas operaciones se efectúan bajo un régimen de neutralidad tributaria al no haber ganancias ni pérdidas en la operación antedicha.

De acuerdo con lo instruido en la Circular N°45 de 2001, las sociedades que se fusionan pueden traspasar los activos y pasivos a las sociedades que nacen o subsisten, al valor por el cual éstos figuran contabilizados en sus registros contables (valor financiero), pero para que no sea aplicable la facultad de tasar la ley establece que las sociedades que reciben dichos activos y pasivos en sus registros contables deben mantener registrado en forma separada su valor tributario de las referidas partidas, a fin que éstas puedan cumplir sus obligaciones tributarias respecto de dicho valor.

De esta manera, en la medida que la fusión que describe en su consulta se ajuste al concepto de fusión establecido en el Art. 99 de la Ley N°18.046 y se mantenga registrado el valor tributario de los activos y pasivos en la sociedad que sucede a la sociedad absorbida –independientemente de que, conforme con la legislación española, el traspaso deba realizarse a valor de mercado– tendrá aplicación la norma inhibitoria del inc. cuarto del Art. 64 del CT, situación de hecho sujeta a verificación en las respectivas instancias de fiscalización.

Por tanto, es aplicable lo dispuesto en el inc. cuarto del Art. 64 del CT, siempre que la fusión consultada se ajuste al concepto de fusión establecido en el Art. 99 de la Ley N°18.046, y que se mantenga registrado en forma separada en la sociedad absorbente el valor tributario, los activos y pasivos de la sociedad absorbida, independiente de la forma en que deban registrarse los activos según la legislación española.

ORD. N°2213, DE 21.07.2022

Conceptos clave: Aporte de activos, facultad de tasación, Art. 64 inc. 5° CT.

Se solicita al SII que se pronuncie sobre la procedencia del ejercicio de las facultades de tasación en el aporte de activos ubicados en el extranjero, desde una sociedad chilena a entidad extranjera.

Al respecto el SII señala que, el Art. 64 CT lo faculta para tasar la base imponible de los impuestos, en determinadas circunstancias. Sin perjuicio de lo anterior, su inciso quinto lo inhibe de ejercer dicha facultad en el caso del aporte de activos de cualquier clase, efectuados en un proceso de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, subsistiendo el aportante, en tanto se cumplan los siguientes requisitos: (1) Que implique un aumento de capital de una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad; (2) Que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante; (3) Que los aportes se efectúen al valor contable o tributario en que estaban registrados; y (4) Que los valores se asignen en la respectiva junta de accionistas o escritura pública de constitución o modificación.

En reorganizaciones empresariales internacionales, el Servicio ha interpretado que, para la procedencia de lo dispuesto en el citado inciso, se requiere que los efectos tributarios de la reorganización se produzcan y agoten en Chile. Asimismo, señala que, esta exigencia más que una limitación, permite efectuar dichas reorganizaciones salvaguardando el interés fiscal y la posibilidad de fiscalizar efectivamente esas operaciones, entendiendo que dichas reestructuraciones de patrimonio tienen como objetivo la asignación eficiente de activos, manteniendo el correcto desempeño del grupo empresarial, sin desprenderse de los activos o su control, ni radicando el mayor valor en otra jurisdicción. Por lo tanto, lo relevante es que la enajenación posterior pueda gravarse en Chile. De igual forma, el SII dispone que, el efecto de inhibir la tasación es posponer la tributación, pero no evitarla.

Finalmente concluye que la operación consultada sí podrá ser objeto de tasación por parte del SII.

SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS RELEVANTES DE IVA

ORD. N°2049, DE 09.08.2021

Conceptos clave: Modelo de negocios, *network marketing*, *trading*.

Se solicita al SII que se pronuncie acerca de la tributación de un modelo de negocios conocido como *network marketing* y sobre la compra y venta de activos en el mercado financiero digital o *trading*.

El consultante señala que se trata de una entidad extranjera, que presta el servicio de educación en *trading* de instrumentos financieros, a través de una plataforma digital. Estos servicios los ofrece a través del modelo de comercialización de *network marketing* o de venta directa o multinivel, en el cual sus clientes efectúan el referenciamiento, teniendo la posibilidad de estudiar de forma gratuita al referir a dos personas que mantengan su consumo. A su vez, señala que existe el cargo de distribuidores independientes o “*Independent Business Owner*” (“IBOs”), quienes pagan una membresía para costear el *back office* y se encargan de gestionar y capacitar la organización que construyen, a cambio de un plan de compensaciones (comisiones y bonos), consistente en tramos y rangos que depende de la cantidad de suscritos.

Se hace presente que la CMF emitió una alerta acerca de esta entidad, indicando que no es supervisada y no se encuentra suscrita en el registro de corredores de bolsa y agentes de valores, no contando con autorización para prestar servicios de intermediación de valores en Chile. Por otro lado, se informa que la entidad se encuentra físicamente en Estados Unidos y no tiene contratos de prestación de servicios con los IBOs.

Teniendo en cuenta lo anterior, en primer lugar, el Servicio identifica las operaciones expuestas, señalando que, respecto de los servicios de educación en *trading*, prestados a través de una plataforma digital, conforme con lo dispuesto en el Art. 2° N°2 de la LIVS, en relación con el Art. 20 N°4 de la LIR y el Art. 13 N°4 de la LIVS, si bien se gravan con IVA las rentas obtenidas por colegios, academias e institutos de enseñanza y otros establecimientos particulares de este género, se eximen de dicho impuesto a los establecimientos de educación, por los ingresos que provengan de la actividad docente. Asimismo, se refiere a que por el hecho de que el servicio se preste vía digital no cambia el tratamiento señalado, como tampoco se configura la hipótesis del Art. 8 letra n) N°3 de la LIVS. Desde la perspectiva de la LIR, señala que de acuerdo con el Art. 59 inc. 4° N°2 de la LIR, se aplica un IA con tasa de 35%, a las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país. Para efectos de lo anterior y de acuerdo con el Art. 74 N°4 de la LIR, quienes paguen o abonen dichas remuneraciones deberán retener el referido impuesto. Por último, el SII establece que en caso de que la entidad opere a través de una sociedad constituida en Chile o un EP, de acuerdo con el Art. 20 N°4 de la LIR, dichos ingresos tributarán con IDPC e IF, según corresponda.

Luego, el SII se refiere al tratamiento aplicable a los ingresos percibidos por los IBOs, estimando que actúan en el marco de un mandato civil, en consecuencia, no se afectan con IVA. Desde la perspectiva de la LIR, considera que, estos ingresos provienen del ejercicio de una actividad en que predomina el trabajo personal, en los términos del Art. 42 N°2 de la LIR, encontrándose afectos a IGC, y en caso de que se opere como una empresa podrían estar afectos a IDPC e IF, conforme con el Art. 20 N°5 de la LIR.

A continuación, el SII se refiere a las operaciones en el mercado financiero o *trading*, indicando que la venta de bienes incorporeales no se encuentra gravada con IVA. Desde la perspectiva de la LIR, el mayor valor obtenido por personas naturales en la enajenación de acciones quedará afecto a IGC o IA, según corresponda, siempre que éstas no hayan sido asignadas a su empresa individual, ya que en tal caso su enajenación quedará afectada a IDPC e IGC o IA. Excepcionalmente, el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones, así como de cuotas de fondos de inversión y de fondos mutuos, podrá constituir un ingreso no renta, en la medida que cumpla con los requisitos establecidos en el Art. 107 de la LIR. En tanto, si los ingresos del *trading* son obtenidos por sociedades, quedarán gravados con el IDPC.

Por otro lado, el Servicio se refiere a los requisitos que debiese cumplir la entidad extranjera para establecerse en Chile, señalando que, ya sea que opere a través de una sociedad constituida en el país o mediante un EP, corresponde aplicar los mismos requisitos que cualquier contribuyente, tales como inscribirse en el RUT, dar aviso de inicio de actividades, presentar declaraciones juradas, pagar los impuestos que corresponda, entre otras obligaciones accesorias.

Por último, el SII señala que, no tiene competencia para establecer si el modelo de negocio presentado envuelve algún tipo de estafa piramidal.

ORD. N°3591, DE 21.12.2021

Conceptos clave: Tributación IVA, plataforma extranjera, servicios de juegos, apuestas, juegos de azar y de casino *online*.

Una plataforma de juegos y apuestas *online*, operada por una sociedad domiciliada en el extranjero, que no cuenta con un establecimiento permanente en nuestro país, proporcionará a sus clientes domiciliados o residentes en Chile el servicio de juegos, casino y apuestas *online*, junto con otras prestaciones relacionadas.

En ese contexto, la plataforma solicita al SII indicar el tratamiento tributario de los siguientes servicios, los que serán prestados digitalmente desde el extranjero a personas naturales, no contribuyentes de IVA:

- a. Juegos *online* (gratuitos o pagados) a través de descargas o *streaming*;
- b. Apuestas deportivas, juegos de azar y casinos *online* proporcionados por la plataforma;
- c. Apuestas deportivas, juegos de azar y casinos *online* de otros sitios web ya establecidos, utilizando la plataforma como intermediario y;

La prestación de ciertos servicios, tales como apertura y mantención de cuentas, en las que los usuarios podrán depositar fondos para jugar y apostar, recibir el premio de las apuestas que ganen y pagar servicios ofrecidos por la plataforma; la conversión de monedas extranjeras y/o la compra y venta de criptomonedas. Al respecto, el SII indica lo siguiente:

1. Los servicios de la letra a) prestados a personas naturales, consistentes en el uso de juegos, ya sea vía descarga o *streaming*, se encuentran gravados con IVA y exentos de IA, en virtud de lo establecido en el Art. 59 bis de la LIR.
2. Los servicios de la letra b), que corresponden al suministro – propiamente tal – de servicios de entretenimiento digital mediante juegos de azar, de casino y apuestas *online*, tendrán el mismo tratamiento tributario señalado en la letra a) anterior.
3. Respecto de las prestaciones indicadas en la letra c), es necesario distinguir entre el servicio subyacente (entretenimiento digital) y la intermediación que realizaría la plataforma. En caso que los servicios subyacentes correspondan a los mismos descritos en las letras a) y b) anteriores, dichos servicios se encontrarán gravados en los mismos términos antes referidos, siendo el mismo intermediario el encargado de retener, declarar y pagar el total IVA relacionado con el servicio subyacente.

Por su parte, la comisión por intermediación de apuestas deportivas, juegos de azar y casinos *online* también se encuentra gravada con IVA, en la medida que el servicio es utilizado en nuestro país y tiene por objeto conectar a los jugadores (clientes de la plataforma) con otras plataformas que suministran este tipo de entretenimiento digital, actividad propia del ejercicio de la correduría, comprendida en el N°4 del Art. 20 de la LIR.

En este contexto, es pertinente referirse a la base imponible del IVA que grava las apuestas, juegos de azar y casinos *online* suministrados a través de plataformas digitales. Al respecto, no siendo aplicable el régimen legal de los casinos, para determinar la base imponible del IVA se debe aplicar la regla general del Art. 15 de la LIVA; es decir, el impuesto deberá aplicarse sobre todo el valor de las operaciones respectivas; esto es, el dinero introducido por los clientes en las máquinas o la cantidad total pagada para adquirir las fichas u otros medios necesarios para jugar. Luego, la base imponible corresponde a todos los depósitos o pagos realizados a una plataforma que ofrece este tipo de servicios de entretenimiento digital; que, en los hechos, tienen como objeto adquirir fichas virtuales o saldos representativos de dinero que permiten realizar apuestas o tomar parte en juegos de casino o de azar.

Finalmente, en cuanto a la tarifa pagada única y exclusivamente con motivo de la apertura y mantención de cuentas, descrita en la letra d), no correspondería a una actividad de aquellas señaladas en los números 3 o 4 del Art. 20 de la LIR, las cuales solo se encontrarán gravadas cuando sean prestadas por un banco o empresa financiera, lo que no ocurre en la especie. Luego, estas tarifas se encontrarían afectas a IA del N°2 del Art. 59 de la LIR, pudiendo ser gravados con una tasa preferencial o quedando exentos de este tributo por aplicación de algún CDTI.

Finalmente, respecto de los demás servicios descritos en la letra d), consistentes en la “conversión de moneda extranjera y compra y venta de criptomonedas”, se deben acompañar más antecedentes para determinar su tratamiento tributario.

ORD. N°99, DE 07.01.2022

Conceptos clave: *Marketplace*, remuneración servicios, IVA, contenidos digitales.

Se ha solicitado al SII un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de la remuneración por servicios de entretenimiento *online* o vía *streaming*, prestados a través de una plataforma tipo *Marketplace*.

AAA opera de dos maneras para poner a disposición de sus clientes la posibilidad de contratar suscripciones de entretenimiento *online* (plataformas que desarrollan contenidos digitales), a través de una plataforma tipo *Marketplace*.

En ese contexto, el SII señala que el tratamiento tributario de los servicios descritos es el siguiente:

1. Modalidad *pass-through*:

- a. Si el suscriptor de los servicios de contenido digital prestados por plataformas extranjeras no tiene la calidad de contribuyente de IVA, dichas prestaciones se encuentran exentas del IA y, en consecuencia, gravadas con IVA, de conformidad con la letra n) del Art. 8 de la LIVS, el cual deberá ser retenido y enterado por el prestador extranjero, confirmándose el criterio expuesto en su presentación.
- b. Si el suscriptor es contribuyente de IVA, y supuesto que no existe una exención en las leyes ni existe un CDTI, los servicios de contenido de entretenimiento digital se encontrarán gravados con IA del Art. 59 de la LIR, con tasa de 30% o 35%, según corresponda, el cual deberá ser retenido, declarado y pagado por el beneficiario del servicio conforme al artículo 74 de la LIR.
- c. Si el suscriptor es contribuyente de IVA, y supuesto que existe un CDTI que fije una tasa distinta de IA que la establecida en el Art. 59 de la LIR, se aplica la tasa de IA eventualmente establecida en el convenio, el cual deberá ser retenido, declarado y pagado por el beneficiario del servicio conforme al Art. 74 de la LIR.
- d. Si el suscriptor es contribuyente de IVA, y supuesto que exista un CDTI que deje exento de IA la prestación, no le será aplicable la liberación de IVA establecida en el N°7 de la letra E del Art. 12 de la LIVS, encontrándose el servicio gravado con IVA, de conformidad con la letra n) del Art. 8 de la LIVS, debiendo informarse a la plataforma extranjera que no efectúe la retención del impuesto ya que – conforme la letra e) del Art. 11 de la LIVS – el beneficiario del servicio es el sujeto del impuesto.

2. Modalidad *reseller*:

- a. La remuneración que obtiene AAA por el sublicenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital que realiza a los suscriptores se grava con IVA conforme la letra h) del Art. 8 de la LIVS, debiendo AAA recargar el IVA de la operación en la respectiva boleta o factura. Por su parte, el licenciamiento que obtiene AAA corresponderá aplicar la letra n) del Art. 8 de la LIVS, sin perjuicio de lo señalado en los apartados siguientes.
- b. Supuesto que no exista un CDTI vigente con el país del prestador extranjero, el pago de la remuneración por el licenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital que haga AAA al prestador extranjero se encontrarán gravados con el IA, con tasa de 30% o 35%, según corresponda, el cual deberá ser retenido, declarado y pagado por AAA conforme al Art. 74 de la LIR. El referido pago estará exento de IVA.
- c. Supuesto que exista un CDTI que fije una tasa distinta de IA que la establecida en el Art. 59 de la LIR (respecto a la renta, la remuneración por el licenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital), en este caso – al igual que en la letra anterior – el pago de la remuneración por el licenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital se encontrará gravada con IA, con la tasa establecida en el convenio, el cual deberá ser retenido, declarado y pagado por AAA, conforme al Art. 74 de la LIR. El referido pago estará exento de IVA.
- d. Supuesto que exista un CDTI con el país del prestador extranjero que exima de IA el pago de la remuneración por el licenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital – por aplicación de la contra excepción de IVA establecida en el N°7 de la letra E del Art. 12 de la LIVS – dicha remuneración se encontrará gravada con IVA, debiendo informarse a la plataforma extranjera que no efectúe la retención de impuesto ya que – conforme la letra e) del Art. 11 de la LIVS – AAA, como beneficiario del servicio, es el sujeto del impuesto.

ORD. N°1424, DE 28.04.2022

Conceptos clave: Ley N°21.420, IVA, Sociedades de profesionales, SpA.

Teniendo en consideración las modificaciones a la LIVS introducidas por la Ley N°21.420, en particular aquella en relación con la definición de “servicios” contenida en el Art. 2 N°2 de la LIVS, que elimina, a partir del 1° de enero de 2023, la exigencia de que éstos provengan del ejercicio de actividades comprendidas en los N°3 y 4 del Art. 20 de la LIR, como también la modificación de la exención contenida en el Art. 12 letra E N°8 de la LIVS, agregando los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el Art. 42 N°2 de la LIR, aun cuando

hayán optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de primera categoría. La peticionaria señala que presta servicios profesionales, además de importar y vender bienes al *retail* a través de una SpA y consulta si estas asesorías seguirán exentas o deberá separar su empresa formando una nueva sociedad.

Al respecto, el SII señaló que no cumple con el requisito de prestar servicios profesionales de forma exclusiva, no calificando como una sociedad de profesionales para efectos de la exención de IVA.

ORD. N°1511, DE 06.05.2022

Conceptos clave: Sociedad de profesionales, IVA, Sociedad por Acciones, servicios profesionales.

Un contribuyente solicita al SII complementar el Oficio N°1424 de 2022, en el sentido de precisar si una SpA puede acogerse a tributar como sociedad de profesionales de acuerdo con el N°2 del Art. 42 de la LIR.

En el oficio mencionado se resolvió que una SpA, al dedicarse tanto a actividades comerciales como a la prestación de servicios profesionales y asesorías, no cumplía con el requisito de prestar exclusivamente servicios profesionales, por lo que no calificaba como una sociedad de profesionales para efectos de la exención de IVA, una vez vigentes las modificaciones introducidas por la Ley N°21.420 a la LIVS.

A juicio del consultante, de lo anterior pudiera colegirse que una SpA podría ser una sociedad de profesionales, siempre que solo realizara este tipo de servicios y cumpliera con los demás requisitos para ser calificada como tal.

Al respecto, el SII indica que el ejercicio de una profesión es un atributo solo de las personas, por consiguiente, para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de personas, en que todos los socios sean profesionales y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales.

En consecuencia, una SpA no puede clasificarse como una sociedad de profesionales a que se refiere el N°2 del Art. 42 de la LIR.

ORD. N°3313 DE 15.11.2022

Conceptos clave: Sociedad de profesionales, IVA, Sociedad por Acciones, servicios profesionales, transformación.

Un contribuyente solicita al SII aclarar si es aplicable el Art. 38 bis de la LIR a una sociedad por acciones que se transforma en una sociedad de personas.

Al respecto, el SII concluye que no corresponde aplicar el Art. 38 bis de la LIR en el caso de una transformación societaria donde una SpA se transforma en una sociedad de responsabilidad limitada, por no verificarse en la especie un

cese de actividades en los términos del Art. 69 del CT. Asimismo, en la medida que la sociedad cumpla los requisitos para calificar como una sociedad de profesionales, podrá beneficiarse de la exención contemplada en el N°8) de la letra E del Art. 12 de la LIVS, vigente a contar del 1° de enero de 2023.

SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS RELEVANTES DE OTRAS NORMAS

ORD. N°1701, DE 05.07.2021

Conceptos clave: Costo tributario de acciones, sucesión por causa de muerte, Impuesto a la Herencia.

Se le solicita al SII 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, efectivamente corresponde al valor de las acciones al momento de deferirse la herencia, aun cuando dicho impuesto no haya pagado por estar prescrito.

Al respecto, el SII señala que de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 17 N°8 letra f) de la LIR, el valor de adquisición de los bienes que se adjudiquen corresponderá al valor que se haya considerado para los fines del Impuesto a la Herencia, debidamente reajustado. Añadiendo que dicha norma vincula de forma expresa el reconocimiento del costo tributario al impuesto señalado, en consecuencia, el no pago del mismo impide el reconocimiento de costo tributario alguno. Por lo tanto, el SII concluye que en este caso el mayor valor para efectos del Impuesto a la Renta corresponde a la totalidad del precio de enajenación sin deducciones, debidamente reajustado.

ORD. N°2255, DE 30.08.2021

Conceptos clave: Ley N°16.271, Impuesto a las Donaciones, donación remuneratoria.

Se le solicita al SII confirmar que la donación remuneratoria de un inmueble no está gravada con el Impuesto a las Donaciones y se encuentra liberada del trámite de insinuación, basándose en lo expuesto en el Oficio N°3.700 de 2004.

De acuerdo con los antecedentes aportados por la consultante, una madre donó a su hija un inmueble como retribución por los servicios que le presta desde el año 2007 a la fecha, servicios que consisten en asistencia personal, económica y en el cuidado del hogar, que deberán continuar hasta el día de la muerte de la donante, como condición resolutoria. Asimismo, señala que la valoración de los servicios excede la valoración comercial del inmueble donado.

Al respecto, el SII indica que el oficio citado por la consultante no analiza las donaciones remuneratorias en particular, no siendo posible desprender el criterio que se solicita confirmar.

Por otro lado, establece que en virtud del Art. 1º inc. quinto de la LIHAD se entenderá como donación para efectos de esta ley, lo dispuesto en el Art. 1.386 del CC, es decir, un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta. Continúa señalando que, corresponde analizar si las donaciones remuneratorias cumplen con lo indicado, para ello se remite a lo dispuesto en el Art. 1.433 del CC, el cual dispone que las donaciones remuneratorias son aquellas que se hicieren en remuneración de servicios que suelen pagarse, luego el Art. 1.434 del CC señala que en la medida que la donación equivalga al valor del servicio que se remunera, no será rescindible ni revocable, y en cuanto exceda dicho valor deberá insinuarse.

En virtud de lo anterior, el SII concluye que no se cumplen los requisitos de una donación remuneratoria, puesto que los servicios mencionados no serían de aquellos que suelen remunerarse, ya que, de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 233 del CC, la hija tiene el deber legal de cuidar a su madre, norma que se vincula con la obligación de entregar alimentos a los ascendientes establecida en el Art. 321 N°3 del mismo cuerpo legal.

Conforme con lo expuesto, el SII estima que el acto suscrito sería gratuito, entendiéndose como una donación en los términos del Art. 1.386 del CC, en consecuencia, quedaría gravada por la Ley N°16.271 y se encuentra sujeta al trámite de insinuación. De igual forma concluye que la condición resolutoria no incide en la gratuidad ni en la revocabilidad de la donación, por lo tanto, no obsta las conclusiones ya esbozadas.

ORD. N°3518, DE 14.12.2021

Conceptos clave: Impuesto a la Herencia, derechos de representación y transmisión.

Un causante falleció sin cónyuge ni descendientes el año 2017 (primer causante) siendo su madre su única heredera (segunda causante), la que al haber fallecido el año 2020 sin haber aceptado ni repudiado la herencia, transmitió ese derecho a sus tres nietos que, por derecho de representación, la suceden en el lugar de su hija (madre de aquellos y hermana del primer causante), fallecida en el año 2014.

El Servicio de Registro Civil e Identificación habría restringido el derecho de transmisión para efectos de la tramitación de posesiones efectivas, sugiriéndole tramitar la posesión efectiva del primer causante, indicando como heredera a la segunda causante, para luego tramitar la posesión efectiva de ésta, indicando como herederos a sus tres nietos.

Tras señalar que aquello implicaría que la segunda causante aceptó la herencia del primer causante, lo que no se condice con la realidad, y pagar dos

veces el Impuesto a la Herencia por el patrimonio de este último, solicita al SII confirmar que:

1. La segunda causante transmite a sus nietos sus bienes propios y el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, derecho de transmisión que se debe valorar en un monto meramente ilustrativo (\$1) para efectos del Impuesto a la Herencia.
2. Solo si alguno de los nietos acepta la herencia del primer causante, se debe tramitar la posesión efectiva de dicha herencia pagando el impuesto correspondiente.

Al respecto, el SII concluye:

1. En su calidad de herederos por representación, se transmitiría a los nietos de la segunda causante el patrimonio de ésta y, con él, el derecho de aceptar o repudiar la herencia del primer causante.
2. En caso de aceptar la herencia de la segunda causante, los nietos deberían pagar el impuesto que le habría correspondido a su madre, como hija de aquella, impuesto en cuya determinación no corresponde valorar el derecho de transmisión aludido.
3. Si los nietos aceptan la herencia del primer causante, heredando por derecho de transmisión (lo que supone aceptar la herencia de la segunda causante), deberían pagar el Impuesto a la Herencia que le habría correspondido a su madre, como hermana de dicho causante.

ORD. N°3780, DE 29.12.2021

Conceptos clave: Norma General Antielusión, fusión por absorción, pérdidas acumuladas.

Un grupo empresarial (el “Grupo”) está analizando la reestructuración de su malla societaria, a fin de organizar sus actividades de una forma más eficiente, y radicar en una sola entidad las actividades ligadas a la gestión de inmuebles.

Dentro de la composición societaria del Grupo, una de las entidades es un centro de formación técnica (“CFT”) que tiene como propósito prestar el servicio de capacitación en el uso de diversas maquinarias que se comercializan. Sin embargo, el CFT no tuvo buenos resultados, generando pérdidas que se mantienen acumuladas en la sociedad.

En ese contexto, el Grupo ha identificado la necesidad de concentrar en una sola entidad la propiedad de los bienes raíces más relevantes, para que se encargue de manera global, íntegra, completa y eficiente de la gestión inmobiliaria, obteniendo mayores beneficios. Para estos efectos, el Grupo pretende fusionar las sociedades dueñas de los inmuebles más relevantes, siendo la entidad absorbente el CFT.

Al respecto, la realización de una fusión de sociedades formaría 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.

Por lo que, en principio, las operaciones expuestas, ejecutadas en el contexto de una reestructuración societaria del Grupo a fin de simplificar la malla, no constituirían actos o negocios que puedan ser considerados elusivos en los términos dispuestos en los Arts. 4 bis y siguientes del CT, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso puedan modificar tal conclusión, principalmente, al momento de analizar si los efectos jurídicos o económicos que se obtengan luego de la fusión, resultan relevantes, excediendo los meramente tributarios, como sería el eventual aprovechamiento elusivo de las pérdidas acumuladas en el CFT; así como verificar si la operación que pretenden ejecutar se ajusta a lo que corresponde económica y jurídicamente, y no pretende ocultar o disimular la configuración de un hecho gravado; la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria; o su verdadero monto o data de nacimiento.

Ante un escenario de fiscalización por parte del SII dentro del marco de aplicación de la NGA, se verificará si existen razones económicas relevantes que justifiquen la ejecución del acto o negocio mencionado por la consultante, razones que deberán ser acreditadas por el contribuyente y deberán decir relación con la operación ejecutada, como, por ejemplo, los resultados tributarios previos que tuviera la sociedad que resulta absorbida; si tras la fusión se efectúa la venta de todos o parte de los inmuebles adquiridos por la sociedad continuadora; la realización efectiva de las actividades de explotación y gestión inmobiliaria; y, si la sociedad absorbente actúa como una unidad de negocio para efectos de cumplir con el giro inmobiliario, contando tanto con los recursos financieros y humanos para su ejecución, como también con las capacidades técnicas para aquello.

Además, en el contexto de un proceso de fiscalización, el SII podrá verificar si hubo cambios en la propiedad sobre la sociedad fusionada y la relación de canje que se establezca en el proceso de fusión, en caso que éste proceda; el giro de la sociedad absorbente, y si éste ha sido modificado antes del proceso de fusión o con posterioridad a éste; el valor al que se registren los activos y pasivos que tenía la sociedad absorbida; y, si la pérdida acumulada de la sociedad continuadora se encuentra debidamente respaldada, cumpliendo los demás requisitos para su deducción.

ORD. N°100, DE 07.01.2022

Conceptos clave: Valorización de derechos sociales, Impuesto a las Donaciones.

Se le solicita al SII que se pronuncie acerca de la forma de valorizar derechos sociales que pretenden ser donados, en relación con una sociedad de personas que a su vez participa en otras sociedades.

Al respecto, el SII señala que el Art. 46 letra f) de la LIHAD establece que, los activos de una sociedad de personas cuyos derechos forman parte de una masa hereditaria, deberán valorizarse incluyendo el monto de los valores intangibles deduciendo el pasivo acreditado.

En virtud de lo anterior, el SII concluye que, en este caso los derechos subyacentes, es decir, aquellos que forman parte del activo de la sociedad de personas, cuyos derechos pretenden ser donados, deberán ser valorizados de acuerdo con lo indicado, sin embargo, en el evento de que los pasivos acreditados superen los activos sociales no podrá asignarse valores negativos, en tal caso, para efectos del impuesto en comento, el valor de los derechos sociales corresponderá a cero.

ORD. N°338, DE 01.02.2022

Conceptos clave: Usufructovitalicio, Impuesto a la Herencia.

Se le solicita al SII confirme si el heredero de un bien raíz gravado con usufructo vitalicio en beneficio de un tercero, constituido por acto entre vivos, debe deducir del acervo sujeto al pago del Impuesto a la Herencia el señalado gravamen y si el usufructuario (tercero beneficiario) debe pagar dicho impuesto.

Al respecto, el SII señala que en lo que respecta al heredero, efectivamente corresponde deducir del acervo sujeto al pago del Impuesto a la Herencia el señalado usufructo vitalicio. Esto, aun cuando el usufructo no se haya constituido por testamento, sino por acto entre vivos, ya que se trataría de un menoscabo económico susceptible de valoración pecuniaria, impuesto al asignatario en provecho o utilidad de un tercero.

En cuanto al usufructuario que, como se indicó, habría adquirido tal derecho por acto entre vivos, no corresponde que pague Impuesto a la Herencia por dicha adquisición asumiendo que no tiene el carácter de asignatario del causante. Sin perjuicio de lo anterior, el usufructo constituido por acto entre vivos a título gratuito se encontrará gravado con el Impuesto a las Donaciones en la medida que concurren los presupuestos del Art. 1386 del Código Civil.

ORD. N°629, DE 28.02.2022

Conceptos clave: Impuesto Adicional, España, servicio *online*.

Se le solicita al SII confirme si los servicios que presta en forma *online* una entidad española a una corporación chilena por servicios por gestión de posicionamiento

internacional en mercados priorizados están afectos a la retención del Impuesto Adicional del 35% o si aplica alguna normativa diferente por tratarse de un servicio *online*.

Al respecto, el SII señala que en la medida que no sea aplicable el Art. 12 del Convenio, deberá estarse a lo dispuesto en su Art. 7, conforme al cual, en la medida que la sociedad prestadora del servicio sea una persona residente en España en los términos del Convenio, no disponga de un servidor (u otra base fija) en Chile operado por ella para la prestación de los servicios *online* y estos sean prestados en su totalidad en España, sin haber realizado una actividad en Chile, los pagos efectuados por la corporación por los servicios de gestión de posicionamiento internacional en mercados priorizados, solo podrían gravarse en España, quedando Chile inhibido de gravar dichos pagos.

No obstante, el SII complementa indicando que en caso de que el servicio, prestado en el exterior y utilizado en Chile, califique como publicidad se encontrará gravado con IVA conforme al N°4 de la letra n) del Art. 8° de la LIVS.

ORD. N°1414, DE 28.04.2022

Conceptos clave: Reorganización, creación sociedad, apoyo al giro, anti-elusión.

Se le solicita al SII confirme si la creación de la nueva empresa, junto con el traspaso de los trabajadores de una anterior empresa de apoyo al giro y los servicios a realizar se encuentran dentro de la economía de opción y la legítima razón de negocios. Al mismo tiempo, pide confirmar si las operaciones de crédito por cuenta de terceros que realizará la empresa podrían estar afectas al correspondiente Impuesto de Timbres y Estampillas, y en qué casos no estaría afecta al referido impuesto. Por último, se le solicita al SII confirmar si las operaciones de agencia de negocio estarán exentas de IVA, considerando que solo prestarán servicios a las empresas donde tengan participación los padres y/o los hijos.

Al respecto, el SII señala que la creación de la nueva empresa, junto con el traspaso de los trabajadores de la anterior y los servicios que se prestarán, se enmarcan dentro 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. Por lo que las operaciones consultadas, en principio, no constituirían actos o negocios que puedan ser considerados elusivos en los términos señalados en los Arts. 4 bis y siguientes del CT, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso puedan modificar esta conclusión.

Por su parte, en la medida que los documentos contengan una operación de crédito de dinero, dichos documentos se gravarán con el Impuesto de Timbres y Estampillas (salvo que sea aplicable alguna exención). En ese sentido, el SII concluye que la provisión de fondos que reciba la nueva empresa de servicios por parte de los mandantes para el cumplimiento del encargo no se gravará con

dicho impuesto en la medida que no envuelva una operación de crédito de dinero u otro hecho gravado con Impuesto de Timbres y Estampillas.

Por último, si no se trata de una sociedad abierta al público, los servicios que prestará la nueva sociedad a las empresas del grupo familiar no se encontrarán gravados con IVA, clasificándose sus rentas en el N°5 del Art. 20 de la LIR.

Normas de Publicación

1. INSTRUCCIONES PARA AUTORES(AS)

- a. Los artículos deberán ser enviados a través de la página web: **<https://anuario-derechotributario.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